



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvgc

Sessão de 10 de janeiro de 1989

ACORDÃO Nº 103-08.869

Recurso n.º 93.356 - IRPJ - EX: DE 1985

Recorrente RECAFORTE - RECAPAGEM FORTALEZA LTDA.

Recorrid DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM MONTES CLAROS - MG

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTOS
NÃO COMPROVADOS.

Para que o sócio possa comprovar a origem e a efetiva entrega de numerário para integralização de capital social não basta que a pessoa jurídica tenha escriturado esta operação, pois o direito tributário não se lastreia na forma jurídica do ato, mas no seu conteúdo econômico. Não é suficiente, também, o fato de a alteração contratual respectiva ter sido arquivada na Junta Comercial do Estado, pois os efeitos jurídicos do registro não impedem que, por outro lado, o aumento de capital tenha sido levado a efeito com omissão de receitas. De resto, a escrituração só prova em favor do contribuinte se lastreada em documentos hábeis e idôneos.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RECAFORTE - RECAPAGEM FORTALEZA LTDA.

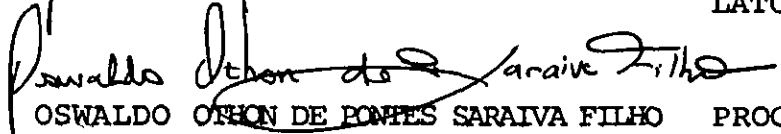
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF., 10 de janeiro de 1988


ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE E RE
LATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


OSWALDO OTTON DE PONTES SARAIVA FILHO

PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

10 JAN 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selheiros: CHRISTOVÃO ROSTECK GAIA (Suplente), THEREZA ARRUDA BORRE
GO BIJOS (Suplente), LÓRGIO RIBEIRO e FRANCISCO XAVIER DA SILVA G
MARÃES. Ausentes por motivo justificado os Conselheiros DÍCLER D
ASSUNÇÃO, RICHARD ULRICH KREUTZER E SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13681/000.026/88-10
Recurso nº 93.356
Acórdão nº 103-08.869
Recorrente: RECAFORTE - RECAPAGEM FORTALEZA LTDA.

R E L A T Ó R I O

RECAFORTE - RECAPAGEM FORTALEZA LTDA., empresa com sede no município de Janaúba, Estado de Minas Gerais, inscrita no CGC sob nº 17 920 562/0001-56, não se conformando com a decisão de fls. 23/25, recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Trata-se de litígio surgido com a impugnação ao lançamento de fls. 08, em razão de omissão de receita apurada pela fiscalização e caracterizada por integralização de capital feita pelos sócios, sem a prova devida da origem do numerário e da efetiva entrega deste, num montante de Cr\$ 8.000.000.

Na impugnação alegou a autuada que:

"O cerne da questão é quanto a origem e efetiva transferência dos numerários para a empresa. Quanto à origem, os sócios são pessoas que possuem outras atividades fora da empresa, inclusive fazenda no município de Manga/MG., onde planta entre outras culturas, o algodão. Inclusive estamos anexando a cópia da Nota Fiscal nº 000.947, para comprovar o alegado. Quanto à efetiva entrada do dinheiro aos cofres da empresa, o próprio AFTN confirmou todos os lançamentos feitos e ainda alteração contratual devidamente registrada na JUCEMG, portanto inexistem dúvidas quanto à transferência de numerário."

A seguir, atacou a tributação, na fonte, matéria esta que será analisada no processo próprio.

A informação fiscal de fls. 21 ressaltou o seguinte:

"Analisando a impugnação e os anexos ao processo concluímos:

↓
w

- quanto a origem, não foi anexado ao processo irre-
futáveis, apenas uma nota fiscal datada de 08.06.84,
quando o aumento de capital foi efetivado em 02.01.84,
não existindo coincidência em data;
- os lançamentos contábeis, por si só, não fazem pro-
va do ingresso de numerário ao caixa da empresa;"

O Delegado da Receita Federal negou acolhida às ra-
zões da impugnação, pelos fundamentos que passo a resumir:

1. o art. 12, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77 defi-
niu a hipótese de suprimento não comprovado como indício veemente
de omissão de receitas;

2. apesar de instada, a empresa não comprovou a ori-
gem e a efetividade da entrega do numerário em questão;

3. em relação à origem, é irrelevante o fato de os
sócios possuírem outras atividades fora da empresa, e o documento
de fls. 19 está datado de 08.06.84, enquanto a integralização de ca-
pital ocorreu em 02.01.84. Além do mais, é insuficiente para ilidir
a tributação invocar-se a capacidade financeira e econômica do su-
pridor, nem basta a indicação da venda de produtos em datas e valo-
res não coincidentes com os suprimentos;

4. o simples lançamento contábil e o instrumento da
alteração contratual não ilidem a presunção de omissão. Supõe-se que
a escrituração esteja sustentada por documentação hábil que compro-
ve a origem e a efetiva entrega do numerário.

No recurso voluntário a empresa tornou a lembrar que
os sócios possuem outras atividades fora da empresa, inclusive uma
fazenda.

Quanto à efetiva entrada de dinheiro na empresa o
próprio autuante confirmou todos os lançamentos feitos e ainda a al-
teração contratual devidamente registrada na Junta Comercial do Es-
tado de Minas Gerais, o que torna insubsistente qualquer dúvida a
respeito da efetiva entrega do numerário.



A respeito da alegação da autoridade singular no sentido de que os lançamentos não foram lastreados em documentos hábeis e idôneos emitidos por terceiros, tal assertiva é um absurdo, já que a operação foi realizada mediante a conta Caixa, o que jamais envolveria terceiros.

Torna a atacar a tributação na fonte, mas esta parte será analisada no processo respectivo.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 20.09.88 (AR de fls. 27), enquanto a protocolização deste ocorreu em 20.10.88 (doc. de fls. 28).

Antes de iniciar propriamente as razões deste voto, de sejo tecer algumas considerações a fim de orientar a recorrente, e até mesmo certos profissionais, no tocante à validade de escrituração e a respeito da alteração levada a registro em Junta Comercial.

Em primeiro lugar, cabe lembrar o disposto no § 1º do art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/77:

"§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dos contribuintes dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."

É um erro que certos profissionais da área cometem com frequência, o de achar que basta uma operação estar escriturada para fazer prova a favor do contribuinte. Entre outros requisitos, a LEI determina que:



1º - a escrituração não só exista, mas que seja reali-
zada com observância das disposições legais;

2º - não basta que os fatos estejam registrados na
contabilidade, mas que também sejam comprovados por documentos há-
beis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Andou muito acertada a autoridade de primeira instân-
cia quando recordou este mandamento legal.

Em segundo lugar, cumpre saber se alteração de contra-
to social, registrada na Junta Comercial, tem efeito de prova a fa-
vor do contribuinte.

Para solucionar esta questão, cumpre ter em mente o
que determina o art. 109 do C.T.N., segundo o qual:

"Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado u-
tilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e
do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas
não para definição dos respectivos efeitos tributá-
rios."

Quem trabalha no campo tributário está habituado a
considerar os campos do Direito Privado e do Direito Público como in-
dependentes e harmônicos entre si. Não é o fato de um particular ter
cumprido as formalidades legais a respeito de um instituto de direi-
to privado que fará com que o direito público aceite os EFEITOS desse
ato, que são próprios do direito público.

Já o grande Mestre TULLIO ASCARELLI explorou uma parte
deste assunto, quando escreveu a célebre monografia sobre o negócio
indireto. Até mesmo no campo do direito privado os particulares se
servem, por vezes, de institutos legalmente previstos para obtenção
de finalidades não previstas legalmente. O exemplo que sempre costu-
mo citar, apoiado em ASCARELLI, é o da adoção, entre os romanos. Quan-
do um paterfamilias pretendia ceder parte de sua herança a um tercei-
ro, utilizava-se do instituto da adoção, uma vez que o terceiro na



qualidade de membro de sua família, poderia fazer jus à herança. Não se visava diretamente adotar ninguém, mas utilizava-se do instituto como negócio jurídico indireto para alcançar um fim não visado pela lei, que era a cessão de herança a terceiro.

Enquanto no direito privado predomina o princípio da liberdade da vontade, no direito público predomina a lei. Isto faz com que não se possa, por vezes, ter como válido, para fins tributários, um negócio jurídico que teve sua validade incontestada no campo do direito privado.

Cito como exemplo disso o caso muito frequente, no tempo do antigo lucro imobiliário, que recaía sobre os lucros apurados na compra e venda de imóveis. Certos contribuintes se utilizavam do instituto da doação para alienar essa espécie de bens e assim fugir ao pagamento do imposto de renda. O Fisco jamais duvidou da validade, para fins de direito privado, do contrato de doação devidamente registrado em Cartório, com a assinatura do Titular do Cartório. Não há dúvida de que, nesses casos, fora assinado um contrato de doação e, por conseguinte, para os fins de direito privado todos os efeitos da doação seriam reconhecidos. Não assim para efeitos de direito tributário.

Por que não?

Valho-me da lição do eminente e inesquecível RUBENS GOMES DE SOUZA. No Relatório por ele elaborado como participante da comissão que redigiu e revisou o projeto de Código Tributário, ao comentar o art. 76 do projeto, que correspondia ao atual art. 109, escreveu RUBENS à pág. 183 desse Relatório:

"Admite o art. 76 o emprego dos princípios gerais de direito privado apenas em sua esfera própria, que é a interpretação dos institutos, conceitos e formas daquele direito, a que faça referência a legislação tributária. Mas ressalva, no parágrafo único, a possibilidade da lei tributária atribuir àqueles institutos, conceitos e formas, uma definição própria aos efeitos fiscais. Trata-se de uma consequência da autonomia do direito tributário em relação ao direito privada, fundada na diversidade dos objetivos visa -



dos por um e por outro: o direito privado regula a validade jurídica dos atos, o direito tributário investiga o seu conteúdo econômico. A norma encontra a colhida na Jurisprudência (Revista Forense 145/313, Revista dos Tribunais 195/290, Revista de Direito Administrativo 23/70), mas tem o seu limite natural na referência ao direito privado na Constituição para definir a competência tributária, como ponderaram as sugestões 147 e 912."

Magistralmente, pois, asseverou RUBENS que o DIREITO PRIVADO REGULA A VALIDADE JURÍDICA DOS ATOS, O DIREITO TRIBUTÁRIO INVESTIGA O SEU CONTEÚDO ECONÔMICO. Esta a distinção importante, pois separa os limites do direito privado do direito tributário, de tal modo que, embora um ato seja juridicamente válido no campo do direito privado e, por conseguinte, também para o direito público, torna-se importante, no entanto, para o direito tributário, investigar seu conteúdo econômico, pois para este campo do direito importa o conteúdo econômico do ato.

Trazendo esses ensinamentos do Mestre para o caso em julgamento, é o momento de se perguntar: qual a importância, no caso, da alteração contratual devidamente registrada na Junta Comercial? À luz do que foi dito, verifica-se que o Fisco não cogitou da validade desse ato jurídico celebrado entre as partes. Não há dúvida, por parte do fisco, ter havido aumento de capital, conforme atesta a alteração contratual registrada na Junta. Para efeitos de imposto de renda, no entanto, importa saber se o dinheiro apontado nessa alteração contratual como entregue à empresa poderá:

- a) ter sua origem comprovada fora da própria empresa;
- b) ter sua efetiva entrega comprovada.

Estas duas condições, que talvez pouco importem para fins de direito privado são de suma importância para fins de direito fiscal, em razão do conteúdo econômico. Com efeito, se o sócio fornecer dinheiro para integralização de capital subscrito utilizando-se de dinheiro subtraído da própria empresa poderá não ter qualquer importância para efeitos de direito privado, mas para efeitos tributários representará simplesmente que esse numerário foi obtido



mediante receita desviada da tributação. Da mesma forma, se esse dinheiro não tem sua entrega efetivamente comprovada, significa que o capital estará registrando uma quantia que realmente não comporá o patrimônio da empresa como aporte exterior, mas representará receita desviada dos cofres da pessoa jurídica e não oferecida à tributação.

De nada vale o fato de tudo isto compor a escrituração da empresa. De nada vale a importância, por exemplo, formalmente estar registrada a débito de caixa e a crédito da conta de capital. Formalmente, para efeitos de direito privado tudo estará em ordem, mas para efeitos tributários não acontecerá a mesma coisa.

Em decorrência do que ficou exposto não tem sentido, para fins tributários, o argumento da recorrente baseado no fato de os sócios serem pessoas que possuem outras atividades fora da empresa, pois, em princípio, nada impediria que os resultados dessas outras atividades fossem empregados nessas mesmas atividades. Isto sem falar na necessidade de os sócios terem que provar a efetiva entrega do numerário.

A recorrente parece não ter entendido o pensamento da autoridade julgadora, que em lugar algum exigiu o envolvimento da empresa com terceiros. O que disse o Delegado foi:

"Solicitada a apresentar a comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos aportados ao seu caixa, que seria a mesma coisa que demonstrar a regularidade de sua escrituração, a empresa, tanto na fase em que esteve sob fiscalização, quanto na fase impugnatória, não produz as provas requeridas, consubstanciadas na legislação vigente e lastreadas por terceiros insuspeitos, fora do âmbito da relação sócio/empresa."

A fundamentação da decisão, pois, esteve na circunstância de a empresa só ter apontado argumentos e provas que ela mesma fabricou tais como a sua escrituração, o registro de sua alteração contratual, a escrituração do Caixa, etc., sem mencionar a origem exterior à empresa dos recursos aportados e sem comprovar que o sócio efetivamente entregou o numerário. Na verdade, o que o Dele

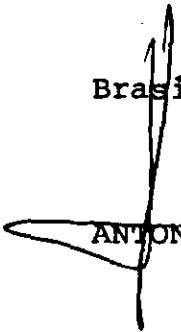


gado quis dizer foi a mesma coisa do célebre aforisma: nemo sibi ipsi titulum constituit. Quando fez referência a terceiros foi no sentido, pois, de a empresa não ter apresentado provas que não fossem produzidas por ela própria.

Tem-se a considerar, ainda, tudo quanto foi dito pela autoridade fiscal, inclusive o fato de a empresa pretender explicar o suprimimento de caixa levado a efeito em 02.01.84 com o doc. de fls. 19, que é uma venda feita por sócio, mas em 08.06.84, posteriormente, portanto, ao suprimimento em cerca de seis meses.

Em razão do exposto, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 10 de janeiro de 1989.



ANTONIO DA SILVA CABRAL



RELATOR