



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP.....

Sessão de 23 fevereiro de 1988

ACÓRDÃO Nº 101-77.539

Recurso nº 92.077 - IRPJ - Exercícios de 1983 e 1986

Recorrente PANIFICADORA E CONFEITARIA PÃO DE AÇÚCAR LIMITADA

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM TAUBATÉ, ESTADO DE SÃO PAULO

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTOS DE CAIXA - Os recursos de caixa creditados a sócios configuram omissão de receita, quando não se demonstram, por documentos materiais hábeis, a origem e a efetividade da entrega dos valores creditados.

PASSIVO EXIGÍVEL - Obrigações, que constam por a pagar no passivo exigível, devem ser comprovadas que estavam por liquidarem-se na data do balanço, sob pena de serem tidas por fictícias.

ESTORNO DE DESPESAS - O lucro real declarado se acresce de importância igual àquela constante do estorno de despesas. Ainda que tal estorno tenha sido efetuado para encobrir saldo de credor de caixa e, em consequência omissão de receita, o imposto de renda correspondente, devido pela pessoa jurídica, já se encontra satisfeito pela tributação do lucro real declarado que se acresceu com aquele estorno.

OMISSÃO DA COMPRA DE BENS DO ATIVO E RECEITA DE VENDAS - A omissão no registro de compra de bens do ativo somente traduz omissão de receita de vendas, se a empresa, depois de intimada, por escrito, para comprovar a origem dos recursos utilizados em pagamento do preço de compra, não consegue demonstrar de onde tais recursos provêm.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PANIFICADORA E CONFEITARIA PÃO DE AÇÚCAR LIMITADA:

V.V.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 2.600,00 e Cz\$ 2.700,00, nos exercícios de 1983 e 1986, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 23 de fevereiro de 1988


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

- RELATOR

VISTO EM


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: **25 FEV 1988**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, ARY TORIBIO, RAUL PIMENTEL e JOSÉ E DUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13884-000.332/87-71

RECURSO Nº: 92.077

ACÓRDÃO Nº: 101-77.539

RECORRENTE: PANIFICADORA E CONFEITARIA PÃO DE AÇÚCAR LIMITADA

R E L A T Ó R I O

PANIFICADORA E CONFEITARIA PÃO DE AÇÚCAR LIMITADA, empresa estabelecida na cidade de São José dos Campos, Estado de São Paulo, opõe recurso tempestivo contra o ato do Delegado da Receita Federal em Taubaté que lhe indeferiu a petição impugnativa com a qual contestara a ação fiscal descrita no Auto de Infração de fls. 21, lavrado quanto aos exercícios de 1983 e 1986.

No exercício de 1983, a empresa se sujeitou à tributação com base no lucro real e a este a fiscalização acresceu importâncias de recursos de caixa contabilizados a crédito de "Contas Correntes" (suprimentos), de passivo exigível incomprovado (fictício) e de estornos por crédito de contas de despesas.

No exercício de 1986, a declaração de rendimentos foi apresentada com base no lucro presumido, acusando-se a empresa de haver bens do ativo fixo com recursos omitidos à escrituração do livro Registro de Entradas, submetendo-se à tributação de 50% dos recursos omitidos. A respeito dessa omissão houve, também, lavratura de Auto de Infração pelo Fisco Estadual.

As contra-razões de defesa, colhidas das petições impugnativa e recursória, podem ser sintetizadas no sentido de dar a entender:

- que os créditos em Contas-Correntes são valores entregues pelos sócios à empresa, para suprir momentâneos problemas de caixa, havendo um constante revezamento de posições: quando a empresa precisava de recursos, ocorria o suprimento, quando havia sobra de caixa, se dava a devolução;
- que o tempo decorrido, já que o assunto remonta ao ano de 1982, impediu que fosse localizada documentação comprobatória da origem dos recursos supridos;
- que fica impossível demonstrar a efetividade das obrigações constantes do balanço encerrado em 31.12.1982, como quer a fiscalização, porque a partir de janeiro de 1983, a empresa deixou de fazer contabilidade, passando a ser tributada com base no lucro presumido;
- que com estorno de lançamento de despesas se aumenta, em consequência, o lucro líquido do exercício e, assim, no mesmo valor das despesas estornadas se aumenta o lucro real do correspondente exercício;
- que, diante desse entendimento, o valor das despesas estornadas já se tributou pela própria declaração de rendimentos do exercício de 1983, não cabendo nova incidência tributária, porque implicaria em dupla tributação da mesma operação;
- que a falta de escrituração da compra no Registro de Entradas corresponde a uma infração da lei do ICM e o correspondente pagamento da multa fiscal de natureza estadual, não significa confissão de omissão de receita;

B.



- que se a infração estadual incidisse sobre vendas não registradas, nada haveria a se opor à pretensão do fisco federal.

Ao decidir a petição impugnativa, a autoridade julgadora de 1º grau deu o lançamento por procedente, tecendo considerações que, por síntese, acentuam:

- que instada a efetividade da entrega e origem dos recursos creditados por suprimentos, a empresa nada comprovou;
- que, quanto ao saldo da conta fornecedores, constante do exigível do balanço, a empresa alegou, inicialmente, extravio de documentos (fls. 03) vindo, posteriormente, a nota fiscal nº 2201, emitida em 30.08.1982, pela Indústria de Refrigeração Newada Ltda. (fls. 38), sem contudo comprovar em que data se deu a liquidação, persistindo, assim, a condição de exigibilidade fictícia;
- que, quanto ao estorno de despesas não ofereceu argumentos convincentes que demonstrassem inequivocamente a necessidade de efetuarlos carecendo de amparo técnico a anulação das despesas já pagas;
- que, a respeito da compra de bens do ativo, sem registro no Livro de Entradas, a opção pelo lucro presumido não se cinge exclusivamente à comprovação das receitas, mas a toda atividade operacional da empresa e que, de acordo com o Auto de Infração e Imposição de Multa (fls. 17) ela recebeu, desacompanhada de documentação fiscal, os bens descritos a fls. 19.

É o relatório.

7.

PM.

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

A tônica pertinente a crédito de recursos de caixa, contabilizados como tendo sido fornecidos à empresa por seus sócios, acionistas, dirigentes da pessoa jurídica, ou por titular, este, no caso de empresa individual, tem sido uma constante em pleitos submetidos a exame neste Órgão Colegiado.

Nos debates aqui realizados, a constância com que sempre se tem esclarecido, mesmo antes do advento do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, como hoje disciplina o seu art. 12, § 3º (artigo 181 do RIR/80), nunca se deixou de frisar a necessidade de que, no caso de recursos de caixa creditados a qualquer daquelas pessoas, sejam comprovadas, por meio de documentos hábeis, a origem indubitavelmente precisa de onde tais recursos provêm e a forma como esses recursos se transferiram do patrimônio da pessoa creditada para o da pessoa jurídica. Tal advertência é antiquíssima, bastando lembrar a CIRCULAR MINISTERIAL nº 18, de 09.05.1946 (D.O.U. de 11.05.1946, página 6.997).

A origem dos recursos e a efetividade da entrega delas são condições cumulativas, que devem ser corroboradas por meio de documentos materiais idôneos. Não basta, por exemplo, apenas demonstrar uma dessas condições. Ambas precisam ser plenamente cumpridas.

Não havendo prova da operação prévia a respeito da maneira como a capacidade econômica ou financeira se movimentou ou circulou para se tornar recursos monetários disponíveis, com antecedência imediatamente próxima ao momento da feitura do crédito, em realidade nada se comprova.

São necessárias, como prova, documentos que contendam elementos demonstrativos irrefutavelmente coincidentes com a procedência dos recursos e com a natureza precisa da operação antecedente à feitura do crédito.

B.

FM.

Acórdão nº 101-77.539

Não constitui prova a alegação de revezamento de que ocorria o suprimento, quando a empresa precisava dos recursos e devolução deles, quando havia sobra de caixa.

A justificação do passivo exigível não dispensa a exibição de prova material a respeito da data em que a dívida foi paga.

Para se comprovar a realidade das obrigações a pagar relativas às exigibilidades constantes do passivo do balanço, é necessário provar que, na data do levantamento deste, tais obrigações estavam por serem liquidadas. Essa prova ocorre com a apresentação dos títulos representativos da dívida, nos quais se consigna a data em que a obrigação foi paga.

Não é pelo fato de ter a recorrente deixado de ter escrituração contábil, por haver optado, de janeiro de 1983 em diante, pela tributação com base no lucro presumido, que lhe seja impossível comprovar o passivo exigível do balanço de 31.12.1982, quando prestava declaração de rendimentos pelo lucro real.

Pretendendo comprovar parte do passivo exigível do balanço encerrado em 31.12.1982 (exercício de 1983), a recorrente fez anexar, a fls. 38, a nota fiscal nº 2.201 da Indústria de Refrigeração Newada Ltda., mas não se indica a data em que a obrigação foi liquidada. Destarte, perdura a condição de passivo incomprovado em 31.12.1982.

Formando-se o lucro operacional pela diferença entre a receita de vendas (receita bruta operacional) e os custos acrescidos das despesas operativas, é lógico que se destas despesas algumas se subtraem por estorno, disto resulta um aumento naquele lucro em igual importância das despesas estornadas. Em consequência, o lucro real sujeito à tributação se acresce da mesma importância.

Ora, se a recorrente fez constar na declaração de rendimentos do exercício de 1983, o lucro real majorado na forma citada, submeteu-o, assim, à incidência tributária. Exigir-se o impos-

B.

Fm

to de renda de pessoa jurídica, sob o fundamento de que se não tivessem sido estornadas as despesas ocorreria saldo credor de caixa, como se indica a fls. 41, não há dúvida que implica em tributar-se, novamente, a importância de Cr\$ 2.600.000, que se integrou positivamente no lucro real declarado. A manutenção do tributo de pessoa jurídica, na hipótese, consistiria num forçamento de bitributação.

Em relação à pessoa jurídica, mesmo se ponderando que o estorno das despesas se efetuou para encobrir saldo credor de caixa e que, através deste, se consubstancia omissão de receita, esta já foi submetida à incidência tributária, quando se tributou o lucro real declarado.

Na hipótese, o que se tem a exigir, por motivo da omissão de receita, é o imposto de renda devido nas declarações de rendimentos da pessoa física dos sócios, pela aplicação, sobre a citada omissão, do mesmo percentual de quotas que cada um detém no capital da sociedade.

A peça básica descreve, em relação ao exercício de 1986, a compra de bens do ativo fixo, sem que fossem transcritos no livro Registro de Entradas, em época em que a recorrente optara pela tributação com base no lucro presumido. Baseou-se a fiscalização federal em Auto de Infração e Imposição de Multa nº 032.313, série "L", lavrado, em 09.12.1985, pela fiscalização estadual (fls. 17), que, citando o Auto de Apreensão, a (fls. 19), diz ter havido infração ao Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias - RICM, assinando que a empresa "recebeu, desacompanhada de documentação fiscal, bens do Ativo Fixo, no valor de Cr\$ 5.400.000...".

A autuação federal considera que os bens foram adquiridos com recursos omitidos à tributação, dando por valor omitido o preço de compra na importância de Cr\$ 5.400.000. Quanto a esse item, a fiscalização não lavrou nenhum termo de esclarecimento que indaga-se a origem dos recursos com os quais a recorrente pagou a compra dos bens.

7.

FW.

O julgamento da questão não pode deixar de examinar a matéria sob o ponto de vista da ciência tecno-contábil e fiscal.

Em princípio, cabe dizer que nem toda a infração fiscal à lei estadual redunda, necessariamente em infração fiscal à lei federal.

Ainda, em princípio, cabe também ponderar que a compra de bens do ativo fixo implica apenas em troca de posição do valor de aquisição dos bens, em contas que se classificam dentro da estrutura contábil do próprio ativo patrimonial: saem recursos de Caixa (conta de ativo) e entram em Imobilizações (conta de ativo, também). Sob esta circunstância, veja-se que somente se movimentaram contas de natureza patrimonial, que mantém o mesmo enquadramento contábil na estrutura do patrimônio. Sob este ângulo, frente à legislação fiscal do imposto de renda, nenhuma incidência tributária se descortina, no custo (preço) despendido pela compra de bens.

Assim, na conformidade do que dispõem os artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), entende-se que houve confusão em transformar dispêndio com compra, considerado custo (preço de aquisição), em recursos (receita, renda ou rendimento) omitidos, posto que custo outra coisa não é senão aplicação de capital, uma vez não se indagando a origem da(s) importância(s) paga(s) pela aquisição de bens, que não recebam escrituração contábil. Ademais, seja até de considerar-se que, no caso, se trata de empresa optante pelo regime de tributação do lucro presumido que, perante o fisco federal, está desobrigada de escrituração contábil (art. 394 do RIR/80). Não implica isto em dizer que ela não pudesse omitir receita de vendas (frisa-se, receita de vendas), por isso que seria necessária aquela intimação, no sentido de que se esclarecesse a origem dos recursos utilizados na compra, a fim de que se pudesse averiguar a ocorrência da hipótese do artigo 181 do RIR/80.

Para se admitir correto o entendimento simplista do fisco federal, sem se fazer aquela indagação da origem dos recursos

B.

rel.

utilizados na compra, seria necessário que fosse firme, indestrutível, a premissa de admitir-se preço de compra (custo) como se fosse receita, sem se atinar que custo, de um lado, e receita, de outro, são de natureza diferente.

Por outro lado, se há omissão no registro da compra e se admite que, em consequência, se omitiu a tributação importância em igual valor ao preço de compra, sem se perquirir a procedência dos recursos utilizados na compra, é de se levar em linha de consideração as duas omissões, e não apenas se olhar por um só lado, pois jogando-se uma contra a outra, em nenhum efeito fiscal resultaria.

Juridicamente, a omissão de receita é uma das matérias tributáveis mais delicadas do Regulamento do Imposto de Renda, por isso o legislador, baseado em certos indícios da escrituração ou qualquer outro elemento de prova, os quais ele próprio determina, para permitir que o Agente do Fisco presuma que o contribuinte, de modo intencional, deixou de escriturar receitas, com a única finalidade de locupletar-se do dinheiro e com isso burlar a tributação, mediante a redução do seu lucro submissível ao ônus do imposto. Entre tais indícios, não há nenhum que tenha sido indicado por falta de registro de custo refletido em compra de bens do ativo.

Portanto, "uti oculi", o presente Auto de Infração na parte referente ao item em exame, firmou-se em critério pessoalíssimo de mera presunção, com a utilização de critério puramente subjetivo de não querer ver que se trata de custo e por incrível alquimia, na forma como a autuação ocorreu, transfigurar esse custo em receita.

A autuação na área do fisco estadual prevalece pelo crédito do ICM que se constitui em razão da compra, mas isto não redundaria aprioristicamente significar que ocorreu omissão de receita de vendas.

7.

[Assinatura]

Acórdão nº 101-77.539

Nesta trilha do raciocínio, o relator vota pelo provimento parcial do recurso, a fim de excluírem-se da base de cálculo as importâncias de Cr\$ 2.600.000 e Cr\$ 2.700.000, respectivamente, nos exercícios de 1983 e 1986.

Francisco de Assis Miranda
FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR.