

## Sumário

Este parecer foi elaborado pelo autor com base em estrutura simplificada, limitando-se às seções “Exposição da Consulta” ou “Consulta (ou semelhante)” e “Parecer”, sem subdivisões internas, em função da natureza da matéria e da consulta formulada, deixando-se, por essa razão, de apresentar sumário.

## **PARECER JURÍDICO**

Determinação de lucro arbitrado. Conceito de receita bruta. Suprimentos de caixa não comprovados. Reavaliação de bens do ativo.

## **CONSULTA**

BETA BRASIL S/A - Incorporação, Administração e Vendas de Imóveis, formula a seguinte consulta:

1. Em fiscalização a que foi submetida, a Consulente teve desclassificada sua escrituração relativa ao exercício social (ano-base) de 1965, sob fundamento de que não foram apresentados "livro caixa" e diversos documentos, bem como de que algumas folhas do "livro diário", contendo lançamentos relativos àquele ano-base, se encontravam ilegíveis.

O lucro tributável foi arbitrado à razão de 15 % da "receita bruta" (RIR/66, art. 198), assim considerado o total dos pagamentos efetuados durante aquele exercício social pelos adquirentes das frações ideais do imóvel comercializado pela Consulente (Noruega Shopping Center).

Ocorre, também, que a maior parte daqueles recebimentos refere-se a parcelas do preço de quotas ideais comercializadas em anos anteriores cuja receita já havia sido computada na determinação do lucro operacional dos exercícios em que ocorrera a alienação, porque a Consulente sempre apurou seus resultados pelo denominado "regime de competência".

A identificação desses recebimentos referentes a parcelas do preço de operações realizadas em anos anteriores, já oferecidas integralmente à tributação, é perfeitamente viável, sem qualquer dificuldade, com base inclusive nos próprios documentos de que o fisco se valeu para levantamento da "receita bruta" da qual extraiu o lucro arbitrado.

O exercício social de 1965 foi o único em que a Consulente teve sua escrituração desclassificada pelo fisco.

1.1 Qual o conceito de "receita bruta" para a determinação do lucro arbitrado?

1.2 É legítima a inclusão nessa "receita bruta" de parcelas que correspondem ao recebimento de parte do preço de alienação do imóvel, se as operações respectivas, embora para pagamento a prazo, já haviam sido integralmente computadas na determinação do lucro operacional dos exercícios em que ocorreram?

2. Durante o período de 1966 a 1969, a Consulente -- encontrando-se em precária situação financeira, com numerosos títulos levados a protesto -- viu-se compelida a obter empréstimos, para atender às obrigações mais inadiáveis, junto a diversas instituições financeiras e algumas pessoas físicas (não vinculadas à Consulente nem a seus Diretores).

Em muitos casos, esses empréstimos só se tornavam factíveis, por exigência do mutuante, se a operação fosse realizada através do desconto de títulos emitidos pelos Diretores a favor da Consulente, e por esta endossados, ou vice-versa.

Além disso, alguns dentre os fornecedores da Consulente apenas admitiam "prorrogar o vencimento" de suas duplicatas, às vezes já apontadas, mediante substituição por títulos como os acima referidos.

Essas operações de empréstimo e de substituição de duplicatas geraram inevitavelmente a movimentação das contas-correntes dos Diretores que emitiram ou endossaram os títulos, muitas vezes inclusive sem qualquer ingresso de numerário na caixa da Consulente (substituição de duplicatas por títulos, ou de um título por outro).

A fiscalização, não obstante dispor da relação completa dos detentores desses títulos, houve por certo considerar os lançamentos contábeis resultantes como "suprimentos não comprovados", atuando a Consulente com fundamento nos artigos 155 e 224, § 1º, do RIR/66.

2.1 Existe fundamento legal para a tributação de "suprimentos não comprovados"?

2.2 Caso exista, será lícito qualificar como "suprimentos não comprovados" as sucessivas novações de uma mesma dívida, quando cada qual tem origem na obrigação preexistente que então se extingue?

3. Com fundamentos nos artigos 155, 243, letra g e 224, § 1º do RIR/66, a Consulente foi autuada, no exercício de 1969 (ano-base de 1968), a título de "valorização de ativo realizável".

No entanto, a alegada "valorização de ativo" não se refletiu em qualquer aumento do patrimônio líquido da Consulente, seja real ou de natureza meramente contábil.

3.1 A "valorização de ativo" ou "nova avaliação de ativo", para ser tributável, pressupõe o resultante aumento patrimonial da empresa, ainda que apenas escritural?

3.2 Não ocorrendo, como consequência da dita "valorização de ativo", qualquer aumento no patrimônio líquido da pessoa jurídica, real ou contábil, é lícito o lançamento que se fundamenta nos dispositivos da legislação tributária acima referidos?

### **PARECER**

1. No exercício de 1966 (ano-base de 1965), o critério de determinação do lucro arbitrado era definido pelo artigo 2º da Lei nº 2.354, de 29.11.54 e pelo artigo 29 da Lei nº 3.470, de 28.11.58, reproduzidos no artigo 198 e parágrafos do RIR/66 (Decreto nº 58.400, de 10.05.66).

Esses dispositivos legais adotavam, para a determinação do lucro arbitrado, o conceito de receita bruta previsto na lei para a determinação do lucro presumido, a saber:

a) "considera-se receita bruta o total das operações realizadas por conta própria e das importâncias recebidas como preço de serviços prestados" (RIR/66, art. 196, § 1º);

b) "serão incluídas na receita bruta ... as receitas totais das transações alheias ao objeto do negócio, quando não forem apurados os respectivos resultados" (RIR/66, art. 195, § 2º).

Essas duas modalidades de receita passaram, a partir da Lei nº 4.506, de 31.11.64, a serem referidas na legislação tributária como, respectivamente, "receita bruta operacional" e "receita de transações eventuais".

2. De acordo com a consulta, a receita da Consulente era derivada da venda de frações ideais de empreendimento comercial e sua contabilidade registrava, no momento da contratação, toda a receita de cada venda realizada, ainda que parte dessa receita somente fosse efetivamente recebida, por caixa, no exercício ou exercícios subsequentes. A receita em questão era "operacional", porque ganha em operações que constituíam o objeto da Consulente.

3. Receita bruta operacional é conceito definido na lei (Lei nº 4.506/64, art. 44; RIR/66, art. 157) como

"o produto da venda dos bens e serviços, nas transações ou operações de conta própria;".

Pelo contrato de compra e venda, o vendedor obriga-se a transmitir o domínio do objeto da venda e o comprador obriga-se a pagar-lhe o preço. O produto da venda, para o vendedor, é o direito ao recebimento do preço, que nasce do contrato de compra e venda.

O comprador solve a obrigação (nascida do contrato de compra e venda) de pagar o preço entregando dinheiro ao vendedor, mas não há coincidência necessária do momento em que nasce a obrigação de pagar o preço com o da entrega do dinheiro que paga essa obrigação: o pagamento do preço pode ser antecipado, à vista, a prazo ou em prestações.

Essa distinção entre (a) momento em que nasce para o vendedor o direito de receber o preço e (b) momento em que esse direito se extingue, pela sua realização em dinheiro, é fundamental para a resposta à primeira questão da Consulta, que requer a inteligência do conceito legal de receita bruta, constante do § 1º do artigo 196 do RIR/66, para saber qual a base de cálculo do lucro arbitrado da Consulente no exercício de 1965: se (a) o valor dos direitos ao recebimento de preço de venda nascidos naquele exercício ou (b) os direitos extintos no mesmo período, pelo seu pagamento em dinheiro.

4. O artigo 196 do RIR/66 dá a resposta a essa questão na seguinte norma:

"A comprovação da receita das operações de conta própria será feita segundo os elementos relativos ao registro das vendas realizadas durante o ano civil imediatamente anterior ao exercício em que o imposto for devido e com os lançamentos registrados pela firma ou sociedade em sua escrituração no mesmo ano" (Lei nº 2.354/54, art. 20).

Esse preceito mostra que o conceito de receita bruta, que é a base para determinação do lucro presumido e, conseqüentemente, do lucro arbitrado, compreendia todas as "vendas realizadas no ano-base", ou seja, adotava o regime de competência como critério de reconhecimento do lucro.

5. A apuração de resultados com base em escrituração pressupõe, além da definição de um período de determinação, a escolha do critério quanto ao momento de reconhecimento do lucro auferido em cada negócio.

A legislação do imposto de renda impõe o período anual de determinação:

"A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente nas suas atividades no território nacional" (RIR/66, art. 224, § 1º).

O lucro anual da pessoa jurídica é formado pela soma algébrica dos resultados de negócios reconhecidos em cada período de determinação. A pessoa jurídica, para exercer a atividade econômica que constitui seu objeto, em geral conclui, em cada ano, grande número de negócios

jurídicos, dos quais resultam parcelas de lucro (ou prejuízos), operacional ou eventual. A maioria desses negócios é de aquisição ou produção dos bens e serviços vendidos, mas há também transações eventuais, como as de venda de bens do imobilizado, ou rendimentos de aplicação de capital. Em cada um desses negócios a pessoa jurídica, para auferir a receita bruta, é obrigada a suportar custos, despesas ou encargos. Além disso, está sujeita a sofrer perdas.

Cada um desses negócios prolonga-se no tempo, e às vezes durante prazos que excedem o do exercício social. O bem vendido pode ter sido produzido ou adquirido muito antes, quando foram pagos os custos e despesas para sua produção ou aquisição. O produto da venda pode ser recebido a prazo, e não momento da venda. A produção do bem ou serviço vendido pode ocorrer em período longo, durante o qual são pagos os custos e despesas e recebida a receita de venda. As despesas e os custos de produção por vezes somente são pagos depois de recebida a receita de venda.

Essa enumeração exemplifica a variedade das condições de recebimento da receita e pagamento de custos ou despesas, que efetivamente se observa na maioria das empresas.

6. Para apurar o lucro da pessoa jurídica não basta, portanto, conhecer o período de apuração e comparar as receitas com os custos. É indispensável que se escolha também o momento de reconhecimento contábil dos resultados de cada negócio.

Reconhecimento do resultado na escrituração é o ato pelo qual a pessoa jurídica admite que ganhou renda (ou sofreu prejuízos) em determinada ou determinadas mutações patrimoniais. Reconhecimento significa, nessa expressão, admitir como certo, verificar, certificar-se de confessar, declarar ou afirmar.

O resultado pode ser reconhecido em função de diferentes mutações do patrimônio da pessoa jurídica. O lucro operacional, por exemplo, que é o resultado auferido na produção e venda de bens ou serviços, em tese pode ser reconhecido em qualquer dos seguintes momentos: uma das fases da produção do bem, sua remessa para o comprador, a transmissão do domínio

do bem vendido, sua aceitação pelo comprador, o saque, aceite, desconto ou pagamento da duplicata, ou o recebimento em moeda do produto da venda. Esse momento pode ainda variar se a venda é contratada antes da produção, ou é condicional; se antes da venda a mercadoria é remetida em consignação; se a empresa deve suportar custos ou despesas depois da entrega da mercadoria, ou do recebimento do preço; se a venda é a prestação etc.

7. Na escrituração de todo e qualquer patrimônio um dos critérios contábeis básicos é o do momento do reconhecimento do resultado dos negócios jurídicos. Para resolver essa questão a contabilidade definiu dois métodos principais, conhecidos como "regime de caixa" e "regime de competência", que podem ser combinados em diversos métodos híbridos.

De um modo geral, o primeiro baseia-se nos recebimentos e pagamentos por caixa: as receitas e os rendimentos somente serão registrados contabilmente quando recebidos em dinheiro (ou quando colocados à disposição do contribuinte, de modo que o recebimento em dinheiro -- ou equivalente -- dependa apenas da sua vontade). E as despesas e os custos são contabilizados quando efetivamente pagos por caixa.

No "regime de competência" as receitas e os rendimentos são registrados nas contas de resultado quando nasce para o contribuinte o direito a seu recebimento, ainda que não tenham sido efetivamente recebidos em dinheiro; e as despesas são computadas quando nasce a obrigação de pagá-las, independentemente do desembolso de moeda.

8. O regime de competência é o único tecnicamente adequado à apuração do lucro na venda de bens em estoque e é o tradicionalmente adotado pela legislação do imposto de renda para a apuração do lucro na venda de bens. Na origem dessa orientação da legislação fiscal encontra-se a instituição, entre nós, da duplicata e do imposto de vendas mercantis (hoje ICM). O dever legal de emitir duplicatas nas vendas com prazo superior a 30 dias e de escriturar o registro de duplicatas, como livro comercial obrigatório, levou a lei tributária a estabelecer que o resultado das vendas deve ser reconhecido no momento da emissão das duplicatas. Esse é o critério adotado pelo artigo 196 do RIR/66, ao definir como receita bruta das operações de conta própria a constante do "Registro das Vendas".

Confirmando essa orientação, o antigo Departamento do Imposto de Renda, em resposta a consulta sobre apuração de lucros em vendas a prazo, afirmou (Processo nº 30.094/64, Boletim DIR nº 4, pág. 50):

"Acresce que o comerciante é obrigado por lei emitir duplicatas correspondentes às vendas a prazo e que tais papéis são títulos de dívida líquida e certa, negociáveis em banco, etc. Tais vendas reputam-se liquidadas".

9. É também com fundamento na obrigatoriedade legal do regime competência que a jurisprudência administrativa tradicionalmente recusa o diferimento da apuração do lucro em vendas a prazo ou em prestações (CC, Ac. nº 31.864, 31.865, 31.866, de 10.04.51, RFLF, 51/932; DIR, proc. nº 143.783-57, DO de 08.11.57, RFLF, 57/769; DIR, proc. 198.659-57, DO de 11 e 14.11.57, RFLF, 57/794; DIR, proc. 162.786-58, DO de 26.01.59, RFLF, 59/83; DIR, proc. 66.612-59, DO de 29.12.59, RFLF, 59/880; DIR, proc. 168.452-59, DO de 10.07.63, RFLF, 63/451; DIR, proc. 30.094-64, Bol. DIR nº 4, pág. 50). A mesma solução sempre foi adotada pelos órgãos tributários para o reconhecimento do lucro na venda de bens do ativo imobilizado (CC, Ac. nº 29.714, de 14.04.50, RFLF, 51/144; DIR, proc. 133.794-64, RFLF, 69/157; DIR, proc. nº 252.138-57, DO de 28.02.58 e 10.03.58, RFLF, 58/54; DIR, proc. nº 74.149-59, DO de 06.10.59, RFLF, 59/704; DIR, proc. nº 267.985-58, RFLF, 62/72).

10. Por esses fundamentos, assim respondemos à primeira parte da consulta:

a) a receita bruta, que servia de base para a determinação do lucro arbitrado, era, nos termos expressos da legislação citada, o valor dos direitos ao recebimento do preço das vendas concluídas no ano-base, independentemente do seu recebimento em dinheiro;

b) a determinação do lucro arbitrado com base nas entradas de caixa ocorridas durante o período-base, correspondentes ao pagamento do preço de venda de operações concluídas em exercícios anteriores, cuja receita bruta já havia sido computada na determinação do lucro real de exercícios passados, é ilegal, por contrariar o disposto nos artigos 198, 195 e 196 do RIR/66.

11. A segunda parte da consulta diz respeito a lançamento a título de "suprimentos de caixa" de diretores a favor da Consulente. Segundo exposto na Consulta, o lançamento foi fundamentado nos artigos 155 e 224, § 1º, do RIR/66 e os alegados "suprimentos de caixa" resultavam de desconto de títulos emitidos pelos Diretores da Consulente a favor desta, ou vice-versa, sendo que diversas operações eram meras prorrogações de outras anteriores. A fiscalização do imposto considerou o produto do desconto desses títulos como receita sonegada, com fundamento no artigo 224, § 1º do RIR/66.

O lançamento de "suprimentos não comprovados" nas condições descritas na Consulta, constitui aplicação ilegal de critério que a jurisprudência administrativa (e hoje a lei) adota para avaliação de receitas omitidas na escrituração do contribuinte.

Essa jurisprudência foi construída com base na experiência da fiscalização de firmas individuais, ou de empresas de pequeno porte, que constituem (em número) a grande maioria dos contribuintes na categoria de pessoa jurídicas. Nessas pequenas empresas, dirigidas pessoalmente pelo titular ou sócio principal, que vendem bens ou serviços cujo preço é recebido à vista, em moeda corrente, é fácil ao sócio ou dirigente contabilizar apenas parte da receita efetivamente recebida, sonegando desse modo o imposto de renda. Mas como a receita sonegada é necessária aos negócios da empresa, em geral ela é mantida em caixa e registrada contabilmente como suprimentos feitos à empresa pelo sócio dirigente.

Esse desvio de receita deixa vestígios na evolução do patrimônio contábil, e a análise da escrituração, especialmente das contas de mercadorias, permite à fiscalização apurar a existência de omissão de receita. Quando esses indícios são encontrados na escrituração da empresa, ou a fiscalização dispõe de outros elementos de prova da omissão, e a escrituração registra suprimentos de sócios ou dirigentes cuja origem não é comprovada, a autoridade lança o contribuinte por omissão de receita e adota o valor dos suprimentos não comprovados como medida da receita sonegada.

12. O que a jurisprudência administrativa sancionou foi o reconhecimento de que os suprimentos não comprovados podem ser

adotados como critério de avaliação do montante de receitas sonegadas, se a escrituração contém indícios veementes dessa sonegação.

Na aplicação dessa orientação jurisprudencial, muitos agentes fiscais modificaram fundamentalmente essa orientação jurisprudencial, passando a afirmar inversão ilegal do ônus da prova e a tributar, por mera presunção de receita sonegada, qualquer suprimento não comprovado.

Os suprimentos ou empréstimos feitos à pessoa jurídica, por sócios, dirigentes ou terceiros, não são, por sua natureza, pagamentos e recebimentos de rendimentos, e não podem, portanto, ser fato gerador de qualquer incidência do imposto de renda. O fundamento legal para o lançamento é a omissão de receitas na escrituração, e não o suprimento à caixa. O que a jurisprudência administrativa afirma é que, havendo, na própria escrituração, indícios veementes de omissão de receita, ou provada essa omissão por qualquer outro meio, os suprimentos podem servir como medida de quantificação da receita omitida. O que muitos agentes fiscais passaram a fazer, como no caso da Consulente, foi tratar o suprimento como fato gerador de tributo, independentemente de qualquer indício de sonegação de receita, e mesmo quando as circunstâncias excluía a hipótese de omissão.

13. O regime do imposto de renda baseia-se na determinação e declaração da renda pelos sujeitos passivos da obrigação tributária, cuja atividade fica sujeita a posterior revisão e fiscalização pela administração do imposto.

No exercício da atribuição de fiscalizar e lançar ex-officio diferenças de imposto, as autoridades fiscais não têm a mínima parcela de arbítrio. Ao contrário: nos termos expressos do CTN, a atividade administrativa de cobrança de imposto é "plenamente vinculada" (art. 3º), isto é, os agentes fiscais somente podem praticar atos de acordo com as suas competências, com observância estrita das normas da lei, e para fins nela previstos. E para evitar abusos ou desvios de poder no exercício de atribuições que a lei cria como instrumentos para a eficiente arrecadação do imposto, a própria lei define, com rigor, a responsabilidade das autoridades administrativas que exercem essas atribuições. Se o servidor público abusa de sua autoridade, utiliza as atribuições que a lei lhe confere para fins diversos dos nela

previstos, ou promove contra o contribuinte lançamento de imposto indevido por evidente erro grosseiro, por má-fé, ou sem suficientes elementos de comprovação, incorre em falta grave e o sujeita às penas do estatuto dos funcionários públicos, inclusive a demissão, sem prejuízo da responsabilidade criminal (RIR, arts. 361, § 1º e 410).

14. Esse rigor da lei na definição da responsabilidade dos agentes fiscais não se concilia, evidentemente, com qualquer parcela de arbítrio na exação do imposto. E muito menos com o lançamento por presunção, uma vez que o dispositivo legal citado sujeita à pena de demissão o servidor que promove lançamento de imposto indevido por falta de suficientes elementos de comprovação.

Esse dispositivo legal sanciona norma tradicional da legislação do imposto de renda, ao regular o lançamento ex officio:

"Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de sua falsidade e inexatidão" (RIR, art. 409, § 2º).

É ilegal, por conseguinte, o lançamento baseado em presunção, ou em inversão de ônus de prova não autorizada pela lei. A invocada jurisprudência do Conselho de Contribuintes jamais poderia ser interpretada, contra a lei, como autorização para lançamento por presunção. Tanto é assim que o próprio Conselho de Contribuintes, em diversas oportunidades, definiu com precisão o sentido dessa jurisprudência, que diz respeito a critérios de apreciação de elementos de prova e não autoriza o lançamento sem prova.

15. Assim, em diversas decisões, antigas e recentes, o Conselho do Contribuintes apreciando casos concretos em que agentes fiscais fundamentavam nessa jurisprudência presunção de omissão de receita não autorizada pela lei, afirmou:

"Não se tributam rendimentos por simples presunção".

No Acórdão nº 31.775, de 27.02.51, publicado na Revista Fiscal de 1951, decisão 912, o Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos,

José Luiz Bulhões Pedreira  
*Advogado*

manteve decisão do Departamento do Imposto de Renda que mandara cancelar lançamento ex officio, de acordo com seguinte parecer:

"A tributação de suprimentos é sempre feita sob a presunção, escudada, senão em elementos concretos, pelo menos em dados indiciários, de constituírem sonegação de vendas".

"O caso presente, já pelo fato da Reclamante ter iniciado suas operações em agosto de 1945, já pelo fato dos sócios que fizeram suprimentos serem pessoas de considerável fortuna particular, já principalmente pelo fato da mais completa inexistência sequer de elementos indiciários indicadores da processada ter praticado sonegação de vendas, a tributação a que se refere o lançamento não se apresenta a meu ver, com base sólida".

Suprimentos não comprovados:

No Acórdão nº 48.490, de 14.01.57, publicado no D.O. de 06.10.58, e na Revista Fiscal de 1958, decisão 458, declarou o Conselho de Contribuintes que, "é legítima a exigência fiscal atinente à comprovação da origem do numerário entrado em caixa, desde que os suprimentos sejam inquinados e maliciosos ou se mostre, ainda que por elementos circunstanciais, representarem possíveis desvios de receita da firma ou sociedade".

Suprimentos logo no início da vida da firma:

No Acórdão nº 46.650, de 25.01.56, publicado no D.O. de 06.03.57, e na Revista Fiscal de 1957, decisão 229, o Conselho de Contribuintes declarou que:

"A tributação de suprimentos de sócios, quando não comprovada a origem do numerário, só se justifica quando possam ditos suprimentos corresponder a lucros desviados. Tal, entretanto, não ocorre no caso, pois as entregas foram feitas quando do início da vida legal do contribuinte".

No mesmo sentido decidiu o Poder Judiciário:

"Não podem ser lucros tributáveis os suprimentos à caixa, creditados aos sócios. Inexistência de fraude ou má-fé, segundo constatação pericial a Juízo".

No Agravo de Petição nº 2.569, a 1ª Turma do Tribunal Federal de Recursos proferiu Acórdão, em 04.11.52, mantendo sentença de 1ª Instância a que o Ministro Relator assim se refere em seu voto:

"Todavia, em sua sentença, o Dr. Juiz a quo, mencionou de logo, como princípio verdadeiro a nortear a espécie, a assertiva da defesa de que não há lei que mande considerar como lucros tributáveis os suprimentos à caixa creditados aos sócios".

16. A correta interpretação da lei, coincidente com essa jurisprudência do Conselho de Contribuintes, foi, ainda recentemente, reafirmada pelo Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, nos seguintes dispositivos:

"Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte será sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - 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.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados como observância do disposto no § 1º.

"Art. 12 - A receita bruta das vendas a serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

.....

§ 3º - Provada, por indícios da escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor de recursos de caixa fornecidos à sociedade por administradores, sócios da sociedade de pessoas, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas".

17. De acordo com os fatos descritos na Consulta, muitos dos lançamentos em questão não são sequer "suprimentos à caixa", mas lançamentos "extra-caixa", para registro de mutações patrimoniais de permuta ou substituição de títulos cambiais, sem movimentação de dinheiro, ou recursos líquidos; e em outros, os recursos entrados na caixa da

Consulente não foram suprimientos feitos pelos dirigentes, porém produto do desconto, por terceiros, de notas promissórias emitidas com a coobrigação da própria Consulente. À vista dessas informações, e com fundamento nas razões acima indicadas, assim respondemos à segunda parte da Consulta:

a) a tributação de suprimientos não comprovados é ilegal;

b) o lançamento fundado na lei e na jurisprudência tradicional do Conselho de Contribuintes não define o suprimiento como fato gerador do imposto, mas apenas adota esse suprimiento como medida de receitas omitidas na escrituração, desde que essa omissão esteja comprovada por qualquer meio, inclusive indícios veementes encontrados na própria escrituração;

c) para que suprimientos não comprovados possam servir de base ao lançamento era indispensável, por conseguinte, a prova prévia da omissão de receita, tal como hoje dispõe, expressamente, o § 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77;

d) as novações de uma mesma dívida, mediante emissão de títulos que transitam pelas contas-correntes de dirigentes, não configuram suprimiento não comprovado, e ainda que houvesse prova de omissão de receita não poderiam ser invocadas como base para quantificação da receita omitida.

18. A terceira parte da Consulta diz respeito ao conceito de "aumento do valor do ativo em consequência de nova avaliação", cuja contrapartida a lei (DL nº 5.844/43, art. 43, § 1º, letra h, com a redação dada pela Lei nº 154, art. 1º; RIR/66, art. 243, letra g) mandava acrescentar ao lucro real, para tributação em cada exercício.

O critério básico de avaliação, no balanço, dos bens do ativo, é o do custo de aquisição (DL nº 2.627/40, art. 129, par. único, letras a e b).

Ao adquirir (mediante negócio oneroso) qualquer bem do ativo, a pessoa jurídica suporta um custo, que é a contraprestação do direito adquirido, e que pode ter a forma de transmissão de outros direitos do ativo (por exemplo: o dinheiro entregue, ou bens dados em permuta) ou de

obrigações contraídas. O custo de aquisição do bem é o valor dos direitos perdidos e/ou das obrigações contraídas em decorrência da aquisição do bem.

Todo bem do ativo, ao ser adquirido, é registrado pelo custo de aquisição. Após a aquisição, o valor de mercado do bem pode variar e, em qualquer balanço anual posterior, ser superior ou inferior ao custo de aquisição. A técnica contábil, a legislação comercial e a legislação tributária adotam, como critério de avaliação dos bens no balanço anual, dois critérios distintos, conforme sua classificação no ativo da pessoa jurídica:

a) se o bem está classificado no ativo permanente, porque não se destina à venda, mas a ser utilizado, de modo permanente, nas atividades da pessoa jurídica, a avaliação em cada balanço anual baseia-se no custo de aquisição e na diminuição de valor resultante do seu uso ou do decurso do tempo, registrado através das quotas de depreciação, amortização ou exaustão; não há, portanto, ajustamento do custo de aquisição ao valor de mercado na época do levantamento do balanço;

b) se o bem classificado no ativo realizável, porque se destina a ser vendido ou aplicado na produção de outros bens, a avaliação em cada balanço posterior à aquisição baseia-se no custo de aquisição, salvo se o valor de mercado for inferior: neste caso, a pessoa jurídica é obrigada a registrar a diminuição do valor do bem. Esse ajuste é necessário porque de outro modo o balanço demonstraria lucro inexistente e induziria em erro aos credores, pois estaria avaliando por valor de realização superior àquele que teriam na data do balanço bens que se destinam, direta ou indiretamente, a serem vendidos.

O que a lei comercial e a legislação tributária denominam de "aumento do valor de bens do ativo em virtude de nova avaliação" é o procedimento pelo qual a pessoa jurídica, ao invés de continuar a avaliar bem do ativo pelo custo de aquisição, procede a nova avaliação do bem, no sentido de determinar seu valor de mercado atual, e substitui o custo de aquisição, que constava da contabilidade, pelo valor de mercado, mediante lançamento, a débito da conta que registra o bem, da diferença entre o custo da aquisição e o valor de mercado.

O que caracteriza a reavaliação é que ela é aumento do custo de aquisição de um bem que não decorre de custo suportado pela pessoa jurídica, ou seja, que não tem por contrapartida nem redução do ativo nem acréscimo do passivo exigível. Por conseguinte, a reavaliação implica, necessariamente, em aumento do imposto do patrimônio líquido.

O aumento do custo de aquisição de um bem pode ter por causas (a) um custo adicional, ou seja, nova parcela de custo de aquisição não anteriormente registrada ou (b) uma nova avaliação de um bem.

Na primeira hipótese, o lançamento que aumentava o custo de aquisição do bem tem por contrapartida -- tal como no registro de custo original da aquisição -- a perda de outros direitos do ativo ou aumento do passivo exigível.

Na reavaliação, ao aumento do custo de aquisição não corresponde qualquer outra mutação do patrimônio da pessoa jurídica. Por isso, a contrapartida da reavaliação do ativo é, necessariamente, lançamento que implica aumento do patrimônio líquido. Esse lançamento pode ser a crédito de conta de resultados, de reserva de reavaliação ou do capital social. Em qualquer dessas hipóteses a reavaliação causa aumento do valor de patrimônio líquido da pessoa jurídica.

Se a pessoa jurídica registra a contrapartida da reavaliação nas suas contas de resultado, a nova avaliação influi, como qualquer outro rendimento, na determinação do lucro real sujeito à incidência do imposto de renda. O que a legislação tributária manda, no artigo 243, letra g, do RIR/66, acrescer ao lucro real demonstrado pela escrituração, é a contrapartida de reavaliação registrada a crédito de reserva de reavaliação ou do capital social que transitou pelas contas de resultado.

O lançamento que influi na determinação do lucro real não é, portanto, o débito, na conta que registra o custo de aquisição do bem, da diferença entre esse custo e a nova avaliação. É a contrapartida desse lançamento, quando não é registrada em contas de resultado mas em outras contas do patrimônio líquido.

Por essas razões, assim respondemos à terceira parte a Consulta:

José Luiz Bulhões Pedreira  
*Advogado*

a) a "valorização de ativo" ou "nova avaliação de ativo", para ser tributável, pressupõe aumento do patrimônio líquido da pessoa jurídica, pois é o lançamento a crédito de conta do patrimônio líquido que é computado na determinação do lucro real;

b) se o aumento do custo de aquisição de bem do ativo não tem por contrapartida lançamento a crédito de conta do patrimônio líquido, a hipótese não é de reavaliação, e é ilegal o lançamento que o computa como parcela do lucro real.

É nosso parecer.

Rio de Janeiro, 27 de novembro de 1978