

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10937-000.034/92-05

Sessão de 12 de setembro de 1994

ACÓRDÃO Nº 108-01.394

RECURSO Nº : 105.207 - IRPJ - EXS: DE 1990 e 1991

RECORRENTE : POLGA, BOTTEGA & MARCHIORI LTDA.

RECORRIDA : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CASCAVEL (PR)

SALDO CREDOR DE CAIXA - Apurado saldo credor através de elementos extraídos da própria contabilidade da empresa, aplica-se o disposto no art. 180 do RIR/80, se contraprova não é produzida.

AUMENTO DE CAPITAL - SUPRIMENTO - A presunção relativa do art. 181 do RIR/80 pressupõe que contraprova seja produzida pela pessoa jurídica, no exato sentido do efetivo recebimento dos recursos e de que os mesmos se originaram de patrimônio estranho ao da empresa, pertencente ao do sócio.

TRD - JUROS DE MORA - Somente a partir de agosto de 1991, com a Medida Provisória 298, surgiu no ordenamento pátrio dispositivo que permitisse a cobrança de juros moratórios com base na variação diária da Taxa Referencial, TRD.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **POLGA, BOTTEGA & MARCHIORI LTDA.**:

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da exigência relativa ao exercício de 1991 a parcela de Cr\$ 351.444,06, bem como afastar a incidência da TRD excedente a 1% (um por cento) ao mês, no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Octacílio Dantas Cartaxo e Manoel Antonio Gadelha Dias, que excluíam apenas a incidência da TRD no referido período.

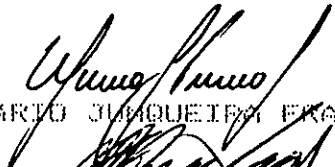
Sala das Sessões, em 12 de setembro de 1994


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS

- PRESIDENTE


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10937-000.034/92-05
ACÓRDÃO Nº 108-01.394


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR - RELATOR

VISTO EM 21 MAR 1995
SESSÃO DE: 21 MAR 1995
MANGEL FELIFE REBO BRANDÃO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: OTACILIO DANTAS CARTAXO, SANDRA MARIA DIAS NUNES, PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, RENATA GONÇALVES FANTOJA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.


RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/108-0.018

Processo nº 10937/000.034/92-05

Acórdão nº 108-01.394

Recurso nº 105207

Recorrente: Polga Bottega e Marchiori Ltda.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ofício para cobrança do IRPJ, cujas alegadas infrações encontram-se descritas às fls. 270, como segue:

Exercício 1990

- Saldo credor de caixa apurado no dia 29/11/89, conforme recomposição às fls. 90, considerando-se as vendas a vistas registradas no dia 30/11/89, cheques emitidos, depósitos e despesas efetuadas.

- Omissão de compras pela ausência de escrituração de notas fiscais, apurada conforme Livro de Registro de Entradas.

Exercício 1991

- Falta de comprovação da origem do numerário relativo à integralização de capital.

- Omissão de compras pela ausência de escrituração de notas fiscais, apurada conforme Livro de Registro de Entradas.

- Saldo credor de caixa em 30/11/90, por ter sido constatada a contabilização no mês de dezembro de diversos pagamentos efetuados em meses anteriores.

- Omissão de receita pela existência de notas fiscais "paralelas" (sic), i.é, documentos de mesma numeração com valores e destinatários distintos.

- Glosa de despesas com gastos gerais de alimentação, lastreadas em documento simplificado.

Irresignada, a autuada apresentou impugnação tempestiva de fls. 278, contestando especificamente os itens relativos a saldo credor de caixa, notas não contabilizadas e origem do numerário relativo a aumento de capital, como segue:

- No tocante ao suprimento para aumento de capital, junta cheques nominativos à empresa, de emissão pelos sócios, aduzindo ainda que os mesmos possuíam dinheiro à época, conforme suas declarações de rendimentos.

- Com relação ao saldo credor de caixa em 29/11/89, alega que o registro de vendas a vista na data de 30/11/89 deve-se a vendas cujos valores em espécie já teriam sido adiantados pelo

Ed

Processo n° 10937/000.034/92-05

Acórdão n° 108-01.394

Recurso n° 105207

Recorrente: Polga Bottega e Marchiori Ltda.

clientes em datas anteriores, conforme depósitos em banco cujos extratos seguem anexos.

- Quanto ao saldo credor em 30/11/90, alega que a contabilização de duplicatas e recibos em dezembro do mesmo ano foi, tão-somente, dos juros pagos pelo atraso do cumprimento de suas obrigações e não do valor integral dos títulos. Indica que com este procedimento tentava consertar seu caixa, por ter constatado a falta de contabilização das despesas financeiras.

- Já com relação às notas não registradas, afirma que algumas podem não ter sido contabilizadas, porém, alega que dois recibos de fretes correspondem à duas notas já consideradas no somatório do auto, pois na realidade o valor dos conhecimentos estava a maior "somente para sair um pouco mais, para assim deduzi-lo como Despesas de Fretes".

Informações fiscais às fls. 489, opinando pela manutenção integral do lançamento.

Decisão monocrática às fls. 491, no mesmo sentido, fundamentada na ausência de comprovação das alegações da impugnante, aplicação dos arts. 180 e 181 e na falta de argumentos com relação aos demais itens da autuação.

No recurso, de fls. 501, reitera os mesmos argumentos expendidos por ocasião da impugnação, inovando somente no requerimento de exclusão da TRD aplicada como juros de mora no ano de 1991.

É o relatório.



Processo n° 10937/000.034/92-05

Acórdão n° 108-01.394

Recurso n° 105207

Recorrente: Polga Bottega e Marchiori Ltda.

VOTO

Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Não cabe razão à recorrente na matéria referente a saldo credor de caixa, tanto naquele apurado no dia 29/11/89 quanto no do dia 30/11/90. Ambos decorrem de correta apreciação dos fatos contábeis pelo Auditor atuante. No primeiro caso, bastou simples recomposição do saldo mediante vendas a vista escrituradas no dia 30/11/89 bem como pagamentos, depósitos e cheques emitidos, visto que a movimentação bancária era contabilizada também por caixa. Na segunda aferição, bastou a comprovação do registro a destempo dos pagamentos efetuados. Retornando-os à realidade temporal, verificou-se insuficiência de numerário no mês de novembro. A prova dos autos é cabal, importando de plano na presunção do art. 180 do RIR/80. Ausente a contraprova, cujo ônus é da autuada, deve permanecer a autuação.

No tocante aos conhecimentos de frete creio também que pertence razão ao Fisco, dado a impossibilidade de comprovação do alegado pela recorrente. Infeliz sua defesa, que implica inclusive em alegar o fato de ter combinado um valor superior no documento fiscal para fins de dedução na base do tributo. Do que consta do processo, resta provado, tão-somente, a existência dos conhecimentos, indicando compra de mercadoria. Nada mais alegou com relação à ausência de escrituração de notas fiscais.

Com relação aos suprimentos para aumento de capital, entretanto, creio que o assunto merece maior análise, devido aos cheques nominativos à empresa, apresentados pela recorrente às fls. 283.

Prescreve o art. 181 do RIR/80:

"ART. 181- Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular de empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."

62

Processo nº 10937/000.034/92-05

Acórdão nº 108-01.394

Recurso nº 105207

Recorrente: Polga Bottega e Marchiori Ltda.

O citado dispositivo cria uma presunção relativa, que transfere o ônus da prova ao contribuinte. Na verdade, o pressuposto da existência de uma presunção deriva essencialmente da dificuldade da prova imposta a uma das partes e se baseia no juízo de probabilidade, pelo experiência do legislador. Sobre o assunto, assim se pronuncia Gustavo Miguez de Melo, in Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol 9, Editora Resenha Tributária, Co-edição Centro de Estudos de Direito Tributário, São Paulo, 1991, pag. 92, "verbis":

"Um pressuposto das presunções é a dificuldade ou impossibilidade existente de apurar os fatos.

Omissis...

O DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA refere-se às presunções ora examinadas ao estudar as presunções legais e não analisar as presunções "homini".

Eis o pronunciamento do eminente processualista sobre a matéria:

'No caso da presunção absoluta, e talvez mesmo em algumas hipóteses de presunção relativa, esta segunda linha de raciocínio, baseada na dificuldade da prova, assume tamanho relevo que chega às vezes a impor-se por si mesma, relegada a plano secundário (quando não desprezada de todo) aquela que se relaciona com o juízo de probabilidade: em geral as duas idéias andam de braços dados, mas não fica excluído que se estabeleça presunção legal principalmente (ou até exclusivamente) por temer-se que a extrema dificuldade de provar o fato presumido conduzisse, na prática, a uma injustiça.'

Compreende-se portanto, que a presunção "juris tantum" do art. 181 transcrito, deriva do juízo de probabilidade que o legislador deu ao fato da corrente utilização de recursos omitidos a fim de suprir o caixa da empresa, possibilitando oficializar o necessário numerário para as despesas correntes ou investimentos, bem como do inconcebível ônus ao Fisco de provar que a movimentação da conta caixa deu-se com recursos originados do patrimônio do sócio e que

Gal

Processo nº 10937/000.034/92-05

Acórdão nº 108-01.394

Recurso nº 105207

Recorrente: Polga Bottega e Marchiori Ltda.

efetivamente foram entregues a empresa e não somente objeto de lançamento em conta patrimonial a débito de caixa.

Portanto, destes mesmos pressupostos da formação de presunções, e principalmente nas presunções relativas, a mesma regra de obtenção da prova deve valer para a contraprova, que se admite em contrário. Somente com este terceiro dado, aplicável àquele que passou a ter o ônus da prova, poderemos interpretar a extensão do dispositivo legal da presunção. No caso em apreço, identificar o que seria o necessário escopo probatório para demonstrar a efetiva entrega e a origem dos recursos supridos pelos sócios e demais pessoas elencadas pelo legislador.

Efetividade da entrega não nos parece causar problemas, visto que há métodos simples de demonstração do ingresso dos recursos no patrimônio da pessoa jurídica, como, por exemplo, um depósito em conta corrente. A origem merece maiores considerandos.

A personalidade da pessoa jurídica é distinta dos seus sócios e administradores. O sujeito passivo com legitimidade no processos que envolvem como fundamento legal o art. 181 é a pessoa jurídica. A ela é imposto o ônus da prova decorrente da presunção "juris tantum". Nada mais certo, a meu ver, do que afirmar que o necessário escopo probatório requerido pelo legislador encerre-se na capacidade de obtenção de informações dentro do universo de atos jurídicos praticados pelo sujeito passivo da relação processual que se estabelece a partir do lançamento com base legal o art. 181. Fora deste universo, se estaria a exigir a produção de prova difícilíssima, ou seja, a antítese do pressuposto da própria presunção, transformando a presunção de caráter relativo em absoluta.

A origem do numerário que se impõe à pessoa jurídica provar é a transferência do patrimônio do sócio para o da empresa. Não pode avançar em requerer prova de como o sócio obteve o recurso. A auditoria deste último fato é tarefa normal e vinculada, no sentido de obrigação, do Fisco, sendo que este não pode utilizar-se de uma presunção, que deflui da dificuldade de prova, para afastar o seu próprio ofício. Em suma, fiscalizar a obtenção de recursos pelos sócios é tarefa privativa do Fisco e não prova de difícil obtenção.

Árdua seria a tarefa, para a pessoa jurídica, de saber como o sócio obteve numerário suficiente, sem qualquer prerrogativa de auditoria das declarações e solicitação de esclarecimentos. Veja-se, por oportuno, que determinado sócio, ou até mesmo todos, pode ter alienado suas quotas sendo o novo participante do capital social totalmente alheio ao fato que ensejou recursos suficientes para a entrega de numerário. O que se diria, outrossim, em uma

Processo n° 10937/000.034/92-05

Acórdão n° 108-01.394

Recurso n° 105207

Recorrente: Polga Bottega e Marchiori Ltda.

empresa em liquidação extrajudicial, ou qualquer outro procedimento da mesma natureza. Seria correto exigir do liquidante prova de como o sócio obteve o recurso? Observe-se que o dispositivo que criou a presunção não trouxe consigo qualquer exigência, muito menos possibilidade, de se intimar antigos ou afastados sócios e administradores, únicos detentores de informações sobre suas fontes de renda, para que junto ao processo se manifestassem, poder que certamente a pessoa jurídica não possui.

Origem, portanto, significa, tão-somente, que o recurso derivou de patrimônio estranho ao da empresa, pertencente ao sócio. Como foi por este último obtido é matéria de outro procedimento.

No caso em apreço, cópia de cheques nominativos à empresa, de emissão pelos sócios, devidamente depositados, encontram-se às fls. 283. Com isto, prova-se que a empresa recebeu e que partiu de patrimônio do sócio. Excluo, portanto, a parcela de Cr\$ 351.444,06, referente ao exercício de 1991.

Por fim, a questão referente à TRD como juros de mora, diante da ausência de qualquer alegação sobre os demais itens da autuação por parte da recorrente.

Neste tema, já me pronunciei, diversas vezes, de que somente com a Medida Provisória n° 298/91, convertida na Lei 8.218, de agosto de 1991, surgiu no ordenamento pátrio autorização para cobrança dos juros moratórios pela variação da TRD. A legislação anterior previa, tão-somente, juros no percentual de 1% ao mês. Transcrevo abaixo as razões deste meu entendimento já exaradas no Acórdão n° 108/00.170/93.

Duas questões surgem com relação à TRD. A primeira está relacionada com a impossibilidade da mesma servir de índice de atualização de valores e débitos fiscais. A segunda diz respeito, tendo em vista a legislação pertinente, a data a partir da qual a mesma poderia ser cobrada como juros moratórios. É meu entendimento atual que a primeira destas questões importa em negar vigência ao art. 9° da Lei 8.177/91, em sua redação original, o que é defeso na órbita administrativa, tendo natureza de constitucionalidade. Entretanto, não há necessidade de abordar tal questão visto que : a) a matéria dos autos se refere à segunda questão; b) reiteradas decisões judiciais, inclusive do STF, precipitaram alterações legislativas e pronunciamentos do Fisco conclusivos quanto à inaplicabilidade como índice de correção ou atualização.

Ed

Ed

Processo n° 10937/000.034/92-05

Acórdão n° 108-01.394

Recurso n° 105207

Recorrente: Polga Bottega e Marchiori Ltda.

No tocante à segunda questão, da vigência da TRD como juros de mora, definindo-se a data "a quo" de sua contagem, entendo não haver óbices a sua análise neste Colegiado, visto decorrer da interpretação e aplicação direta da lei vigente em cada momento. Na realidade, resume-se em aplicar a lei que, a partir de sua edição, definiu a cobrança da variação da TRD como de juros de mora. Se concluirmos, que a qualquer momento, a legislação considerava a TRD como índice de atualização, de juros não poderia tratar, importando em retorno à primeira questão.

Sendo assim, vejamos a redação original do art. 9° da Lei 8.177/91, para definirmos se o dispositivo tratava a TRD como índice de atualização, como juros de mora, ou até mesmo, por absurdo, sem definir sua natureza. O texto legal me parece esclarecedor:

"Art. 9°: Os impostos, multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais e os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para o Fundo de Participação Pis-Pasep e com o Fundo de Investimento Social, os passivos de empresas concordatárias e de instituições em regime de intervenção, liquidação extrajudicial, falência e administração temporária, serão atualizados, a partir de fevereiro de 1991, pela TR ou pela TRD, que substituirão o BTN e o BTN fiscal, respectivamente."

Entendo que a legislação, neste momento, utilizava-se da TRD como fator de correção, seja pela expressão "serão atualizados", seja pela completa manutenção da sistemática pertinente à extinta BTN, mormente na atualização de débitos não vencidos. Tão lógica foi esta interpretação que os autos de infração lavrados neste período aplicaram a variação da TRD como atualização monetária. Finalmente, para corroborar a tese, cabe citar o texto da exposição de motivos referente a Medida Provisória n° 297, de junho de 1991:

"O art. 9° da Lei n° 8.177, de 1° de março de 1991, previu que a partir do mês de fevereiro do corrente ano incidiria a TRD sobre, dentre outros os impostos.

O Poder Judiciário tem decidido, em julgados monocráticos, que a TRD não se constitui em índice de atualização da moeda

Processo nº 10937/000.034/92-05

Acórdão nº 108-01.394

Recurso nº 105207

Recorrente: Polga Bottega e Marchiori Ltda.

ou de correção monetária , mas sim em "fator de composição de juros flutuantes de mercado"; sendo assim, descaberia sua aplicação sobre quotas do Imposto de Renda da pessoa física. Neste sentido foram concedidas liminares nos Estados de Goiás, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Pará, Ceará, Paraná, Santa Catarina, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Pernambuco.

A manifestação da Justiça tenderá a levar considerável número de contribuintes a ingressar com novas ações judiciais, objetivando idêntico tratamento em relação ao débito tributário; de outra parte, apresenta-se, concretamente, desigual situação entre contribuintes, de vez que aqueles amparados por decisão judicial fazem jus à adoção de procedimento vedado aos demais; ambas situações são, obviamente, indesejadas.

Impõe-se, por isso, ajustar a legislação tributária à realidade presente de ausência de indexação de valores fiscais, preservando, dessa forma, o tratamento isonômico entre sujeitos passivos e, também, o fluxo de receitas para o Tesouro, com vistas a alcançar as metas de equilíbrio fiscal indispensáveis à retomada do crescimento econômico."

A Medida Provisória nº 297 não foi apreciada, no prazo constitucional, pelo Congresso Nacional, o que levou o Executivo a introduzir nova MP, de nº 298. Esta última foi convertida na Lei 8.218/91, cuja vigência retroage à data da MP, i.é, 01.08.91. No art. 3º, inciso I, deste diploma legal, foi instituída a cobrança de juros de mora sobre débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o INSS, calculados pela variação da TRD entre a data em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento.

Inferre-se, portanto, que somente com a edição da Lei nº 8.218/91 (MP nº 298/91) surgiu no ordenamento jurídico nacional dispositivo específico para a cobrança de juros de mora distintos do percentual de 1% ao mês ou fração, i.e., pela variação da TRD. Outrossim , não percebo na norma, nem mesmo na nova redação dada pelo art. 30 desta Lei ao art. 9º da Lei nº 8177/91, finalidade de retroagir seus efeitos. Primeiro, porque diante da clareza da

Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo n° 10937/000.034/92-05

Acórdão n° 108-01.394

Recurso n° 105207

Recorrente: Polga Bottega e Marchiori Ltda.

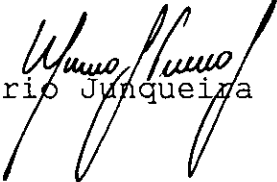
aplicação da TRD como fator de atualização no primeiro momento, estaria a lei nova a transforma a natureza consignada pelo dispositivo anterior, o que lhe é impossível. Segundo, porque na análise da exposição de motivos da lei nova encontra-se a verdadeira razão desta mudança, qual seja, reconhecer a imprestabilidade da TRD como índice de correção, aplicável indistintamente a impostos, contribuições e débitos vencidos. Sendo assim, a cobrança da TRD como juros de mora só pode ocorrer a partir de agosto de 1991.

Por derradeiro, o § 4° do art 1° do Decreto-Lei 4657/42, Lei de Introdução ao Código Civil, estabelece que as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova, portanto, com vigência e eficácia a partir do momento que a mesma determinar ou no "vacatio legis" previsto no próprio art. 1° supracitado.

Por todo o exposto, conheço do recurso, para no mérito dar-lhe provimento parcial, cancelando a exigência com relação a parcela de Cr\$ 351.444,06, exercício de 1991, bem como determinar que no período entre 01.02.91 a 31.07.91 os juros moratórios sejam calculados no percentual de 1% ao mês ou fração.

É o meu voto.

Brasília, 12 de setembro de 1994


Mário Junqueira Franco Júnior, Relator.

