



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90
RECURSO Nº. : 108.578
MATÉRIA : IRPJ - Ex. 1990
RECORRENTE : COMERCIAL SIEWERT LTDA.
RECORRIDA : DRF em JOINVILLE/SC
SESSÃO DE : 23 de janeiro de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL

- Se a pessoa jurídica não provar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos destinados à integralização de capital, coincidentes em datas e valores, presumir-se-á que os mesmos se consubstanciaram em receitas mantidas à margem da escrituração regular.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL - Para efeito de correção monetária do balanço patrimonial, considera-se integrado ao patrimônio da pessoa jurídica o valor do aumento de capital, a partir da data de sua integralização, registrada na contabilidade, independentemente da data em que ocorrer o registro da alteração no respectivo órgão do Registro de Comércio.

Recurso Provido Parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
COMERCIAL SIEWERT LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **REJEITAR** a preliminar argüida pela recorrente, e, no mérito, por maioria de votos, **DAR** provimento parcial ao recurso para excluir da tributação o valor da glosa da correção monetária do capital, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

**CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
PRESIDENTE**

**JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR DESIGNADO**

FORMALIZADO EM: 06 DEZ 1996



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, ELIANA POLO PEREIRA (SUPLENTE CONVOCADA). Ausente, justificadamente, o Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO.

Assinatura manuscrita, provavelmente de um dos membros do Conselho.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618
RECURSO Nº. : 108.578
RECORRENTE : COMERCIAL SIEWERT LTDA.

RELATÓRIO

COMERCIAL SIEWERT LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Chefe da Seção de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Joinville/SC (fls. 43/51), que manteve o lançamento *ex-officio* de fls. 22/24.

2. A exigência fiscal, em síntese, decorre de:

a) omissão de receita operacional caracterizada pela entrega de recursos ao caixa em decorrência de aumento de capital, sem comprovação através de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

b) glosa de correção monetária do capital social efetuada em desacordo com as normas que disciplinam esta matéria.

3. No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 15/18, os autores do feito assim se manifestam a respeito das infrações apuradas:

"1 - Excesso de Correção Monetária de Balanço

1.1 - Através do Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 05.06.91, os autores do presente procedimento solicitam esclarecimentos e documentos acerca do aumento de capital realizado pela fiscalizada no período-base de 1989.

Em resposta datada, de 31.07.91, a fiscalizada apresentou os documentos solicitados que lastrearam o aumento de capital registrado na contabilidade mantida pelo contribuinte, conforme demonstrativo a saber:

O aumento de Capital a ser analisado, foi firmado através da alteração contratual datada de 02 de fevereiro de 1989, sob o número 42200332699, arquivada na JUCESC em 27 de dezembro de 1989 que teve como objetivo a elevação do Capital Social da empresa de NCz\$ 7.467,00 (sete mil quatrocentos e sessenta e sete cruzados novos) para NCz\$ 103.100,00 (cento e três mil e cem cruzados novos) integralizados no ato com recursos assim distribuídos:

<i>a) Reserva especial de Capital</i>	<i>NCz\$ 14.307,27</i>
<i>b) Reservas de Lucros</i>	<i>NCz\$ 442,27</i>
<i>c) Moeda corrente nacional</i>	<i>NCz\$ 80.883,46</i>
<i>Total do aumento de Capital</i>	<i>NCz\$ 95.633,00</i>

O aumento de Capital acima evidenciado encontra-se contabilizado em 28.02.89, às fls. 7 do Livro Diário nº 17, autenticado na JUCESC em 09.05.90 sob o número 1.601.

1,2 - O contribuinte realizou os cálculos referentes a Correção Monetária de Balanço, da conta Capital, conforme demonstra os Razões Auxiliares em BTN apresentados e anexos ao presente, levando-se em conta os seguintes valores:

Período-base de 1989

Capital integralizado 02.89 x $\frac{(\text{BTNf } 31/12/89 - 1)}{\text{BTNf } 02/89}$ - CMB



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90

ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

$$\text{NCz\$ } 80.883,46 \times \frac{(10,9518 - 1)}{1,000} = \text{NCz\$ } 804.936,01$$

Os demonstrativos acima, limitaram-se a apresentar os acréscimos de Capital decorrentes de integralizações em moeda corrente, pois os acréscimos decorrentes de incorporações de reservas não produzem efeitos fiscais sendo resultantes de meras transferências entre contas do Patrimônio Líquido, todas já sujeitas a Correção Monetária de Balanço.

1.3 - O contribuinte não efetuou corretamente os cálculos de Correção Monetária do Balanço, o fazendo com excesso na Conta Capital, pelo motivo a seguir indicado:

Conforme orientação expressa no Parecer Normativo CST nº 23/81, a alteração do Capital Social só produzirá efeitos para fins de correção monetária dos acréscimos, quando satisfeitas cumulativamente as seguintes condições:

a) o aumento seja efetivamente realizado;

b) atenda, em tempo hábil, as disposições relativas à sua averbação no Registro de Comércio ou órgão equivalente.

No tocante à condição definida na letra "b" anteriormente reproduzida constatamos que a alteração contratual, que elevou o Capital Social no período-base 1989 teve, conforme docs. fornecidos pela fiscalizada, a seguinte data de arquivamento na JUCESP:

<i>Data da alteração contratual</i>	<i>Valor do Capital Registrado</i>	<i>data de arquivamento conf. autent. da JUCESP</i>
02/02/89	NCz\$ 103.100,00	27.12.89

A legislação que dispõe sobre os serviços do registro do comércio e atividades afins, especificamente a Lei nº 4.726, de 13 de Julho de 1965, estabelece em seu artigo 39, o seguinte:

"Art. 39 - Os documentos, a que se referem os incs. II, III, IV, VI e VII do art. 37, deverão ser apresentados à Junta dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da sua lavratura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento, registro, anotação ou cancelamento.

Parágrafo único - Requerido fora deste prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir da data do despacho que o conceder. "

Assim, para a correta apuração dos valores de correção monetária de balanço da conta Capital, impõe-se a realização de novo cálculo, considerando-se, para efeitos dos acréscimos da integralização em moeda corrente, a data de arquivamento na JUCESP, tendo em vista, o não atendimento do prazo de 30 (trinta) dias, conforme citado na legislação anteriormente reproduzida, a saber:

Período-base 1989

$$\text{Capital integralizado} \times \frac{(\text{BTNf } 31/12/89 - 1)}{\text{BTNf } 27/12/89} - \text{CMB}$$

$$\text{NCz\$ } 80.883,46 \times \frac{(10,9518 - 1)}{10,1440} = \text{NCz\$ } 6.438,32$$

1.4 - Portanto, deve-se adicionar ao Lucro Real do período-base identificado a seguir o valor deduzido em excesso, relativo a correção monetária de balanço:

Período-base 1989

Valor utilizado como despesa.....NCz\$ 804.936,01

Valor apurado e utilizável.....NCz\$ 6.438,32

Valor utilizado excessivamente.....NCz\$ 798.497,69



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90

ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

2.0 OMISSÃO DE RECEITAS - Integralização de aumento de Capital não comprovado

Os sócios elevaram o Capital Social com integralizações em moeda corrente no seguinte montante e data, dados extraídos da alteração contratual:

<i>Data</i>	<i>Valor</i>
02.02.89	NCz\$ 80.883,46

Intimou-se o contribuinte em 05.06.91, conforme Termo de Intimação Fiscal, para comprovar, com a apresentação de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a efetiva entrega do numerário e origem dos recursos supridos.

Em atendimento à intimação fiscal, o contribuinte simplesmente informa que a integralização foi efetuada em moeda corrente nacional.

Tendo em vista que os suprimentos realizados a título de integralizações para aumento de Capital não foram efetivamente comprovados, pela apresentação de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, impõe-se a presunção de omissão de registro de receitas, a serem adicionadas ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real, a saber:

a) período-base 1989.....NCz\$ 80.883,46

3 - AJUSTES POR ADIÇÕES

Os valores das infrações a serem exigidas no Auto de Infração do IRPJ, estão assim distribuídos, computando-se para fins de cobrança do IRPJ o prejuízo fiscal declarado, a saber:

Período-base de 1989 - Exercício Financeiro de 1990

<i>I - Prejuízo Real Declarado.....</i>	<i>NCz\$ (657.749,00)</i>
<i>II - Excesso de Correção Monetária de Balanço.....</i>	<i>NCz\$ 798.497,69</i>
<i>III - Omissão de receitas.....</i>	<i>NCz\$ 80.883,46</i>
<i>IV - Lucro Real Apurado de Ofício.....</i>	<i>NCz\$ 221.632,15</i>
<i>(...) "</i>	

4. Em razão desses fatos foi lavrado auto de infração(fls. 22/24), com fundamento nos arts. 157, § 1º, 172, parágrafo único, 181, 347 e 387, II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980(RIR/80), com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.799/89.

5. A recorrente não se conformando com a exigência fiscal, apresentou impugnação (fls. 29/34), alegando, em síntese, que:

a) os dispositivos legais indicados no Auto de Infração para respaldar a exigência tributária, por excesso de correção monetária do balanço, não definem como irregular o procedimento da empresa, fato que invalida juridicamente o ato administrativo de lançamento;

b) a correção monetária da conta capital está correta nos termos da legislação tributária aplicável, que determina que os valores acrescidos sejam corrigidos a partir do dia do acréscimo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90

ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

c) o termo inicial para correção da parcela entregue para aumento de capital é a data da alteração contratual, devidamente contabilizada, confirmada pela própria autoridade lançadora ao caracterizar tal valor como omissão de receita;

d) o procedimento da autoridade fazendária é de dois pesos e duas medidas porque tributa como omissão de receita, na data da Alteração Contratual, o valor entregue em moeda corrente, todavia, para efeito de correção monetária do balanço só reconhece a referida importância a partir do arquivamento da Alteração na JUCESC;

e) do ponto de vista tributário, o fato econômico sobrepõe-se ao fato jurídico, como afirma o próprio Departamento da Receita Federal;

f) o valor tributado como omissão de receita, estando contabilizado na empresa, caracteriza reserva livre suscetível de ser incorporada ao capital, a partir da data efetiva em que considerada;

g) a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes acolhe o procedimento da impugnante.

6. Às fls. 40/42, o fiscal autuante propõe a manutenção do auto de infração.

7. A autoridade de primeira instância manteve o lançamento, através da decisão de fls. 43/50, cuja ementa é a seguinte:

NULIDADE DO PROCESSO

A nulidade do processo fiscal somente ocorre nos casos previstos no artigo 59 do Decreto 70.235/72, o que não se verifica nos autos.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO

O capital social, por expresse dispositivo de lei, se considera aumentado na data do registro da alteração contratual na Junta Comercial. Somente a partir desta data cabe a correção monetária desta parcela.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

8. Em suas razões de decidir, a autoridade julgadora de primeira instância diz:

"3.1 - NULIDADE DO PROCESSO

O reclamante entende ser nulo o Auto de Infração, porque a legislação citada não define como irregular o fato que deu origem a tributação do excesso de correção monetária.

A nulidade dos atos que compõe o processo fiscal está disciplinada no artigo 59 do Decreto 70.235/72, que estabelece os casos em que ela ocorre:

"Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Como se constata do dispositivo legal não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade do lançamento. O Auto de Infração foi lavrado por funcionário ocupante do cargo de Auditor Fiscal do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90

ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

Tesouro Nacional, que é a pessoa competente para efetuar o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal. Não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam, a declaração de nulidade do procedimento fiscal.

A legislação infringida foi discriminada no Auto de Infração. O artigo 157 do RIR/80 determina que todas as operações da pessoa jurídica, devem estar registradas em sua escrituração. O fato tributado é o aumento de capital com recursos, para os quais o contribuinte não consegue demonstrar:

a) que foram entregues ao caixa por seus sócios;

b) de que negócios ou operações os sócios lograram obter tais recursos.

Estes fatos, com base na legislação fiscal, autorizam os autuantes a presumir que os recursos são decorrentes de receitas omitidas da contabilidade e, portanto, com infração a este artigo.

O artigo 387 do RIR/80 autoriza a realização das demonstrações financeiras da pessoa jurídica com repercussão no resultado do exercício. No momento em que os autuantes entenderam que a correção de uma das parcelas do Patrimônio Líquido foi realizada a maior, considera-se infringido este dispositivo legal, porque haverá repercussão no lucro real a ser tributado.

No caso do processo, o contribuinte efetuou a correção monetária de parcela do aumento de capital a partir de fevereiro de 1989, enquanto que, no entender dos autuantes, esta correção somente poderia ser realizada a partir de 27/12/89. A disposição legal, como se viu, está em perfeita harmonia com a infração descrita no lançamento.

Não houve, como se pode verificar do exposto, a inexistência de legislação em que se possa enquadrar as irregularidades descritas pelos autuantes. A legislação foi citada e tem íntima relação com os fatos descritos.

3.2 OMISSÃO DE RECEITA

A figura do "suprimento de caixa" efetuado por sócios da pessoa jurídica, é uma das irregularidades mais frequentes utilizadas para encobrir as receitas que foram desviadas da escrituração comercial, Gerou, por isso, ao longo do tempo, jurisprudência vasta e uniforme, tanto na via administrativa quanto na esfera do judiciário.

Para fugir a tributação, o contribuinte deixa de registrar em sua contabilidade uma parte das receitas auferidas. Estas são desviadas para a pessoa física dos sócios ou, muitas vezes, permanecem em poder da própria pessoa jurídica mas fora da contabilidade oficial. Tal procedimento acarreta em consequência o "estouro de caixa", de vez que necessita registrar o valor das compras e despesas realizadas. Não desejando emitir nota fiscal para gerar os recursos necessários a cobrir o déficit da conta caixa, e não desejando postergar o pagamento de seus compromissos para evitar a incidência de juros, torna-se necessário recorrer a outros meios para cobrir o déficit. A solução encontrada é o suprimento de caixa, efetuado pelo sócio. Com este artifício retorna a esta conta, parte dos recursos que dela foram subtraídos. Ao dar entrada direito na conta caixa, estes recursos não são registrados como receita e, em consequência, mais uma vez são afastados da tributação.

A contrapartida do registro contábil da conta caixa é sempre a crédito do sócio, como empréstimo a ser a ele devolvido ou aumento de capital. Em qualquer dos casos os recursos, mais uma vez retornam às mãos dos sócios por via não sujeita a tributação.

Em razão dos inúmeros casos levantados pela fiscalização, ao longo do tempo formou-se vasta jurisprudência, exigindo que a pessoa jurídica, no caso de recursos recebidos de sócios, comprove a efetiva entrega no caixa e a origem do numerário entregue. Tais exigências passaram, posteriormente, a fazer parte do texto legal, com a edição do Decreto-lei 1.598/77, cujo artigo 12 é a base legal do artigo 181 do RIR/80, que diz:

"Provada por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento 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 de empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."

A legislação fiscal (RIR/0 - art. 157) obriga toda pessoa jurídica a manter escrituração com observância das leis comerciais, devendo abranger todas as suas operações. O Decreto-lei nº 1.598/77 em seu artigo 9, parágrafo 1 estabelece:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90

ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

Este dispositivo em harmonia com a legislação comercial, exige que a contabilidade esteja alicerçada em documentação. Não pode haver lançamento contábil sem um documento correspondente. Desta forma, como imposto pelo artigo 181 do RIR/80 o contribuinte, quando receber recursos de seus sócios, deve estar habilitado a demonstrar dois fatos:

- a) que os recursos foram entregues no caixa por seu sócio, deixando claro que estes saíram do patrimônio da pessoa física para integrar-se ao patrimônio da pessoa jurídica;*
- b) que os recursos originários do patrimônio de seu sócio foi havido através de transações lícitas, afastando qualquer possibilidade de que tenham se originado de receita omitida na contabilidade da pessoa jurídica.*

As duas condições impostas no texto legal são cumulativas, o atendimento de uma só delas não supre a exigência legal. O contribuinte, no entanto, não trouxe aos autos nenhum documento para fazer as comprovações exigidas.

Não se pode aceitar a simples alegação de que "não existe prova mais contundente da efetiva entrega dos recursos ao caixa do que sua plena e real utilização". A lógica desta afirmativa é incontestável. Ninguém pode gastar dinheiro se não tiver dinheiro para gastar. Não há dívida de que os recursos chegaram ao caixa da empresa. O Auto de Infração não contesta este ponto. O litígio gira em torno de se esclarecer, exatamente quem entregou os recursos ao caixa. O fato de existir recursos a serem utilizados, não é comprovação de que eles se originaram do sócio beneficiado pelo aumento de capital. A exigência legal, por isso, não foi satisfeita.

Também não favorece o contribuinte, a alegação de que seus sócios poderiam ter economizado parte de seus ganhos, que foram guardados em casa. Esta hipótese, levantada a título de exemplo, não se aplica à realidade brasileira. Diante dos elevados índices de infração que sempre assolaram o Brasil, não se pode imaginar a possibilidade de alguém guardar dinheiro em casa durante um ano. A inviabilidade desta prática pode ser demonstrada com simples exame do relatório fiscal (fl. 15), onde os autuantes indicam como índice de correção monetária o montante de 10,9518 apenas em dez meses.

Deve ser levado em consideração, que o montante do recurso contabilizado no caixa, que é de NCz\$ 80.883,46, correspondia a 1.265 salários mínimos (NCz\$ 63,90 - Decreto 97.453/89). Quantia tão expressiva, até mesmo por razões de segurança, as pessoas evitam manter em sua residência. Além disso, não foi, sequer, apontado quais rendimentos teriam os sócios que permitisse, ao longo de um exercício, economizar esta quantia. Na declaração de rendimentos da pessoa jurídica, não foi indicado qualquer pagamento a sócios, seja a título de pró-labore, seja a título de lucros.

A outra condição imposta pela legislação, que é a comprovação da origem dos recursos, o contribuinte afirma não ter como atender. Não lhe cabe razão quando argumenta que a regra de se exigir coincidência de datas e valores, para comprovar a origem dos recursos, foi criada ao arrepio da lei. Esta exigência é determinada com rigor para comprovar a efetiva entrega dos recursos, face às regras estabelecidas para a contabilidade.

Para a comprovação de tal origem, tal rigor não é exibido, por tatar-se de recursos em poder de pessoa física. No entanto, não pode ser aceita a simples alegação de que tais recursos foram acumulados "em casa".

Pelo que foi exposto, o contribuinte não atendeu nenhuma das duas condições impostas pela legislação, para afastar a tributação como receita omitida, do valor escriturado no caixa como entregue por sócios. Não comprovou, nem que o valor foi entregue pelo sócio e, nem que ele se originou de negócios ou rendimentos alheios a pessoa jurídica. Por esta razão, proponho seja considerado procedente esta parte do lançamento.

3.3 EXCESSO DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO

No ano base de 1989, exercício de 1990, a correção monetária das demonstrações financeiras foi disciplinada pela lei 7799/89 que, em seu artigo 16, inciso VI, estabelecia:

"VI - os ajustes, baixas, liquidações ou transferências de valores acrescidos, no exercício de correção, às contas do patrimônio líquido, serão deduzidos dos acréscimos, na ordem cronológica destes, e convertidos para número de BTN fiscais pelo valores destes no dia em que ocorrer qualquer um destes eventos."

O dispositivo legal deixa claro que qualquer valor acrescido, nas contas do grupo patrimônio líquido, deve ser corrigido a partir do dia em que este evento ocorre. Em relação a este fato não há discordância com a impugnação. O contribuinte diz que "a lei assegura o direito à correção a partir do dia acréscimo".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90

ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

Esta parte do lançamento é resultante da anterior. O contribuinte em fevereiro de 1989, registrou em sua escrituração a entrada de recursos em seu caixa. Formalizou a alteração de seu contrato social, com a finalidade aumentar seu capital utilizando estes recursos. A alteração contratual, no entanto, somente foi registrada na Junta Comercial em dezembro daquele ano. O litígio estabelecido se resume em definir, a partir de que data pode aquele valor sofrer a correção monetária, quando do levantamento das demonstrações financeiras. Se a partir de fevereiro como procedeu o contribuinte, ou a partir de dezembro como constou do Auto de Infração.

A legislação comercial estabelece as condições a serem observadas pelos contratos sociais, no artigo 301 do Código Comercial Brasileiro, que diz:

"Art. 301 - O teor do contrato deve ser lançado no Registro do Comércio do Tribunal do distrito em que se houver de estabelecer a casa comercial da sociedade (art. 10, nr. 2), e se este tiver outras casas de comércio em diversos distritos, em todos eles terá lugar o registro.

As sociedades estipuladas em países estrangeiros com estabelecimento no Brasil, são obrigadas a fazer igual registro nos Tribunais do Comércio competentes do Império antes de começarem a suas operações.

Enquanto o instrumento do contrato não foi registrado, não terá validade entre os sócios nem contra terceiros, mas dará ação a estes contra todos os sócios solidariamente."

Este dispositivo não deixa qualquer dúvida quanto a data em que se deve considerar aumentado o capital social de uma empresa. Esta data é o do registro do contrato no órgão competente, que é a Junta Comercial. Enquanto não houver tal registro, o instrumento de alteração contratual não tem valor nem entre os sócios e, nem perante terceiros. Isto está explícito no dispositivo legal transcrito. Assim, ainda que escriturado em data anterior, o aumento somente passa a produzir seus efeitos a partir do registro do contrato.

O artigo 39 da Lei 4.726/65 impõe o prazo de trinta dias, para que o arquivamento de contratos sociais e suas alterações sejam realizados. Estabelece que os efeitos do arquivamento retroagirão apenas até estes trinta dias. No caso de ultrapassado o prazo para arquivamento, o parágrafo único deste artigo é taxativo ao fixar a data, a partir da qual o instrumento passa a vigorar. Diz o parágrafo único do artigo 39 da Lei acima mencionada:

"Parágrafo Único - Requerido fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir da data do despacho que o conceder."

O caso do processo é, exatamente aquele previsto neste dispositivo legal. O contrato social tem data e escrituração de fevereiro de 1989 (fl. 08), mas seu arquivamento na Junta Comercial somente ocorreu em 27/12/89. Assim, por dispositivo expresso de lei, seus efeitos só podem ser considerados a partir desta data. Por esta razão, deve ser rejeitado o argumento de que o lançamento não encontra amparo legal.

Também não tem razão o contribuinte, ao argumentar que o procedimento fiscal é incoerente, por usar uma data para tributar receita omitida e outra para considerar a correção monetária. Os dois fatos são distintos. A constatação de receita omitida ocorre no momento do registro da entrada de recursos no caixa, quando estes são creditados a favor de sócio e, não tenha o contribuinte condições de produzir as comprovações exigidas no artigo 181 do RIR/80. A este respeito existe vasta jurisprudência, além do dispositivo legal que é claro nesse sentido.

O aumento do capital social, como se demonstrou acima, embora escriturado em uma data, somente pode ser considerado realizado quando do arquivamento da alteração contratual na Junta Comercial. Esta imposição é literal nos dispositivos legais acima transcrito, quando o arquivamento é realizado após decorrido mais de trinta dias da data da alteração contratual. Neste caso, como no anterior, a data da efetiva ocorrência do fato é estabelecida explicitamente na lei, inexistindo possibilidade de interpretação diversa. Não há, assim, a incoerência pretendida pelo reclamante. Não há nos autos o uso de dois pesos e duas medidas como alegado

O Parecer Normativo CST nº 86/71, parcialmente transcrito na impugnação, não beneficia o contribuinte. Os Pareceres Normativos CST se destinam a interpretar a legislação fiscal face a dúvidas apresentadas por contribuinte, tornando-se normas complementares desta legislação. Aquele ato normativo trata das condições de equiparação, da pessoa física à pessoa jurídica, em função de operações imobiliárias. Conclui que para aquela equiparação "torna-se irrelevante a formalização ou não do loteamento". Com isto, pretende o reclamante aplicar aquela interpretação ao caso particular do processo.

O Parecer citado interpretava o Decreto-lei nº 515/69, que dispõe em seu artigo 5:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

"Art. 5 - Nos loteamentos de terrenos para venda de lotes com ou sem construções (artigo 2, inciso 3), serão equiparadas a pessoas jurídicas, no caso de se vincularem mais de um loteamento durante o prazo de três anos civis consecutivos:

.....
Parág. 2 - Para os efeitos do disposto neste artigo, serão observadas as seguintes normas:

1 - a data para o cômputo dos loteamentos será a do respectivo registro no Cartório do Registro de Imóveis ou, em sua falta, a do primeiro documento relativo à venda de lotes;"

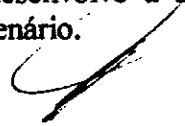
Como se verifica do texto legal, a própria lei estabelece que a equiparação ocorre mesmo que o loteamento não tenha sido regularizado. Contrariamente, no caso do processo, a lei estabelece que a alteração ocorre (tem validade), a partir da data do arquivamento na Junta Comercial, se este fato ocorrer após decorrido trinta dias de sua assinatura. Não havendo arquivamento da alteração contratual, não ocorre o aumento do capital.

Também o Parecer Normativo CST nº 214/70 não conflita com o Auto de Infração. Aquele ato autoriza a escrituração a título de "reserva livre", o valor de passivo fictício que foi tributado como receita omitida. Este mesmo procedimento foi observado pelos autuantes, que admitiram que o valor do suprimimento feito ao caixa fosse utilizado como aumento de capital, após ter sido submetido a tributação.

Também as ementas de Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, transcritos na impugnação, não contrariam o procedimento fiscal. Todos eles são no sentido de admitir a correção monetária da parcela de capital, decorrente de aumento com receita omitida, desde a data em que este aumento ocorreu. E, como já foi demonstrado acima, por dispositivo expresso de lei, ele só ocorreu em dezembro de 1989."

9. Tendo tomado ciência da decisão em 22 de abril de 1994 (AR às fls. 54), interpôs recurso voluntário de fls. 56/ 68, protocolizado em 23 de maio de 1994 - dentro do prazo legalmente previsto -, onde, em linhas gerais, desenvolve a linha de argumentação constante da impugnação, conforme leitura que faço em plenário.

É o relatório.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO EDSON VIANNA DE BRITO, RELATOR

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

No que respeita à preliminar levantada pela recorrente, de que os dispositivos indicados no auto de infração (arts. 157, 172 e 347 do RIR/80, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.799/89), não respaldariam a glosa da correção monetária do capital procedida pela autoridade fazendária, entendo não lhe assistir razão.

Com efeito, consoante se depreende das normas constantes dos referidos dispositivos, o lucro líquido do período-base, termo inicial para determinação do lucro real - base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, deve ser apurado, em consonância com as disposições previstas na legislação comercial e fiscal, inclusive no que se refere à correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989.

A correção monetária tem sua origem na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que introduziu na legislação comercial a filosofia e os conceitos necessários ao reconhecimento contábil dos efeitos da inflação nas demonstrações financeiras. O seu objetivo, portanto, é claro, ou seja, proporcionar que os demonstrativos contábeis reflitam a real situação financeira e patrimonial e os resultados das operações realizadas pela empresa.

Este método de correção, previsto na legislação do imposto sobre a renda, de forma detalhada e com certos critérios a serem observados pelo contribuinte, objetiva também expurgar da base de cálculo do tributo, os efeitos inflacionários ocorridos no período-base de apuração. Tal proposição é alcançada quando o legislador determinou que "os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional, sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base serão computados na determinação do lucro real mediante a correção monetária, por ocasião da elaboração do balanço patrimonial, das contas do ativo permanente e das contas do patrimônio líquido (Lei nº 7.799/89, art. 4º).

Por sua vez, o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 7.799, de 1989, dispôs:

"Parágrafo único - Não será admitido à pessoa jurídica utilizar procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras que descaracterizem os seus resultados, com a finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto ou de postergar o seu pagamento."

Ora, não restam dúvidas de que, a adoção de procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras em desacordo com as normas que disciplinam sua aplicação, produz reflexos na determinação do resultado contábil, e, por consequência, na determinação do lucro real da pessoa jurídica, impondo-se, assim, o lançamento da diferença de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90

ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

operação, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas pelos sócios ou acionistas.

Esta exigência decorre do fato de que as operações de suprimento de caixas, seja a título de empréstimos, seja para integralização do aumento de capital social, representam forte indício de omissão de receitas, exigindo-se, por parte das pessoas envolvidas na operação, comprovação da efetiva entrega e da origem dos recursos.

No caso ora em exame, a recorrente, não apresenta provas, coincidentes em datas e valores, de que aqueles recursos provêm de outras atividades exercidas pelo sócio. Pelo contrário, limitou-se a afirmar que:

"A demonstração da efetividade da entrega de numerário ao caixa, quando feita em espécie, é fácil de ser conferida, pois basta examinar a contabilidade para verificar a destinação dos recursos supridos. Inexiste prova mais contundente da efetiva entrega de recursos ao caixa do que a sua plena e real utilização. Se o numerário foi aplicado em manutenção, investimento ou mercadoria é evidente a sua existência, é evidente que os valores foram recebidos, não cabendo qualquer dúvida a respeito."

Aduziu, ainda, que "embora (...) não tenha sonegado referidos valores, não tem como apresentar uma prova com as qualidades exigidas pela autoridade lançadora, ou seja, que coincida em datas e valores com as entregas efetuadas, porque as importâncias foram amealhadas durante o exercício, sendo injusta a exigência porque pede uma prova que não poderá ser produzida, no caso em exame."

Ora, como é do conhecimento da recorrente, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Este é o comando previsto no § 1º do art. 174 do RIR/80. Assim, o registro contábil sem documento que comprove efetivamente a entrega pelo sócio dos recursos ao caixa, bem como a sua origem, não se constitui em meio de prova, impondo-se, portanto, a tributação do valor suprido, dada a presunção de omissão de receita.

Vale trazer à colação o entendimento manifestado pela Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer Normativo CST nº 242/71, cuja ementa está assim redigida:

"A simples prova de capacidade financeira do supridor não basta para comprovação dos suprimentos efetuados à pessoa jurídica. É necessário, para tal, a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas."

Na hipótese abordada por este ato normativo, a alegação do contribuinte de que possuía importância em dinheiro superior ao valor suprido, foi afastada pela autoridade fiscal, nos seguintes termos:

"(...) A simples alegação de que o supridor, na sua declaração de bens, anexa à declaração de renda, informou possuir em cofre importância em dinheiro superior ao valor do suprimento, não é de ser aceita.

2. A comprovação da veracidade do suprimento se faz, provando, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas, a proveniência do numerário respectivo e não com a simples alegação de que o supridor dispunha da referida importância.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90

ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

3. Da mesma forma o supridor terá que comprovar a origem dos seus saldos bancários ou do dinheiro no cofre. "

Observe-se, portanto, que a mera conferência na escrituração contábil da entrega de numerário ao caixa, quando feita em espécie, não afasta a presunção. Faz-se necessário comprovar, que naquela data - de ocorrência da citada operação -, o sócio era possuidor de recursos com origem comprovada, e que, efetivamente, procedeu a entrega ao caixa da empresa, daquela importância. No presente caso, a recorrente, intimada nos termos das fls. 01, infelizmente, não produziu as provas necessárias para afastar a presunção de omissão de receitas.

É de se notar, por pertinente, que esta matéria, também, já foi objeto de apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº 01-0.220, de 4 de maio de 1982, prolatado pelo ilustre Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNANDEZ, cujos fundamentos adoto integralmente como razão de decidir, solicitando à Secretaria desta Câmara a sua juntada aos presentes autos. Referido acórdão esta assim ementado:

"SUPRIMENTOS DE CAIXA OU AUMENTOS DE CAPITAL EFETUADOS POR DIRIGENTES - Devidamente intimada a pessoa jurídica a fazer prova da efetiva entrada do dinheiro e sua origem, se não lograr fazê-lo com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores: a importância suprida será tributada como omissão de receita. O registro na contabilidade sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é meio de prova (NEMO SIBI IPSITTITULUM CONSTITUIT) , isto é, não será o lançamento considerado amparado em prova hábil (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77) quando o crédito a sócio administrador reportar a entrega de numerário, nestas condições; constituindo-se em indício de omissão de receita (art. 12, § 3º do Decreto-lei nº 1.598/77).

No que respeita à glosa da correção monetária sobre o aumento de capital social, esta abrange o período compreendido entre o mês de fevereiro/89 e o dia 27 de dezembro/89, data esta em que o instrumento de alteração contratual foi registrado na Junta Comercial.

Como bem frizou a decisão recorrida, o capital social, por expressa disposição de lei, se considera aumentado na data do registro da alteração contratual.

Esta é a orientação contida no Parecer Normativo CST nº 23/81, que ao tratar da fixação da data de início da correção monetária de acréscimos à conta de capital, especialmente no que se refere a ingressos de recursos nas sociedades anônimas, representados por adiantamento com finalidade específica para futuro aumento de capital social , dispôs:

" 7. Finalizando, convém aduzir que a alteração do capital só produzirá efeito para fins de correção monetária dos acréscimos, ressalvada a transferência entre contas sujeitas à correção monetária monetária, quando satisfeitas cumulativamente as seguintes condições:

a) o aumento seja efetivamente realizado:

b) atenda, em tempo hábil, as disposições relativas à sua averbação no Registro do Comércio ou órgão equivalente."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13971.000.295/91-90

ACÓRDÃO Nº. : 107-02.618

Referido ato normativo, por se de caráter interpretativo, reporta-se às normas da legislação a ele preexistente, limitando-se a explicitar-lhe o sentido e a fixar em relação a ela, o entendimento da administração tributária.

Em outras palavras, o citado parecer normativo, simplesmente, explicita o conteúdo do art. 39 da Lei nº 4.726, de 1965, que dispõe:

"Art. 39 - Os documentos, a que se referem os incs. II, III, IV, VI e VII do art. 37, deverão ser apresentados à Junta dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da sua lavratura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento, registro, anotação ou cancelamento.

Parágrafo único - Requerido fora deste prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir da data do despacho que o conceder. "

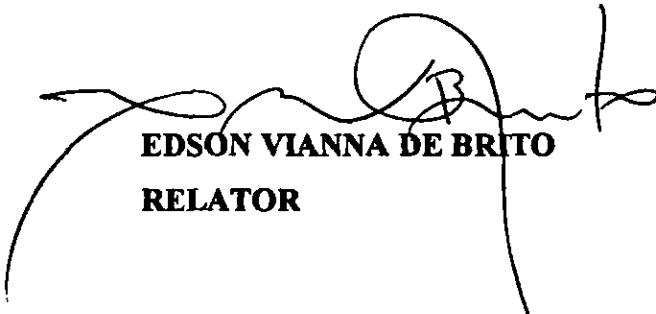
O argumento de que o fisco teria adotados dois pesos e duas medidas, tendo em vista que "tributa como omissão de receita, na data da alteração contratual, o valor entregue em moeda corrente, todavia, para efeito de correção monetária do balanço só reconhece a referida importância a partir do arquivamento da alteração na JUCESC", carece, portanto, de qualquer embasamento legal.

Note-se que, no presente caso, não se discute se houve ou não a entrada de recursos no caixa da empresa, o que sem dúvida alguma ocorreu. A questão em exame diz respeito à data em que o aumento de capital produz os efeitos que lhe são próprios, inclusive quando relativo à correção monetária das demonstrações financeiras.

Penso que, quando muito, a contrapartida do lançamento, relativo aos recursos ingressados no caixa da recorrente, teria a natureza de "Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital", que, à época, como é cediço, não se sujeitava à correção monetária das demonstrações financeiras.

Ante o exposto, conheço do recurso, por tempestivo e apresentado na forma da lei, rejeito a preliminar levantada pela recorrente, e, quanto ao mérito, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 1996



EDSON VIANNA DE BRITO

RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N°. : 13971.000295/91-90
ACÓRDÃO N°. : 107-02.618

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - REDATOR DESIGNADO.

Em que pese o excelente voto proferido pelo Ilustre Relator da matéria, Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, ao negar provimento ao recurso relativamente à correção monetária de capital, como Conselheiro designado pela Presidência da Câmara para redigir o voto vencedor, peço venia para discordar com a sua compreensão, discordância com a qual os demais membros afinaram, porquanto se trata de entendimento já consagrado.

Abstraindo-se, inicialmente, quanto à origem do numerário utilizado na integralização do capital aumentado, é de se presumir que, ao contabilizar o seu ingresso no caixa a esse título, não obstante a formalização somente ocorrida no final do ano, com o registro da alteração na Junta Comercial, a pessoa jurídica tenha decidido, de forma irretratável, no sentido de dar ao respectivo valor aquela destinação específica. O anexo A da declaração de rendimentos (fls. 26/30) foi preenchido com a referida alteração e, segundo os valores ali constantes, conclui-se que se trata da integralização tal como foi contabilizada. A partir daí não há dúvida de que o patrimônio líquido ficou definitivamente aumentado, sujeitando-se, por conseguinte, aos procedimentos de correção monetária nos termos da legislação pertinente.

No caso vertente, temos que a integralização foi registrada a débito de caixa sem que a recorrente lograsse comprovar a legalidade do procedimento nos termos do disposto no artigo 181 do RIR//80. Considerando-se que a fiscalização, ao proceder o lançamento do imposto sobre o valor da integralização, por caracterizar omissão de receita, oficializou o ingresso de numerário no caixa, regularizando assim a operação, o contribuinte adquiriu o direito à correção monetária do valor integralizado, a partir da data do respectivo registro, porque o numerário entrou em seu giro normal naquela data (fevereiro de 1989), passando, a partir daí, a produzir efeitos, integrando, como disse alhures, o patrimônio da empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N°. : 13971.000295/91-90

ACÓRDÃO N°. : 107-02.618

O artigo 16, inciso VI, da Lei nº 7.799/89, dispôs que a correção monetária incidiria a partir do momento em que ocorresse o acréscimo à conta de patrimônio líquido, não estabelecendo qualquer restrição quanto à formalização do aumento de capital, enquanto que o artigo 48 do D.L. 1.598/77 prescreveu que a correção monetária teria por objeto o saldo de abertura do exercício da correção e os acréscimos registrados no exercício, entendendo-se como tal, no caso do patrimônio líquido, as integralizações decorrentes de aumento de capital.

Por pertinente, em coerência com os atos legais acima, não obstante relativo às sociedades por ações, o Parecer Normativo CST nº 28, de 21.12.84, com muita propriedade, dispôs em seu item 5, verbis:

" 5. Do exposto se segue que o patrimônio líquido fica definitivamente aumentado com o recebimento de cada parcela de integralização. Tais aumentos devem ser levados em conta nos procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras, a qual se reflete não somente no resultado do exercício, como na determinação do lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda."

Não pode prosperar, portanto, a pretensão fiscal no sentido de que o acréscimo à conta de capital por integralização só pode ser corrigido monetariamente a partir da data do arquivamento da alteração contratual no órgão do Registro de Comércio, face ao disposto no artigo 39 da Lei nº 4.726/65, eis que as consequências condicionadas ao prazo estabelecido por este artigo referem-se aos efeitos jurídicos dos atos praticados pela pessoa jurídica, objetivando proteger seus próprios interesses, dos seus sócios e dos credores, dentre outros, sem todavia ter o condão de impedir as consequências econômicas da integralização do capital, como é o caso da correção dos efeitos da modificação do poder de compra da moeda exercidos sobre o valor dos elementos do patrimônio da empresa.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N°. : 13971.000295/91-90

ACÓRDÃO N°. : 107-02.618

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, nesta parte, para restabelecer o direito à correção monetária tal como procedida pela recorrente.

Sala das Sessões (DF) em 23 de janeiro de 1996.

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - REDATOR

