

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13705/000.663/90-50

SESSÃO DE 13 DE ABRIL DE 1993

ACÓRDÃO Nº 102-28.079

RECURSO 100.886 IRPJ-- EXs DE 1985

RECORRENTE - HOLDING BPM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

RECORRIDA - D.R.F. NO RIO DE JANEIRO - RJ

A.C.A.S.

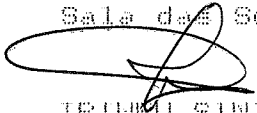
"SUPRIMENTO DE CAIXA (EMPRÉSTIMO DE TERCEIROS) - Não configura omissão no registro de receitas operacionais, o empréstimo contratado pela pessoa jurídica com pessoa que não seja um daqueles enumerados no Art. 181 do RIR/80."

RECURSO PROVIDO.

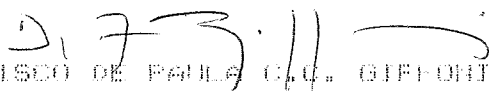
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HOLDING BPM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda 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.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 1993.


TRINEU SINIANER

- PRESIDENTE


FRANCISCO DE PAULA C.O. GIFFONI - RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13705/000.663/90-50

ACÓRDÃO Nº 102-28.079

VISTO EM
SESSÃO DE:

Maria Lúcia de Paula Oliveira
MARIA LÚCIA DE PAULA OLIVEIRA

- PROCURADORA DA
FAZENDA NACIONAL

24 MAR 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes
Conselheiros: WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, KAZUKI SHIOBARA, URSULA
HANSEN, MARIA CLÉLIA DE ANDRADE FIGUEIREDO, JULIO CESAR GOMES DA
SILVA E CARLOS ROBERTO MONTEIRO BERTAZI.

W

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 13705/000.663/90-50

RECURSO Nº: 100.886

ACÓRDÃO Nº: 102-28.079

RECORRENTE: HOLDING BPM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

R E L A T Ó R I O

HOLDING BPM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.,
CGC nº 30.262.083/0001-58, qualificada nos autos, recorre, tempestivamente a este Conselho, da decisão do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro - RJ, que julgou procedente a ação fiscal, consubstanciada no Auto de Infração de fls. 03/11.

A matéria tributável diz respeito a omissão de receita, no exercício de 1985, caracterizada pela falta de comprovação, com documentação hábil e idônea, da efetiva entrega de numerário e da origem dos recursos supridos ao Caixa, a título de adiantamento para futura subscrição do capital social, no valor de Cr\$ 150.000.000,00.

Inconformada com a exigência tributária, a empresa apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 37/42, argumentando, em síntese:

1) que o fisco não fez prova prévia da omissão de receita, invertendo-se, de forma abusiva as regras do ônus da prova;

2) que por ser a empresa uma sociedade anônima, o arbitramento apenas é possível em relação a suprimentos de administradores ou de sócio controlador;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13705/000.663/90-50

ACÓRDÃO Nº 102-28.079

3) que a efetividade da entrega do numerário está comprovada pelo recibo de depósito bancário, para crédito da EMEBE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A e pela carta desta empresa ao Sr. Antônio Cândido dos Santos Martins, acusando o recebimento da importância, bem como o lançamento do suprimento nos livros da companhia; e

4) que a origem dos recursos encontra-se comprovada pela declaração de rendimentos do imposto de renda do Sr. Antônio Cândido dos Santos Martins, bem como pela carta do Banco Pinto de Magalhães S/A ao referido, informando seu saldo devedor do empréstimo, em 31.12.84, no valor de Cr\$ 150.000.000,00.

Em informação fiscal, às fls. 165/167, o autor do procedimento propõe a manutenção integral do feito, esclarecendo que são irrelevantes as alegações da impugnante de que o Sr. Antônio Cândido dos Santos Martins não era nem acionista, nem administrador da empresa, face à natureza da operação "subscrição de capital"; que na verdade, a operação em epigrafe não foi efetivada; que não houve, no período de 30.04.84 a 30.04.85, qualquer Assembléia Geral Extraordinária na qual a diretoria, representando a administração, manifestasse a conveniência e interesse da sociedade em proceder um aumento de capital, via abertura do mesmo para terceiros, para que os acionistas aprovassem a proposta e renunciassem do direito de preferência para subscrição, conforme prescrito no art. 109, IV, da Lei nº 6.404/76; que a intenção de futura subscrição de capital não está demonstrada nos assentamentos do Livro de Atas das Reuniões da

DF

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 1.3705/000.663/90-50

ACÓRDÃO Nº 102-28.079

Diretoria, consoante o art. 100, VII, do diploma legal acima mencionado; que o Sr. Antônio Cândido dos Santos Martins, intimado a comprovar a efetiva entrega do numerário e a origem dos recursos, não apresentou os extratos bancários que acusassem o débito em sua conta corrente, nem os contratos do empréstimo contraído junto ao Banco Pinto Magalhães S/A; que a empresa escriturou contabilmente a operação em tela, com o intuito de reforçar sua conta "Caixa", pois em 17.10.84 a mesma adquiriu ações da empresa CAD-Representação e Serviços Com. S/A. CBC nº 28.871.341/0001-58, pelo valor de Cr\$ 148.900.000,00, conforme deliberação da Assembléia Extraordinária, não mencionada no doc. de fls. 82 e que os saldos em 31.12.84, na conta "CAIXA" (Cr\$ 2.501.063,00) e do Ativo Permanente (Cr\$ 11.452.627,00), não ofereciam lastro para referida operação.

O litígio foi submetido à apreciação da DIVIRI da DRF no Rio de Janeiro -RJ, onde foi prolatado o parecer de fls. 168/170, opinando pela manutenção da exigência, vez que os documentos apresentados na fase impugnatória foram insuficientes para alterar o Auto de Infração. Quanto à inversão do ônus da prova, alegada pela autuada, esclarece que o Acórdão nº 104-2780/82, proferido pelo 1º Conselho de Contribuinte determina: "Cabe à pessoa jurídica provar, com documentos hábeis e idôneos, os registros de sua contabilidade, inclusive os do efetivo ingresso no caixa da empresa e da efetividade da entrega pelos subscritores, de numerários para a integralização de aumentos de capital, presumindo-se, quando não for produzida essa prova, que os recursos tiveram origem em receita omitida na escrituração".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13705/000.663/90-50

ACÓRDÃO Nº 102-28.079

Decidindo o feito, a autoridade julgadora de primeira instância aprovou e encampou o prefalado parecer e julgou procedente a ação fiscal, conforme decisão nº 2.306/91, às fls. 171, assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA.

Suprimento de numerário para que seja refutado real, impõe-se a prova hábil e idônea da efetiva entrega e origem do numerário suprido, coincidente em datas e valores.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Cientificada da decisão em 01.06.91, conforme doc. de fls. 172 verso, e com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, tempestivamente, por intermédio de seu representante legal (doc. fls. 72), o recurso voluntário de fls. 176/191, reiterando os mesmos argumentos preconizados em sua peça impugnatória e acrescentando que o adiantamento em dinheiro, efetuado à empresa, para futura subscrição de capital, em 15.10.84, teve origem em empréstimo contraído junto ao Banco Pinto de Magalhães, pelo Sr. Antônio Cândido, de acordo com o doc. de fls. 82 e cópia da declaração de rendimentos de fls. 131/140 e a efetividade da entrega da importância de Cr\$ 150.000.000,00 está comprovada através dos docs. de fls. 77, 78 e 80. Insurge-se contra a presunção de omissão de receita e citando, textualmente, o art. 181 do RIR/80 diz que a omissão de receita tem que ser provada, pelo fisco, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova e a consequência é que, ocorrendo tal hipótese, o fisco outorga-se o direito de arbitrar o valor da receita omitida com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios

LP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13705/000.663/90-50

ACÓRDÃO Nº 102-28.079

da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, mas, ainda assim, só se estes não provarem a efetividade da entrega e a origem dos recursos. Logo, o empréstimo com recursos de terceiros não é suficiente, em hipótese alguma, para caracterizar a presunção de omissão de receita pela pessoa jurídica, porque simplesmente, não atende aos requisitos expressos da lei que autorizam dita presunção. Alega, ainda, que o adiantamento efetuado pelo Sr. Antônio Cândido não pode ser enquadrado no art. 181 do RIR/80 visto que jamais ter sido acionista controlador ou administrador da recorrente, conforme docs. de fls. 83/130. Corroborando o alegado a contribuinte transcreve os acórdãos de nºs 101-79.905/90 - DDU 19.09.90; 103-8.876/89 - DDU 18.05.89; 105-4.211/90 - DDU 17.09.90; 101-78.532/89 - DDU 31.08.89 e CSRF/01-904/89 - DDU - 12.06.90 e, também, o entendimento do jurista Bulhões Pedreira, contido no vol. 1, pág. 357 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e pacífica jurisprudência dos tribunais (Ap. Cível 87.154-DF, TFR, 4a. T., em 01.10.86; Ac. 138.165-RJ, TFR, 5a. T.) de que, não se enquadrando o supridor na condição de administrador ou sócio da sociedade por quotas, descabe o lançamento do imposto por omissão de receita com base em suprimentos de caixa, por falta de amparo legal. Por fim, requer a reforma da decisão recorrida e a anulação do Auto de Infração, ilegalmente lavrado contra a recorrente.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13/05/000.663/90-50

ACÓRDÃO Nº: 102-28.079

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE PAULA CORREA CARNEIRO GIFFONI, Relator:

Conhece-se do recurso voluntário por preencher os requisitos de Lei.

Nesta fase recursal, o contribuinte traz novos subsídios teóricos às razões impugnatórias, visto tratar-se a questão de matéria de direito, uma vez que os fatos estão perfeitamente esclarecidos nos autos.

De fato, a decisão de primeira instância teve por base auto de infração onde o fato imponível de lançamento suplementar por arbitramento foi omissão de receita. Constatou-se uma operação financeira - adiantamento em dinheiro aportado à empresa por pessoa física -, a título de futura subscrição de capital, sujeita à deliberação de Assembleia Geral Extraordinária subsequente. Ficou convencionado que a empresa ressarciria à pessoa física a quantia antecipada, sem juros e correção monetária, em caso de desistência na participação societária pelo futuro sócio. Tal hipótese de fato ocorreu, tendo a pessoa física comunicado formalmente sua desistência de continuar aguardando a Assembleia e seu futuro ingresso societário. A pessoa jurídica devolveu o montante antecipado, de acordo com o convencionado, e lançou o diferencial de variação monetária ativa correspondente ao período em que reteve o recurso como lucro inflacionário tributável.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13705/000.663/90-50

ACÓRDÃO Nº: 102-28.079

O Auditor-Fiscal, após diligenciar junto à empresa e à pessoa física, lavrou o auto de infração, fundamentando-o nos Artigos 180 e 181 do RIR/80. Ambos versam sobre a presunção de omissão de receitas. Na primeira hipótese legal, tal presunção é autorizada pela existência de passivo fictício, na segunda a presunção decorre do aporte ou suprimento de caixa por administradores, sócios de sociedade não anônima, titular de empresa individual ou acionista controlador de companhia, se a efetividade de entrega dos recursos e sua origem não estiver devidamente comprovada.

Alega a recorrente em suas razões que a autuação não poderia subsistir, haja vista que comprovara contábil e contratualmente as condições do ingresso dos recursos, sua efetivação, a posterior devolução e o oferecimento à tributação do lucro inflacionário. Não caberia portanto caracterizar-se o fato enquanto passivo fictício, nos termos do Art. 180 do RIR/80. Por outro lado, também não estaria caracterizada a hipótese prevista no Artigo 181 daquele diploma legal, visto que o aportador dos recursos não tinha relação ou vínculo qualquer, societário ou empregatício, com a pessoa jurídica. Em "Os princípios de Legalidade e Tipicidade da Tributação" (Ed. Revista dos Tribunais, pgs. 72 e segs), diz o Prof. Alberto Xavier:

"No Direito tributário, a técnica da tipicidade atua não só sobre a hipótese da norma tributária material, como também sobre o seu mandato. Objeto da tipificação são portanto os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais."

R.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº: 13705/000.663/90-50

ACÓRDÃO Nº: 102-28.079

Esta tipicidade deve ser cerrada na sua própria abrangência, ou seja:

"O fato tributário é necessariamente um fato típico e para que revista esta NATUREZA é INDISPENSÁVEL QUE ELE SE AJUSTE, EM TODOS OS ELEMENTOS AO TIPO ABSTRATO DESCRITO NA LEI" (...)
"A tipicidade do fato tributário pressupõe, por conseguinte, uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção de efeitos. Basta a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade lugar à tributação. O fato tributário, por ser fato típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos que, por esta nova ótica, se convertem em elementos ou aspectos do próprio fato."

No caso em tela, o dispositivo invocado para tributar suplementarmente à pessoa jurídica foi o Art. 181 do RIR/80:

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

"SUPRIMENTOS NÃO COMPROVADOS - Os suprimentos feitos por pessoas não ligadas à empresa não se enquadram na hipótese deste artigo."
(Ac. 12 CC 103-8.876/89)";

df

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº: 13/05/000.663/90-50

ACÓRDÃO Nº: 102-28.079

"SUPRIMENTO DE CAIXA - Os suprimentos efetuados por terceiros, estranhos à sociedade, comprovadamente, não podem ser alcançados pela norma constante do Art. 181 do RJR/80." (Ac. 19 CC 105-4.211/90)

Vale a pena chamar a atenção para o fato de que as sociedades anônimas passaram a ter tratamento especial com o advento do Decreto-lei nº 1.648/78, de tal sorte que o arbitramento somente é possível em relação a suprimentos realizados por administradores ou sócio controlador, ao contrário do que ocorre nos casos que envolvem sociedades não anônimas, quando os suprimentos de qualquer sócio podem servir de base ao arbitramento.

Merece registro também o fato de que o Art. 181 visou coibir a prática de contabilizar-se apenas parte de receita com a intenção de lesar o fisco, mediante redução do resultado tributável da pessoa jurídica. Nesses casos, como a receita sonegada acaba sendo necessária ao giro dos negócios, é comumente contabilizada como se tais recursos tivessem efetivamente sido entreques por sócio ou dirigente, de fonte pessoal e patrimonial própria. Por outro lado, como se lê no primeiro juízo do Art. 181, é também pressuposto legal do direito ao arbitramento, a prova pelo Fisco, mesmo que indiciária, da omissão de receita, podendo para este efeito se utilizar de qualquer elemento material ao seu alcance, que conduzirá à convicção da existência de sonegação. Consubstanciada formalmente esta prova, é legítimo o direito ao arbitramento com base no valor dos suprimentos, ocorrendo então uma inversão do ônus da prova, transferindo-o ao

R.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº: 13/05/000.663/90-50

ACÓRDÃO Nº: 102-28.079

contribuinte que, para evitar o arbitramento, deverá provar a efetividade da entrega dos recursos e demonstrar sua origem.

Vale aqui lembrar que a escrituração mantida em observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, porém não se constitui em condição suficiente, pois deve ser comprovável por documentos hábeis e idôneos. Tais observações são pertinentes, quando mais não seja porque decorrem da diferenciação entre os regimes dispostos nos dois artigos em análise. Isto é, nos termos do Artigo 180, o regime é diametralmente contrário ao do Art. 181, ou seja, em indicando a escrituração saldo credor de caixa ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas, autoriza o primeiro dispositivo legal a presunção imediata de omissão de receitas, ressalvando ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Entende-se, portanto, que os indícios representados por "estouro de caixa" e passivo fictício se constituem em pré-prova de omissão de receitas, ou seja, condição objetiva preexistente que autoriza o arbitramento, com imediata inversão do ônus da prova, para o contribuinte. Em relação a esta interpretação do Art. 180 do RIR/80, também é amplamente majoritária a jurisprudência administrativa neste sentido.

Resta registrar que tendo sido o aporte dos recursos comprovadamente sido feito por terceiro, não participante da empresa e portanto não sendo sócio controlador da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

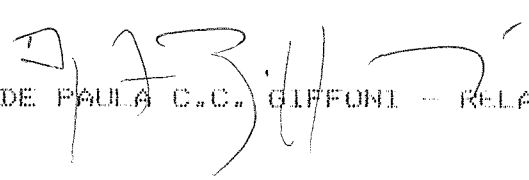
PROCESSO Nº: 13/05/000.663/90-50

ACÓRDÃO Nº: 102-28.079

sociedade anônima, muito menos seu administrador, demonstradas devidamente a entrada e saída dos recursos, não haveria como ser enquadrado o fato daquela tipicidade cerrada dos Arts. 180 e 181 do RIR/80. Entendo, em consequência, que restou insustentável a presunção de omissão de receita, base do lançamento suplementar por arbitramento.

Isto posto e considerando-se tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Brasília, em 13 de abril de 1993.


FRANCISCO DE PAULA C.C. GIFFONI - RELATOR