



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.000261/2006-42
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.070 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 06 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PATUA BOUTIQUE LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2001

OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. AUMENTO DE CAPITAL PREVISTO EM ALTERAÇÃO CONTRATUAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E EFETIVIDADE DA ENTREGA.

Caracteriza-se como base tributável para a omissão de receita o valor do aumento de capital disposto em cláusula de alteração contratual efetuado pela pessoa jurídica e devidamente registrado no órgão competente, cuja comprovação da origem e da efetiva entrega deixou de ser demonstrada pelo sujeito passivo através de documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento parcial, apenas em relação à primeira matéria. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.070 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 18471.000261/2006-42

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 218 e seguintes) interposto em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1803-001.489, por meio do qual a 3ª Turma Especial da 1ª Seção, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

A decisão recorrida teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2001

SUPRIMENTOS DE CAIXA FEITOS POR PESSOA JURÍDICA.
INAPLICABILIDADE DA PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A presunção legal estabelecida no art. 282 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/1999 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999) de omissão de receitas por suprimentos de caixa é inaplicável aos casos em que esse suprimento tenha sido efetuado por pessoas jurídicas, especialmente quando a operação está devidamente contabilizada na empresa supridora.

O processo trata de autos de infração de IRPJ (fls. 80/83), no valor de R\$ 4.350,14; de CSLL (fls. 84/87), no valor de R\$ 4.146,17; de PIS (fls. 88/91) no valor de R\$ 299,44 e de COFINS (fls. 92/95) no valor de R\$ 1.382,06, incidindo sobre os respectivos tributos e contribuições as multas de ofício no percentual de 75% e juros de mora.

Os fundamentos da autuação, resumidamente expostos a seguir, estão descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 79):

Conta Contábil - 1.111.01101.00001 - Caixa - Suprimento de Caixa

O contribuinte foi intimado a apresentar a comprovação da origem e do efetivo ingresso de aportes financeiros destinados a aumento do capital social no valor de R\$ 1.000.000,00, ocorrido no ano-calendário fiscalizado. Em atendimento às intimações, apresentou a documentação pertinente e prestou os seguintes esclarecimentos:

- A sócia do contribuinte, Participações Industriais TEC S/A, era credora da empresa ligada H. STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S/A;
- A empresa H. STERN quitou seu débito com a TEC através do Cheque BCN n.º 008912, no valor de R\$ 953.931,26, sendo que este mesmo cheque foi depositado na conta corrente do contribuinte (UNIBANCO) para a integralização do aumento do capital social (parte) em 05/12/2002;
- Ocorre que parte da integralização do referido aumento do capital foi em espécie, com recursos da conta Caixa, no valor de R\$ 46.068,74, cujo ingresso e origem não ficou devidamente comprovado;
- A falta dessa comprovação no caixa do contribuinte, através de documentação hábil e idônea, caracterizou omissão de receita, conforme artigo 282 do RIR/1999.
- Assim, procede-se ao lançamento dessa parcela de R\$ 46.068,74, subscrita e integralizada, segundo alteração contratual, cuja origem do numerário e efetivo ingresso o contribuinte não logrou comprovar.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 110), cujas razões de defesa podem ser assim resumidas:

1. Tem como sócias a Sra. Ruth Stern e a empresa Participações Industriais TEC S/A, sendo que esta última, no ano de 2002, decidiu aumentar o capital social da sociedade na quantia equivalente a R\$ 1.000.000,00, totalizando a importância de R\$ 1.369.720,00 a título de patrimônio líquido;
2. Desse total de R\$ 1.000.000,00 apenas R\$ 46.068,74 foram pagos em espécie, enquanto que o restante foi quitado através de cheque;
3. Tal receita, por sua vez, teve sua origem na empresa TEC S/A, sócia majoritária da interessada, a qual pode ser constatada através da análise do Livro Razão Analítico da interessada, o qual demonstra o caixa em reais desta empresa, onde estão listados créditos e débitos, dentre os quais destacam-se aqueles grifados e que representam receitas oriundas de aluguéis;
4. No ano de 2002, a empresa TEC S/A auferiu exatamente R\$ 160.274,16 a título de aluguel, sendo, portanto, totalmente crível o investimento na ordem de R\$ 46.068,74 na interessada;
5. Também resta comprovado em outro relatório extraído do Livro Razão que a empresa TEC adquiriu um milhão de cotas, a um real cada, da empresa Patuá, ora interessada;
6. A empresa TEC escriturou devidamente na conta-corrente entre empresas ligadas a exata importância em espécie de R\$ 46.068,74, objeto do presente auto e utilizada para o aumento de capital, operação esta também registrada no Livro Diário Geral;
7. Em contrapartida, no que se refere à comprovação do efetivo ingresso da receita, a interessada possui recibo, atestando o recebimento da importância em voga para o fim de aumento de capital, bem como foi realizada a devida escrituração no seu Livro Razão Analítico na conta caixa em reais, fazendo-se mais uma vez referência ao aumento de capital;
8. A quantia de R\$ 46.048,74 foi registrada no Livro Diário Geral, bem assim a importância total de um milhão de reais, com o fundamento de se tratar de aumento de capital, realizado pela empresa TEC;
9. Tal aumento de capital foi deliberado em assembleia, aprovado e ratificado, através de alteração no contrato social;
10. Por fim, o balanço patrimonial da empresa interessada também aponta pelo aumento do patrimônio líquido, mediante o capital social, passando no ano de 2002 para o total de R\$ 1.369.720,00;
11. Além do mais, os livros fiscais são documentos hábeis e idôneos para provar as operações da empresa.

Em 29 de agosto de 2008, a 4ª Turma da DRJ Rio de Janeiro julgou improcedente a impugnação, por entender que não restou documentalmente comprovada a origem dos recursos.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 183), em que basicamente repisou os argumentos da impugnação, firme na premissa de que houve efetiva comprovação da origem e do ingresso dos recursos.

Em 12 de setembro de 2012, a 3ª Turma Especial desta 1ª Seção, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, por meio do acórdão n. 1803-01.489, com fundamento de que o artigo 282 do RIR/99 é inaplicável aos casos em que o suprimento tenha sido efetuado por pessoas jurídicas, especialmente quando a operação está devidamente contabilizada na empresa supridora.

Cientificada do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial (fls. 218 e seguintes), pleiteando a revisão da decisão e a manutenção do lançamento original, com base nos seguintes fundamentos (destaques no original):

- *O entendimento do r. acórdão tem esteio em dois fundamentos: 1) a presunção legal veiculada no RIR/99, art. 282, não abrange o sócio pessoa jurídica; 2) o mero registro contábil pela 'empresa supridora' seria suficiente como prova da integralização de capital.*

- *Data venia, o entendimento do r. acórdão diverge da jurisprudência pacífica desta Egrégia Corte, v.g.:*

EMENTA: 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. Acórdão 107-07918

EMENTA: (...) SUPRIMENTO DE CAIXA - O fornecimento de recursos financeiros a qualquer título - tais como empréstimos, integralização de capital e liquidação de obrigações assumidas - por pessoas ligadas nos termos do artigo 229 do RIR/94, enseja a presunção de omissão de receita se o sujeito passivo for incapaz de comprovar a origem dos recursos e a efetividade da entrega. (...) Acórdão 105-15496

EMENTA: (...) IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. O suprimento de valores pelos sócios da pessoa jurídica e/ou por pessoa jurídica coligada sujeita-se à comprovação de requisitos essenciais, cumulativos e indissociáveis, no tocante à origem e à efetivamente da respectiva entrega dos recursos, cujas operações deverão ser coincidentes em datas e valores. Caso o sujeito passivo não consiga comprovar a efetividade do suprimento configura-se a hipótese como a presunção legal juris tantum de omissão de receitas. (...) Acórdão 103-21113

- *Consoante se verifica nos paradigmas acima, há presunção de omissão de receitas no suprimento de caixa feito tanto por pessoa física, quanto jurídica.*

- *Outrossim, a jurisprudência exige a prova da origem e da efetiva entrega do numerário.*

- *Do cotejo do entendimento do r. acórdão desafiado e paradigmas, cabe concluir pela prevalência desses últimos, visto ter amparo na Lei.*

Diz a respeito o RIR/99, art. 282, verbis:

*Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, 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 n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei n.º 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).*

- A Lei adotou os termos: 'acionista controlador' e 'efetiva entrega'.

O legislador não diferenciou a natureza jurídica do 'acionista controlador'. Por conseguinte, na esteira da lição de hermenêutica - Ubi lex non distinguit, nec interpes distinguere debet - não cabe impor diferença de tratamento entre o acionista pessoa física e jurídica.

Outrossim, a prova da efetiva entrega não se faz pelo mero registro contábil, mas sim do ato de per se.

O recurso especial fazendário foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 261, que lhe deu seguimento.

O contribuinte foi intimado da decisão e do seguimento do recurso especial e apresentou contrarrazões (fls. 276), em que apresentou os seguintes argumentos (destaques no original):

- O recurso especial fazendário não pode ser conhecido ou provido em razão da Súmula CARF n. 95;

- Nos acórdãos admitidos como paradigma (n.º 107-07.918 e 105-15.496), a discussão cinge apenas quanto à comprovação da origem e efetiva de entrega dos recursos, sendo que em ambos os casos, o posicionamento prevalecente foi no sentido de inexistir tal comprovação;

- Que em nenhum dos dois acórdãos admitidos como paradigma (n.º 107-07.918 e 105.15.496) foi deflagrada a questão do sócio, pessoa jurídica, que integraliza parte do capital em espécie, pois foi justamente este um dos pontos suscitado no acórdão n.º 1803-001.489;

*Não há reparos a fazer no r. acórdão n.º 1803-001.489, tendo em vista que houve a efetiva comprovação da origem e transferência dos recursos, **fato, inclusive, admitido pelo voto vencido e vencedor;***

*- O aumento de capital foi realizado por uma sócia da ora Peticionária, a empresa Participações Industriais TEC S.A, sendo certo que a parcela aumentada em dinheiro e refutada pela fiscalização, foi oriunda da receitas de alugueres, conforme se comprova pela análise do **Livro Razão Analítico, o qual demonstra o caixa em reais desta empresa, onde estão listados os créditos e débitos, bem como no Livro Diário Geral;***

*- Resta comprovado, através do relatório extraído do livro razão analítico que a empresa TEC adquiriu um milhão de cotas, ao preço de R\$1,00 (um real) cada, da ora Peticionária, tendo escriturado o lançamento **na "conta -***

corrente entre empresas ligadas" a exata importância, em espécie, equivalente a R\$46.068,74, objeto da celeuma;

- Com muita propriedade acertou os i. julgadores ao proferirem o acórdão n.º 1803-001.489, reconhecendo-se que a presunção de omissão de receita, realizada por suprimento de caixa em espécie, prevista no art. 282 do RIR/99, somente pode se aplicar às Pessoas Físicas, a partir de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica da norma jurídica;

- Não se olvida que os livros contábeis, a escrituração da sociedade e as suas demonstrações financeiras servem como meio de prova perante ao fisco, para consubstanciar suas operações.

O processo foi incluído em pauta para julgamento na sessão de 03 de dezembro de 2019, onde restei vencida, sendo o julgamento convertido em Resolução, a cargo, então da i. Conselheira, Edeli Pereira Bessa, redatora designada para a respectiva resolução de retorno à Presidência de Câmara para complementar o exame de admissibilidade realizado, conforme os termos que abaixo se seguem:

A maioria do Colegiado entendeu necessário, antes, complementar o exame de admissibilidade do recurso.

Isto porque, como bem observado pela I. Relatora, o recurso especial da PGFN prestou-se a confrontar os dois fundamentos do acórdão recorrido, quais sejam: a possibilidade de suprimento por sócio pessoa jurídica ensejar presunção de omissão de receita e a necessidade de comprovação efetiva da origem e da entrega dos recursos à empresa para afastamento dessa presunção.

De fato, o voto condutor do acórdão recorrido expõe que:

Entendo que a presunção legal de omissão de receita por suprimentos de caixa, de que trata o dispositivo legal acima transcrito, somente é aplicável quando se tratar de “administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual ou acionista controlador da companhia” **peçoas físicas**, não sendo admissível dita presunção na hipótese de **peçoas jurídicas**.

Esse entendimento, se baseia no histórico da tributação a esse título, no qual sempre figurou, no polo passivo da relação jurídico-tributária, a **pessoa física**, como administrador da empresa da qual é sócio ou titular, como se observa do teor do Parecer Normativo CST n.º 242, de 1971 (DOU de 22/04/1971), anterior à vigência daquele dispositivo legal (grifei):

[...]

Por conseguinte, no caso de se tratar a supridora de **pessoa jurídica**, dispõe a fiscalização da possibilidade de auditar-lhe os registros contábeis, de modo a apurar se a indigitada supridora dispunha de recursos suficientes e se estes realmente se transferiram do patrimônio de uma para o de outra pessoa jurídica. Nessa hipótese, não basta apenas intimar a pessoa jurídica suprida; é necessário, também, diligenciar junto à pessoa jurídica supridora.

Observo, ainda, que, mesmo no caso dos julgados administrativos que admitem, em princípio, ser aplicável a presunção legal do art. 282 do RIR/1999, também, entre **peçoas jurídicas**, essa aplicabilidade deixa de existir **se a operação estiver devidamente contabilizada na empresa supridora** o que, aliás, é o caso do presente processo (conf. fls. 148 – Razão e 153 – Diário – vide telas respectivas no voto

vencido), cabendo, nesse caso, o ônus da prova da existência de omissão de receitas ao Fisco:

[...]

Dou provimento ao recurso.

Nestes termos, se a PGFN limitasse seus questionamentos à caracterização da presunção de omissão de receitas por suprimento de caixa quando efetuado por pessoas jurídicas, seu recurso especial não teria utilidade, porque o voto condutor do acórdão recorrido traz consignado que, mesmo se admitida esta presunção, ela deveria ser afastada em razão da regular contabilização do suprimento na empresa supridora.

Sob esta ótica, a PGFN apresentou três paradigmas, destacando que eles admitem o suprimento de caixa feito por pessoa jurídica como indício da presunção de omissão de receitas, e também exigem a prova da origem e da efetiva entrega do numerário para afastar a presunção legal.

Contudo, o exame de admissibilidade limitou a análise aos dois primeiros paradigmas indicados, olvidando-se que a recorrente, ao suscitar divergência em duas matérias, poderia apresentar até quatro paradigmas para caracterização da divergência.

A I. Relatora propôs conhecer, também, do terceiro paradigma não analisado (Acórdão n.º 103-21.113). A maioria do Colegiado, porém, discordou deste procedimento porque suprimiria do sujeito passivo a possibilidade de oferecer contrarrazões quanto a este ponto, a evidenciar que o conhecimento do recurso especial ainda não estava em condições de ser votado.

Estas as razões, portanto, para CONVERTER o julgamento do recurso especial em diligência à Dipro/Cojul para os encaminhamentos necessários à complementação do exame de admissibilidade.

Realizada a diligência para o exame complementar, o recurso foi admitido também em relação ao paradigma 103-21.113.

A contribuinte, por oportuno, apresentou as devidas contrarrazões, onde questionou o conhecimento do recurso, rechaçando os 3 paradigmas, afirmando que o recorrido está em consonância com a súmula CARF 95 e defende o improvimento do recurso fazendário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial fazendário, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 261 e seguintes foi questionado pelo contribuinte.

No caso dos autos, a Fazenda Nacional questiona o acórdão recorrido com a indicação de paradigmas que, em seu entendimento, demonstram a possibilidade de sócio pessoa jurídica ensejar a figura do suprimento de caixa e, ainda, que o afastamento dessa presunção exige a comprovação efetiva da origem e da entrega dos recursos à empresa.

Por seu turno, o contribuinte aduz que o recurso fazendário não pode ser conhecido ou provido, por força do teor da Súmula CARF n. 95, aliado ao fato de que, em sua visão, os 3 paradigmas admitidos pelo despacho tratam apenas da comprovação da origem e da entrega dos recursos, mas não da questão do sócio pessoa jurídica.

As matérias ao norte destacadas pela Fazenda Nacional constam do despacho de admissibilidade que deu a elas seguimento, com base nos seguintes argumentos (destacaremos):

O cotejo das ementas dos paradigmas com a do acórdão recorrido permite concluir que restou demonstrada a alegada divergência jurisprudencial.

No acórdão recorrido, considerou-se que a omissão de receitas por suprimentos de caixa efetuado **por pessoas jurídicas é inaplicável**, especialmente quando a operação está devidamente contabilizada na empresa supridora.

Quanto ao Acórdão n.º **107-07918**, entendeu-se que a pessoa jurídica deve 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.

Já no Acórdão n.º **105-15496** decidiu-se que o fornecimento de recursos financeiros a qualquer título - tais como integralização de capital por pessoas ligadas nos termos do artigo 229 do RIR/94, enseja a presunção de omissão de receita se o sujeito passivo for incapaz de comprovar a origem dos recursos e a efetividade da entrega.

Da mesma forma não prospera a tese de que não teria sido demonstrada, nos paradigmas, a possibilidade de as pessoas jurídicas integrarem o rol previsto no artigo 282 do RIR/99, pois o acórdão n. 103-21.113 expressamente trata da matéria, como se pode depreender da simples leitura de sua ementa, a seguir transcrita na parte que nos interessa:

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. O suprimento de valores pelos sócios da pessoa jurídica e/ou por pessoa jurídica coligada sujeita-se à comprovação de requisitos essenciais, cumulativos e indissociáveis, no tocante à origem e à efetividade da respectiva entrega dos recursos, cujas operações deverão ser coincidentes em datas e valores. Caso o sujeito passivo não consiga comprovar a efetividade do suprimento configura-se a hipótese como a presunção legal *juris tantum* de omissão de receitas.

De se notar que o acórdão acima transcrito expressamente aceita a possibilidade de um pessoa jurídica/coligada figurar no rol de sócios previsto pela legislação.

Como demonstrado pela Recorrente, o acórdão questionado valeu-se de **dois fundamentos independentes (matérias)** para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte:

- a) Que a presunção legal veiculada no RIR/99, artigo 282, não abrange o sócio pessoa jurídica;

- b) Que o mero registro contábil pela “empresa supridora” seria suficiente como prova da integralização de capital.

Assim, diante da análise pelo despacho de admissibilidade e agora, retornando os autos para julgamento a este E. Colegiado, entendo não haver mais qualquer óbice à análise do conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Assim, reitero o que já havia estabelecido à época e entendo adequada a pretensão da Recorrente, que apresentou 3 paradigmas (fls. 222 e seguintes) para enfrentar **as duas matérias sub judice**, de sorte que é forçoso reconhecer a pertinência do Acórdão n. 103-21.113, lavrado no processo n. 10880.000670/2001-19, como apto a demonstrar a divergência relativa à possibilidade de a presunção de suprimento de caixa também alcançar as pessoas jurídicas coligadas.

Aliás, vale notar que o teor da ementa acima reproduzida consta expressamente da peça recursal, de sorte que ratifico o entendimento esposado pelo despacho de admissibilidade quanto aos acórdãos **n.º 107-07918 e n.º 105-15496**, aptos a demonstrar a necessidade de se comprovar a efetiva entrega dos recursos para a integralização do capital, assim como o do despacho de admissibilidade complementar, **também conhecendo** o paradigma o acórdão **n. 103-21.113**, como apto, a demonstrar a divergência interpretativa no que se refere à qualificação dos sócios (pessoa física ou jurídica), para fins de aplicação do disposto artigo 282 do RIR/99, conforme análise do despacho de admissibilidade complementar.

Irrelevante, na espécie, o fato de o acórdão paradigma tratar de dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda anterior (1994), visto que as redações são idênticas, até porque baseadas nos mesmos diplomas legais, quais sejam, os Decretos-Lei n.ºs 1.598/77, art. 12, § 3º, e 1.648/78, art. 1º, II).

Em relação à Súmula n. 95 do CARF, simplesmente, não há como acolher a alegação do contribuinte em sede de contrarrazões, pois a questão central do debate aqui travado é justamente verificar se houve a apresentação, sob o prisma jurídico, de documentos hábeis a comprovar a origem e a entrega dos recursos.

Assim, não se pode, *a priori*, invocar a Súmula CARF n. 95, ante a premissa de que restou afastada a presunção, dado que este é um dos pontos centrais da discussão e da divergência entre a decisão de primeira instância e aquela proferida pela Turma Especial do CARF.

Nesse contexto, voto por conhecer do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

2. Mérito

Quanto ao mérito, no que tange às duas matérias questionadas e admitidas, destaco que apreciei o caso como Relatora da decisão de primeira instância.

De plano, convém ressaltar que o fato de ter atuado como Relatora do processo na DRJ em nada impede nova relatoria em sede de recurso especial, visto que a vedação prevista no RICARF se refere apenas ao recorrido.

Percebo que as matérias admitidas são as mesmas que foram objeto da análise que já empreendi naquela oportunidade (DRJ), razão pela qual mantenho, por coerência, o entendimento já expresso nos autos, no sentido de que não restaram comprovadas a origem e a efetiva entrega do numerário questionado pela fiscalização.

Firme nessa premissa, reproduzo as minhas razões de decidir, conforme segue:

Inicialmente, cumpre ressaltar que as conclusões depreendidas no julgamento do lançamento principal abrangerão aos lançamentos reflexos.

A presente questão resume-se na lide instaurada através da impugnação apresentada pelo interessado a esta DRJ, na qual o mesmo se insurge quanto à omissão de receita, caracterizada pela integralização de capital, prevista na alteração contratual e ingressada tal quantia no caixa da empresa no ano-calendário de 2001, cujo aporte, realizado pela empresa TEC S/A, sócia da interessada, não teve por comprovada, segundo o Fisco a respectiva origem e a sua efetiva entrada no caixa da empresa. A interessada, não se conformando, traz aos autos, em sua defesa, as razões e os documentos a ela relacionados como se poderá observar a seguir.

Alega, em primeiro plano, que o ingresso de numerário na empresa fiscalizada foi efetuado através de sua sócia, que na concepção fiscal possuiria capacidade financeira fiscal para suportá-lo, tendo em vista o declarado na sua DIPJ, bem como a receita de aluguéis (conf. Livro Razão às fls. 126/137), no valor de R\$ 160.274,16.

Diante destes fatos, cumpre-me analisar, inicialmente, se os requisitos legais estampados no artigo 282 do RIR/1999, base da autuação, estariam, à época do procedimento fiscal, presentes na hipótese dos autos.

Assim estabelece o citado dispositivo:

"REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA — RIR/1999.

Suprimentos de Caixa.

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, 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 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 n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei n.º 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II)." (Grifou-se)

Pela leitura acima, verifica-se que se está diante de uma hipótese em que o fato a ser tributado é proveniente de uma presunção.

A presunção é um elemento importantíssimo na dialética, pois torna verdadeiros fatos apenas possíveis. O ponto de partida da presunção precisa ser conhecido. Não se pode presumir de um fato desconhecido ou altamente improvável.

O artigo 282 do RIR/99 autoriza que se presuma a omissão de receita quando do exame da escrituração for verificado suprimento de numerário no caixa da empresa quando não há comprovação da origem e da efetiva entrega de tais recursos no caixa. Contudo, afirma que o suprimento deverá ser de administrador, sócio, titular de empresa individual, controlador de S.A.

Nessa linha de entendimento, temos os seguintes acórdãos (o art. 181 do RIR/1980 corresponde ao art. 229 do RIR/1994):

(...)

No caso concreto, questiona a fiscalização que não houve a comprovação tanto da origem de parte do numerário quanto da sua efetiva entrega à interessada. Já a interessada contrapõe as alegações fiscais com o argumento de que o numerário originou-se da receita de aluguéis "percebida pela sócia da interessada, TEC S/A, conforme disposto no Livro Razão, demonstrando também a efetividade da entrega através da sua escrituração (fls. 139/144), bem como com o recibo assinado pela interessada de que recebeu a quantia de R\$ 46.068,74, em dinheiro.

Com efeito, a Contabilidade como ciência, e, igualmente, a técnica de sua aplicação, integrando a função administrativa de controle, tem como normas balizadoras a rigorosa fidelidade aos fatos de gestão da empresa e o embasamento obrigatório em documentação hábil e idônea. Ou seja, cabe à pessoa jurídica a prova de que os registros efetuados em sua escrituração correspondem aos fatos realmente ocorridos em sua gestão.

Assim, no caso em concreto, o assunto ora em discussão é, antes de qualquer coisa, uma questão de caráter probatório, cabendo ao interessado o dever de confirmar a origem e a efetividade da entrega dos recursos ao caixa da empresa, para afastar a presunção legal de omissão de receitas, abarcada pelo artigo 282 do RIR/1999. A finalidade da lei, no caso em espécie, certamente, é impedir que as pessoas jurídicas (receptoras dos recursos e/ou supridores) que tenham omitido receitas venham delas se utilizar sem oferecê-las à tributação, mediante a simulação de ajuste feito pelos interessados ao caixa. Por isso, fixou que tais operações devam ser feitas de forma que permitam a verificação de que os recursos realmente foram provenientes da atividade dos que aportarem os recursos e não de receitas omitidas à tributação.

Assim, se de um lado a lei não exigiu a obrigação de que tais operações sejam realizadas através de bancos, de outro lado exigiu que nesse tipo de operações a contribuinte se acautele realizando-a de forma tal que propicie elementos convincentes da origem externa do numerário suprido.

Ressalta-se que apesar de a escrita contábil ser um importante elemento de prova documental, deve a mesma estar revestida dos documentos que a corroborem, documentos estes hábeis e idôneos. E, no caso, do suprimento de numerário, coincidentes ainda em datas e valores, para que tivessem o condão de afastar a caracterização do fato imponible como omissão de receita, o que faria cair por terra a tese desenvolvida pelo fisco. Os documentos que poderiam dar respaldo à escrituração da interessada (tais como: o depósito bancário em nome da interessada, atestando o ingresso na sua conta corrente do valor de R\$ 46.068,74; a deliberação em assembleia, no caso da TEC S/A de que este valor seria revertido para a interessada tal qual efetivamente ocorreu - com R\$ 46.068,74 em dinheiro e o restante através de cheque). Enfim, a interessada poderia demonstrar as situações descritas na sua contabilidade, através de inúmeros documentos que teriam o condão de afastar a respectiva presunção legal.

Persistiram, portanto, lacunas de caráter documental quanto à glosa realizada, as quais, entendo, não foram supridas, nem mesmo à época defensiva, sendo a fase impugnatória o momento propício para o interessado apresentar as provas que possui.

Nestas condições, JULGO PROCEDENTE o lançamento de IRPJ e os que dele decorreram (PIS, COFINS e CSLL), todos acrescidos da multa de ofício e dos juros de mora.

Com base nesses fundamentos entendo que não restou devidamente comprovada a **origem** dos recursos, ante a falta de apresentação de documentos que pudessem respaldar a escrituração da interessada.

Manifesto-me, ainda, pela total possibilidade de o rol de pessoas previsto no artigo 282 do RIR/99 contemplar a figura de sócios **pessoas jurídicas** ou **pessoas jurídicas coligadas**, entendimento implícito no racional já adotado quando do voto proferido na DRJ e agora expressamente ratificado, por se tratar de matéria admitida como fundamento do recorrido e devidamente questionada pela Fazenda Nacional.

Por força desse entendimento, alinho-me ao teor do voto vencido da decisão recorrida, que também se manifestou pela ausência de comprovação da **efetiva entrega** dos recursos questionados, a partir dos seguintes argumentos, que reproduzo e acolho (destacaremos):

Ocorre porém, que a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que **devem ser comprovados**, com documentação hábil e idônea, **coincidente em datas e valores**, não só a origem, **mas também a entrega** de numerário à pessoa jurídica, considerando-se insuficiente para elidir a presunção de omissão de receita a simples prova da capacidade financeira do supridor.

Por outro lado, é de se estranhar que quantias expressivas **circulem em espécie**. Não se trata de fundos de pequena monta para suportar despesas miúdas.

O cuidado deveria ser ainda maior quando estamos tratando **de transferência de fundos entre pessoas ligadas**. Nestas hipóteses, para afastar qualquer possibilidade de questionamento por parte da autoridade fiscal, a praxe é fazer o repasse do dinheiro por cheque ou transferência eletrônica de fundos.

Foi o que ocorreu em relação à outra parcela da integralização.

O interessante é que **nas duas operações – integralização com cheque e com recursos do caixa o histórico foi o mesmo**; “CLT ex bcos”, apenas havendo diferença em relação às datas, respectivamente 31 e 4. (fls 148) O recibo apresentado como prova de entrega **não é suficiente** para afastar a dúvida em relação à origem e efetividade da entrega do numerário, mormente por se tratar de **documento interno**, que não envolve a participação de terceiros estranhos ao grupo.

A análise do contexto espelhado nos autos nos leva à mesma conclusão da fiscalização e da decisão recorrida, qual seja, a da insuficiência dos documentos apresentados (escrituração e recibo) para demonstrar a origem e o efetivo ingresso dos recursos.

Em síntese, concordo com a condução traçada pelo Fisco, ratificada pelo acórdão de 1ª instância, bem como exarada no voto vencido do acórdão recorrido, razão pela qual voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Fl. 13 do Acórdão n.º 9101-006.070 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 18471.000261/2006-42

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seus fundamentos e conclusão em favor do CONHECIMENTO do recurso especial da PGFN.

Como bem demonstrado, a PGFN logrou controverter os dois fundamentos do acórdão recorrido: a caracterização da presunção legal na hipótese de sócio pessoa jurídica e a necessidade de prova da origem e efetiva entrega dos recursos para seu afastamento.

Quanto ao impedimento ao conhecimento do recurso especial em razão da Súmula CARF n.º 95, tem-se, aqui, precisamente o contrário. Ao declarar voto no Acórdão n.º 9101-005.507¹, acompanhando a totalidade deste Colegiado, que proveu recurso especial da PGFN no qual se discutia, também, a efetividade da entrega e a origem dos recursos supridos, esta Conselheira assim abordou referido enunciado:

Como bem demonstrado no exame de admissibilidade, o dissídio jurisprudencial estabelecido diz respeito à forma da prova de origem e da efetividade de suprimento de numerário promovido por sócio da pessoa jurídica. Enquanto o Colegiado *a quo* admitiu, para esse fim, contrato de mútuo apresentado, que teria sido informado na declaração de rendimentos da pessoa física e registrado contabilmente na fiscalizada, o Colegiado que proferiu o paradigma reputou insuficiente este tipo de prova, demandando-se demonstração da efetiva entrada dos recursos no patrimônio da Contribuinte, mediante documentação coincidente em datas e valores.

Em tais circunstâncias, deve prevalecer a exigência não só em razão da Súmula CARF n.º 95, mas, antes, em face do que exposto no art. 282 do RIR/99, na parte em que se refere à necessidade de prova da *efetividade da entrega* e da *origem dos recursos*. Na verdade, os dois textos indicam esta exigência, e a súmula citada apenas suprime a referência inicial do dispositivo legal quanto a *ser provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova*, hipótese na qual seria permitido o arbitramento das receitas omitidas a partir do suprimento de numerário de sócio, quando ausente prova da origem e da efetividade da entrega dos recursos. O enunciado em questão, assim, valida procedimento fiscal no sentido de constituir presunção de omissão de receita quando não provada a origem e a efetiva entrega dos suprimentos de numerário, independentemente de outras evidências de omissão de receitas.

Os precedentes da Súmula CARF n.º 95, de seu lado, confirmam a interpretação expressa no paradigma aqui apresentado pela PGFN para caracterização do dissídio jurisprudencial.

No acórdão n.º 105-17.082 estabeleceu-se que *no caso de suprimento de numerários, feitos por sócios e administradores, uma vez contabilizado esse suprimento, deve o contribuinte provar a origem dos recursos e a efetiva entrega, sob pena de serem considerados produzidos pela própria empresa. A origem deve ser externa em relação à empresa, não sendo suficiente provar a capacidade financeira do supridor, mas a origem dos recursos de fonte externa à empresa. A efetiva entrega também é necessária, pois se assim não ocorrer teremos um lançamento sem documento que lhe*

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

dê sustentação. Logo, a comprovação da origem externa à pessoa jurídica autuada e da efetiva entrega do numerário constituem-se ônus do sujeito passivo.

De igual modo, o acórdão n.º 103-23.541 dispôs que caberia à contribuinte elidir a imputação referente ao suprimento de numerário, através da comprovação e cumprimento de dois requisitos essenciais: a prova da origem e da efetividade da entrega dos recursos à empresa pelos seus sócios que foram registrados como supostos suprimento de numerários.

Mais recente, o acórdão n.º 1103-00.179, ressaltou que segundo jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, a ausência de comprovação da origem e da efetiva entrega de recursos de caixa supostamente fornecidos por sócios autoriza a tributação dos referidos valores como omissão de receitas, por presunção legal. Os dois pressupostos interdependentes exigidos pelo comando legal – origem e entrega dos recursos de caixa – são necessários para comprovação do fluxo de recursos de origem externa à empresa, demonstrando-se, assim, que não são provenientes de receitas das atividades da própria pessoa jurídica, mantidas à margem da escrituração.

No mesmo sentido, de destacar a relevância da comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos, o voto condutor do acórdão n.º 1401-00.407 traz expresso: a fiscalização que pediu para a contribuinte comprovar a efetiva entrega dos recursos, e a contribuinte não o fez. O fato é que o lançamento contábil existiu e foi no ano de 2001, portanto não estaria decaído. Como a contribuinte não comprovou a origem nem a efetiva entrega dos recursos a infração está mantida.

Também no acórdão n.º 1801-00.560 fixou-se que sem a comprovação efetiva que este suposto empréstimo adveio de origem totalmente externa à empresa, quando se trata de pessoas ligadas à empresa, ainda que jurídicas, por meio de comprovantes bancários da transferência de valores e não se logrando comprovar que a origem dos recursos é diversa da própria empresa, não se ilide a tributação erguida com fulcro neste remissivo legal – art.282 do RIR/99.

E, no acórdão n.º 1803-00.728, consta que a origem não é demonstrada pela mera emissão dos cheques por parte das supridoras sócias da contribuinte [...]. A origem é demonstrada comprovando que os sócios administradores supridores dos recursos, possuíam prévia e regulamente acumulados na data dos aportes, recursos próprios suficientes para promover o suprimento de numerário no caixa da empresa.

A Súmula CARF n.º 95, dessa forma, revela, por meio de seus precedentes, os contornos do que se interpreta como necessário para atender à exigência de prova da origem e efetividade da entrega dos recursos, correspondendo aos fundamentos dos paradigmas que demandam a efetividade da entrega dos recursos, e divergindo do entendimento que orienta o acórdão recorrido, no sentido de admitir regular o suprimento *se a operação estiver devidamente contabilizada na empresa supridora*. Ressalte-se que o precedente n.º 1801-00.560 também valida a caracterização da presunção na hipótese de sócio pessoa jurídica.

No mérito, esta Conselheira inicialmente adiciona à fundamentação bem exposta pela I. Relatora quanto à possibilidade de caracterização da presunção em face de sócio pessoa jurídica, que, diversamente do exposto no voto condutor do acórdão recorrido, não se vislumbra, na expressão da lei, óbice à inclusão de pessoa jurídica na hipótese de *sócios da sociedade não anônima*. Por certo a presunção foi estabelecida em 1978 a partir dos eventos que mais ocorriam, ou seja, de aportes por pessoas físicas. Contudo, a referência, pelo legislador, a *administradores, titular da empresa individual e acionista controlador da companhia* presta-se, em verdade, a adicionar pessoas físicas que, embora não sendo *sócios da sociedade não anônima*, também exercem controle das operações, sendo conhecedores dos recursos mantidos à margem da

contabilidade e tendo a possibilidade de implementar ações para reintegrá-los, sem a devida tributação, ao caixa do sujeito passivo.

Os sócios, em verdade, são os primeiros cogitados pela norma, vez que os suprimentos de numerário, em regra, são promovidos por aqueles que têm interesse em injetar capital na pessoa jurídica. E, por também terem interesse no sucesso dos negócios, inclusive mediante redução de custos tributários, conjugam-se fatores que, na prática, favorecem a ocultação de receitas omitidas mediante oficialização do ingresso dos recursos correspondentes por suprimentos à investida, em forma de empréstimos, aumento de capital e outros. Isto porque a manutenção de receitas à margem da contabilidade encontra limites em face de gastos ou investimentos que precisam ser escriturados, e ações são necessárias para integração desse fluxo financeiro à contabilidade, o que pode ser feito mediante suprimento de numerário por quem têm interesse no sucesso das atividades da pessoa jurídica, hipótese na qual, diante das recorrências que motivaram a presunção legal, para afastar a afirmação de receitas omitidas, o agente integralizador de recursos deverá ter fundos suficientes e, mais ainda, deverá provar que desses fundos foram sacados, especificamente, os recursos em espécie entregues à beneficiária.

Neste contexto, se há um suprimento incomprovado por sócio pessoa jurídica, a caracterização da presunção legal não só é possível sob a referência de *sócios da sociedade não anônima*, mas até mesmo por atuação indireta do *administrador*, que toma a decisão para o suprimento assim implementado pela pessoa jurídica.

Não é possível, por tais motivos, concluir que apenas em razão do acréscimo, na presunção legal, de outras figuras com características de pessoa física, foi excluída a figura do “sócio pessoa jurídica de sociedade não anônima” quanto à exigência legal de comprovação da origem e efetiva entrega de recursos aportados ao caixa do sujeito passivo.

Adicione-se, ainda, que a possibilidade de a autoridade fiscal auditar a pessoa jurídica supridora, referida no voto condutor do acórdão recorrido, está presente, também, em relação à pessoa física supridora. Ainda que esta não produza escrituração comercial, também se submete a obrigações acessórias de guarda de documentos comprobatórios de suas operações financeiras e patrimoniais.

E, como a jurisprudência administrativa concluiu, a partir dos casos recorrentemente julgados, que a lei, ao demandar prova da *efetividade da entrega e origem dos recursos*, exigiu não só a demonstração de capacidade do supridor, mas também a entrega física dos recursos, justamente com vistas a excluir a possibilidade de os recursos já estarem fisicamente no caixa do sujeito passivo, e estar sendo implementada, apenas, uma operação formal para justificar esta pré-existência, resta inadmissível afastar a presunção legal apenas em face de a transferência em dinheiro estar devidamente *contabilizada na empresa supridora*.

Frise-se que o procedimento fiscal foi regularmente desenvolvido para constituir o indício que autoriza a presunção legal. Por meio da intimação de e-fl. 54, exigiu-se da Contribuinte *comprovar a origem e o efetivo ingresso no valor de R\$ 46.068,74, em 04.11.02, na conta Caixa, como parte do suprimento destinado ao aumento de capital*. O suprimento promovido pela sócia Participações Industriais TEC S/A totalizara R\$ 1.000.000,00, mas foi apresentado apenas o cheque de R\$ 953.931,26 emitido por H Stern Comércio e Indústria S/A em favor de Participações Industriais Tec S/A e destinado, como descrito em seu verso, a *liquidação contratos de mútuo* (e-fl. 62/63). Os lançamentos contábeis da Contribuinte, na

época, reproduzidos às e-fls. 64/69, evidenciam lançamentos e estornos referentes a operação, em 31/10/2002, para *pg deposito cartão Credicard Bco Unibanco* no valor de R\$ 953.931,26, e somente em 04/11/2002 é registrado o complemento de R\$ 46.068,74 como recebimento para futuro aumento de capital, com a correspondente baixa de *C/C entre empresas ligadas – TEC*. O aumento de capital social no valor total de R\$ 1.000.000,00 foi contabilizado em 05/11/2002.

Na escrituração da supridora, às e-fls. 70/73, a baixa de *Conta correntes entre empresas ligadas* no valor de R\$ 953.931,26 está escriturada em 31/10/2002, e o valor de R\$ 46.018,74 é debitado da mesma conta passiva em 04/11/2002, em contrapartida a crédito de *caixa em reais*.

O único documento apresentado para comprovar a efetiva entrega é o recibo de e-fl. 75 que declara a entrega da quantia de R\$ 46.068,74 *em espécie*. Confirmando que o cheque de R\$ 953.931,26 foi depositado na conta-corrente da Contribuinte em 05/11/2002, a autoridade fiscal concluiu, à e-fl. 85, *que parte da integralização do referido aumento de capital foi em espécie, com recursos da conta Caixa, no valor de R\$ 46.068,74, cujo ingresso e origem não ficou devidamente comprovado*.

Apesar da baixa expressividade do valor suprido em espécie, em relação ao montante total integralizado, aceitar o que estes documentos declaram para afastar a presunção legal de que o valor de R\$ 46.068,74 já estaria em caixa da Contribuinte por conta de receitas antes omitidas, significaria admitir que em 04/11/2002 representante da Participações Industriais TEC S/A deslocou aquela quantia em dinheiro de sua sede na Av. Rio Branco, 173, Centro – RJ, até a sede a autuada, na Av. Niemeyer, 121, Leblon – RJ. E mais: que a autuada manteve este valor em espécie na sua sede, sem depositá-lo em uma instituição financeira, eventualmente destinando-o em parcelas menores para gastos sucessivos.

Esta realidade em nada se distingue da que orienta a jurisprudência majoritariamente constituída por operações envolvendo supridores pessoa física: o indício da presunção tem em conta, precisamente, a anormalidade de aportes em espécie, cuja comprovação, assim, não se satisfaz com a evidenciação de que o supridor teria capacidade financeira para realiza-lo, e demanda prova da efetiva entrega dos recursos, ou seja, de seu saque em uma instituição financeira pela supridora e de seu correspondente depósito pela favorecida. Somente com evidências concretas da circulação dos recursos em espécie é possível afastar a constatação recorrente, que dá origem à presunção legal, de que este numerário já se encontrava em posse da favorecida. Estes os contornos, portanto, do que se demanda como prova de *efetividade da entrega dos recursos*.

No caso, a supridora, em razão de suas atividades, poderia até dispor do montante suprido. É possível, assim, cogitar de prova da origem por estar a transferência em dinheiro devidamente *contabilizada na empresa supridora*, como referido no acórdão recorrido. Mas a prova da efetiva entrega dos recursos não foi produzida.

Ou seja: é na prova da origem que se verifica alguma flexibilização em face de o supridor ser pessoa jurídica. Neste ponto, o fato de o supridor manter escrituração comercial, com a necessária origem e aplicação de recursos, permite concluir que a manutenção de valor em espécie contabilizado na conta Caixa tem origem em operações da pessoa jurídica, distintamente de supridor pessoa física, que, na maioria das vezes, dispõe apenas dos saldos iniciais e finais de disponibilidades em suas declarações de rendimentos.

Este cenário de demonstração da origem por pessoa física foi delineado por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão n.º 9101-005.213, acolhido à unanimidade por este Colegiado², para manter a presunção legal por falta de prova de origem do suprimento feito por sócio pessoa física, e isto apesar de apresentados os cheques que evidenciariam a efetiva entrega dos recursos. Veja-se:

O litígio se circunscreve à presunção de omissão de receitas decorrente do registro, a débito da conta representativa de disponibilidade junto ao Banco de Crédito Nacional, das parcelas de R\$ 80.000,00 (19/06/2002) e de R\$ 100.000,00 (02/07/2002), em contrapartida a passivo por empréstimos de seu sócio Hedywaldo Hanna. Intimada no curso da ação fiscal (e-fl. 95/116), a Contribuinte não se manifestou.

Examinando os documentos apresentados em impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância concluiu que (e-fls. 374/375):

Diferentemente das situações anteriores, nas quais, além da movimentação do numerário (efetiva entrega), foi também comprovada a origem dos recursos (no caso "A", por meio da venda de imóveis de propriedade do sócio; e no caso "B", por doação registrada na declaração do espólio em favor do sócio — inventariante, corroborada pela existência de saldo de aplicação financeira em 31/12/2001 compatível com o resgate dessa aplicação precedendo a transferência bancária), em relação aos empréstimos ora examinados, a documentação anexada à impugnação (fls. 256/267), comprova tão-somente a transferência de numerário da conta corrente do sócio para a conta da empresa autuada, além dos registros contábeis das operações.

A origem propriamente dita do numerário disponível na conta corrente do sócio não foi comprovada, não sendo possível verificar se os recursos são provenientes dos rendimentos tributáveis, isentos ou de tributação exclusiva auferidos durante o ano de 2002, ou do patrimônio declarado, lembrando que na Declaração de Bens e Direitos do sócio (fl. 245) não há saldo de aplicação financeira em 31/12/2001.

Nessas condições, conquanto tenha sido comprovada a efetiva entrega, que, por sinal, não foi questionada pela autoridade fiscal, persiste a falta anotada no lançamento no que diz respeito à origem dos recursos supridos, nas datas e valores correspondentes.

O relator do acórdão recorrido restou vencido ao defender que:

Ocorre que o mutuante, sócio da recorrente, não foi fiscalizado pela autoridade autuante e, por isso, jamais lhe foi solicitado que fizesse prova da origem dos recursos que emprestou para a fiscalizada.

A origem que a fiscalizada precisa demonstrar segundo o art. 282 do RIR é a relativa aos recursos que entraram em seu balanço, ou seja, a origem dos seus recursos. Não pode ser obrigada a comprovar a origem de recursos de terceiro, o mutuante, ainda que ele seja seu sócio.

No caso, a origem dos recursos que entraram no balanço da fiscalizada foi demonstrada conforme reconheceu a r. decisão recorrida, que afirmou estar comprovada *"a transferência de numerário da conta corrente do sócio para a conta da empresa autuada, além dos registros contábeis das operações"*, bem

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

como , "*comprovada a efetiva entrega, que, por sinal, não foi questionada pela autoridade fiscal*".

Assim, tendo a fiscalizada comprovado cabalmente a origem do recurso – mútuo recebido de seu sócio — bem como a movimentação financeira coincidente além dos registros contábeis, entendendo estar comprovada a inexistência de omissão de receita, uma vez que a fiscalizada estava obrigada a comprovar que a origem de seus recursos era um mútuo, não estando obrigada a fazer prova da origem dos recursos do mutuante, terceiro em relação a ela e estranho em relação à fiscalização e ao presente processo.

Prevaleceu o que assim consignado no voto vencedor do acórdão recorrido:

Com a devida vênia, ousou discordar do eminente relator no tangente à omissão de receitas em razão da falta de comprovação da origem dos empréstimos efetuados pelo sócio nos valores de R\$ 80.000,00 (19.06.2002) e R\$ 100.000,00 (02.07.2002).

Dispõe o art. 282 do RIR/99:

[...]

De acordo com essa norma, ficando provada a omissão de receitas — como ocorreu no caso em apreço — a autoridade fiscal deve arbitra-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por sócios (de sociedade não anônima), caso esta não demonstre, cumulativamente: (a) a efetividade da entrega e (b) a origem dos recursos.

No presente caso, a contribuinte, devidamente intimada a comprovar, através de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a origem dos recursos fornecidos a ela por seu sócio Hedywaldo Hanna (fl. 93 do processo em papel e fl. 95 do processo eletrônico), não logrou demonstrar a origem de (1) R\$ 80.000,00 (19/06/2002) e de (2) R\$ 100.000,00 (02/07/2002).

Assim, são aplicáveis, *mutatis mutandi*, as considerações aprovadas por unanimidade pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 13/07/2005, por meio do Acórdão CSRF/01-05.231:

Ao contrário das teses contidas nos acórdãos paradigmas anexados ao RE, esta CSRF tem decidido a exaustão que os suprimentos de numerários atribuídos a sócios da pessoa jurídica, cujos requisitos cumulativos e indissociáveis da efetividade da entrega e origem dos recursos, não for devidamente comprovada, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, devem ser tributadas como receitas omitidas da própria empresa. A demonstração da capacidade econômica ou financeira do sócio em arcar com os suprimentos, mesmo contabilizados na empresa suprida, em absoluto suprem a necessidade da comprovação da origem e efetiva entrega dos valores, não ilidindo a presunção de omissão de receita, conforme prescreve a legislação que fundamentou a exigência.

O fato do recurso que supriu caixa, ter advindo de conta bancária e do suprimento ter sido realizado através de cheque nominativo a empresa não dispensa a prova da origem dos recursos. Tal prova é necessária para elidir a presunção legal contida no artigo 181 do RIR/80, pois se o sócio carrega recursos a empresa e não prova que tais recursos tenham origem externa a presunção é que eles tenham sido gerados dentro da própria empresa e que são frutos de receita omitida.

Esse entendimento é pacífico na jurisprudência conforme decidido nos acórdãos CSRF 0.220182, 103-4.861/82, 107-06.022/2000.

[...]

Em embargos de declaração, a Contribuinte apontou que os Conselheiros deixaram de analisar a documentação acostada ao recurso voluntário, a qual, em bom rigor, resolve a questão posta em julgamento, na medida em que comprova a disponibilidade de recursos do sócio Hedywaldo Hanna para fazer frente aos aportes nos valores de R\$ 100.000,00 e R\$ 80.000,00, entabulados em 2002. Em seu entendimento, os Resumos Financeiros dos Extratos do BCN de 31/12/2001 e 31/12/2002 são mais que suficientes para comprovar a disponibilidade financeira do sócio Hedywaldo Hanna para ilidir a presunção de omissão de receita, pois através deles pode-se comprovar que ao final do ano de 2001 o sócio Hedywaldo Hanna tinha aplicações financeiras no montante de R\$ 418.908,05, as quais foram reduzidas para R\$ 156.943,22, ao final do ano de 2002. Em suma, das disponibilidades do sócio em referência foram baixados R\$ 261.964,83 ao longo de 2002, tendo sido entabuladas no mesmo período transferências para a Embargante a título de mútuo nos valores de R\$ 80.000,00 e R\$ 100.000,00.

Tais embargos, porém, foram rejeitados nos seguintes termos:

Primeiramente, cumpre destacar que o acórdão, ora embargado, negou provimento ao Recurso Voluntário e manteve a autuação em relação à omissão de receita por suprimento de caixa, pois, nos termos do artigo 282 do RIR/99, “ficando provada a omissão de receitas – como ocorreu no caso em apreço - a autoridade fiscal deve arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por sócios (de sociedade não anônima), caso esta não demonstre, cumulativamente: (a) a efetividade da entrega e (b) a origem dos recursos.”

Trouxe, ainda, jurisprudência (CSRF 01-05.231) para fundamentar a posição adotada. Nesse ponto, transcrevo trecho da jurisprudência citada:

[...]

Concluiu que, no caso, o contribuinte não logrou demonstrar através de documentos hábeis e idôneos a origem dos recursos fornecidos por seu sócio.

O Embargante, em suas razões, afirmou que houve omissão no acórdão embargado em decorrência da não observância dos extratos bancários de titularidade do sócio, os quais comprovaram a disponibilidade financeira do mesmo para fazer frente aos empréstimos realizados no ano de 2002.

Ressalte-se que, no voto condutor do acórdão embargado, o fundamento para a manutenção do lançamento decorrente da omissão de receitas por suprimento de caixa foi a **não comprovação da origem dos recursos** fornecidos à empresa contribuinte, não sendo suficiente a apresentação de extratos bancários do sócio mutuante.

O voto condutor do acórdão recorrido se pauta no que decidido no Acórdão nº CSRF/01-05.231, do qual se extrai o seguinte trecho, mais esclarecedor de suas conclusões:

Mais uma vez reafirma-se a conta bancária em nome do sócio não comprova a origem dos recursos, pois o banco apenas os guarda em nome do depositante, a origem deve ser comprovada com rendimentos, venda de bens, empréstimos, obtidos pela pessoa física supridora.

Significa dizer que não basta o sócio da pessoa jurídica demonstrar que dispunha de recursos em sua conta bancária para arcar com as transferências questionadas. Exige-se a prova da origem dos recursos mantidos em tal conta bancária. Daí a divergência em face do paradigma n.º 105-13.383, que admitiu provada a origem no seguinte cenário:

- a recorrente comprovou a efetiva entrega do numerário, mediante apresentação de cópia do cheque depositado em sua conta bancária onde consta à compensação do referido cheque, bem como dos respectivos lançamentos contábeis;
- a recorrente, igualmente, comprovou a origem dos recursos, os quais provieram da conta bancária do Sr. José Edinésio de Paula; e, por último;
- o depósito foi efetuado na conta da Recorrente em 24.05.85 e a saída da conta bancária do mesmo valor de CZ\$ 110.000,00 saiu da conta do referido sócio na mesma data bancária onde consta à compensação do referido cheque, bem como dos respectivos lançamentos contábeis;

No presente caso, a autoridade julgadora de 1ª instância observou que *a documentação anexada à impugnação (fls. 256/267), comprova tão-somente a transferência de numerário da conta corrente do sócio para a conta da empresa autuada, além dos registros contábeis das operações*. E esta prova era insuficiente porque *a origem propriamente dita do numerário disponível na conta corrente do sócio não foi comprovada, não sendo possível verificar se os recursos são provenientes dos rendimentos tributáveis, isentos ou de tributação exclusiva auferidos durante o ano de 2002, ou do patrimônio declarado, lembrando que na Declaração de Bens e Direitos do sócio (fl. 245) não há saldo de aplicação financeira em 31/12/2001*.

Diante deste cenário, a Contribuinte provou em recurso voluntário que o sócio deixou de consignar na Declaração de Bens e Direitos aplicações em Títulos de Renda Fixa que representavam R\$ 569.720,48 em 31/12/2001 e R\$ 225.146,65 em 31/12/2002 (e-fls. 411/424), declinando em montante compatível com as transferências de R\$ 80.000,00 e R\$ 100.000,00, ao longo do ano-calendário 2002.

Os extratos apresentados correspondem à conta n.º 0173/069448-9 junto ao Banco de Crédito Nacional, a mesma indicada como origem das transferências bancárias promovidas pelo sócio e consignadas no extrato da pessoa jurídica em 19/06/2002 e 02/07/2002 (e-fls. 292/303). Todavia, ao deixar de informar tais direitos na Declaração de Bens e Direitos da pessoa física, o sócio deixa de correlacioná-los com os rendimentos auferidos naquele ano-calendário, subsistindo a possibilidade de sua origem ser receitas subtraídas da escrituração da pessoa jurídica.

Acrescente-se, ainda, que a Contribuinte, intimada, não prestou qualquer esclarecimento ao Fisco, deixando para fazê-lo apenas em sede de recurso voluntário, em 13/03/2009, quando há muito expirado o prazo decadencial para revisão dos rendimentos declarados por seu sócio nos anos-calendário 2001 e 2002. Em tais circunstâncias, cumpria-lhe provar não só que o sócio dispunha de valores acumulados em aplicações financeiras não declaradas, mas também que estes direitos têm origem em rendimentos próprios, sem qualquer vínculo com operações da pessoa jurídica, à semelhança de como procedido em relação às justificativas admitidas em relação aos demais suprimentos, assim acolhidas pela autoridade julgadora de 1ª instância:

A Escritura de Venda e Compra anexada às fls. 240/242 atesta a venda de dois terrenos, em 29/04/2002, no valor total de R\$1.089.760,73. Segundo o impugnante, R\$71.411,99 correspondem ao valor de entrada e a segunda parcela, ao cheque n.º 018472 (fl. 250), no valor de R\$1.018.348,74, endossado pelo sócio, Hedywaldo Hanna, objeto da operação de empréstimo questionada. Os dados do referido cheque foram expressamente citados ao final da escritura,

correspondendo, ainda, em data e valor, ao depósito indicado na conta da empresa e nos registros contábeis (fls. 252/255).

Corroboram a operação de venda do patrimônio do sócio e, portanto, a origem dos recursos, os registros feitos na Declaração de Bens e Direitos, integrante da DIRPF do sócio (CPF 301.026.188-87), e os Darf referentes ao recolhimento sob o código 4600 — "IRPF ganhos de capital na alienação de bens duráveis" (fls. 243/249).

[...]

O extrato do BCN de fl. 269, cuja conta indicada é de titularidade de Oswaldo Hanna, atesta a transferência de R\$257.003,40, em 21/08/2002, que corresponde, em data e valor, aos recursos ingressados na conta do impugnante (fl. 275). A origem desse numerário remete a operações de resgates de aplicação financeira efetuadas nessa mesma data, também registradas no documento bancário.

É importante notar ainda que o sócio da empresa, Hedywaldo Hanna (supridor do numerário), figura como inventariante do espólio de Oswaldo Hanna na DIRPF deste último (fls. 270/274), constando ainda como beneficiário de doação no valor total de R\$474.000,00. Além disso, consta da Declaração de Bens e Direitos o registro, em 31/12/2001, de saldo de aplicação em renda fixa no BCN, em valor compatível com o resgate de aplicação financeira e com a transferência indicados no extrato de fl. 269.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Conclui-se, do exposto, que o Colegiado *a quo* se equivoca ao firmar que a possibilidade de fiscalizar a pessoa jurídica supridora, e a constatação de que a operação está devidamente *contabilizada na empresa supridora*, é suficiente para afastar a presunção legal. Tais referências permitem, no máximo, admitir comprovada a origem dos recursos supridos. A efetiva entrega, na hipótese de suprimento em espécie, somente se prova mediante correspondentes saque e depósito bancário do valor, ou, minimamente, da evidenciação, por meio de elementos de outras operações contemporâneas, de que montante equivalente de valores em espécie foram mantidos no caixa da supridora e entregues fisicamente à favorecida ou por ela utilizados.

A recorrência das operações irregulares que motivaram a instituição desta presunção legal, desde 1978, impôs aos que pretendem realizar operações de suprimento de numerário em espécie a prova da origem e efetiva entrega, sob pena de se concluir que tal numerário já estava em posse da favorecida, à margem da escrituração contábil, em decorrência de receitas auferidas e omitidas.

Ausente a prova da efetiva entrega, a imputação de omissão de receitas deve subsistir, com a consequente reforma do acórdão recorrido, mediante PROVIMENTO do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Em que pese o muito bem escrito e fundamentado voto da ilustre conselheira relatora, sigo entendimento distinto, de forma que aqui apresento a minha declaração de voto.

O cerne da discussão diz respeito à comprovação da origem para rendimentos para os quais há presunção de omissão de receitas.

No caso em tela, o contribuinte logrou êxito em comprovar a maioria dos rendimentos presumidamente omitidos, no entanto, com relação à uma pequena parcela, o contribuinte alegou que tais rendimentos se originariam de valores que estavam no caixa de sua sócia.

Dessa forma, como deve ser comprovada uma transferência de caixa. A contabilidade seria um instrumento apto a servir de prova para tal transferência?

Súmula CARF n.º 95

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por administradores, sócios de sociedades de pessoas, ou pelo administrador da companhia, somente é elidida com a demonstração cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 105-17.082, de 25/06/2008; Acórdão n.º 103-23.541, de 14/08/2008; Acórdão n.º 1103-00.179, de 08/04/2009; Acórdão n.º 1803-00.728, de 15/12/2010; Acórdão n.º 1401-00.407, de 25/01/2011; Acórdão n.º 1801-00.560, de 24/05/2011

Conforme se observa da leitura da Súmula CARF n. 95, o fornecimento de caixa à sociedade por seus administradores ou sócios somente é elidido com a demonstração cumulativa da origem e da efetiva entrega dos recursos.

Não resta dúvida de que a demonstração da origem pode ser inferida pela argumentação trazida pelo contribuinte acrescida dos atos societários formalizando o aumento de capital social.

Todavia, ainda restaria a dúvida como demonstrar a efetiva entrega de recursos. Não há controvérsia sobre o fato de que quanto mais documentada for uma situação, melhor. Ou seja, a formalização de contratos, a comprovação de transferências bancárias, todos estes elementos dão uma maior robustez para qualquer argumentação.

Ocorre que embora tal formalização seja muito mais segura para o contribuinte e para as autoridades tributárias, nem sempre tal formalização é obrigatória.

Há uma série de contratos que podem ser celebrados verbalmente. Mais uma vez, não resta dúvida de que a existência de um contrato formal, quiçá registrado em cartório, confere uma maior segurança jurídica a todos os envolvidos.

Mas a lei não exige na maior parte dos casos essa formalização excessiva, que, em alguns casos, pode até criar entraves burocráticos para a celebração de contratos, fazendo com que oportunidades comerciais sejam perdidas em um cenário de transações econômicas cada vez mais rápido.

Assim, não há como exigir um comprovante de transferência, quando em uma entrega de caixa entre pessoas. Muito menos exigir que fosse apresentado um comprovante de que a sócia sacou um determinado montante no banco, uma vez que tal montante poderia estar muito em sua posse como caixa.

Dessa forma, a demonstração da efetiva entrega dos recursos pode ser feita por meio da contabilidade, de forma que a transação de aumento de capital com recursos advindos do caixa escriturada contabilmente é instrumento hábil para comprovação da efetiva entrega e consequente subsunção da Súmula CARF n. 95.

Em outras palavras, o conjunto probatório da contabilidade da sócia e da sociedade é suficiente para demonstrar a efetiva entrega.

Vale notar que o Código de Processo Civil determina que os livros empresariais (dentre os quais, os livros contábeis) fazem prova a favor e contra o empresário, nos seguintes termos:

Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.

A contabilidade faz, portanto, prova para o empresário e deve ser considerada adequada a menos que seja considerada imprestável, o que não ocorre no presente caso.

A título argumentativo, até poderia ser argumentado que a contabilidade não teria condições de demonstrar a efetiva entrega. Ocorre que a contabilidade registra transações de entrega e recebimento de dinheiro, sendo meio comumente utilizado no processo civil para comprovar tais transações. Além disso, atualmente há inclusive demonstrações contábeis que são registradas pelo regime de caixa, como é o caso da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), que era feita e apresentada voluntariamente por muitas entidades e que se tornou obrigatória após a edição da Lei n. 11.638/07 em substituição à antiga Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), conforme segue:

Lei n. 6.404/76: Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Como se observa, a contabilidade serve inclusive para demonstração de efetiva entrega de recursos, atualmente de forma explícita. A DFC é regulada pelo Pronunciamento Contábil n. 3 do Comitê de Pronunciamentos, cujo teor demonstra a importância de qual demonstração seja analisada em conjunto com as demais:

CPC 03 (R2) - Demonstração dos Fluxos de Caixa

Benefícios da informação dos fluxos de caixa

4. A demonstração dos fluxos de caixa, quando usada em conjunto com as demais demonstrações contábeis, proporciona informações que permitem que os usuários avaliem as mudanças nos ativos líquidos da entidade, sua estrutura financeira (inclusive sua liquidez e solvência) e sua capacidade para mudar os montantes e a época de ocorrência dos fluxos de caixa, a fim de adaptá-los às mudanças nas circunstâncias e oportunidades. As informações sobre os fluxos de caixa são úteis para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e possibilitam aos usuários desenvolver modelos para avaliar e comparar o valor presente dos fluxos de caixa futuros de diferentes entidades. A demonstração dos fluxos de caixa também concorre para o incremento da comparabilidade na apresentação do desempenho operacional por diferentes entidades, visto que reduz os efeitos decorrentes do uso de diferentes critérios contábeis para as mesmas transações e eventos.

Diante do exposto, entendo que a contabilidade, por si só, já é meio hábil para demonstrar a efetiva entrega de recursos, de forma que a demonstração por meio da contabilidade é totalmente compatível com a Súmula CARF n. 95.

E não é só. A não aceitação da contabilidade como forma para comprovação de um aumento de capital com recursos que estavam no caixa dos sócios pode fazer com que aumentos de capital em dinheiro não sejam aceitos, sem que haja proibição legal para tanto.

Muito pelo contrário, um dos princípios basilares do nosso Direito Monetário é o de aceitação da moeda, isto é, a moeda tem curso legal e forçado para qualquer transação econômica no território nacional.

Como se observa, o real é nossa moeda de curso legal em todo o território nacional conforme preceitua o artigo 1º da Lei n. 9.069/95:

LEI Nº 9.069, DE 29 DE JUNHO DE 1995.

CAPÍTULO I

Do Sistema Monetário Nacional

Art. 1.º A partir de 1.º de julho de 1994, a unidade do Sistema Monetário Nacional passa a ser o REAL (Art. 2.º da Lei n.º 8.880, de 27 de maio de 1994), que terá curso legal em todo o território nacional.

Impor uma tributação como se rendimento fosse para um aumento de capital com origem em numerário da sócia significa quase exigir que o dinheiro transite por uma conta bancária, o que me parece ir em desacordo com o nosso próprio Direito Monetário.

Aliás, a recusa em receber moeda chega inclusive a constar como uma contravenção penal na nossa Lei das Contravenções Penais:

DECRETO-LEI N.º 3.688, DE 3 DE OUTUBRO DE 1941

Lei das Contravenções Penais

CAPÍTULO V

DAS CONTRAVENÇÕES REFERENTES À FÉ PÚBLICA

Art. 43. Recusar-se a receber, pelo seu valor, moeda de curso legal no país:

Pena – multa, de duzentos mil réis a dois contos de réis.

Dito de outra forma, à contribuinte não cabe nenhum tipo de recusa na hipótese em que sua sócia decide aumentar o capital com numerário. Muito pelo contrário, a ela só cabe aceitar essa forma de integralização.

Vale notar, ainda, que a existência de recursos em caixa é extremamente comum nas sociedades. Considerando que somos um país com tradição inflacionária, o montante costuma ser pequeno, mas é extremamente relevante para pequenos gastos como antecipações de viagens, dentre outros.

A existência de tais recursos é tão usual que há conta contábil específica inclusive no plano de contas da Escrituração Contábil Digital (ECD), conforme abaixo:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	DT_INI	DT_FIM	TIPO	CONTA SUPERIOR	NÍVEL	NATUREZA	ORIENTAÇÕES
1	ATIVO	01012015		S		1	1	
1.01	ATIVO CIRCULANTE	01012015		S	1	2	1	
1.01.01	DISPONIBILIDADES	01012015		S	1.01	3	1	
1.01.01.01	CAIXA GERAL	01012015		S	1.01.01	4	1	
1.01.01.01.01	Caixa Matriz	01012015		A	1.01.01.01	5	1	Contas que registram valores em dinheiro e em cheques em caixa, recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente do estabelecimento matriz.
1.01.01.01.02	Caixa Filiais	01012015		A	1.01.01.01	5	1	Contas que registram valores em dinheiro e em cheques em caixa, recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente dos estabelecimentos filiais.

Tabelas Dinâmicas e Planos de Contas Referenciais - Leiaute 7 (Atualização: 03/02/2021)

L100A

Conforme é possível observar na descrição da ECD sobre a referida conta, a conta Caixa tem por objetivo a escrituração de “contas que registram valores em dinheiro e em cheques em caixa, recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente do estabelecimento matriz”.

Ora, me parece que seria muito contraditório permitir a existência da conta caixa ao mesmo tempo em que se criam entraves para que o contribuinte a utilize.

Uma segunda questão que surge no caso concreto diz respeito ao montante dos recursos que supostamente não foram comprovados pelo contribuinte. Como foi apresentado ao longo de todo o processo administrativo, aproximadamente 95% do valor autuado como omissão de receitas foi comprovado, sendo que aproximadamente 5% do total do valor é que se refere a aumento de capital por meio de entrega de numerário pelo sócio.

Como dito anteriormente, entendo que a contabilidade é meio suficiente para comprovação da efetiva entrega do referido montante também, mas também é interessante notar que há súmula do CARF específica para a pessoa física, permitindo que nem todos os depósitos bancários precisem ser comprovados, quando tais montantes tiverem valores baixos, no caso inferiores a R\$ 12 mil e cujo somatório não ultrapasse R\$ 80 mil no ano-calendário:

Súmula CARF n.º 61

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 29/11/2010

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 2102-00.252, de 30/07/2009 Acórdão n.º 106-17.245, de 05/02/2009 Acórdão n.º 102-49.451, de 17/12/2008 Acórdão n.º 102-49.379, de 05/11/2008 Acórdão n.º 106-17.115, de 09/10/2008 Acórdão n.º 102-49.251, de 10/09/2008 Acórdão n.º 104-23.367, de 06/08/2008 Acórdão n.º 106-16.797, de 06/03/2008 Acórdão n.º 106-16.893, de 28/05/2008 Acórdão n.º 104-23.093, de 06/03/2008 Acórdão n.º 104-22.425, de 23/05/2007 Acórdão n.º 104-22.877, de 05/12/2007 Acórdão n.º 104-20.983, de 12/09/2005 Acórdão n.º 102-47.344, de 26/01/2006

Ainda que se trate de súmula específica para depósitos bancários de origem não comprovada na pessoa física, entendo que é possível utilizar o racional da referida súmula como fundamento para que valores não significativos sejam considerados comprovados.

Pois bem, é exatamente a situação que acontece no caso em tela. O contribuinte logrou êxito em comprovar a origem da quase totalidade dos depósitos, restando apenas alguns montantes para os quais houve alegação de que se trataria de aumento de capital com numerário, comprovado por meio da contabilidade, meio que serve sim para comprovar inclusive a efetiva entrega.

Ou seja, além de no caso em discussão, haver comprovação de todos os valores, ainda que pudesse ser dito que não houve comprovação de aproximadamente 5% do montante autuado, poder-se-ia utilizar o racional da Súmula CARF 61 para considerar tais montantes como comprovados.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões pelas quais divergi do voto da I. Relatora tanto no conhecimento quanto no mérito.

Nesse caso específico, restou evidenciado que o contribuinte, após intimado a demonstrar a origem e ingresso do aumento de capital social no valor de R\$ 1.000.000,00, logrou êxito na comprovação do valor de R\$ 953.931,26, valor este oriundo de crédito da sócia com empresa ligada e que foi liquidado mediante depósito em cheque na conta de titularidade da contribuinte.

Considerando, porém, a alegação do fisco de que *parte da integralização do referido aumento do capital foi em espécie, com recursos da conta Caixa, no valor de R\$ 46.068,74, cujo ingresso e origem não ficou devidamente comprovado*, a contribuinte foi autuada com base na presunção legal prevista no artigo 282 do RIR/1999.

A decisão ora recorrida, contudo, afastou a aplicação da norma presuntiva em questão, dentre outro pelo seguinte fundamento constante do voto vencedor:

Observo, ainda, que, mesmo no caso dos julgados administrativos que admitem, em princípio, ser aplicável a presunção legal do art. 282 do RIR/1999, também, entre **pessoas jurídicas**, essa aplicabilidade deixa de existir **se a operação estiver devidamente contabilizada na empresa supridora** o que, aliás, é o caso do presente processo (conf. fls. 148 – Razão e 153 – Diário – vide telas respectivas no voto vencido), cabendo, nesse caso, o ônus da prova da existência de omissão de receitas ao Fisco:

(...)

Mais precisamente, os lançamentos contábeis em questão de fato registram que a diferença de R\$ 46.068,76 (correspondente ao aumento de capital de R\$ 1.000.000,00, diminuída do pagamento em cheque de R\$ 953.931,26) teria sido entregue pela sócia da contribuinte, em dinheiro, tendo por origem aluguéis por ela recebidos e que também foram contabilizados (em conta de receita).

Foi nesse contexto, ou seja, em um cenário que o aporte residual em dinheiro corresponde a apenas 4,6% do total da integralização, tendo sido ele contabilizado nas “duas pontas” e objeto de recibo, que o lançamento por presunção foi considerado insubsistente.

O *primeiro paradigma* (Acórdão n.º **107-07.918**), por sua vez, tratou de uma única operação de aumento de capital, onde a autuada buscou-se apenas comprovar o ingresso e origem da totalidade deste aumento com base em lançamentos contábeis genéricos. Daí a sua imprestabilidade para fins de caracterizar o necessário dissídio.

Isso se repete no *segundo paradigma* (Acórdão n.º **105-15.496**), onde as próprias razões de decidir já afastam de plano a sua comparabilidade para os fins pretendidos pela recorrente. Veja-se:

Pretende a contribuinte justificar o Aumento de Capital realizado em 08 de março de 1994, com o Suprimento de Numerários feito pelo sócio a empresa, no valor de Cz\$

5.000.000,00, registrado na sua contabilidade no mês de dezembro de 1993, em contrapartida com a conta Caixa.

No entanto, na Alteração Contratual anexada aos autos, resta comprovado que a integralização correspondente ao aumento de Capital Social se deu em moeda corrente, doc. 17.

Por outro lado, caberia à recorrente comprovar o erro na elaboração da alteração do Contrato Social, no qual houve a majoração do Capital, no entanto, a recorrente não faz provas nos autos de que o recurso posto à disposição da empresa em dezembro de 1993, foi utilizado no aumento de capital em questão ou outro.

Em face, então, da ausência de similitude fático-jurídica entre os arestos ora comparados, orientei meu voto para não conhecer do recurso especial.

No mérito, entendo que nenhum reparo cabe à conclusão do acórdão recorrido ao afastar a aplicação da presunção legal em questão sobre o *aporte residual* em dinheiro, o qual, repita-se, correspondente a apenas 4,6% do total do aumento de capital inicialmente questionado pela fiscalização.

Esse fato (que a meu ver é da maior relevância), somado ao valor do aumento que foi comprovado (95,4%), aos registros contábeis, ao recibo de entrega dos recursos e a demonstração da origem do supridor, me levam a afastar a presunção, sob pena de flexibilizar indevidamente a regra do artigo 923 do RIR/99³, bem como de exigir da contribuinte a produção da combatida *prova diabólica*.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

³ Art. 923. 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

