



*Pub.*  
*DIG*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo, n°** 13802.001395/95-18  
**Recurso n°** 172.568 Voluntário  
**Acórdão n°** 1803-00.084 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 27 de julho de 2009  
**Matéria** IRPJ e OUTROS - Ex.: 1995  
**Recorrente** APNEUASA LTDA.  
**Recorrida** 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1992

Ementa: AUMENTO DE CAPITAL - A falta de comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos em aumento de capital caracteriza omissão de receitas.

GLOSA DE DESPESAS. BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS INDEVIDAMENTE COMO CUSTO OU DESPESA.

Mantém-se a glosa, uma vez que, a partir da natureza dos materiais e da quantidade adquirida, está comprovado que não se trata de despesas de reparos e conservação de bens e instalações, destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, mas de efetivas inversões de capital em construções e melhorias que deveriam ter sido capitalizadas para posterior depreciação ou amortização. Igual tratamento deve ser dado aos valores despendidos com a mão-de-obra utilizada em construção, para uso próprio, sendo vedada a sua dedução como despesa operacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade-de-votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
SELENE FERREIRA DE MORAES - Presidente

  
BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

EDITADO EM: 06 NOV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Selene Ferreira de Moraes (Presidente), Walter Adolfo Maresch, Benedicto Celso Júnior, Luciano Inocência dos Santos, Márcia Miranda Gomes Clementino (Suplente Convocada) e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira (Vice-Presidente).

## Relatório

Trata o presente recurso dos Autos de Infrações (fls 158 a 181), lavrados contra a Contribuinte, para a exigência de crédito tributário no montante equivalente a 68.313,49 UFIR, assim distribuído:

|                                                              |                 |
|--------------------------------------------------------------|-----------------|
| Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica.....                   | 19.537,95 UFIR; |
| Juros de Mora (calculados até 26/10/1995).....               | 8.205,94 UFIR;  |
| Multa Proporcional (passível de redução).....                | 19.537,95 UFIR; |
| Programa de Integração Social – PIS/Receita Operacional..... | 163,24 UFIR;    |
| Juros de Mora (calculados até 26/10/1995).....               | 73,46 UFIR;     |
| Multa Proporcional (passível de redução).....                | 163,24 UFIR;    |
| Contr. p/o Fundo de Ass. Social – FINSOCIAL/Faturamento..... | 125,57 UFIR;    |
| Juros de Mora (calculados até 26/10/1995).....               | 56,51 UFIR;     |
| Multa Proporcional (passível de redução).....                | 125,57 UFIR;    |
| Imposto de Renda Retido na Fonte.....                        | 3.099,75 UFIR;  |
| Juros de Mora (calculados até 26/10/1995).....               | 1.301,90 UFIR;  |
| Multa Proporcional (passível de redução).....                | 3.099,75 UFIR;  |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.....        | 5.298,62 UFIR;  |
| Juros de Mora (calculados até 26/10/1995).....               | 2.225,42 UFIR;  |
| Multa Proporcional (passível de redução).....                | 5.298,62 UFIR.  |

De acordo com os Termos de Verificação Fiscal de fls 09 a 11 e 154 a 156, o crédito tributário para Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica foi constituído em razão de a fiscalização apontar no período-base de 1991, exercício de 1992:

- a) **Omissão de Receita Operacional** caracterizada pela falta de comprovação da origem e da efetiva entrega do suprimento de numerário pelos sócios para aumento de capital, no valor de Cr\$ 15.279.419,61, tendo como enquadramento legal os artigos 157, § 1º, 179, 181 e 387, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR/1980); e
- b) **Bens de Natureza Permanente deduzidos indevidamente como custo ou despesa operacional**, no valor de Cr\$ 19.520.104,23, tendo como enquadramento legal os artigos 193, §§ 1º e 2º e 179, 181 e 387, inciso II, do RIR/1980.

Pelos mesmos motivos foram lavrados os Autos de Infração relativos:

Pelos mesmos motivos foram lavrados os Autos de Infração relativos:

- a) ao Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido, compreendendo as duas infrações, tendo como enquadramento legal o artigo 35, da Lei nº 7.731, de 22 de dezembro de 1988 (docs. de fls. nºs. 173 a 177);
- b) à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, compreendendo as duas infrações, tendo por enquadramento legal o artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (docs. de fls. nºs. 178 a 181);
- c) ao PIS – Receita Operacional, calculado apenas sobre o valor de Cr\$ 15.279.419,61 da apontada Omissão de Receita, tendo como enquadramento legal o artigo 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 7, de 1970, c/c o artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17, de 1973; título 5, capítulo 1, seção 1, alínea “b”, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria nº 142, de 1982; e o artigo 1º, do Decreto-lei nº 2.445, de 1988, c/c o artigo 1º, do Decreto-lei nº 2.449, de 1988; e
- d) ao FINSOCIAL – Faturamento, também calculado apenas sobre o valor de Cr\$ 15.279.419,61 da apontada Omissão de Receita, tendo como enquadramento legal o artigo 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 1940; artigos 16, 80 e 83, do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 1986; e o artigo 28, de Lei nº 7.738, de 1989.

Ciente das autuações em 30/10/1995, no dia 29/11/1995, a Interessada protocolizou a respectiva impugnação (fls. 184 a 190), onde alegou, em síntese, que:

- i) *“é imperioso ressaltar que diante da existência de provas favoráveis ao contribuinte, não poderia a autoridade, exigir o cumprimento de qualquer obrigação tributária por absoluta falta de subsunção do conteúdo do fato ao conteúdo da norma”, ou seja, inexistente o fato gerador da obrigação tributária ora exigida nos Autos de Infração;*

- ii) *a definição mais completa e científica do lançamento é da autoria do Prof. Paulo de Barros Carvalho, no seu livro “Curso de Direito Tributário, p. 259, Ed. Saraiva, 1993”, quando afirma que o:*

*“Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade.”*

- iii) *“um dos sócios realizou a seguinte operação: em julho de 1991 entregou à pessoa jurídica a quantia de Cr\$ 15.279.419,61 a fim de aumentar o capital social. Para tanto, contabilizou o débito da conta ‘CAIXA’ e a crédito da conta ‘CAPITAL A REALIZAR’, sendo que a escrituração foi consignada no Livro Diário Copiador e registrada na JUCESP, sob 161.161, em 30/10/92”;*

- iv) o aumento de capital foi realizado em moeda corrente, não sendo depositado em conta bancária porque na ocasião representava pequeno valor, *“daí a dificuldade da comprovação de sua origem. Mas, a efetividade do ingresso é comprovável pela apresentação da alteração do contrato social registrada na JUCESP, em cujo contexto são revelados o nome do sócio, a data e o valor da operação”*;
- v) a alteração contratual registrada em órgão oficial que confere publicidade aos atos praticados pela sociedade é, *“por si só, documento hábil e idôneo para lastrear a integralização de capital, afastando, por conseguinte, a presunção de OMISSÃO DE RECEITA”*;
- vi) durante o ano de 1991 adquiriu de terceiros vários materiais que *“foram utilizados na reforma/reparo de um prédio, cuja propriedade pertence a um dos sócios (imóvel alugado). Então, contabilizou como DESPESAS OPERACIONAIS COM MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE BENS, a quantia de Cr\$ 19.520.104,23”*, sendo que no entendimento da autoridade fiscalizadora, tais aquisições eram *“bens do ativo permanente e deveriam ser capitalizadas para servirem de base de depreciação futura”*, fundamenta tal entendimento no artigo 227, do RIR/80;
- vii) *“no Parecer Normativo CST nº 22, a Secretaria da Receita Federal, interpreta o citado artigo da seguinte forma:*  
  
*Na aplicação do entendimento expresso neste parecer, gastos com reparos e conservação devem ser entendidos como a aplicação de recursos no sentido de recuperar o bem para recolocá-lo em condições de funcionamento, mantendo as suas características, na natureza ou no tipo do bem.”*
- viii) *“foi exatamente para o fim de recuperação do bem que os reparos foram efetuados. Não houve mudança na configuração, na natureza ou no tipo do mesmo; nenhuma benfeitoria foi construída. Os materiais adquiridos tiveram a exclusiva finalidade de reparar o imóvel que se encontrava deteriorado”*. Corroborou essa afirmação, trazendo à colação decisões do Conselho de Contribuintes relativas à ativação de bens, que seriam favoráveis ao seu entendimento.
- ix) Requereu a nulidade dos lançamentos com o arquivamento do processo.

Ao analisar as razões de impugnação apresentadas pela Contribuinte a 2ª TURMA -DRJ EM SALVADOR – BA, manteve integralmente o lançamento perpetrado com base nos seguintes fundamentos:

#### PRELIMINAR DE NULIDADE.

- os lançamentos não podem ser considerados nulos uma vez que lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal dotado de competência legal para tal finalidade;

- a alegação de inexistência do fato gerador da obrigação tributária, trata-se de matéria que diz respeito ao mérito da questão, e não ao aspecto formal, devendo-se, portanto, rejeitar por completo o pedido de nulidade dos autos;

### OMISSÃO DE RECEITA – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.

- quanto a omissão de receitas, essa pode ser apurada de diversas formas, dentre elas a legislação elegeu presunções *juris tantum* como a prevista do art. 181 do RIR/80, aplicável à época do fato gerador do lançamento, que, se verificada conduz à sua caracterização, admitindo-se, todavia, prova em contrário produzida pelo contribuinte;

*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 da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 3º, e Decreto-lei nº 1.648/78, art. 1º, II).*

- Incontroverso é o aumento de capital no valor de Cr\$ 15.279.419,61; já que confirmado pelo próprio autuado em suas razões de impugnação, logo a questão se prende unicamente, à prova da origem e da efetiva entrega do numerários pelos sócio para o referida integralização.

- De acordo com as cópias das alterações contratuais apresentadas pela contribuinte a título de prova, o referido aumento de capital foi integralizado em duas parcelas: sendo uma no valor de Cr\$ 279.419,61, formalizado na “30ª Alteração Contratual” firmada em 15/05/1991; e outra, no valor de Cr\$ 15.000.000,00, formalizada na “31ª Alteração Contratual” firmada em 03/06/1991, observando-se que do exame os referidos documentos não se consegue vislumbrar qual o sócio seria responsável pela entrega do numerário, contraditando a alegação de que o aumento teria sido realizado em julho de 1991 e por um sócio, conforme se conclui pelo exame das cláusulas “SEGUNDA” das alterações contratuais (fls. nºs. 191 a 200).

- Além da referida controvérsia, a documentação apresentada como prova não demonstra nem a origem, nem a efetiva entrega, uma vez que as alterações contratuais registradas na JUCEB não comprovam o fato declarado.

- Portanto, não sendo demonstrada a origem e a efetiva entrega do numerário para os referidos aumentos de capital, não restou outra solução que não fosse **manter a tributação a título de omissão de receita.**

### DESPESAS OPERACIONAIS COM MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE BENS.

- Da análise das notas fiscais, cópias de recibos de pagamentos e notas fiscais-faturas relativas às compras de materiais de construção utilizada na citada “reforma” e considerando a grande quantidade de material empregado na obra realizada é lícito se concluir que não se trata de um simples reparo como quis fazer crer a contribuinte, mas de uma grande reforma que implicou na agregação de valor ao ativo imobilizado, caracterizando-se, tal reforma, em inversão de capital, e, conseqüentemente, tais aquisições deveriam ser ativadas para fins de futura depreciação, por influenciarem na vida útil do bem em mais de um exercício.

- Apesar de alegar que “juntaria o ALVARÁ DA PREFEITURA, em que consta a permissão para a realização de obras com o objetivo de reforma”, a contribuinte não

trouxe aos autos o referido alvará ou qualquer outro elemento que comprovasse tais afirmações, **configurando-se, assim, em alegações destituídas de prova**, logo, sem efeito no processo, uma vez que o direito pátrio adota o princípio de que **a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato**, conforme se depreende do artigo 333, do Código de Processo Civil, e do artigo 16, caput, III, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal.

- Assim, verificado que a própria natureza do serviço afasta a hipótese de conservação e indica aumento de vida útil do bem por prazo superior a um ano, **mantida a glosa das despesas** e a conseqüente exigência tributária imposta no Auto de Infração relativo ao Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica e reflexos.

Inconformada, com a decisão proferida pela 2ª TURMA -DRJ EM SALVADOR - BA, a contribuinte apresentou recurso ao CARF, reiterando os argumentos da impugnação anteriormente apresentada, acerca da OMISSÃO DE RECEITAS e das DESPESAS OPERACIONAIS COM MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE BENS. Destacou, ainda, informações relativas aos aumentos de capital realizados, tomando por lastro nas alterações contratuais efetuadas já constantes dos autos juntadas.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro – BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Considerando as diferentes infrações atribuídas a Recorrente, passo a julgar o presente por tópicos.

### OMISSÃO DE RECEITA – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.

Toda integralização em dinheiro decorrente de alteração contratual que preveja o aumento de capital efetuado pelos sócios da empresa deve ser demonstrada, por meio de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, com a finalidade de comprovar a origem externa dos recursos e transferência dos mesmos para a conta da empresa. Caso contrário, é cabível a tributação dos respectivos valores como receitas omitidas.

No presente caso, nas três oportunidades que teve (ação fiscalizatória, impugnação e recurso) a Recorrente não trouxe aos autos qualquer documento ou mero indício apto atestar a origem e a efetiva entrega dos recursos supostamente alocados pelo sócios em favor da sociedade.

Há de se concordar com a decisão da DRJ de Salvador que mera alteração contratual (31ª alteração) levada a registro na junta comercial não é instrumento hábil a comprovar a veracidade do aporte, sendo apenas uma mera declaração de um fato, cuja materialidade não pode ser suportada apenas pelo registro público de atos societários. Se assim o fosse, poder-se-ia convalidar qualquer receita auferida à margem da escrita fiscal por meio desse tipo de expediente.

Nessa ordem de considerações, caberia a Recorrente trazer aos autos a prova da materialidade do aporte informado na alteração contratual e detectado na escrituração comercial, o que não ocorreu, razão pela qual deve ser mantido o lançamento efetuado sob a rubrica de omissão de receitas.

Reiteradas são as decisões do antigo Conselho de Contribuintes sobre o tema:

*ACÓRDÃO 195-00.009*

*1º Conselho de Contribuintes / 5a. Turma Especial / ACÓRDÃO 195-00.009 em 15.09.2008*

*IRPJ E OUTROS - EX.: 1992*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ EXERCÍCIO: 1992*

*AUMENTO DE CAPITAL - A falta de comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos em aumento de capital caracteriza omissão de receitas.*

*Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.*

*JOSÉ CLÓVIS ALVES - PRESIDENTE.*

*Relator: WALTER ADOLFO MARESCH*

*(Data da Decisão: 15.09.2008 09.03.2009)*

*ACÓRDÃO 101-96.408*

*1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.408 em 07.11.2007*

*IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1997 a 1998*

*IRPJ - SUPRIMENTOS PARA AUMENTO DE CAPITAL - Os suprimentos feitos pelos sócios à empresa, a título de aumento de capital, cuja origem e ingresso não estejam devidamente comprovados, constituem indícios veementes de omissão de receitas.*

*Antonio José Praga de Souza - Presidente.*

*Relator: Valmir Sandri*

*(Data da Decisão: 07.11.2007 26.03.2008)*

*ACÓRDÃO 107-07.918*

*1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-07.918 em 26.01.2005*

*IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1995 e 1996*

*OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE CAIXA PARA AUMENTO DE CAPITAL. PRESUNÇÃO. POSSIBILIDADE. Deve a pessoa jurídica provar com documentos hábeis e idôneos*

*a origem dos recursos supridos, assim como a efetividade da entrega destes recursos para integralização de capital, presumindo-se, quando essas provas não forem produzidas, que os recursos supridos, tiveram origem em receitas auferidas à margem da contabilidade.*

*Relator: Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente, Hugo Correia Sotero - Relator*

*(Data da Decisão: 26.01.2005 12.07.2005)*

#### DESPESAS OPERACIONAIS COM MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE BENS.

Em relação a esse item da autuação mostra-se pertinente ilustrar o voto com relação de parte dos materiais de construção aplicados na *reforma* alegada pela Recorrente e que foram catalogados no curso da ação fiscal.

- a) 56 portas junto à empresa COLONIAL – Com. de Portas e Janelas Ltda. (Ns. Fiscais de fls. nºs. 13 e 47);
- b) 164 barras de ferro em diversas bitolas (docs. de fls. 14, 17, 20, 44);
- c) 4.443 m<sup>3</sup> de areia (docs. de fls. nºs. 16, 21, 22, 24, 29, 31, 74, 77, 78, 94, 95, 104, 105, 106);
- d) 2.315 sacos de cimento (docs. de fls. nºs. 19, 26, 28, 30, 32, 33, 36, 39, 41, 45, 48, 52, 66, 70, 81, 86, 88, 91, 96, 101, 103, 108 e 111);
- e) 172,10 m<sup>2</sup> de laje (docs. de fls. nºs. 23 e 107);
- f) 17,2 m<sup>3</sup> de brita (docs. de fls. nºs. 27 e 148);
- g) 12 caixas d'água com capacidade para 1.000 litros, cada (docs. de fls. nºs. 36 e 60);
- h) 450 sacos de cal (docs. de fls. nºs. 46, 50);
- i) 1.000 blocos 15x20x40; 1.000 blocos “Baiano”, 10x20 e 3.450 tijolos “Baianinho” (docs. de fls. nºs. 51, 82, 84 e 109);
- j) 6.900 blocos de concreto (doc. de fls. 138 e 139);
- k) 200 m<sup>2</sup> de azulejo branco (doc. de fl. nº. 54);
- l) 70 barras de tubo PVC marrom ¾ x 6 metros (doc. de fl. nº 65);
- m) 800 metros de fios, 38 disjuntores monofásicos, 50 tomadas, 50 interruptores (doc. de fl. nº 145);
- n) 84 m<sup>2</sup> de “divisórias de cerejeira com perfis de alumínio anodizado, requadros, vidros e duas portas completas” (doc. de fl. nº 115).

Além dos materiais acima discriminados, consta, também, a aquisição de uma diversidade muito grande de materiais, dentre os quais destacamos: material hidráulico (tubos galvanizados, tubos plásticos de diversas bitolas, cotovelos, torneira, etc.); material de pintura (tintas, cal para pintura, etc.), material elétrico (quadro para disjuntores, 6 disjuntores, fios, etc.), como também, o pagamento de Cr\$ 700.000,00 pela utilização de mão-de-obra na montagem de forros e divisórias (doc. de fl. nº 114).

Assim, também há de se concordar com a decisão da DRJ que *“apesar de a Impugnante alegar que os materiais “foram utilizados na reforma/reparo de um prédio pertencente a um dos sócios (imóvel alugado)”;* *que nenhuma benfeitoria foi construída, e de que tais materiais foram utilizados exclusivamente no reparo do imóvel que se encontrava bastante deteriorado, pelo tempo gasto (um ano) e a quantidade de material utilizado na reforma/reparo (mais de 4.400 m³ de areia, mais de 2.300 sacos de cimento, mais de 11.000 blocos e tijolos, etc), é lícito se concluir que não se trata de um simples reparo como quer fazer crer a Impugnante, mas de uma grande reforma que implicou na agregação de valor ao ativo imobilizado, caracterizando-se, tal reforma, em inversão de capital, e, conseqüentemente, tais aquisições deveriam ser ativadas para fins de futura depreciação, por influenciarem na vida útil do bem em mais de um exercício.”*

Sob esta ótica, deve ser mantida a glosa da despesa registrada em resultado, uma vez que, a partir da natureza dos materiais e da quantidade adquirida, está comprovado que não se trata de despesas de reparos e conservação de bens e instalações, destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, mas de efetivas inversões de capital em construções e melhorias que deveriam ter sido capitalizadas para posterior depreciação ou amortização. Igual tratamento deve ser dado aos valores despendidos com a mão-de-obra utilizada em construção, para uso próprio, sendo vedada a sua dedução como despesa operacional.

Desta forma, nego provimento ao recurso.

  
BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR