

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 10480/012.116/91-64

SESSÃO DE 27 DE ABRIL DE 1994 - ACÓRDÃO Nº 107-1.109

RECURSO Nº 106.258 - IRPJ - EX. 1987

RECORRENTE: PROMOTORA DE VENDAS - PROVENDAS LTDA

RECORRIDA : DRF EM RECIFE/PR

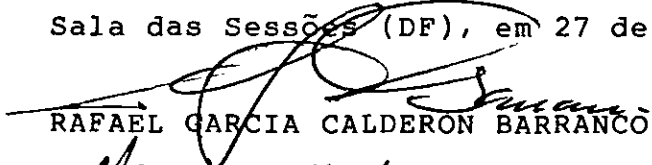
IRPJ - Suprimentos de Caixa não Comprovados - Omissão de Receitas Caracterização - Caracteriza-se como receitas omitidas os suprimentos de caixa cuja origem não se comprovou.

Benfeitorias em Imóveis de Terceiros - Amortização - Dedutibilidade - São dedutíveis as benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros quanto o contrato de locação, expressamente, não prevê a sua indenização, mormente quando se tem presente, à luz do pacto locatício, que estas se realizaram como contrapartida de pagamento de aluguéis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PROMOTORA DE VENDAS - PROVENDAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as despesas de amortização glosadas, nos termos do voto do relator.

Sala das Sessões (DF), em 27 de abril de 1994.


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS

- RELATOR


LUCIANA DE CASTRO CORTEZ

- PROCURADORA DA FAZENDA
NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

19 AGO 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiro
MAXIMINO SOTERO DE ABREU, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JONAS FRAN
CISCO DE OLIVEIRA, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA, MARIANGELA REIS VARISCO
DÍCLER DE ASSUNÇÃO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 10480/012.116/91-64

RECURSO Nº 106.258

ACÓRDÃO Nº 107-1.109

RECORRENTE: PROMOTORA DE VENDAS - PROVENHAS LTDA.

RELATÓRIO

PROMOTORA DE VENDAS - PROVENHAS LTDA., qualificada nos autos, foi autuada em razão dos seguintes fatos:

- suprimimento de numerário não comprovado (omissão de receita), com fundamento nos artigos 154, 157, 181, 387, II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelos Decretos nºs 85450/80, no valor de CZ\$ 2.929.654,69;
- amortização indevida de benfeitorias em bens locados, com fundamento nos artigos 154, 157, 173, 208, 209, 'd', 212, 213, 387, I do Regulamento do Imposto de Renda, no valor de CZ\$ 983.517,62;
- multa por atraso na entrega da declaração, com fundamento no artigo 17 do Decreto-lei nº 1967/82 e IN/MF nº 11/83, no valor de CZ\$ 1.376.964,61.

Na impugnação de fls., diz, em síntese, a Contribuinte:

- que o digno autuante, data vênua, interpretou, de modo adverso, o extrato de c/correntes do sócio, onde constam registrados os pagamentos de despesas do referido titular e os ressarcimentos correspondentes, tanto que o saldo final do exercício de 1986 apresenta-se zerado.
- que a glosa das despesas com benfeitorias realizadas no imóvel contrasta com o disposto na cláusula 11 do Contrato de Locação do Imóvel, que reza:

"Aluguel - considerando as despesas para restauração e unificação dos prédios 14 e 22, durante a realização das obras executadas pela locatária, o aluguel só será devido a partir da conclusão dos serviços e ocupação do imóvel prevista para 1982.

A locatária se compromete a amortizar totalmente as despesas com investimentos até 31.12.86; e

- que a multa aplicada em face da suposta não entrega da declaração de rendimentos não tem fundamento, já que esta definitivamente entregue.

Na informação fiscal de fls. 70, foi dito:

- que com relação ao suprimimento de caixa, o que eximiria a empresa de infração seria a apresentação de cópias de cheques e respectivos extratos bancários, provando concretamente a entrega efetiva dos recursos financeiros, de parte a parte, especialmente a entrada do numerário no caixa da empresa.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10480/012.116/91-64

ACÓRDÃO Nº 107-1.109

- que, no tocante a amortização já citada, as alegações da defendente não procedem, haja visto o disposto na alínea "d", "in fine", item I, do artigo 209 do RIR/80, vez que o contrato de locação, às fls. 9, prevê o ressarcimento das benfeitorias, na cláusula II; e
- que procede a alegação da contribuinte no tocante à multa aplicada pela suposta falta de entrega da declaração.

A autoridade monocrática julgou o auto de infração parcialmente procedente, assim ementando a sua decisão de fls. 72:

EMENTAS:

- 1 - *é de se tornar sem efeito a cobrança de multa por atraso na entrega da declaração, uma vez que indevida.*
- 2 - *é de se manter o crédito tributário correspondente à omissão de receitas caracterizada por suprimimento de Caixa, porquanto a autuada não logrou comprovar, através de documentos hábeis (cópias de cheques e extratos bancários) a origem e a efetiva entrega, no Caixa da empresa, do numerário.*
- 3 - *Não são amortizáveis os custos decorrentes da realização de benfeitorias em bens locados, quando assiste ao locatário o direito de ressarcimento.*

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE

Irresignada, a Recorrente, às fls. 84/86, interpôs recurso no Conselho de Contribuintes, reeditando, "in totum", as alegações feitas na peça vestibular, pleiteando, a final, a improcedência do auto de infração lavrado.

é o relatório

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10480/012.116/91-64

ACÓRDÃO Nº 107-1.109

V O T O

Conselheiro: Natanael Martins - Relator

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.

As matérias postas à apreciação deste Conselho versam sobre questão de omissão de receitas, caracterizada pela não comprovação da origem por parte do sócio José Correia da Siqueira, referente a suprimento de caixa realizados, bem como sobre glosa de despesa de amortização, referente a benfeitorias realizadas em bens locados.

A QUESTÃO DA OMISSÃO DE RECEITAS

Enquanto que, regra geral, incumbe à autoridade de fiscalização apurar e quantificar o crédito tributário, em certas situações especiais previstas em lei, a caracterização do fato hipoteticamente descrito presume, pressupõe, a existência de rendimento tributável.

Tal situação, dentre outras possíveis, ocorre justamente quando da configuração de suprimento de caixa não comprovados.

Com efeito, nos termos do art. 229, do RIR/94, presume-se omissão de receita o valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por sócio de sociedade não anônima, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstrados.

Ou seja, no caso concreto, em que se pede a prova de efetividade da entrega e da origem dos recursos, caberia à Recorrente apresentar os cheques que teriam acobertado a operação, bem como a prova de que o sócio, na ocasião, possuiria valor equivalente em seu patrimônio que justificasse os suprimentos de caixa.

Dra, a Recorrente, na fase impugnatória, pretendeu justificar o ingresso do numerário por meio de uma conta corrente manuscrito e de um contrato de promessa de entrega de recursos e, na fase recursal, por meio de cópias de folhas do livro diário que espelhariam os lançamentos contábeis dos suprimentos efetuados.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 10480/012.116/91-64

ACÓRDÃO Nº 107-1.109

Por tudo isso, caracterizada que foi a omissão de receitas, já que a Recorrente não apresentou nenhum documento, nenhuma prova, que efetivamente elidisse a presunção estabelecida, é de se manter o auto de infração nesse particular.

A QUESTÃO DA GLOSA DA DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE BENFEITORIAS EM BENS LOCADOS

A autoridade julgadora, como visto, manteve a glosa de despesa da amortização de benfeitorias em bem locado ao argumento de que isto não é possível quando assiste do locatário o direito de ressarcimento dos dispêndios realizados.

O Código Tributário Nacional, ao traçar as regras de interpretação e integração da legislação tributária, impõe o respeito aos princípios gerais de direito privado "para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos", bem como impede que a lei tributária possa alterar "a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ..., para definir ou limitar competências tributárias".

Ou seja, não obstante a lei tributária ao reger determinada hipótese de incidência possa traçar as suas próprias definições, estatuinto certos efeitos tributários, a interpretação que se faça de determinado instituto, conceito ou forma de direito privado, referido na norma de tributação, deve se dar, como com muita propriedade coloca Luciano da Silva Amaro, "com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações" (Interpretação e Integração da Lei Tributária, Revista de Imposto de Renda - CEFIR, nº 314, pgs. 9/27), salvo se a lei tributária, expressamente (e desde que autorizada, isto é, desde que não limitada pela regra do artigo 110 do CTN), tiver dado outro significado a determinado instituto, conceito ou forma de direito privado, com o objetivo expresso de obter determinado resultado tributável.

Bem por isso e em razão, obviamente, das regras de interpretação e aplicação do direito, não deve o hermenauta e aplicador do direito, sobretudo aquele investido de funções judicantes, limitar a tarefa investigativa do fato supostamente tributável ao rótulo com que as pessoas o titularam.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
 PROCESSO Nº 10480/012.116/91-64
 ACÓRDÃO Nº 107-1.109

Vale dizer, para além das palavras, o intérprete e aplicador do direito, o fiscal no exercício de sua profissão, o órgão investido de funções judicante, qualquer pessoa, enfim, na busca do direito aplicável a uma determinada espécie, deve examiná-la em seu contexto substancial. Isto é, deve examinar a verdade que paira sobre a coisa examinada, começando pelo desprezo do "rótulo" com que se identifica que, não raro, não condiz com a verdade com que se traduz.

Sábia, neste sentido, é a lição de Agustin Gordillo, citando Genaro Carrió:

"Por isso as palavras não tem outro significado senão o que se lhe dá (por quem usa e pelas convenções linguísticas da comunidade). Não há portanto significados "intrínsecos" "verdadeiro" ou "real", à margem de toda estipulação expressa ou uso linguístico aceito (Princípios Gerais de Direito Público, Ed. RT, 1977, Trad. de Marco Aurélio Greco, pg. 11).

Pois bem, reza o contrato de locação de fls. 9 a 11, referido na r. decisão monocrática:

- I - Prazo - A locação é feita pelo prazo determinado de 8 (oito) anos a iniciar-se em 1.1.80 e a terminar em 31.12.87, ..."
- II - Aluguel - Tendo em vista as grandes obras de reforma conservação e adaptação que a locatária se obriga a fazer no imóvel, ..., que começou por sua exclusiva conta, ficará a locatária exonerada do pagamento do aluguel e encargos desde o início do prazo fixado na cláusula anterior até 30 de setembro de 1982 ..."
- ..."
- VII - Benfeitorias - A locatária fica desde já autorizada a realizar no imóvel as obras de benfeitoria necessárias à sua conservação, ..., sem qualquer direito de indenização ou retenção".

Ou seja, contrariamente ao que se disse na decisão da autoridade monocrática, não há, no contrato, para o locatário, direito à indenização pelas benfeitorias que realizaria, como de fato realizou, no imóvel, o que de pronto já nos leva a concluir que a solução da questão devia ter se dado de forma diversa.

Na verdade, o contrato claramente evidencia, o valor das benfeitorias realizadas no imóvel para o locatário, equivaleu, de 01.01.80 (início do pacto locatício) até 30.09.82, a pagamento de aluguel. Daí o sentido da cláusula aluguel do contrato reza que, pelas benfeitorias realizadas, "ficará a locatária exonerada de pagamento do aluguel".

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10480/012.116/91-64
ACÓRDÃO Nº 107-1.109

Vale dizer, a Recorrente deveria, à luz do contrato, não propriamente apropriar imediatamente em despesas os gastos com as benfeitorias realizadas no imóvel, mas sim apropriá-las pelo prazo em que ficou desonerada de pagamento dos aluguéis, isto é, apropriá-las em 33 meses (01.01.80 a 30.09.82).

Em contrapartida, o locatário deveria registrar, como receita de aluguel, pela mesma metodologia utilizada pela locadora, isto é, "pro rata tempore", o valor das benfeitorias feitas em seu imóvel, recebidos na forma de pagamento de aluguéis.

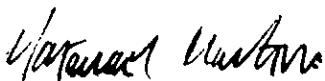
Ou seja, se, por um lado, o tratamento contábil/fiscal preconizado pela recorrente com base nesse contrato foi incorreto, de igual modo o tratamento fiscal também o foi, mormente quando se verifica que em realidade não é propriamente o contrato de fls. 9 a 11 que deveria ter embasado a ação fiscal, mas sim o de fls. 28/30.

Mas, mesmo levando-se em consideração esse contrato de fls. 4 a 6, a inadequação do auto de infração aos fatos verificados persistiria já que as benfeitorias realizadas ao abrigo desse contrato de igual forma serviram por um determinado período, como meio de pagamento de aluguéis, sendo certo que ao tempo da ação fiscal já se constituía despesa plenamente dedutível, não sendo cabível, pois, a glosa efetuada pela fiscalização.

Por tudo isso, conheço do recurso interposto para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, excluindo do montante tributável a importância de CR\$ 983.517,62, relativa às despesas com benfeitorias realizadas.

É como voto.

Brasília/DF, 27 de abril de 1994.


Natanael Martins - Conselheiro.