



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

AES-4

Processo nº : 10768.049538/93-21
Recurso nº : 111.610
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex.: 1989
Recorrente : KINA PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ no RIO DE JANEIRO-RJ
Sessão de : 22 de setembro de 1998
Acórdão nº : 107-05.280

IRPJ – INGRESSOS DE CAIXA. Os empréstimos pactuados entre empresas coligadas, interligadas e controladas, e entre estas e seus sócios, nos termos do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 não se confundem com os ingressos de caixa efetuados pelos sócios. O comando do artigo 181 do RIR/80 deve ser adotado quando o contribuinte não comprovar o efetivo ingresso do numerário, e a origem dos recursos não for comprovadamente demonstrada.

PROCEDIMENTO DECORRENTE – Aplicam-se aos lançamentos decorrentes, onde não se encontram novas razões de fato ou de direito que motivam decisões diversas, a mesma decisão consignada ao lançamento matriz.

Recurso provido

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KINA PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO E QUEIROZ
PRESIDENTE


MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO
RELATORA

Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

FORMALIZADO EM: 13 NOV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

Recurso nº. : 111.610
Recorrente : KINA PARTICIPAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

KINA PARTICIPAÇÕES LTDA., contribuinte qualificado nos autos do presente processo, recorre a este Egrégio Conselho de Contribuintes da decisão prolatada pela Autoridade "a quo" - documento de fls. 717/714 - que acolheu os fundamentos contidos no parecer de fls. 701/716, o qual propõe a manutenção integral do lançamento do IRPJ e seus reflexos, consubstanciados nos autos de infração de fls. 02; 157; 162 e 167. Estes referem-se aos lançamentos do PIS/FATURAMENTO, que teve como fundamentação legal os Decretos-lei n°s 2.445/88 e 2.449/88; IMPOSTO DE RENDA NA FONTE, com fulcro no art. 8º do DL 2.065/83 e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, com fulcro no art. 2º e parágrafos da Lei n° 7.689/88.

Foram três as infrações apuradas pelo fisco.

Omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação, através de documentação hábil, do efetivo ingresso, coincidentes em datas e valores, de recursos creditados nas contas correntes mantidas com empresas ligadas e interligadas (JAHU COM. E IND. LTDA e AGADÊ PARTICIPAÇÕES S/A); glosa de despesas financeiras (juros passivos) oriundos de empréstimos entre pessoas ligadas/interligadas, considerados mera liberalidade por não estarem amparados por disposição legal ou contratual; e glosa das variações monetárias passivas, calculada sobre os créditos com pessoa ligada, discriminados no primeiro item, originários de lançamentos meramente escriturais, cuja efetiva entrega, coincidentes em datas e valores, não foram efetivamente comprovados através de documentação hábil.

Cientificada do feito o contribuinte apresentou impugnação tempestiva alegando, em preliminares, a ilegalidade da exigência da TRD cobrada como juros de mora.

Quanto ao mérito informa que:

Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

Em 30 de Dezembro de 1987 a empresa recorrente e Archibald Hastie Dick Junior - doravante denominado AHDJ, sócio majoritário da recorrente -, celebraram Instrumento Particular de Cessão de Quotas e outras avenças, através do qual AHDJ cedeu à recorrente a totalidade de sua participação no capital social de AGADÊ Participações Ltda.

Neste contrato ficou pactuado que a recorrente pagaria parte do preço ajustado mediante a assunção do débito de AHDJ com AGADÊ Participações Ltda., decorrente de um Contrato de Abertura de Crédito celebrado entre AHDJ e AGADÊ Participações Ltda., tendo sucedido também os demais direitos e obrigações oriundas do referido contrato. - Anexo o instrumento particular de cessão de quotas e outras avenças e o contrato particular de abertura de crédito - . O pagamento do saldo das quotas existentes foi estipulado em doze quotas mensais.

Que em 01 de Agosto de 1988 foi aprovada a incorporação, pela recorrente, da totalidade do patrimônio líquido de AGADÊ Participações Ltda., e de parcela do Patrimônio Líquido de JAHÚ Indústria e Comércio Ltda. - Anexo o protocolo de incorporação; a alteração contratual de Kina Participações Ltda. e a declaração de extinção de AGADÊ Participações Ltda..

Em razão desta incorporação o débito de AGADÊ Participações Ltda., resultante da assunção da posição devedora de AHDJ no contrato de Abertura de Crédito efetuado em 30 de Setembro de 1986 foi extinto por confusão, uma vez que o credor e o devedor passaram a ser a mesma pessoa.

Ainda em razão desta incorporação, a recorrente sucedeu AGADÊ no contrato de Abertura de Crédito existente com JAHÚ Indústria e Comércio Ltda. e passou a responder pela mesma.

Em 30 de Agosto de 1988, JAHÚ Indústria e Comércio Ltda. distribuiu lucros a seus sócios quotistas (quais sejam AHDJ, Magnum Empreendimento e Comércio e a recorrente (KINA Participações Ltda), nos termos contidos no documento nº 09 e o pagamento dos lucros distribuídos à recorrente foi efetuado mediante o lançamento de crédito em sua conta corrente.

Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

Nesta mesma data a recorrente também distribuiu lucros a seus sócios quotistas - AHDJ; MAGNUM e JAHÚ -, nos termos contidos no documento de nº 10 e o pagamento dos lucros devidos ao sócio AHDJ também foram efetuados mediante o lançamento de crédito em sua conta corrente.

Em decorrência destes fatos narrados a recorrente passou a ser devedora de AHDJ. Pelas aquisições das quotas de AGADÊ e pela razão da distribuição de dividendos.

Informa que, para liquidar seu débito para com AHDJ, tomava empréstimos junto a AGADÊ Participações Ltda. até sua incorporação e de JAHÚ Indústria e Comércio Ltda. , após aquele evento. Estas dívidas foram liquidadas por confusão e as contraídas com JAHÚ Indústria e Comércio, foram liquidadas por compensação, na proporção em que ocorriam as distribuições de dividendos de JAHÚ Indústria e Comércio Ltda. para com a recorrente.

E mais. Que todas as operações já relacionadas foram efetuadas nos termos dos documentos anexos e registradas contabilmente, conforme demonstram as cópias do Livro Razão das empresas envolvidas, dos recibos e cheques e mapas auxiliares para o cálculo de correção monetária e juros, sendo certo que os juros e a correção monetária decorrentes dos negócios realizados entre as três empresas foram reconhecidos como receitas financeiras e variações monetárias ativas pelas credoras (AGADÊ E JAHÚ) e que, tanto a recorrente como AGADÊ e JAHÚ apuraram lucro tributável no período-base de 1988.

Com referência à comprovação do mútuo existente, informa que a fiscalização atuante desclassificou-o, tributando os valores contidos no livro razão - nas contas correntes das empresas - como receitas omitidas pelo fato de a recorrente não comprovar, através dos documentos hábeis e coincidentes em datas e valores, o efetivo ingresso dos recursos tomados junto a JAHÚ e AGADÊ .

Assevera que não houve o efetivo ingresso dos recursos financeiros porque, concomitantemente aos recursos provenientes de cada saque efetuado junto a AGADÊ e JAHÚ, a recorrente pagava parte de sua dívida para com AHDJ, conforme se identifica através das cópias dos livros razão da recorrente, relativas às contas correntes nºs. 2232001-7 e 1232001-9 - documento anexo 11, ou de obrigações de outra natureza, como é o caso dos pagamentos das obrigações fiscais do IRPJ e FINSOCIAL - documento anexo 14).



Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

Desta forma entende não ser cabível o enquadramento legal aplicável - art. 181 do RIR/80 - já anteriormente transcrito.

Com referência aos pagamentos efetuados, afirma que não houve o efetivo ingresso de recursos em contas bancárias da recorrente em razão de os cheques relativos aos saques efetuados junto a JAHÚ e AGADÊ, serem emitidos em nome de credor da recorrente, em nome de terceiros por ele indicados ou mesmo em nome da UNIÃO. Que, não obstante, o registro de cada débito da recorrente com suas mutuantes (AGADÊ e JAHÚ) que não corresponderam ao efetivo ingresso de numerários na recorrente, houve como contrapartida a liquidação de obrigações da recorrente como comprovam os documentos anexos 11 e 14.

Resumindo seus arrazoados informa que, ao contrário de a recorrente receber os valores de AGADÊ e JAHÚ, depositá-los em sua conta bancária e emitir cheque para liquidar suas obrigações, determinava que os pagamentos já fossem efetuados diretamente pelas mutuantes a seus credores.

Comprova os juros pactuados através dos documentos apresentados, assim como a correção monetária dos valores mutuados.

Ao final requer a juntada dos processos relativos aos lançamentos decorrentes e o cancelamento do auto de infração por compreender totalmente incabível a exigência nele contida.

Apresenta impugnação para todos os lançamentos decorrentes.

A Divisão de Tributação da DRF no Rio de Janeiro pugnou pela manutenção total do feito assentada nos fundamentos que estão acostados aos autos às fls. 710/716.

Cientificada desta decisão, apresentou recurso voluntário a este Egrégio Conselho de Contribuintes, - docs de fls. 723 a 757, opondo resistência aos argumentos que fundamentaram a decisão recorrida e perseverando nas razões preliminares e de mérito da peça exordial.

É o Relatório.



Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

VOTO

CONSELHEIRA - MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO, Relatora

O recurso é tempestivo, razão porque dele tomo conhecimento.

Extrai-se, do relato, que o fundamento principal da peça básica, conforme descrito na folha de continuação do auto de infração - fls. 03 dos autos -, foi a omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação, através de documentação hábil, do efetivo ingresso, coincidentes em datas e valores, de recursos creditados nas contas correntes mantidas com empresas ligadas e interligadas JAHÚ COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA E AGADÊ PARTICIPAÇÕES S/A, conforme discriminação relacionada.

Os dois itens seguintes do auto de infração - Glosa de juros Passivos, oriundos de empréstimos entre pessoas ligadas e interligadas; e Glosa de Variação Monetária Passiva, calculada sobre os créditos com pessoa ligada, foram lavrados em decorrência do primeiro item.

É meu entender que o lançamento sub judice está condenado, razão porquê deixo de analisar as preliminares argüidas.

A Autoridade de primeira instância não examinou os documentos acostados aos autos, ainda na fase impugnativa, que, conforme demonstram, foram apensadas para comprovar os empréstimos existentes entre as empresas ligadas e entre estas e seu único sócio, preferindo manter o lançamento sob os argumentos que a seguir transcrevo:

.....
"6.3 - quanto aos fatos que motivaram a lavratura do A. I.

6.3.1 - A autuada em seu histórico dos fatos, demonstra cabalmente que o processo jurídico contábil que motivaram o AI,

Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

em análise é um emaranhado de eventos, verdadeiro cipoal em que Harchiball Hastie Dick Junior (AHDJ), único sócio quotista de todas as empresas intervenientes nos processos de cedência de quotas, assunção de débitos, incorporação, sucessão, cisão, extinção, distribuição de lucros, empréstimos, etc. etc., teve por único objetivo consumir a evasão fiscal, utilizando-se de recursos jurídicos a fim de lhe dar a cobertura legal.

6.3.2 - No processo acima referido do título não se vislumbram quaisquer objetivos económicos ou de racionalização administrativa, e disso, a defesa fez prova com toda a documentação jurídica e contábil que anexou, reforçando, com isso, a convicção de parecerista.

6.3.3 - Estamos, portanto, com base na análise dos fatos trazidos à lide pela defesa, perante um cipoal jurídico-contábil, que se presta a confundir e apagar rastros com operações aparentemente desnecessárias, lançamento contábil não comprovados e, onde, principalmente só aparece um único interveniente, o titular das empresas envolvidas, entre as quais se destaca a autuada.

6.3.4 - Perante estes fatos que "per si" não são suficientes para análise do AI, mas são preponderantes na formação de convicção, há que se analisar o mérito das infrações para que se possa, com isenção, aplicar a justiça tributária desta esfera de Poder.

.....

Os documentos apresentados pelo contribuinte para justificar o efetivo ingresso de numerário na empresa não devem ser descaracterizados pelo fisco tão somente por entender que se trata de um cipoal jurídico contábil, que se presta a confundir e apagar rastros com operações aparentemente desnecessárias, conforme cita o tributarista.

Concluindo-se pela prática que a Autoridade Julgadora denominou cipoal jurídico contábil - como dito - competia ao fisco rastrear os lançamentos para

Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

verificar a correta infração cometida e, então, tributá-la, subsumindo-se o fato jurídico ao correto enquadramento legal.

Os documentos anexados aos autos constituem-se de recibos, cópias de cheques e cópias das folhas do razão, onde se comprova o lançamento contábil e a transação comercial efetuada. Caso houvesse dúvidas quanto a veracidade dos documentos o procedimento a ser adotado pelo fisco deveria ser outro.

Leciona ALBERTO XAVIER, *in* 'DO LANÇAMENTO TEORIA GERAL DO ATO DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO ' 2ª ed. Editora Forense - Capítulo I - OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DO LANÇAMENTO - § 3º, p. 144.

" § 3º - DEVER DE INVESTIGAÇÃO E DEVER DE COLABORAÇÃO"

A) Dever de prova e ônus da prova.

Porque no procedimento administrativo de lançamento se tende à averiguação da verdade material quanto ao objeto do processo - indispensável para a aplicação da lei de imposto - nele não se coloca, em rigor, um problema de repartição do ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto.

Ao contrário de que se entendia a antiga jurisprudência do Reichsfinanzhof e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia apoiada na doutrina por *Rauschning, Berger e Louveaux*, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do ônus da prova semelhante a que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultante da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro encargo da prova ou dever de investigação, que não se vê vantagem em designar por novos conceitos, ambíguos quanto à sua natureza jurídica, como o de ônus da prova



Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

objetiva, ônus da probabilidade ou situação, base ou condição da prova.

B) Dever de prova in "in dubio contra fiscum"

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (Beweislosigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos, a administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

.....

No presente caso foi invertido o ônus da prova e o contribuinte demonstrou de forma inequívoca que houve a transação comercial entre as empresas ligadas.

Leciona ALFREDO AUGUSTO BECKER, *in* TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO 2ª Ed. Fls. 319 - item 100 - DO LANÇAMENTO:

100. LANÇAMENTO - A regra jurídica tributária, como toda e qualquer regra jurídica, tem a seguinte estrutura lógica: regra e hipótese de incidência. A incidência da regra jurídica é infalível (automática), porém está condicionada à realização da sua hipótese de incidência, isto é, ela somente incide depois que aconteceram - no tempo e lugar predeterminados pela regra jurídica - todos os fatos que integram a composição da sua hipótese de incidência. Estes fatos podem ser: atos, fatos ou estados de fato, de natureza psicológica, física, econômica ou jurídica.

Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

A fim de se caracterizar a efetiva realização da hipótese de incidência é imprescindível a investigação da análise (quantitativa e qualitativa) dos fatos que aconteceram. Uma vez constatada a realização da hipótese de incidência, conclui-se que ocorreu a incidência infalível (automática) da regra jurídica no instante lógico posterior ao acontecimento do último fato que, ao acontecer, completou a integralização da hipótese de incidência.

.....

Diante do exposto, firmo convicção que houve falha no ato administrativo porque não houve a hipótese de incidência descrita na folha de continuação do auto de infração, o que o descaracteriza totalmente.

A seguir discriminam-se os valores glosados e aponta-se a numeração das folhas dos autos onde se encontram as cópias das notas promissórias, dos cheques emitidos e a contabilização efetuada.

Em Janeiro de 1988 foi glosada a importância de Cz\$ 12.027.533,44. Os recibos estão acostados aos autos às fls. 339 a 344.. As cópias dos cheques, às fls. 345 a 349 e a cópia do livro razão encontra-se à fl. 313.

Em Fevereiro de 1988 foi glosada a importância de Cz\$18.015.113,00. Os recibos estão acostados aos autos às fls. 350 a 353. As cópias dos cheques, às fls. 357 a 362 e a cópia do livro razão encontra-se à fl. 313.

Em Março de 1988 foi glosada a importância de Cz\$ 15.805.594,00. Os recibos estão acostados aos autos às fls. 364 a 366. As cópias dos cheques, às fls. 370 a 374 e a cópia do livro razão encontra-se à fl. 131.

Em Abril de 1988 foi glosada a importância de Cz\$ 575.000,00. Os recibos estão acostados aos autos às fls. 376 a 378. As cópias dos cheques, às fls. 382 a 386 e a cópia do livro razão encontra-se à folha nº 131.

Em Maio de 1988 foi glosada a importância de Cz\$ 35.547.100,32. Os recibos estão acostados aos autos às fls.388 a 389. As cópias dos cheques, às fls. 392 a 394 e a cópia do livro razão encontra-se à fl. 313.

Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

Em Junho de 1988 foi glosada a importância de Cz\$ 19.585.478,12. Os recibos estão acostados aos autos às fls. 396 a 405. As cópias dos cheques, às fls. 416 a 441 e a cópia do livro razão encontra-se à fl. 313.

Em Julho de 1988 foi glosada a importância de Cz\$ 36.977.698,62. Os recibos estão acostados aos autos às fls. 444 a 449; 4468 a 473; 481 a 490; 502 a 507 e 515 a 517. As cópias dos cheques, às fls. 456 a 466; 474 a 479; 491 a 500; 508 a 513 e 516 a 518.

Em Agosto de 1988 foi glosada a importância de Cz\$ 84.247.740,60. Os recibos estão acostados aos autos à fl. 521 e as cópias dos cheques, às fls. 515 a 524.

Em Setembro de 1988 foi glosada a importância de Cz\$ 6.578.714,81. Os documentos - recibos e cópias dos cheques encontram-se acostados aos autos às fls. 525 a 538.

Em Outubro de 1988 foram glosadas as importâncias de Cz\$ 2.111.500,00; Cz\$ 2.312.000,00; Cz\$ 53.447.051,25 e Cz\$ 53.447.051,25

Os documentos que comprovam o efetivo ingresso na empresa encontram-se acostados aos autos às fls. 541 a 547; 549 a 559; 561 a 574 e 576 a 589.

Em Novembro de 1988 foram glosadas as importâncias de Cz\$ 1.161.339,00; Cz\$ 187.825,00; Cz\$ 1.335.644,00; Cz\$ 3.700.000,00 e Cz\$ 91.603.517,00.

Em Dezembro de 1988 foram glosadas as importâncias de Cz\$ 31.478,00; Cz\$ 376.181,00; Cz\$ 2.725,00; Cz\$ 106.914.261,00 e Cz\$ 3.000.000,00.

Os documentos comprobatórios encontram-se acostados aos autos às fls. 590 a 633.

Diante destes fatos que comprovam os empréstimos, os ingressos de numerários, pagamentos de interligadas e coligadas efetuados pela recorrente, devem ser considerados os argumentos apresentados na peça impugnatória.

Processo nº. : 10768.049538/93-21
Acórdão nº. : 107-05.280

Igualmente devem ser considerados os documentos que comprovam as transações comerciais efetuadas entre elas. Todos os documentos encontram-se acostados e fazem prova a favor da recorrente.

Existe também a comprovação dos pagamentos de impostos efetuados pela recorrente por conta e em nome de pessoa jurídica ligada.

Considerando-se também os documentos de fls. 278/280 - INSTRUMENTO PARTICULAR DE CESSÃO DE QUOTAS E OUTRAS AVENÇAS - 281 - CONTRATO DE ABERTURA DE CRÉDITO; - 282/294 PROTOCOLO DE INCORPORAÇÃO DE AGADÊ POR KINA E SUBSEQUENTE CISÃO PARCIAL DE JAHÚ COM INCORPORAÇÃO DE PARCELA DE SEU PATRIMÔNIO LÍQUIDO POR KINA PARTICIPAÇÕES LTDA; - 296/299 ALTERAÇÃO CONTRATUAL DE JAHÚ INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA EM RAZÃO DE SUA CISÃO PARCIAL - 301/304 - INSTRUMENTO DE ALTERAÇÃO CONTRATUAL DE KINA PARTICIPAÇÕES LTDA; - e 307 - CERTIDÃO DO CARTÓRIO DE REGISTRO CIVIL DAS PESSOAS JURÍDICAS, informando sobre o registro e protocolo referente a alteração contratual da Sociedade Civil denominada KINA PARTICIPAÇÕES LTDA, efetuado em 05 de Setembro de 1988, da qual consta a extinção da empresa AGADÊ PARTICIPAÇÕES LTDA., em razão da sua incorporação por KINA PARTICIPAÇÕES LTDA., verifica-se que todo o arrazoado contido na impugnação deve ser considerado, uma vez que provada sua veracidade.

Outra não é a sorte da glosa dos juros passivos oriundos de empréstimos entre pessoas ligadas, bem como a glosa de variações monetárias passivas, porquê os empréstimos foram comprovadamente efetuados, e os juros pactuados estão estipulados através do contrato de abertura de crédito, acostado aos autos às fls. 281.

Diante dos fatos apontados e, considerando-se os elementos de prova constantes nos autos, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Quanto aos decorrentes, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das sessões (DF), 22 Setembro de 1998.

MARIA DO CARMO S. R. DE CARVALHO