



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.729123/2012-02
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1201-003.228 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrentes FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA

Não demonstrada a integralidade dos valores que supriram a conta caixa, correta a exclusão do montante não comprovado e a tributação, como omissão de receita, do saldo credor daí resultante.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA

No suprimento de caixa tem-se presunção de omissão de receita decorrente de valores de recursos de caixa fornecidos à sociedade por pessoas ligadas, a qual pode ser elidida mediante a comprovação cumulativa da efetiva entrega e origem dos recursos.

A prova da efetividade da entrega pode ocorrer, por exemplo, mediante cheque depositado na conta da sociedade ou transferência bancária. Tais meios apenas demonstram que o recurso foi entregue para sociedade. A prova da origem, por sua vez, tem por escopo demonstrar que os recursos entregues têm origem externa à sociedade.

A prova da origem com base apenas na existência de depósitos bancários ou de cheques emitidos pelos fornecedores em favor da sociedade não é suficiente, pois esses fatos comprovam apenas a efetividade da entrega dos valores e o legislador discriminou outra exigência - a prova da origem. A comprovação desta é fundamental, pois se o sócio carrega recursos à 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.

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

EMISSÃO DE DEBÊNTURES. INTEGRALIZAÇÃO À VISTA. INOCORRÊNCIA. SALDO CREDOR DE CAIXA.

O ato de deliberação sobre a emissão de debênture determina as normas sobre subscrição ou colocação e o tipo das debêntures. A subscrição compreende não só a assinatura do respectivo boletim de subscrição, mas, também, o pagamento do preço de subscrição, denominado integralização, o qual pode ser

à vista ou a prazo, de acordo com as disposições previstas na escritura de emissão e no certificado, se houver.

Uma vez registrado nos instrumentos de emissão de debêntures - ata de assembleia geral, escritura devidamente registrada e certificado - que a integralização das debêntures subscritas deve ser à vista, não há falar-se em assunção de dívida para justificar o saldo credor de caixa apurado pela autoridade fiscal, tampouco que se trata de “entrada simbólica de caixa” e invocar a prevalência da substância sobre a forma. Não comprovado o ingresso do recurso na conta caixa, correta a glosa desse valor e a tributação do maior saldo credor apurado no período.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Em relação aos lançamentos efetuados em virtude de tributação reflexa, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL ao PIS/Pasep e à Cofins em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso voluntário e do recurso de ofício e, no mérito,: (i) por maioria, dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a glosa de R\$ 200.000,00, em 06.06.2007 e R\$ 145.918,61 em 05.01.2007. Vencida a conselheira Bárbara Melo Carneiro, que dava parcial provimento em maior extensão; (ii) por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Barbara Melo Carneiro.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A, já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 08-24.715, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Fortaleza /CE, em 06 de fevereiro de 2013.

2. Trata-se de lançamentos de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ),

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o PIS/PASEP referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, no montante consolidado de R\$ 20.198.423,11, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

3. Houve ainda glosa de prejuízo fiscal no ano-calendário 2008, em razão de o saldo então existente ter sido compensado após o lançamento das infrações apuradas no ano-calendário 2007.

4. O lançamento ocorreu em razão da não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem e efetiva entrega de vários suprimentos de caixa coincidentes em datas e valores. A autoridade fiscal glosou tais suprimentos e considerou como omissão de receita o maior valor de saldo credor de caixa apurado no período, nos termos do art. 281, inc. I e 282 do RIR/99.

5. Extraí-se o seguinte trecho do Termo de Constatação (e-fls. 27):

Após os ajustes procedidos acima, apurou-se saldo credor de caixa, **cujo maior valor, de (R\$ 25.479.297,48) ocorreu no dia 28/11/2007**. Tal valor será presumido como **omissão de receitas**, na forma do artigo 281, inciso i, do Regulamento do imposto de Renda (RIR/1999) e ensejará o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário correspondente.

Os ajustes à conta caixa continuam no ano de 2008.

Devido à tributação do saldo credor em 28/11/2007, zera-se o saldo de caixa nesta data e, após os ajustes de 2008, encontra-se saldo credor de caixa, cujo **maior valor, de (RS 3.530.805,02), ocorre no dia 26/11/2008**. (Grifo nosso)

6. A seguir o detalhamento dos valores escriturados na conta caixa glosados pela autoridade fiscal:

Data	Valor debitado pelo contribuinte	Valor glosado pela fiscalização
05/01/2007	150.918,61	145.918,61
31/05/2007	9.803.038,86	9.800.000,00
04/06/2007	201.385,34	200.000,00
06/06/2007	200.651,22	200.000,00
25/06/2007	202.000,00	200.000,00
19/07/2007	400.051,92	400.000,00
31/07/2007	230.539,71	200.000,00
28/09/2007	220.869,92	200.000,00
17/10/2007	100.143,29	100.000,00
31/10/2007	14.055.750,80	14.037.466,68
31/01/2008	117.913,38	100.000,00
06/02/2008	200.000,00	200.000,00
29/08/2008	1.761.591,88	1.716.771,70
25/11/2008	1.527.991,85	1.527.991,85

7. Em sede de impugnação, o contribuinte alegou em síntese, falta de fundamentação legal na metodologia adotada pela fiscalização, nulidade do auto de infração, bem como argumentou, caso a caso, os suprimentos de caixa desconsiderados pela autoridade fiscal.

8. Em sede de recurso voluntário a recorrente repisa esses mesmos argumentos, com alguns acréscimos; assim, transcrevo-os da decisão de primeira instância:

a) De R\$ 150.918,61 em 05.01.2007

[...]

Com efeito, ocorreu o fato destacado pela fiscalização, ou seja, o suprimento de caixa mediante três contratos de mútuo, a saber: de R\$ 5.918,61 da cotista Raquel Matos de Freitas (Doc. 03); de R\$ 70.000,00 do cotista Felipe Teixeira de Freitas (Doc. 04); e de R\$ 70.000,00 da cotista Juliana Matos de Freitas (Doc. 05).

Na mesma data, a empresa fiscalizada efetivou um depósito bancário no BIC BANCO no valor de R\$ 145.918,61, conforme comprovante anexo (Doc. 06). Referido depósito é prova cabal da efetividade da entrega dos recursos à empresa, uma vez que sem tais recursos ingressados em seu caixa, seria impossível a realização do depósito.

No que se refere à origem dos recursos, vale destacar que a Cotista Raquel Matos de Freitas detinha um saldo inicial de disponibilidade de caixa de R\$ 600.000,00 (Seiscentos Mil Reais), conforme demonstra sua Declaração de Rendimentos do ano base de 2007, cópia anexa (Doc. 07).

O Cotista Felipe Teixeira de Freitas possuía, igualmente, disponibilidades de caixa de R\$ 280.000,00 (Duzentos e Oitenta Mil Reais), como informa sua Declaração de Rendimentos do ano - base de 2007, cópia anexa (Doc. 08).

Por fim, a Cotista Juliana Matos de Freitas possuía disponibilidades de caixa no início de 2007, de R\$ 420.000,00 (Quatrocentos e Vinte Mil Reais), conforme atesta a cópia de sua Declaração de rendimentos do ano-base de 2007 (Doc. 09).

Destarte, o procedimento do fiscalizador, no sentido de expurgar do saldo de caixa do contribuinte os valores ora destacados, é totalmente carecedor de fundamento técnico-legal, pelo que deve ser totalmente desconsiderado por esse órgão julgador.

b) De R\$ 9.803.038,86 em 31/05/2007

Este caso específico compreende compensações, balanceamentos de dívidas e envolve também a empresa FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBÍVEIS S/A (CNPJ n.º. 07.035.086/0001-37). Vejamos, então, o que realmente ocorreu.

JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS era credor por debêntures na FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBÍVEIS S/A, no valor de R\$ 4.200.000,00 (Quatro Milhões e Duzentos Mil Reais). RENATO MATOS DE FREITAS também era credor por debêntures na FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBÍVEIS S/A, no valor de R\$ 2.600.000,00 (Dois Milhões e Seiscentos Mil Reais), isto na data da operação indicada pela fiscalização, ou seja, 31.05.2007.

A empresa FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBÍVEIS S/A estava em processo de INCORPORAÇÃO pela FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CREDITO S/A.

Foram então feitos os seguintes registros contábeis de encontros de contas entre as duas empresas:

NA FORTBRASIL ADM. DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A

- Foi registrada uma entrada simbólica de caixa, no valor de R\$ 4.200.000,00 (Quatro Milhões e Duzentos Mil Reais), referente a uma integralização de debêntures por JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS (Doc. 10 e 11).

- Foi registrada uma entrada simbólica de caixa, no valor de R\$ 2.600.000,00 (Dois Milhões e Seiscentos Mil Reais), referente a uma subscrição e integralização de debêntures por RENATO MATOS DE FREITAS (Doc. 11 e 12).

- Foi registrada uma saída simbólica de caixa, no valor de R\$ 6.800.064,65 (Seis Milhões, Oitocentos Mil, Sessenta e Quatro Reais e Sessenta e Cinco Centavos), relativamente à liquidação de dívida junto à FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBIVEIS S/A (liquidação de títulos antecipados a lojistas) - (Doc. 11 e 13).

NA FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBÍVEIS S/A

- Foi lançado um recebimento simbólico de R\$ 6.800.064,65 (Seis Milhões, Oitocentos e Sessenta e Quatro Reais e Sessenta e Cinco Centavos), correspondente à recebimentos de crédito devido junto à FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A (Doc. 13 e 14).

- Foi lançado um pagamento simbólico de R\$ 4.200.000,00 (Quatro Milhões e Duzentos Mil Reais), relativos à liquidação da dívida em debêntures junto a JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS (Doc. 14 e 15); e

- Foi lançado um pagamento simbólico de R\$ 2.600.000,00 (Dois Milhões e Seiscentos Mil Reais), relativo à liquidação da dívida em debêntures junto a RENATO MATOS DE FREITAS (Doc. 14 e 16).

Com relação à subscrição e integralização de debêntures no valor de R\$ 600.000,00 (Seiscentos Mil Reais), por EVELINE TEIXEIRA DE FREITAS, tivemos a seguinte movimentação:

- Foi lançado um resgate simbólico de contrato de mútuo no valor R\$ 775.275,07 (Setecentos e Setenta e Cinco Mil, Duzentos e Setenta e Cinco Reais e Sete Centavos), (Doc. 11 e 17);

- Foi feito o lançamento simbólico do ingresso de R\$ 600.000,00 (Seiscentos Mil Reais) correspondente à emissão das debêntures (Doc. 11 e 18).

No tocante à subscrição e integralização de debêntures por FELIPE TEIXEIRA DE FREITAS, no valor de R\$ 800.000,00 (Oitocentos Mil Reais), vale destacar a seguinte movimentação:

- Foi lançado o resgate simbólico de contrato de mútuo em nome do titular, no valor de R\$ 721.453,93 (Setecentos e Vinte e Um Mil Quatrocentos e Cinquenta e Três Reais e Noventa e Três Centavos) - (Doc. 11 e 19).

- Foi lançado o ingresso simbólico de R\$ 800.000,00 (Oitocentos Mil Reais), correspondente à emissão das debêntures (Doc. 11 e 20).

A diferença entre a aplicação em debêntures no valor de R\$ 800.000,00 (Oitocentos Mil Reais) e a liquidação do mútuo (R\$ 721.453,93 (Setecentos e Vinte e Um Mil, Quatrocentos e Cinquenta e Três Reais e Noventa e Três Centavos), ou seja, R\$ 78.546,07 (Setenta e Oito Mil, Quinhentos e Quarenta e Seis Reais e Sete Centavos), origina-se do excedente ocorrido no resgate simbólico do mútuo em

nome de sua genitora EVELINE TEIXEIRA DE FREITAS, cujo valor era de R\$ 175.275,07, ou seja:

R\$ 775.275,07 (Mutuo)
- R\$ 600.000,00 (Debêntures)
= R\$ 175.275,07 (sobra)

No que se refere à subscrição de debêntures no valor de R\$ 1.000.000,00 (Um Milhão de Reais), por JULIANA MATOS DE FREITAS, foi registrada a seguinte movimentação:

- Foi feito um lançamento de resgate simbólico de mútuo titularizado por JULIANA MATOS DE FREITAS, no valor de R\$ 920.966,22 (Novecentos e Vinte Mil, Novecentos e Sessenta e Seis Reais e Vinte e Dois Centavos)- (Doc. 11 e 21);

- Foi feito um lançamento simbólico de ingresso correspondente á emissão das debêntures no valor de R\$ 1.000.000,00 (Um Milhão de Reais) - (Doc. 11 e 22).

A diferença no valor de R\$79.033,78 (Setenta e Nove Mil e Trinta e Três Reais e Setenta e Oito Centavos), provém do excedente do resgate do mútuo em nome de sua madastra EVELINE TEIXEIRA DE FREITAS, conforme a seguir:

R\$ 775.275,07 (mutuo)
- R\$ 600.000,00 (Debêntures)
= R\$ 175.000,00
- R\$ 78.546,07 (valor destinado a Felipe Teixeira de Freitas)
= R\$ 96.729,00 (Excedente)
- R\$ 79.033,78 (Valor destinado a Juliana Matos de Freitas)
R\$ 17.695,22 (sobra)

No que tange a subscrição e integralização no valor de R\$ 400.000,00 (Quatrocentos Mil Reais) em debêntures em nome de JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS FILHO, foram registradas as seguintes movimentações: -Foi lançado o ingresso de R\$ 400.000,00 (Quatrocentos Mil Reais)-(Doc. 11 e 23). -Foi Lançado o resgate simbólico de um mútuo titularizado pelo investidor, no valor de R\$ 50.190,26 (Cinqüenta Mil, Cento e Noventa Reais e Vinte e Seis Centavos) - (Doc. 11 e 24).

A diferença de R\$ 349.809,74 (Trezentos e Quarenta e Nove Mil, Oitocentos e Nove Reais e Setenta e Quatro Centavos) foi composta da seguinte maneira:

- R\$ 17.695,22 (Dezessete Mil, Seiscentos e Noventa e Cinco Reais e Vinte e Dois Centavos), correspondente ao excedente no resgate do mútuo titularizado por sua madastra EVELINE TEIXEIRA DE FREITAS, anteriormente demonstrado;

- R\$ 169.646,96 (Cento e Sessenta e Nove Mil, Seiscentos e Quarenta e Seis Reais e Noventa e Seis Centavos), correspondente ao resgate simbólico de um mútuo titularizado por sua irmã RAQUEL MATOS DE FREITAS (Doc. 11 e 25); e

- R\$ 212.657,82(Duzentos e Doze Mil, Seiscentos e Cinqüenta e Sete Reais e Oitenta e Dois Centavos) são provenientes de recursos disponíveis, conforme sua Declaração de Rendimentos do ano base de 2007 (Doc. 26).

Relativamente à aplicação em debêntures no valor de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais), feita pela FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA na FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A, temos as seguintes movimentações:

- Foi lançado o ingresso de recursos no montante de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais) no caixa da FORTBRASIL ADM. DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A (Doc. 11 e 27).

- Na mesma data há o registro de uma saída de caixa no valor de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais), correspondente a depósitos nos bancos BIC BANCO e BRADESCO (Doc. 11, 28 e 29).

O depósito bancário acima mencionado é prova cabal da efetividade da entrega dos recursos, pois, se ela fosse inexistente, não poderia existir referido depósito.

No que se refere à origem dos recursos, cabe notar que a FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA é um terceiro em relação a FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A, não se sujeitando, portanto, à regra esculpida no Art. 282 do RIR/99.

De fato, o texto normativo não elege os suprimentos como hipótese de omissão de receitas. O que a regra do Art. 282 do RIR/99 enuncia é que os suprimentos, em si, não são fatos aptos a configurar a omissão de receitas. Uma vez provada a omissão é que caberia o arbitramento com base nos suprimentos de caixa feitos a empresa. A regra é clara a esse respeito.

Com efeito, o Art.282 do RIR/99 estabelece que, uma vez 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 hão anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, situações estas que não se ajustam à FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA.

c) De R\$ 201.385,34. em 04/06/2007

RENATO MATOS DE FREITAS obteve os recursos mediante o resgate do investimento em debêntures que mantinha junto à empresa FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBIVEIS S/A (Doe. 30 e 31), no valor de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais).

Com esses recursos houve o ingresso de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais) correspondente à emissão das debêntures na FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A (Doe. 32 e 33).

Na mesma data, ou seja, 04/06/2007 foi efetivado um depósito bancário no BICBANCO no valor de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais), conforme comprovante anexo (Doc. 33 e 34).

Destarte, estão provados de forma cabal, tanto a origem como a efetiva entrega dos recursos (pelo depósito bancário efetivado).

Não procede, portanto, a acusação fiscal, que deve ser desconsiderada.

d) De R\$ 200.651,22 em 06/06/2007

A FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA efetivou a aquisição da debênture de emissão da FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A em 08/06/2007 (Doc. 35), mediante pagamento por meio do cheque n.º. 478, emitido contra o BICBANCO (Doc. 36).

Referido cheque foi utilizado para pagamento de parte de mútuo junto a FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBÍVEIS S/A (Doc. 37), que depositou o mencionado cheque em sua conta junto ao BICBANCO (Doc. 36).

Fica comprovado, assim, o efetivo ingresso dos recursos no caixa da FORTBRASIL ADM. DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A.

No que se refere à origem dos recursos, cumpre notar que a FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA é um terceiro em relação à emitente das debêntures, não estando alcançada pelas disposições do Art. 282 do RIR/99, como já visto antes.

e) De R\$ 200.000,00 em 25/06/2007

A situação relatada pela fiscalização, envolve, na realidade, um mero acerto de contas, que inclui RENATO MATOS DE FREITAS e as empresas FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A e FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBIVEIS S/A.

Com efeito, RENATO MATOS DE FREITAS era credor por debêntures na FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBÍVEIS S/A, no valor de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais).

O acerto teve os seguintes registros:

NA FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBÍVEIS S/A

- Resgate simbólico das debêntures cujo credor era RENATO MATOS DE FREITAS, no valor de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais) (Doc. 38 e 39);

- Foi lançado um recebimento simbólico de R\$ 200.000,00 (Duzentos mil Reais), correspondente à recebimentos de crédito devido junto à FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A (Doc. 38 e 40).

NA FORTBRASIL ADM. DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A

- Ingresso de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais) referente à subscrição e integralização de debêntures (Doc. 41 e 42).

Foi registrada uma saída simbólica de caixa, no valor de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais), relativamente á liquidação de dívida junto à FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBIVEIS S/A (liquidação de títulos antecipados a lojistas)

(Doc. 40 e 41).

Releva destacar, que a empresa FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBIVEIS S/A estava em processo de incorporação pela FORTBRASIL ADM. DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A.

Não procede, assim, a acusação fiscal, eis que trata-se de mera transferência de passivos entre sociedades sob controle de acionistas em comum.

f) De R\$ 400.000,00 em 19/07/2007

RENATO MATOS DE FREITAS e a acionista EVELINE TEIXEIRA DE FREITAS, de fato aportaram R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais) cada um, no investimento em debêntures de emissão da ora impugnante, conforme documentação anexa (Doc. 43, 44 e 45).

Os recursos se originaram de disponibilidades mantidas pelos mesmos, conforme cópias de suas declarações de rendimentos do ano-base de 2007 (Doc. 46 e 47 respectivamente).

O efetivo ingresso dos recursos nos cofres da sociedade fica comprovado pela análise de ficha de caixa (Razão - Doc. 45), que evidencia as destinações de recursos na data.

É relevante destacar, que RENATO MATOS DE FREITAS não está sujeito às regras do Art. 282 do RIR/99, uma vez que não era, à época dos fatos, nem administrador, nem detinha a condição de acionista (Doc. 48).

g) De R\$ 230.539,71 em 31/07/2007

Trata-se, mais uma vez, de mera transferência de passivos entre as empresas FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBIVEIS S/A e FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A.

Com efeito, RENATO MATOS DE FREITAS era credor da FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBIVEIS S/A, no valor de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais), cujo resgate gerou recursos para um investimento de igual montante na FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A. (Docs. 49 e 50).

Vale recordar, por oportuno, que a FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO DE RECEBIVEIS S/A estava em processo de incorporação pela FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A (Doc. 51).

É relevante destacar, que RENATO MATOS DE FREITAS não está sujeito às regras do Art. 282 do RIR/99, uma vez que não era, à época dos fatos, nem administrador, nem detinha a condição de acionista (Doc. 48).

Não procede, assim, a acusação fiscal, que deverá ser desconsiderada.

h) De R\$ 220869,92 em 28/09/2007

A acionista JULIANA MATOS DE FREITAS recebeu, em 03/09/2007, R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais), da empresa FORTBRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, por conta de reembolso por redução de capital daquela (Doc. 52).

Foram estes os recursos aplicados no investimento em debêntures de emissão da impugnante, no valor de R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais).

A efetiva entrega dos recursos à impugnante está comprovada pelos lançamentos no livro Razão. Indicando a destinação dos recursos na data. (Docs. 53 e 54).

Não procede, pois, a acusação fiscal, que deverá ser desconsiderada.

i) De R\$ 100.143,29 em 17/10/2007

Não procede a acusação fiscal. Ocorreu, de fato, o saque para reforço de caixa, no valor de R\$ 100.000,00 (Cem mil reais), mediante a emissão do cheque n.º. 0010, conforme o comprovante em anexo (Doc. 54-a).

Observe-se por oportuno que o valor do aludido cheque encontra-se lançado na coluna dos débitos no extrato bancário, comprovando assim que se trata de um saque (Doc. 54-b). Por outro lado, juntamos a ficha de razão do livro caixa, da data de 17/10/2007, onde consta o saque do cheque no. 0010 (Doc. 54-c) bem como um depósito bancário no valor de R\$100.000,00 efetuado no Banco do Brasil (Doc. 54-d).

Desta forma, constata-se mais um equívoco do fiscalizador responsável pela lavratura dos autos de infração sob combate, restando claro que deverá ser desconsiderada a imputação feita a título de suprimento não comprovado.

j) De R\$ 14.055.750,80 em 31/10/2007

Com efeito, o relato acima decorre de interpretação equivocada da parte do fiscalizador.

Na realidade, ocorreram mudanças no instrumento representativo de dívida. Senão vejamos.

O Sr. RENATO MATOS DE FREITAS era credor por debêntures no valor de R\$ 4.743.140,50. Referido valor foi substituído por contratos de mútuo no valor global de R\$ 4.743.140,50 (Docs. 55, 56 e 57).

O Sr. JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS era credor por debêntures no valor de R\$ 4.352.838,00. Referida dívida foi substituída por contratos de mútuo no valor global de R\$ 5.094.326,18. A documentação comprobatória está em anexo (Docs. 57, 58 e 59).

A acionista JULIANA MATOS DE FREITAS era credora por debêntures, no valor de R\$ 1.845.426,52. Referido valor foi substituído por um contrato de mútuo no valor de R\$ 1.800.000,00 (Docs. 57, 60 e 61).

O acionista JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS FILHO era credor por debêntures no valor de R\$ 826.121,53. Referida dívida foi substituída por um mútuo no valor de R\$ 800.000,00 (Docs. 57, 62 e 63).

O acionista FELIPE TEIXEIRA DE FREITAS era credor por debêntures no valor de R\$ 829.112,00. Referida dívida foi substituída por um mútuo no valor de R\$ 800.000,00 (Docs. 57, 64 e 65).

A acionista EVELINE TEIXEIRA DE FREITAS era credora por debêntures no valor de R\$ 826.648,93. Referida dívida foi substituída por um mútuo no valor de R\$ 800.000,00 (Docs. 57, 66 e 67).

Como se vê, apenas na operação envolvendo o Sr. JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS, ocorreu ingresso significativo de recursos, no montante de R\$ 741.488,18 (diferença a maior entre o valor dos mútuos e a dívida representada por debêntures).

Nada obstante, é de se notar que o Sr. JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS é um terceiro em relação à empresa ora impugnante. Desta maneira, não está ao alcance das disposições do Art. 282 do RIR/99, conforme já mencionado em diversas outras partes desta peça de resistência.

k) De R\$ 117.913,38 em 31/01/2008

A acionista JULIANA MATOS DE FREITAS aportou os recursos indicados originários de suas disponibilidades financeiras, conforme atesta a cópia de sua Declaração de Rendimentos do Ano-base de 2007 (Doc. 09).

Por outro lado, a efetiva entrega dos recursos está comprovada pela realização de depósitos bancários, na mesma data, no valor de R\$ 100.000,00, nos bancos do Brasil e Bic Banco, constituindo-se em prova suficiente da entrega (Doc. 68 e 69).

Não procede, portanto, a acusação fiscal, que deverá ser desconsiderada.

l) De R\$ 200.000,00 em 06/02/2008

O próprio texto do relato da fiscalização já reconhece a efetiva entrega dos recursos à empresa, feita mediante um depósito na conta corrente 5926-9 do Banco do Brasil (doc. 70).

A origem dos recursos está comprovada pelas disponibilidades indicadas na Declaração de RENDIMENTOS do ano-base 2007 (Doc. 09).

Assim, deve ser desconsiderada acusação fiscal, tendo em vista não ter procedência.

m) De R\$ 1.761.501,88 em 20/08/2008

A origem dos recursos nesta operação provem de genitor da Acionista Raquel de Matos de Freitas, Sr. José Marcelo Matos de Freitas, que, na data indicada, era credor da sociedade por mútuo.

Assim, foi contabilizada uma entrada simbólica de recursos no caixa, no valor de R\$ 1.716.771,70, relativa à integralização de capital pela acionista RAQUEL MATOS DE FREITAS (Doc. 71 e 72), e simultaneamente, foi lançado um pagamento simbólico de igual valor a débito da conta de passivo representativa do mútuo em nome de JOSÉ MARCELO MATOS DE FREITAS (Doc. 72 e 73).

Na realidade, não houve nem ingresso nem saída de recursos no caixa da empresa.

Não procede a acusação fiscal, que deverá ser desconsiderada.

n) De R\$ 1.527.991,85 em 25/11/2008

Como já visto em outros tópicos desta peça impugnatória, a FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA é um terceiro em relação à empresa autuada. Desta maneira, não está alcançada pela regra prevista no Art. 282 do RIR/99.

Com efeito, uma vez provada a omissão de receitas é que a autoridade fiscal poderá utilizar como base para o arbitramento, o valor dos suprimentos fornecidos pelas pessoas indicadas no dito Art. 282, desde que não adequadamente comprovadas origem e efetividade da entrega.

Não procede, assim, a acusação fiscal, que deverá ser desconsiderada (ACÓRDÃO 103-22.056, D.O.U. de 11.04.2006).

9. A Turma Julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou parcialmente procedente a impugnação e cancelou a glosa de R\$ 100 mil, de 17/10/2007, bem como reduziu em R\$ 10.800.000,00 a glosa de suprimento de numerário, de 31/10/2007, no valor R\$ 14.037.466,68. Em seguida reajustou o saldo credor de caixa e o reflexo nos valores tributados. A seguir a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

OMISSÕES NO TERMO DE CONSTATAÇÃO. PREJUÍZO À DEFESA. NÃO COMPROVAÇÃO.

As alegadas omissões que estariam presentes no Termo de Constatação, documento que complementou a descrição dos fatos estabelecida no lançamento fiscal, que teriam redundado em prejuízo à defesa, não se confirmaram no caso apreciado pelo fato de a pessoa jurídica haver demonstrado na impugnação pleno conhecimento dos fatos que lhe foram atribuídos, inclusive tendo apresentado uma vasta documentação juntamente com a peça contestatória.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS.

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova. Invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume, cabendo ao contribuinte, de modo a afastar a presunção relativa, provar que o fato presumido não existe no caso concreto.

SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITA.

A não apresentação das contraprovas necessárias a atestar a regularidade dos registros contábeis autoriza a reconstituição da conta caixa, mediante a exclusão dos valores cuja efetividade dos ingressos não restou comprovada por instrumentos hábeis, devendo a tributação recair sobre o maior saldo credor mensal verificado no período.

ESCRITURAÇÃO LASTREADA EM DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando respaldada em documentos hábeis e idôneos.

RESGATE DAS DEBÊNTURES JÁ TRIBUTADAS. NOVA TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é dado à autoridade lançadora voltar a tributar operação relativa ao resgate de debêntures na hipótese de a emissão desse título e o suprimento de caixa respectivo já haverem sido considerados na autuação, tratando-se de procedimento referendado no presente julgado.

DEDUÇÃO DAS EXIGÊNCIAS REFLEXAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não tendo a autuada reconhecido a procedência da autuação relativa à tributação reflexa (CSLL, PIS/Pasep e Cofins), impugnando-as e instaurando o contencioso administrativo, encontrando-se os lançamentos com as respectivas exigibilidades suspensas (art. 151, III CTN), incabível a dedução de tais valores na apuração da base de cálculo do IRPJ, tratando-se de procedimento vedado pelo § 1º do artigo 344 do RIR/1999.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa a mesma solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

10. Cientificada da decisão de primeira instância, em 12.03.2013, a recorrente interpôs recurso voluntário em 26.03.2013 e aduz, em resumo, as seguintes alegações:

- i) é ônus do fisco provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;
- ii) por ser uma S/A de capital fechado e não se submeter às regras da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), emite debêntures em caráter privado, mediante escrituras particulares de emissão de debêntures, arquivadas no órgão de registro do comércio local (JUCEC);
- iii) após citação doutrinária, assenta que as debêntures perpétuas emitidas eram adquiridas por pessoas ligadas formalmente ou por laços familiares por questões de organização das relações de poder da sociedade e, também, por permitir aos aplicadores uma remuneração superior aos juros sobre o capital próprio (JCP);
- v) deve haver a prevalência da essência em relação à forma, ou seja, a realidade é mais importante que a roupagem legal;
- iv) em seguida, pontua sobre cada um dos eventos glosados pela autoridade fiscal, reitera os

pontos aviados em primeira instância, acrescenta argumentos complementares, bem como novos elementos probatórios em decorrência de fatos e situações suscitadas pela DRJ/FOR, os quais serão analisados, de forma pormenorizada, no voto; na trilha da decisão de piso, classificou os eventos glosados nos seguintes tópicos: emissão de debêntures, contratos de mútuo, saque não comprovado, integralização de capital e cessão de direitos creditórios;

v) o conceito constitucional de renda é traduzido por acréscimo patrimonial (RE n.º 117 887-6/SP), isto é da essência da realidade econômica. Com efeito, afigura-se inexplicável o critério adotado pela fiscalização de considerar sem suporte documental hábil e idôneo um recebimento de caixa em espécie, porquanto vige no Brasil o princípio da livre iniciativa (CF Art. 19. IV e 170 caput), cujo corolário é a livre movimentação interna de papel moeda;

vi) por fim, requer seja conhecido e julgado procedente o recurso voluntário para desconstituir os autos de infração lavrados.

11. Em sede de recurso voluntário, observou o relator indício de veracidade e fumaça de bom direito nas provas colacionadas aos autos, haja vista a *“existência de provas externa (elaboradas por instituição financeira) no sentido de que as pessoas físicas indicadas nos contratos de mútuo efetivamente transferiram recursos para a Contribuinte no valor e na data indicados”*.

12. Assim, o feito foi baixado em diligência, nos termos da Resolução n.º 1201-000-208, de 09.06.2016, para que a unidade local adotasse as seguintes providências:

- i) Intime a Contribuinte a apresentar todas as provas de que disponha;
- ii) Analise a documentação que foi juntada em 10/03/2016 no processo e também pela Contribuinte em sede de diligência, fundamentando e individualizando as razões pelas quais conclua pela aceitação, ou não, dessas provas;
- iii) Analise, especificamente, as transferências consubstanciadas nos Documentos 20 e 21 do recurso voluntário, observando se atestam a efetiva transferência de recursos para o caixa da Contribuinte;
- iv) Redija relatório com as conclusões que foram obtidas após a análise dos itens (ii) e (iii) acima;
- v) ao final, intime a Contribuinte do relatório de diligência para que, querendo, se pronuncie no prazo de trinta dias; e
- vi) enfim, devolva os autos a essa relatoria.

13. Realizada diligência fiscal (e-fls. 3.027-3.037) com manifestação da recorrente (e-fls. 3.043 a 3.095), o feito retornou ao CARF.

14. Desta feita, o então relator por entendeu que a autoridade fiscal não cumpriu o seu desiderato, baixou novamente o feito em diligência, nos termos da Resolução n.º 1201-000-514, de 15.06.2018, para que a unidade local adotasse as seguintes providências:

- a) a contribuinte seja intimada a apresentar;
 - a.1) Ata em que se aprovou a emissão de debêntures e Escritura Particular registradas na JUCEC;

a.2) a escrituração contábil de todas as operações (de todas as contas envolvidas) relativas à:

a.2.1) suprimentos de Caixa;

a.2.2) mútuos (tomada do empréstimo e sua quitação);

a.2.3) debêntures (emissão e quitação);

a.2.4) compensações;

a.2.5) integralização de capital;

a.2.6) cessão de direitos creditórios;

a.3) os documentos que dão suporte aos supra-referidos lançamentos contábeis e que ainda não tenham sido apresentados (contratos, cópias de cheques, extratos bancários, recibos etc.);

a.4) quaisquer outros documentos que forem achados pertinentes;

b) o responsável designado pela unidade da Receita Federal da circunscrição da contribuinte:

b.1) efetue o cotejo de todos os lançamentos contábeis com os documentos relacionados, assim como com outros documentos e declarações já constantes nos autos, ou mesmo intimando a contribuinte para que apresente os que forem achados faltantes, para fins de comprovação da origem dos recursos;

b.2) elabore relatório conclusivo do qual se dará ciência à recorrente para que, querendo, manifeste-se no prazo de trinta dias.

Após, com ou sem a manifestação da recorrente, os autos devem retornar para julgamento.

15. Realizada diligência fiscal (e-fls. 3.912 - 3.928), manifestado a recorrente (e-fls. 3.952 – 4.009), o feito retornou ao CARF. A seguir transcrevo o resultado da diligência.

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em atenção à Resolução nº 1201-000.514- 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF no julgamento do Recurso Voluntário interposto pelo interessado acima identificado no processo 10380.729123/2012-02, procedemos à realização de diligência como solicitado.

De início, cumpre manifestar-me sobre a total desnecessidade desta segunda diligência, eis que todos os fatos e provas já estão nos autos, cabendo à autoridade julgadora efetuar, fundamentadamente, o seu juízo de valor sobre a matéria posta a seu exame.

Com efeito, trata-se de (re)analisar se 13 suprimentos ao caixa da empresa recorrente efetuados ao longo de 2007 a 2008 podem ser tidos como regulares sob os aspectos de origem comprovada e efetividade da entrega dos recursos supridos. Não sendo regulares os suprimentos, caberia a recomposição da conta Caixa para a apuração de eventual saldo credor e daí a tributação correspondente, como autorizado por dispositivo legal em vigor.

Dessa maneira, voltemos aos suprimentos questionados.

1) Suprimento de "Caixa" de R\$ 145.918,61 em 05/01/2007

Segundo a autuada, Raquel de Matos Freitas, teria suprido o Caixa no valor de R\$ 5.918,61; Felipe Teixeira de Freitas, no valor de R\$ 70.000,00; e Juliana Matos de Freitas, no valor de R\$ 70.000,00. A origem destes recursos seria de doação de José Marcelo Matos de Freitas, porém na DIRPF/2008 deste não se observa o registro de qualquer doação, bem como não há registro nas DIRPF dos donatários.

Diferentemente do que ocorre em São Paulo, no Ceará não há previsão de qualquer isenção, no caso de doações a pessoas físicas, para o pagamento do imposto sobre doações (o ITCD). Se a doação tivesse ocorrido de fato, e para ser de direito, teria que haver também, além do registro nas declarações de rendimentos dos envolvidos, o recolhimento do ITCD, que não foi feito, ou pelo menos não consta dos autos.

No Relatório de diligência anterior já constava o argumento de que as doações não constavam das declarações do doador e dos donatários e, estranhamente, a atuada não se manifestou contra a imputação.

A origem do suprimento como sendo atribuída às pessoas indicadas pela ora recorrente não encontra amparo em documentos hábeis e idôneos. Tratando-se de suprimento por parte de pessoa ligada (situação presente no tópico em apreciação), não basta a apresentação do contrato de mútuo, nem a alegação de que os supridores teriam capacidade econômica suficiente por uma doação não convenientemente provada. Tem que haver a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, quanto à origem e o efetivo ingresso das quantias tidas por supridas no patrimônio da atuada.

A propósito, observe-se o esclarecedor julgado produzido pela DRJ/Florianópolis:

SUPRIMENTO DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DO INGRESSO DO RECURSO. A comprovação do ingresso dos recursos supridos deve ser feita mediante documentos objetivamente hábeis, sendo insuficientes elementos produzidos pela própria interessada, como contratos de mútuo, declarações escritas, alterações contratuais ou recibos, ou a simples alegação da capacidade econômica ou financeira dos sócios. Não restando comprovado com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem e o efetivo ingresso das quantias supridas à pessoa jurídica, configura-se a omissão de receita, que não pode ser elidida pelo simples lançamento contábil, a débito de Caixa e a crédito de conta do sócio. (ACÓRDÃO N° 0723781, DE 08/04/2011 - DRJ/FLORIANÓPOLIS)

A conclusão a que se chegou nesta diligência não decorreu de novos argumentos ou documentos trazidos pela defesa e poderia muito bem ser tomada pelo relator quando do julgamento do processo. É a mesma do acórdão de primeira instância.

2. Suprimento de "Caixa" de R\$ 9.800.000,00 em 31/05/2007

2.1 Suprimento de R\$ 600.000,00 atribuídos a Eveline Teixeira de Freitas

Na manifestação anterior, Relatório de Diligência de 21/07/2017, ficou claro, como lá demonstrado, que Eveline Teixeira de Freitas era credora da atuada por mútuos realizados entre janeiro e março de 2007:

Não há dúvidas de que Evelíne Teixeira de Freitas era credora da atuada de R\$ 765.994,17, em 31/05/2007, mais a remuneração de R\$ 9.280,90, já descontado do imposto de renda. Contudo, nesse mesmo dia, Eveline recebe, via Caixa, R\$775.275,07 e, ao mesmo tempo, subscreve debêntures no valor de R\$ 600.000,00, recebendo líquido R\$ 175.275,07, quando o saldo de Caixa no dia anterior era de apenas R\$ 10.697,26!

A recorrente reafirma em sua segunda manifestação- no subitem ao item 28 - entregue em atendimento à intimação que lhe foi encaminhada por ocasião da atual diligência que a quitação do empréstimo, "no valor de R\$ 765.994,17, (se

deu) sem efetivo trânsito de caixa, em contrapartida à conta 2.2.01.061.01.00.00".

Adiante, na mesma peça, a recorrente, porém, afirma:

"30. O saldo entre o valor da dívida atualizada de R\$ 775.275,07 e o valor das debêntures de R\$ 600.000,00, no valor de R\$ 175.944,17, foi quitado pela Fortbrasil (Intimada) para a Eveline."

Imagina-se que a quitação tenha ocorrido com o efetivo pagamento e não com o perdão da dívida. Se assim é e considerando que, fora dos suprimentos questionados na ação fiscal, houve o ingresso de apenas R\$ 3.038,46 neste dia (31/05/2007), já haveria saldo credor de caixa, pois, partindo de um saldo anterior de caixa de R\$ 10.697,26, esta conta não conseguiria promover saídas

incontroversas representadas por três depósitos bancários- para não se falar nas

demais saídas- no dia 31/05/2007 no valor de R\$ 200.000,00, mais os R\$ 175.275,07 para pagar a dívida de Eveline. O saldo credor nesta hipótese seria de R\$ 361.539,35, sem considerar os outros lançamentos.

A recorrente utiliza-se de um esquema esdrúxulo de compensações com valores a receber de outros sócios, demonstrado no laudo pericial de fls. 1911, pelo qual o valor líquido de R\$ 175.275,07 a receber de Eveline se distribuiria

entre outros sócios, sobrando ainda um valor a receber de R\$ 17.695,22! O esquema é insustentável! De fato, uma das compensações alegadas dá conta de que Eveline teria cedido R\$ 79.033,78 a Juliana. Contudo, quando se verifica a DIRPF/2008 de Eveline, constata-se que esta era devedora de Juliana, em 31/12/2006, de R\$ 200.000,00, dívida esta que continuou existindo em 31/12/2007. Quer dizer que o que foi cedido não abateu em nada a dívida?

Nesse ponto o relator constata divergência entre o laudo pericial e alegações da recorrente relativa à compensação do valor líquido de R\$ 175.275,07 que Eveline teria a receber. Há de fato um engano no laudo pericial, que não foi coerente com uma compensação que o próprio laudo reconhece posteriormente entre o saldo de R\$ 17.695,22 que Eveline teria ainda a receber após as compensações de Felipe e Juliana, com valor que Marcelo Filho deveria à recorrente. Como dito acima, a compensação é esdrúxula, sendo despiçando maiores comentários.

O relator entende necessário que "sejam demonstrados contabilmente como se deram os ingressos de recursos (datas e valores), cotejando-se os lançamentos contábeis com os documentos correspondentes ... assim como todos os lançamentos relativos à quitação do mútuo". A primeira manifestação da recorrente, entregue em 15/10/2018, após ser intimada da presente diligência, atende, nos parágrafos 14 a 30, ao solicitado pelo relator. **Ressalte-se que todos os documentos juntados já estavam no processo e, portanto, seria desnecessária a nova juntada.**

A constituição de debêntures para a troca de obrigações já existentes, como é o caso, trocar despesa de mútuo por obrigação de debêntures, pode muito bem ser realizada sem envolvimento da conta Caixa. Na verdade, a melhor técnica contábil recomenda uma simples troca de passivos. No entanto, não foi o que ocorreu no caso em estudo.

Não se pode aceitar entradas e saídas de Caixa de maneira simbólica, quando os valores destas entradas e saídas não são coincidentes em datas e valores.

2.2- Suprimento de R\$ 800.000,00 atribuídos a Felipe de Freitas

Felipe emprestou recursos à autuada no valor de R\$ 711.978,09 até 2/03/2007, sendo R\$ 70.000,00 decorrente de uma suposta doação de seu pai; R\$ 295.000,00 decorrente de resgate de aplicação financeira; R\$ 90.000,00 decorrente de suposto recebimento de dividendos de Fortbrasil SCM Ltda; R\$ 185.685,60 decorrente de resgate de aplicação financeira; e R\$ 71.292,49 também decorrente de suposto recebimento de dividendos de Fortbrasil SCM

Ltda.

Em 31/05/2007, Felipe teria recebido os mesmos R\$ 711.978,09 mais R\$ 9.745,84 referente à remuneração líquida do mútuo. É curioso que da remuneração bruta (de R\$ 12.226,89) tenha sido retido R\$ 2.751,05, a título de imposto de renda (veja-se recibo de fls. 1045), mas não tenha sido elaborada a correspondente Declaração de Imposto Retido na Fonte (DIRF) relativa ao beneficiário no ano de 2007.

Não é razoável que a conta Caixa tenha pago, simbolicamente, ao Sr. Felipe R\$ 711.978,09 a título de mútuo mais R\$ 9.475,84, a remuneração líquida dos mútuos, enquanto recebeu, simbolicamente, da mesma pessoa, R\$ 800.000,00. Em outras palavras, Felipe teria ingressado no Caixa, em 31/05/2007, R\$ 78.546,07 (800.000,00 - 711.978,09 - 9.475,84), mas nem isso, porque teria sido "compensado" com valores que Eveline teria a receber da recorrente. Este é um arranjo particular que não pode ser provado com documentos hábeis, pelo que, entendo deva ser mantida a autuação neste ponto.

2.3 Suprimento de R\$ 1.000.000,00 atribuídos a Juliana de Freitas

Juliana emprestou recursos à autuada no valor de R\$ 909.298,94 até 26/04/2007, sendo R\$ 70.000,00 decorrente de uma suposta doação de seu pai;

R\$ 296.418,88 seria decorrente do recebimento de dividendos da Fortbrasil SCM Ltda ; R\$ 120.000,00 decorrente de resgate de aplicação financeira; R\$ 86.380,06 também decorrente de resgate de aplicação financeira; R\$ 125.000,00 sem origem definida, ou como sendo de "recursos próprios"; R\$ 90.500,00 decorrente de resgate de aplicação financeira; e R\$ 121.000,00 decorrente de resgate de aplicação financeira.

Os R\$ 70.000,00 que se diz ser doação de José Marcelo Matos de Freitas, não está confirmado na declaração de Imposto de Renda deste, bem como não há registro na DIRPF da donatária, além de não ter havido o recolhimento do ITCD. A entrega dos R\$ 125.000,00 decorrentes de "recursos próprios", que ocorreu em 08/03/2007, estaria comprovada pelo Contrato de Mútuo (doc. 64 da segunda manifestação após a intimação da presente diligência, mas que já se encontrava juntada aos autos às fls. 1798), pelo extrato bancário da recorrente (doc. 65, também às fls. 1799) e pelos lançamentos contábeis (doc. 66). Efetivamente, o que se tem de concreto com a exibição do extrato de fls. 1799 é que a recorrente recebeu um cheque neste valor no dia 08/03/2007, mas disso não decorre que a origem possa ser atribuída à Sra. Juliana de Freitas. Aliás, na primeira intimação da primeira diligência havia um item que buscava esclarecer a origem do suprimento (fls. 2062):

Item 13) Cópia de frente e verso do cheque (documento 0000000468) que consta do extrato do dia 08/03/2007 da conta 14.051932-5 mantida na Agência 006 do BicBanco pela empresa intimada, além do extrato da conta do supridor neste mesmo dia.

Resposta: a Diligenciada apresenta: (a) o seu extrato bancário; e (b) o Contrato de Mútuo referentes à movimentação financeira em questão (doc. n.º 13).

Ora, o cheque não foi exibido porque, naturalmente, indicava uma outra origem do valor suprido!

A pretexto de trocar as obrigações, Juliana subscreveu debêntures no valor total de R\$ 1.000.000,00 em 31/05/2007, registrado como um suprimento de caixa neste valor. Ocorre que o valor do suposto suprimento supera em R\$ 79.033,78 o valor da dívida quitada. O argumento de que Eveline teria cedido R\$ 79.033,78 não tem a menor fundamentação comprobatória, como já visto acima, pelo que o suprimento deve ser considerado fictício.

Na linha de entendimento já exposto acima, a comprovação do ingresso dos recursos supridos deve ser feita mediante documentos objetivamente hábeis, sendo insuficientes elementos produzidos pela própria interessada, como contratos de mútuo, declarações escritas, alterações contratuais ou recibos, ou a simples alegação da capacidade econômica ou financeira dos sócios.

Não restando comprovado com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem e o efetivo ingresso das quantias supridas à pessoa jurídica, configura-se a omissão de receita, que não pode ser elidida pelo simples lançamento contábil, a débito de Caixa e a crédito de conta do sócio.

2.4 Suprimento de R\$ 400.000,00 atribuídos a José Marcelo de Freitas

Filho

José Marcelo teria depositado, em dinheiro, R\$ 50.000,00 na conta da empresa em 03/05/2007. Tal empréstimo estaria comprovado pelo contrato de Mútuo (doc. 75 da segunda manifestação após a intimação da presente diligência, mas que já se encontrava juntada aos autos às fls. 1806), pelo extrato bancário da recorrente (doc. 76, também às fls. 2154) e pelos lançamentos contábeis (doc. 77).

No dia 31/05/2007, Marcelo Filho subscreveu debêntures no valor total de R\$ 400.000,00, em troca da dívida de R\$ 50.000,00, mais uma compensação de R\$ 17.695,22 de Eveline mais um desembolso em espécie de R\$ 332.114,52.

Reitera-se a mesma argumentação do subitem precedente.

A comprovação do ingresso dos recursos supridos deve ser feita mediante documentos objetivamente hábeis, sendo insuficientes elementos produzidos pela própria interessada, como contratos de mútuo, declarações escritas, alterações contratuais ou recibos, ou a simples alegação da capacidade econômica ou financeira dos sócios.

Não restando comprovado com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem e o efetivo ingresso das quantias supridas à pessoa jurídica, configura-se a omissão de receita, que não pode ser elidida pelo simples lançamento contábil, a débito de Caixa e a crédito de conta do sócio.

2.5 Suprimento de R\$ 200.000,00 atribuídos a Freitas Empreendimentos Ltda.

Aqui não há troca de dívida. A pessoa jurídica Freitas Empreendimentos Ltda. adquiriu debêntures no valor de R\$ 200.000,00 e, para tanto, supriu o Caixa em R\$ 200.000,00. Estes mesmos R\$ 200.000,00 foram depositados em contas correntes titularizadas pela recorrente tendo como suposto depositante a adquirente das debêntures, contudo sem qualquer indicação que permita identificá-lo.

A recorrente informa que não é razoável exigir que os comprovantes de depósito especifiquem o depositante, afirmando que reuniu vários cheques para

efetuar o depósito e junta três comprovantes de depósito bancário que totalizam

R\$ 200.000,00 em 31/05/2007 (Figura 18- fls. 1906), além do doc. 80 das segunda manifestação após a intimação da presente diligência. Do exame desses comprovantes, não é possível atribuir a origem a Freitas Empreendimentos Ltda.

Com efeito, o comprovante do valor de R\$ 139.223,37 depositado na c/c 48177-7 da recorrente no Bradesco identifica o depositante como "o próprio favorecido". Os outros dois comprovantes não identificam o depositante e podem muito bem ser decorrentes da própria operação comercial da recorrente, que não foi reconhecido no resultado do exercício. Aliás, um procedimento para se esconder receitas na contabilidade é exatamente debitar o caixa e creditar um passivo inexistente, cuja exigibilidade não possa ser comprovada (art. 281, III, do RIR/99). A origem dos depósitos não foi comprovada, isto é um fato.

Contrariamente ao que pretende a recorrente, a infração não foi tipificada no art. 282 do Regulamento do Imposto de Renda, que prevê a omissão de receita no caso de falta de comprovação da origem e efetividade da entrega de recursos supridos por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular

da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, mas sim no

artigo 281, inciso I, do mesmo regulamento que caracteriza como omissão no registro de receita a indicação na escrituração de saldo credor de caixa.

2.6 Suprimentos de R\$ 4.200.000,00 atribuídos a José Marcelo Freitas e de R\$ 2.600.000,00 atribuídos a Renato Freitas em 31/05/2007

A recorrente afirma que no dia 31/05/2007 o registro contábil destas transações foi meramente escriturai, sem nenhuma movimentação de recursos. Teria entrado "simbolicamente" R\$ 6.800.000,00, enquanto saía R\$ 6.800.064,65. Criou-se, artificialmente, R\$ 64,55 na saída, violando a coincidência em datas e valores.

Quando os senhores José Marcelo Freitas e Renato Freitas subscreveram debêntures de R\$ 4.200.000,00 e de R\$ 2.600.000,00, respectivamente, o fizeram em troca de crédito que a Fortbrasil Securitizadora, incorporada pela recorrente, tinha com a Fortbrasil Administradora de Cartões de Crédito. É uma confusão só: a Securitizadora era credora da Administradora; a Securitizadora era devedora de José Marcelo Freitas e Renato

Freitas de quase o mesmo valor de que era credora da Administradora. Antes da incorporação da Securitizadora pela Administradora, esta faz um pagamento de R\$ 6.800.064,65 para a Securitizadora; em seguida emite debêntures no valor de R\$ 6.800.000,00 para as pessoas acima indicada, emissão pela qual recebe "simbolicamente" R\$ 6.800.000,00.

A defesa reitera, com base no laudo pericial de fls. 1905, que "*é possível identificar a efetividade e a origem dos recursos questionados pela fiscalização. Nesse sentido, conclui-se que a efetiva entrada de recursos se deu no momento da emissão das primeiras debêntures pela Securitizadora, posteriormente transferidas para a Administradora. Além disso, resta comprovado que Marcelo e Renato possuíam recursos financeiros suficientes para adquirir as respectivas debêntures, quando considerada a totalidade de rendimentos auferidos no período.*"

Quanto a Marcelo Freitas, certamente que havia capacidade financeira para realizar os suprimentos apontados pela defesa, embora não seja razoável a existência de recursos em espécie no valor de R\$ 450.000,00 em 31/12/2003. Não fosse a existência de recursos em espécie em 31/12/2003, não haveria a capacidade financeira do supridor para adquirir debêntures em 2004. Este é apenas um aspecto do problema: a origem. Há que se perquirir sobre um outro

aspecto: a efetiva entrega dos recursos. Não há provas da efetiva entrega dos recursos aos caixas das primeiras adquirentes dos valores mobiliários emitidos pela Fortbrasil Securitizadora de Recebíveis que foram adquiridos posteriormente por Marcelo Freitas.

Com efeito, em 30/12/2004 há apenas o Razão da Securitizadora como prova do recebimento de R\$ 400.000,00 relativo à 2 emissão de debêntures da 29ª à 30ª séries (vide fls. 1690 e Anexo I dos arquivos não pagináveis).

Antes disso, ou depois, há simples recibos emitidos ora por Freitas Empreendimentos, ora por Fortbrasil Fomento Comercial, os primeiros adquirentes das debêntures emitidas, como se verifica abaixo:

- 30/11/2004- recibo de R\$ 200.000,00 emitido por Fortbrasil Fomento Comercial (fls. 1686);
- 02/12/2004- recibos de R\$ 800.000,00 emitido por Fortbrasil Fomento Comercial (fls. 1622/1623/1657/1658);
- 05/01/2005- recibos de R\$ 2.000.000,00 emitido por Fortbrasil Fomento Comercial (fls. 1641 a 1647 e 1668 a 1670);
- 20/01/2005- recibo de R\$ 600.000,00 emitido por Freitas Empreendimentos (fls. 1615), **embora tenha sido dito que o valor das debêntures adquiridas por Marcelo Freitas nesta data era de apenas R\$ 400.000,00** (vide Figura 7 às fls. 1900);
- 08/03/2005- recibo de R\$ 400.000,00 emitido por Freitas Empreendimentos (fls. 1677).

A totalização dos recibos acima representa R\$ 4.400.000,00, embora se esteja falando de R\$ 4.200.000,00. Não há provas da efetividade da entrega dos recursos supridos, mas apenas artifícios que criam obrigações das empresas com as pessoas físicas ligadas.

Relativamente a Renato de Freitas não é diferente. Renato teria adquirido debêntures da Securitizadora, às vezes como quarto comprador, em 19/09/2006 (R\$ 400.000,00 - recibo fls. 1700); em 26/07/2006 (R\$ 200.000,00 - recibo de fls. 1707); em 26/07/2006 (R\$ 600.000,00 - recibo de fls. 1720); em 30/03/2005 (R\$ 600.000,00 - recibo de fls. 1731); em 14/09/2006 (R\$ 200.000,00 - recibo de fls. 1733); e em 14/09/2006 (R\$ 600.000,00 - recibo de fls. 1767).

As DIRPF do período conferem capacidade financeira para as operações, contudo, não há provas da efetividade da entrega dos recursos senão pelos recibos mencionados acima. A comprovação do ingresso dos recursos supridos

deve ser feita mediante documentos objetivamente hábeis, sendo insuficientes elementos produzidos pela própria interessada, como contratos de mútuo, declarações escritas,

alterações contratuais ou recibos, ou a simples alegação da capacidade econômica ou financeira dos sócios.

3. Suprimento de R\$ 200.000,00 atribuídos a Renato Matos de Freitas em

4.6.2007

Atribui-se a Renato Matos de Freitas ter adquirido debênture emitidas pela recorrente no valor de R\$ 200.000,00. A defesa repete os mesmos argumentos já apresentados anteriormente. O Sr. Renato Matos de Freitas teria obtido os recursos mediante o resgate de debêntures que mantinha na empresa Fortbrasil

Securitização no valor de R\$ 200 mil, apresentando como prova do alegado os

documentos 82 a 88 apresentados na segunda manifestação após a intimação para a realização da presente diligência, muitos deles, senão todos, já constantes dos autos.

O sócio supridor teria resgatado debênture, então por ele titulada perante a Fortbrasil Securitização, e com esse recurso adquirido debênture de igual valor,

emitida pela autuada. Ora, se a Fortbrasil Securitização se encontrava em processo de incorporação pela Fortbrasil Administradora, não haveria sentido na operação. Realmente, bastaria aguardar a conclusão da incorporação para que a emissora da debênture passasse a ser considerada a Fortbrasil Administradora, que passaria a assumir a totalidade do ativo e do passivo da empresa incorporada.

Em se tratando de suprimento de numerário por parte de pessoa ligada é pacífico o entendimento acerca da necessidade da comprovação da origem externa do recurso e da efetividade de sua entrega. Quanto à origem, não foi carreada para os autos a documentação concernente à aquisição da debênture junto à Fortbrasil Fomento e, no que se refere à efetiva entrega do recurso, o recibo apresentado não identifica o depositante, motivos suficientes para a manutenção do lançamento em apreciação.

4. Suprimento de R\$ 200.000,00 atribuídos a Freitas Empreendimentos

Ltda em 08/06/2007

A pessoa jurídica Freitas Empreendimentos Ltda. adquiriu debêntures no valor de R\$ 200.000,00 e, para tanto, supriu o Caixa em R\$ 200.000,00, apresentando como prova do alegado os documentos 89 a 91 entregues na segunda manifestação após a intimação para a realização da presente diligência. O documento n.º 90 trata-se do cheque n.º 478 do Banco Bicbanco de titularidade de Freitas Empreendimentos Ltda., que já estava no processo (fls. 1112) em favor da Administradora. Observa-se que o referido cheque foi depositado na conta 52.990-8 no Bicbanco, de titularidade de Fortbrasil Securitização, conforme se infere do exame da figura 47 do laudo pericial (fls. 1935). Na conta Caixa da recorrente consta um pagamento de R\$ 293.874,96 efetuado para "QUITAÇÃO DE MUTUO FORTBRASIL SECURITIZAÇÃO REC". Apegando-se ao entendimento firmado na doutrina administrativa de que a origem e a efetiva entrega dos valores têm de ser "coincidentes em datas e valores", não estaria comprovado suprimento.

5. Suprimento de R\$ 200.000,00 em 25/06/2007 atribuído a Renato Matos de Freitas

Alega a defesa que Renato era credor da Securitizadora no valor total de R\$ 200.000,00, em razão da aquisição, em 31/01/2005, de debênture (2ª emissão 32ª série) de Fortbrasil Fomento, que fora a primeira adquirente da debênture emitida pela Securitizadora. No dia 25/06/2007 a Administradora emitiu debênture (1ª emissão, 53ª série) em face de Renato, mas referida operação não teria gerado efetiva movimentação financeira de recursos, apenas movimentação contábil.

Apresenta, como prova do alegado, os documentos 92 a 97 entregues na segunda manifestação após a intimação para a realização da presente diligência. Todos os documentos já faziam parte dos autos.

Operação dessa natureza, envolvendo em forma triangular a recorrente, uma pessoa natural participante do capital social e a pessoa jurídica Fortbrasil Securitização, já foi objeto de apreciação na presente diligência, o que não impede que se volte a ressaltar a estranheza da operação, em especial pelo fato de a Fortbrasil Securitização encontrar-se em processo de incorporação pela defendente. Também se estranha o fato de que as "liquidações antecipadas" tenham ocorrido em várias datas antes da incorporação porque, não sendo necessárias, poderiam ter sido feitas de uma só vez.

A despeito da documentação apresentada pela recorrente, não há documento comprovando a compra de Renato da Fortbrasil Fomento, o que não é difícil de se providenciar devido a serem pessoas ligadas. Contudo, mesmo que seja apresentado tal documento, ele padecerá do vício de ter sido produzido pelos próprios interessados. Aliás, todos os documentos apresentados, os indicados de n.º 92 a 97, padecem deste vício.

6. R\$ 400.000,00 em 19/07/2007 atribuídos a Eveline Teixeira de Freitas e Renato Matos de Freitas

Referem-se ao investimento de Eveline e Renato na aquisição das debêntures (.la emissão, séries 57 e 58) emitidas pela Administradora, conforme certificados de emissão de debênture e lançamentos contábeis (documentos 98 a 102 entregues na segunda manifestação após a intimação para a realização da presente diligência). Tratam-se de documentos produzidos pelos próprios interessados, o que por si só é insuficiente para comprovar a operação. Seria desejável a apresentação de cópias de depósitos em conta bancária da autuada

que permitisse a identificação dos depositantes das quantias tidas por supridas.

De fato, pela relevância da operação, a cautela recomendava que os supridores primeiramente depositassem os valores em suas contas bancárias e, em um momento seguinte, os transferissem para a conta bancária da pessoa jurídica autuada.

7. R\$ 200.000,00 em 31/07/2007 atribuído a Renato Matos de Freitas

A recorrente alega que a movimentação em referência teve origem em 3.11.2004, quando a empresa Fortbrasil Securitizadora emitiu debêntures em nome da sociedade Freitas Empreendimentos, que adquiriu a respectiva debênture com o pagamento no valor total de R\$ 200.000,00. Em 19.9.2006, Renato de Freitas adquiriu a referida debênture, tornando-se credor da Securitizadora. Apresenta, como prova do alegado, os documentos 103 a 107 entregues na segunda manifestação após a intimação para a realização da presente diligência.

Analisando os documentos referidos, o único hábil a comprovar alguma coisa é o 104 (já anexado às fls. 1832) porque tem a interveniência de uma instituição financeira. Contudo, o documento, o comprovante de uma TED no valor de R\$ 1.000.000,00 tendo como emitente a Fortbrasil Empreendimentos e como destinatária a Fortbrasil Securitizadora, não é do exato valor correspondente à debênture adquirida. Assim, nem esta operação, da aquisição de debênture, está comprovada. De resto, todos os outros documentos foram produzidos pelos próprios interessados, sem corroboração por documentos de terceiros.

8. R\$ 200.000,00 em 28/09/2007 atribuídos a Juliana Matos de Freitas

Os recursos utilizados por Juliana para a aquisição de debêntures de emissão da Requerente têm origem em um adiantamento pago pela sociedade Fortbrasil SCM Ltda. (SCM) em seu favor (3.9.2007), a título de antecipação para futura redução de capital da companhia. Com os recursos recebidos da SCM, Juliana adquiriu debênture emitida pela Requerente, no valor nominal de R\$ 200.000,00. Apresenta, como prova do alegado, os documentos 108 a 111 entregues na segunda manifestação após a intimação para a realização da presente diligência. Destes documentos, o único com aptidão para comprovar alguma operação é o extrato reproduzido na figura 58 do laudo pericial (fls. 1945). Trata-se de extrato emitido pelo Banco do Brasil contendo parte da movimentação

no dia 03/09/2007 da conta 11.309-3 mantida pela Fortbrasil SCM Ltda. Neste extrato está destacado o saque do cheque 650436 no valor de R\$ 200.000,00 pretensamente utilizado por Juliana para efetuar a aquisição de

debênture no dia 28/09/2007. Em outras palavras, Juliana teria sacado R\$ 200.000,00 em espécie e aguardado mais de três semanas, com o dinheiro em sua posse, para comprar as debêntures! Interessante que os extratos bancários

da supridora, apresentados anteriormente (fls. 2263/2290 e fls. 2291/2413), mostram que Juliana estava devedora do banco em 03/09 em R\$ 20,80, que só

veio a ser solucionado com o depósito de R\$ 200,00 no dia 04/09. Em 17/09/2007, Juliana raspou a conta investimento para enviar uma TED de R\$ 53.299,06, permanecendo o resto do mês com um saldo irrisório, o que reforça a tese de que Juliana jamais recebeu os R\$ 200.000,00 que diz ter recebido (fls.

1170). Não pode, portanto, ter havido o suprimento questionado.

9. Suprimento em 31/10/2007 de R\$ 3.237.466,68 (após decisão de 1ª instância)

A defesa pretende que as - debêntures emitidas pela requerente em nome de seus sócios em 2007, no valor total de R\$ 14.037.466,68" sejam convertidos em contratos de mútuo: "com a liquidação das referidas debêntures, em 31.10.2007, os créditos gerados com o resgate dos títulos de dívida foram convertidos em contratos de mútuo com a Requerente, nos mesmos valores originalmente acordados" (grifos não são do original). Apresenta, como prova do alegado, os documentos 112 a 115 entregues na segunda manifestação após a intimação para a realização da presente diligência.

Há, porém, inconsistências da afirmação que se demonstra com os próprios documentos juntados aos autos:

- Marcelo de Freitas subscreveu debêntures no valor de R\$ 4.200.000,00 em 31/05/2007 e não poderia converter em mútuo de R\$ 5.094.326,18, a não ser que despendesse mais R\$ 894.326,18;
- Eveline de Freitas subscreveu debêntures no valor de R\$ 800.000,00 (R\$ 600.000,00 em 31/05/2007 e R\$ 200.000,00 em 19/07/2007) e poderia ter a conversão em mútuo do mesmo valor;
- Felipe de Freitas subscreveu debêntures no valor de R\$ 800.000,00 e poderia ter a conversão em mútuo do mesmo valor;
- Marcelo de Freitas Filho subscreveu debêntures no valor de R\$ 400.000,00 e não poderia converter em mútuo de R\$ 800.000,00 a não ser que despendesse mais R\$ 400.000,00;
- Renato de Freitas subscreveu debêntures no valor de R\$ 3.400.000,00 (R\$ 2.600.000,00 em 31/05/2007 e R\$ 200.000,00 em 04/06/2007 e em outras três oportunidades, 25/06/2007, 19/07/2007 e em 31/07/2007) e não poderia converter em mútuo de R\$ 4.743.140,50 a não ser que despendesse mais R\$ 1.343.140,50;
- Juliana de Freitas subscreveu debêntures no valor de R\$ 1.200.000,00 (R\$ 1.000.000,00 em 31/05/2007 e R\$ 200.000,00 em 28/09/2007) e não poderia ter a conversão em mútuo de R\$ 1.800.000,00 a não ser que despendesse mais R\$ 600.000,00.

O valor das inconsistências - o valor dos desembolsos necessários para completar os mútuos efetuados- soma R\$ 3.437.466,68 em 31/10/2007 e este seria o valor a ser mantido pelo acórdão de primeira instância, por absoluta falta de comprovação, com documentos hábeis e idôneos, da origem e efetiva entrega dos recursos tidos como supridos ao caixa da empresa autuada. Contudo, como o acórdão manteve apenas R\$ 3.237.466,68, este deverá ser o valor a ser mantido.

Apreciando os documentos juntados tem-se que:

- entre os documentos juntados sob o número 112, está a contabilização da conta Caixa no dia 31/10/2007;

- entre os documentos juntados sob o número 113, que seriam "debêntures emitidas em benefício de Renato" (item 57 da 2ª manifestação) há: 01 certificado de emissão de debênture com data de 25/06/2007 tendo Renato como adquirente; 01 comprovante de depósito em cheque BIC de R\$ 200.000,00 em 25/06/2007 sem identificação do depositante; 01 certificado de emissão de debênture com data de 27/06/2007 tendo Renato como adquirente; 01 comprovante de depósito em cheque BIC de R\$ 200.000,00 em 27/06/2007 sem identificação do depositante; 01 certificado de emissão de debênture com data de 27/07/2007 tendo Renato como adquirente; 01 comprovante de depósito em cheque BIC de R\$ 200.000,00 em 27/07/2007 sem identificação do depositante; 01 certificado de emissão de debênture com data de 30/07/2007 tendo Renato como adquirente; 01 comprovante de depósito em cheque BIC de R\$ 200.000,00 em 27/07/2007 sem identificação do depositante; 01 certificado de emissão de debênture com data de 30/08/2007 tendo Renato como adquirente; 01 comprovante de depósito em cheque BB de R\$ 200.000,00 em 30/08/2007 sem identificação do depositante; 01 certificado de emissão de debênture com data de 03/09/2007 tendo Renato como adquirente; 01 comprovante de depósito em cheque BB de R\$ 200.000,00 em 03/09/2007 sem identificação do depositante. As debêntures de 27/06, 27/07, 30/07, 30/08 e 03/09 não transitaram pela conta Caixa, mas não se pode afirmar que tenha havido comprovação da origem, pois todos os depósitos não permitem a identificação do depositante;
- entre os documentos juntados sob o número 114, que seriam debêntures emitidas em benefício de Juliana há: 02 certificado de emissão de debênture com data de 22/08/2007 tendo Juliana como adquirente; 01 comprovante de depósito em cheque BIC de R\$ 400.000,00 em 22/08/2007 sem identificação do depositante; 01 certificado de emissão de debênture com data de 03/10/2007 tendo Juliana como adquirente; 01 comprovante de depósito em cheque BIC de R\$ 200.000,00 em 03/10/2007 sem identificação do depositante. Todas as debêntures indicadas não transitaram pela conta Caixa, mas não se pode afirmar que tenha havido comprovação da origem, pois todos os depósitos não permitem a identificação do depositante;
- entre os documentos juntados sob o número 115, que seriam debêntures emitidas em benefício de José Marcelo há: 01 certificado de emissão de debênture com data de 29/06/2007 tendo José Marcelo como adquirente; 01 comprovante de depósito em cheque BIC de R\$ 200.000,00 em 29/06/2007 sem identificação do depositante; 01 certificado de emissão de debênture com data de 02/07/2007 tendo José Marcelo como adquirente; 01 comprovante de depósito em cheque BIC de R\$ 200.000,00 em 02/07/2007 sem identificação do depositante. Todas as debêntures indicadas não transitaram pela conta Caixa, mas não se pode afirmar que tenha havido comprovação da origem, pois todos os depósitos não permitem a identificação do depositante.

É de uma clareza meridiana que os recursos utilizados nos depósitos acima decorrem da própria atividade empresarial da recorrente.

Para concluir o exame das infrações cometidas em 2007 é importante ressaltar que os membros da família Freitas utilizam-se do artifício de inflar ou produzir créditos dos familiares junto às empresas do grupo para, em momento posterior, esconder receitas utilizando-se de mútuos ou debêntures..

A este respeito veja-se, por exemplo, que Renato de Freitas, a despeito de ter realizado suprimentos de R\$ 4.743.140,50 para a Fortbrasil Administradora no

ano de 2007, indicou um crédito bem maior em sua DIRPF/2008, de R\$ 5.143.140,50, conforme declaração juntada agora aos autos. Por outro lado, se

tiverem sido contabilizadas, por outra conta que não a conta Caixa, as debêntures de 27/06, 27/07, 30/07, 30/08 e 03/09, Renato possuiria um crédito de R\$ 5.743.140,50, com um acréscimo de R\$ 600.000,00 ao declarado, contra a empresa e, nesta hipótese, incorreria fatalmente num acréscimo patrimonial a

descoberto de R\$ 501.528,44, como se demonstra:

Discriminação	Valor
1. Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva	875.908,53

2. Bens e Direitos em 31/12/2006	4.462.938,26
3. Bens e Direitos em 31/12/2007 (declarado)	5.254.823,08
3'. Bens e Direitos em 31/12/2007 (apurado)	5.854.823,08
4. Dívidas e Ônus Reais em 31/12/2006	872.935,66
5. Dívidas e Ônus Reais em 31/12/2007	858.487,78
6. Variação patrimonial declarada (3-2)	791.884,85
7. Variação patrimonial apurada (3'-2)	1.391.884,85
8. Disponibilidades durante o ano de 2007 (1+4-5)	890.356,41
9. Acréscimo patrimonial a descoberto (7-8)	501.528,44

10. Suprimento de R\$ 100.000,00 atribuídos a Juliana em 31/01/2008

Tal movimentação decorre de contrato de mútuo celebrado entre a Requerente Juliana de Freitas em 31.1.2008 e comprova o alegado com os documentos 116 118 entregues na segunda manifestação após a intimação para a realização da presente diligência.

Apreciando os documentos juntados tem-se que:

- sob o número 116 consta um contrato de mútuo de R\$ 100.000,00 tendo Juliana como mutuante;
- sob o número 117 constam 02 comprovantes de depósito em dinheiro, sendo um no Banco do Brasil no valor de R\$ 95.000,00 e outro de R\$ 5.000,00 no Bicbanco, ambos sem identificação do depositante;
- sob o número 118 consta a contabilização da operação pela conta Caixa.

Não há, portanto, a comprovação da origem da operação, por falta de identificação do depositante, que se presume decorrer da própria atividade da pessoa jurídica.

11. Suprimento de R\$ 200.000,00 atribuídos a Juliana em 6.2.2008

Tal movimentação decorre de contrato de mútuo celebrado entre a Requerente e Juliana de Freitas em 6.2.2008 e comprova-se o alegado com os documentos 119 entregues na segunda manifestação após a intimação para a realização da presente diligência.

Apreciando os documentos juntados tem-se que consta 01 comprovante de depósito em dinheiro no Banco do Brasil no valor de R\$ 200.000,00 sem identificação do depositante e, portanto, sem comprovação da origem.

12. Integralização de capital de R\$ 1.176.771,70 por Raquel Matos de Freitas em 29/08/2008

A operação corresponde a integralização em aumento de capital na Requerente pela Sra. Raquel de Freitas, no valor total de R\$ 1.176.771,70, ocorrida no ano-calendário de 2008. A referida transação envolveu as seguintes operações: (a) saída escritural de caixa para liquidação de dívida de mútuo com o Sr. José Marcelo, no valor de R\$ 1.176.771,70; e (b) entrada escritural de caixa para integralização em aumento de capital da Sra. Raquel de Freitas, no valor de R\$ 1.176.771,70.

Na perspectiva das Pessoas Físicas (Sr. José Marcelo e Sra. Raquel de Freitas) a operação foi acertada através de operação de mútuo e de outros acordos privados. A DIRPF de 2008 da Sra. Raquel de Freitas mostra que foi declarada a integralidade das cotas adquiridas, o que demonstra a existência e

origem para a aquisição da participação societária. O Parecer Técnico demonstra de forma minuciosa o impacto na DIRPF da Sra. Raquel de Freitas.

A recorrente tenta manipular dados da DIRPF/2009 de Raquel de Freitas para pugnar pela capacidade da sócia de efetuar a integralização de capital, mas não

enfrentou a demonstração da impossibilidade de ter efetuado o aporte para o aumento de capital como registrado no Relatório de Diligência anterior.

Com efeito, Raquel indica rendimentos tributáveis líquidos de R\$ 4.457,52; rendimentos tributados exclusivamente na fonte de R\$ 15.224,30; bens e direitos de R\$ 5.337.901,19 em 31/12/2007. Ao longo de 2008, Raquel adquiriu dívidas de: R\$ 831.873,00 com "FREITAS EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ 02.212.508/0001- 89, REFERENTE AQUISICAO DE ACOES" que não representam a entrada de dinheiro para ela; e de R\$ 300.000,00 com "JOSE MARCELO MATOS DE FREITAS, CPF 002.784.913-91" que, em tese, poderia ser usado na integralização de capital da Administradora, mas é insuficiente: o valor dos bens e direitos em 31/12/2008 importou em R\$ 6.230.608,59.

Ou seja, ela apresenta em sua DIRPF/2009 uma variação patrimonial a descoberto de R\$ 573.025,58!

Não há origem, portanto.

13. Suprimento de R\$ 1.527.991,85 em 25/11/2008 atribuído a Freitas Empreendimentos

O suprimento mencionado refere-se a cessão de créditos da Administradora para Freitas Empreendimentos e, conforme asseverado pelo laudo pericial, o recurso foi recebido em espécie, não havendo prova da efetiva entrega, conforme o próprio laudo pericial revela: *o pagamento se deu com recursos em espécie, não existem outros documentos que comprovem a efetividade da entrega de tais recursos que não as razões contábeis da conta caixa e o recibo assinado entre as partes* (fls. 1965).

Estes documentos mencionados constam do conjunto 122 e 123. Por fim, a recorrente faz a juntada das atas e escrituras de emissão de debêntures no conjunto de documentos de nº 124 a 134.

Proceder-se-á à ciência da recorrente à presente diligência, dando-lhe o prazo de trinta dias para novamente se manifestar, o que certamente será exercido, mas o que quer que seja alegado deverá ser objeto de apreciação pela autoridade julgadora. Todos os esclarecimentos pertinentes à solução do presente litígio, em sede de diligência fiscal, foram feitos. Junta-se, também, em arquivos não pagináveis, a planilha, em Excel, de recomposição da conta caixa para que eventuais ajustes possam ser feitos.

Era o que tinha a informar.

16. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

17. Os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário e do recurso de ofício – valor exonerado R\$ 6.943.639,70 – já foram analisados por ocasião da Resolução nº 1201-000-208, de 09.06.2016, razão pela qual deles conheço.

18. Trata-se de autos de infração em que a autoridade fiscal glosou vários suprimentos de caixa em razão da não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, de valores depositados na conta caixa. Com efeito, tributou-se como omissão de receita o maior valor de saldo credor de caixa apurado no período, nos termos do art. 281 do RIR/99.

19. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar se a documentação apresentada pela recorrente, tanto em sede recursal quanto de diligência fiscal, é suficiente para elidir a presunção de omissão de receita apurada pela autoridade fiscal.

Saldo credor de caixa

20. O art. 281 do RIR/99¹ estabelece que: “o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa [...] autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

21. Assim, se o sujeito passivo não demonstrar a integralidade dos valores que supriram a conta caixa, correta a exclusão do montante não comprovado e a tributação, como omissão de receita, do saldo credor daí resultante.

Suprimento de caixa

22. O art. 282 do RIR/99², por sua vez, ao tratar do suprimento de caixa, dispõe que: “provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas”.

23. No suprimento de caixa tem-se presunção de omissão de receita decorrente de valores de recursos de caixa fornecidos à sociedade por pessoas ligadas, a qual pode ser elidida mediante a comprovação cumulativa da efetiva entrega e origem dos recursos.

24. A prova da efetividade da entrega pode ocorrer, por exemplo, mediante cheque depositado na conta da sociedade ou transferência bancária. Tais meios apenas demonstram que o recurso foi entregue para sociedade. A prova da origem, por sua vez, tem por escopo demonstrar que os recursos entregues têm origem externa à sociedade.

25. Com efeito, a prova da origem com base apenas na existência de depósitos bancários ou de cheques emitidos pelos supridores em favor da sociedade não é suficiente, pois esses fatos comprovam apenas a efetividade da entrega dos valores e o legislador discriminou outra exigência – a prova da origem³. A comprovação desta é fundamental, pois “se o sócio carrega recursos à 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”⁴.

26. Ademais, depósitos bancários não configuram origem de recursos. Tanto que caracteriza omissão de receita a não comprovação de origem de depósito bancário⁵. Origem exprime a procedência, a causa, a fonte, o motivo, o fundamento. Depósitos bancários, na espécie, configuram apenas meios para que os recursos cheguem à sociedade, registros de recursos, portanto, não têm o condão de explicitar a causa, de explicar ou demonstrar, por si só, a verdadeira origem do recurso.

¹ Cf. Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º.

² Cf. Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º.

³ Cf. Acórdão CARF CSRF/01-05.300, de 21 de setembro de 2005.

⁴ Cf. Acórdão CARF CSRF/01-05.231, de 13 de junho de 2005.

⁵ Cf. Art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

27. Por outro lado, a “a simples prova da capacidade financeira do supridor não basta para comprovação dos suprimentos efetuados à pessoa jurídica. Faz-se necessário, para tal, a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas⁶”.

28. A corroborar o exposto a súmula vinculante CARF nº 95 dispõe que “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”. (Grifo nosso).

29. A seguir alguns precedentes deste CARF:

Acórdão CARF nº 101-96.540, de 24.01.2008

MÚTUO. COMPROVAÇÃO - A efetividade da realização de mútuo há que ser comprovada mediante prova da transferência dos recursos financeiros mutuados.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA- A falta de comprovação da efetividade dos ingressos contabilizados autoriza sua exclusão da conta caixa. O saldo credor de caixa, que resultou da retirada dos valores referentes a empréstimos não comprovados, caracteriza a presunção de omissão de receitas em montante equivalente.

LANÇAMENTOS CONEXOS. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são conexos, as conclusões relativas ao lançamento do IRPJ devem prevalecer na apreciação dos lançamentos da CSLL, do PIS e da COFINS, exceto quanto às argüições ou elementos de prova específicos.

Acórdão CARF nº 107-07904, de 26.01.2005

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA – Se o contribuinte não logra afastar a apuração de saldo credor de caixa, derivado do expurgo feito na conta de valores lá debitados, porém não comprovados, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente ao do saldo credor apurado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA IRFONTE - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COFINS - Em se tratando de lançamentos decorrentes, mantida a tributação denominada matriz, deve-se dar a estes o mesmo destino.

Acórdão CARF nº 101-95.328, de 09.12.2005

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - São inválidos os suprimentos quando não comprovados com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores a época do aporte dos recursos, bem como, comprovado que determinados cheques emitidos pela contribuinte, contabilizados a débito da conta caixa, destinavam-se a pagamentos de outras obrigações da empresa que não transitaram pela referida conta.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE CAIXA - A presunção legal de omissão de receita decorrente de suprimentos de caixa, só é elidida pela comprovação concomitante da efetiva entrega e da origem dos recursos respectivos.

⁶ Cf. Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 242 de 11.03.1971 .

No mesmo sentido: "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 (Acórdão: CSRF/01-05.231, de 13.06.2005)

LANÇAMENTO DECORRENTES - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa. Recurso negado.

Acórdão CARF nº CSRF/01-05.231, de 13.06.2005

IRPJ- OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS - O suprimento de caixa realizado pelo sócio pessoa física da empresa, ainda que através de cheque nominativo à firma, caracteriza omissão de receita, quando devidamente intimada não comprova a origem externa dos recursos. 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.

30. Na espécie, a autoridade fiscal apurou omissão de receita decorrente de saldo credor de caixa (art. 281) e não de suprimento de caixa (art. 282), a despeito de a maior parte dos valores apurados sujeitarem-se a essa última norma. Assim, os valores sujeitos ao regramento do suprimento de caixa cuja origem e/ou efetividade de entrega não foram comprovadas foram glosados da conta caixa e apurado saldo credor, não se tributou o suprimento diretamente. Os demais valores foram glosados em função de ausência de prova suficiente para elidir o saldo credor.

31. A seguir detalhamento dos valores glosados que ensejaram saldo credor de caixa:

Data	Natureza do Suprimento	Supridor	Valor glosado	
			Individual	Consol. Data
31/05/2007	Emissão de Debêntures	Freitas Empreendimentos Ltda.	200.000,00	9.800.000,00
31/05/2007	Emissão de Debêntures	Eveline Teixeira de Freitas	600.000,00	
31/05/2007	Emissão de Debêntures	Felipe Teixeira de Freitas	800.000,00	
31/05/2007	Emissão de Debêntures	José Marcelo Matos de Freitas	4.200.000,00	
31/05/2007	Emissão de Debêntures	José Marcelo Matos de Freitas Filho	400.000,00	
31/05/2007	Emissão de Debêntures	Juliana Matos de Freitas	1.000.000,00	
31/05/2007	Emissão de Debêntures	Renato Matos de Freitas	2.600.000,00	
04/06/2007	Emissão de Debêntures	Renato Matos de Freitas	200.000,00	200.000,00
06/06/2007	Emissão de Debêntures	Freitas Empreendimentos Ltda.	200.000,00	200.000,00
25/06/2007	Emissão de Debêntures	Renato Matos de Freitas	200.000,00	200.000,00
19/07/2007	Emissão de Debêntures	Eveline Teixeira de Freitas	200.000,00	400.000,00
19/07/2007	Emissão de Debêntures	Renato Matos de Freitas	200.000,00	
31/07/2007	Emissão de Debêntures	Renato Matos de Freitas	200.000,00	200.000,00
28/09/2007	Emissão de Debêntures	Juliana Matos de Freitas	200.000,00	200.000,00
05/01/2007	Contrato de Mútuo	Raquel de Matos Freitas	5.918,61	145.918,61
05/01/2007	Contrato de Mútuo	Felipe Teixeira de Freitas	70.000,00	
05/01/2007	Contrato de Mútuo	Juliana Matos de Freitas	70.000,00	
31/10/2007	Contrato de Mútuo	José Marcelo Matos de Freitas	5.094.326,18	14.037.466,68
31/10/2007	Contrato de Mútuo	Eveline Teixeira de Freitas	800.000,00	
31/10/2007	Contrato de Mútuo	Felipe Teixeira de Freitas	800.000,00	

31/10/2007	Contrato de Mútuo	José Marcelo Matos de Freitas Filho	800.000,00	
31/10/2007	Contrato de Mútuo	Renato Matos de Freitas	4.743.140,50	
31/10/2007	Contrato de Mútuo	Juliana Matos de Freitas	1.800.000,00	
31/01/2008	Contrato de Mútuo	Juliana Matos de Freitas	100.000,00	100.000,00
06/02/2008	Contrato de Mútuo	Juliana Matos de Freitas	200.000,00	200.000,00
29/08/2008	Integralização Capital	Raquel de Matos Freitas	1.716.771,70	1.716.771,70
25/11/2008	Cessão Direitos Creditórios	Freitas Empreendimentos Ltda.	1.527.991,85	1.527.991,85
17/10/2007	Saque Não Comprovado	-	100.000,00	100.000,00
Soma		-	29.028.148,84	29.028.148,84

Valores relacionados à emissão de debêntures

32. Debêntures são valores mobiliários que conferem ao seu titular direito de crédito em face da companhia emissora nas condições constantes da escritura da emissão e, se houver, do certificado⁷. Enquanto o investimento captado por ações não tem devolução compulsória (os investidores são sócios da empresa, com direito a voto, participando dos lucros e arcando com prejuízos em conjunto) as debêntures representam dívidas referentes a um empréstimo, que deverão ser pagas com juros e correção monetária⁸.

33. Apenas a emissão pública de debêntures está sujeita ao registro e às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), conforme preceitua a Lei nº 6.385, de 1976.

34. A emissão de debêntures pode ainda ocorrer como instrumento de mútuo, situação em que a companhia contrata com determinadas pessoas empréstimo a ser formalizado mediante entrega de debêntures. Adota-se esse instrumento quando os mutuantes “preferem as debêntures ao contrato de mútuo a fim de terem a possibilidade de repassar ao mercado seus créditos contra a companhia emissora”. Nessa hipótese, se o subscritor da emissão fizer distribuição perante o mercado, de modo a caracterizar emissão pública, deverá obter registro na CVM (Lei nº 6.385, de 1976, art. § 2º, IV)⁹. Como veremos adiante, a recorrente tentou utilizar esse instrumento por vias indireta, o que gerou impacto na conta caixa.

35. O ato de deliberação sobre a emissão de debênture determina as normas sobre subscrição ou colocação e o tipo das debêntures. “A subscrição compreende não só a assinatura do respectivo boletim de subscrição, mas, também, o pagamento do preço de subscrição, denominado integralização¹⁰”, o qual pode ser à vista ou a prazo, de acordo com as disposições previstas na escritura de emissão e no certificado, se houver.

⁷ GUIMARÃES, Francisco José Pinheiro. Debêntures. In: BULHÕES PEDREIRA, José Luiz; LAMY FILHO, Alfredo. (Coords.). Direito das Companhias. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 422-467.
Lei nº 6.404, de 1976, art.52.

⁸ Disponível em: http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/ acesso_informacao/servidores/estagios/2-Materia-sobre-a-CVM-e-o-Mercado-de-Valores-Mobiliarios.pdf

⁹ GUIMARÃES, Francisco José Pinheiro. Debêntures. In: BULHÕES PEDREIRA, José Luiz; LAMY FILHO, Alfredo. (Coords.). Direito das Companhias. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 426.

¹⁰ GUIMARÃES, Francisco José Pinheiro. Debêntures. In: BULHÕES PEDREIRA, José Luiz; LAMY FILHO, Alfredo. (Coords.). Direito das Companhias. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 443-444.

36. Na maioria das vezes a subscrição é feita para pagamento à vista, a depender da necessidade da companhia. O pagamento a prazo, via de regra, reserva-se às operações de financiamento de projetos em que não haja necessidade premente de recursos¹¹.

37. A Lei 6.404, de 1976¹², permite ainda a emissão das denominadas debêntures perpétuas cujo vencimento somente ocorre nos casos de inadimplemento da obrigação de pagar juros e dissolução da companhia, ou de outras condições previstas no título.

38. *In casu*, a recorrente transformou-se de Ltda. para S/A em 24.05.2007 (e-fls. 1.150); em 25.05.2007 deliberou sobre a 1ª emissão de debêntures, fazendo constar da ata de assembleia geral extraordinária que “os recursos obtidos através da referida emissão serão destinados ao desenvolvimento das atividades exercidas pela Emissora” e que “a integralização será feita em moeda corrente e poderá ser realizada em parcela única, no ato da subscrição, ou em duas parcelas de R\$ 100.000 (cem mil reais) cada uma” (e-fls. 3.872); em 28.05.2007 registrou na junta comercial local escritura particular de emissão de debêntures, de acordo com as condições deliberadas em assembleia, ou seja, integralização à vista (e-fls. 3.876).

39. Ato seguinte, a recorrente emitiu certificados de aquisição de debêntures perpétuas em benefício de pessoas ligadas, os quais prescrevem que a integralização das debêntures subscritas deve ser em “moeda corrente” e “em parcela única”, conforme modelo abaixo (e-fls. 460-453):

CERTIFICADO DE AQUISIÇÃO DE DEBENTURE

[...]

1.DA COMPANHIA EMISSORA

A FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A. sociedade por ações, por prazo indeterminado, com sede na Rua Edmilson Pinheiro [...]

2. DO DEBENTURISTA

Adquire a presente debênture **EVELINE TEIXEIRA FREITAS**, nas formas e condições adiante esposadas.

[...]

7. DATA DE VENCIMENTO E RENDIMENTO

Esta debênture é **permanente**, ou seja, não possui prazo de vencimento prefixado, **obrigando-se a Emissora a proceder apenas ao pagamento da remuneração da debênture**, podendo ser de forma mensal e sucessiva, ou de forma semestral ou anual, sendo fixada a taxa que esteja em vigor para a remuneração dos títulos públicos emitidos pelo Tesouro Nacional — SELIC, nos termos do fixado periodicamente pelo Banco Central do Brasil, de acordo com as normas do Conselho Monetário Nacional, a qual é obtida nos jornais de grande circulação no país.

Ocorrera o vencimento da debênture no caso de dissolução da companhia Emissora.

8. EMISSÃO DE CERTIFICADOS

A Emissora emite o presente certificado de debenture por **solicitação do debenturista**.

9. INTEGRALIZAÇÃO

A integralização da debenture subscrita será feita em moeda corrente e será realizada em parcela única, no ato da subscrição. (Grifo nosso; e-fls. 463)

¹¹ GUIMARÃES, Francisco José Pinheiro. Debêntures. In: BULHÕES PEDREIRA, José Luiz; LAMY FILHO, Alfredo. (Coords.). Direito das Companhias. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 444.

¹² Cf. Lei 6.404, de 1976, art. 55, §3º, realocado para o §4º desse mesmo artigo com o advento da Lei nº 12.431 de 2011.

40. Todavia, a despeito de constar da escritura particular de emissão de debêntures e do respectivo certificado de aquisição que a integralização deveria ser em moeda corrente e em parcela única, a despeito de haver emissão de recibo como recebimento à vista, o que se tem na maior parte dos casos é uma assunção de dívida. Daí a autoridade fiscal ter glosado o valor lançado a débito de caixa, afinal, não houve entrada de recurso.

41. Com bem ressaltou a autoridade fiscal em sede lançamento, *“trocar despesa de mútuo por obrigação de debêntures, pode muito bem ser realizada sem envolvimento da conta Caixa. Na verdade, a melhor técnica contábil recomenda uma simples troca de passivos. No entanto, não foi o que ocorreu no caso em estudo”*.

42. A recorrente afirma textualmente em suas peças recursais, em várias ocasiões, tratar-se de *“entrada simbólica de caixa”*. No mesmo sentido, o Parecer Técnico assenta que *“não houve movimentação de numerário da Administradora [...], mas apenas ajustes contábeis refletindo movimentação simbólica. Conclui-se, portanto, que o resultado da emissão das debêntures de séries 42 a 44, registrado na Conta Caixa da companhia, não passou de alteração de instrumentos de dívida”* (e-fls. 1.911).

43. A seguir os valores glosados a título de emissão de debêntures.

Emissão de debêntures

Data	Natureza do Suprimento	Supridor	Valor glosado	
			Individual	Consol. Data
31/05/2007	Emissão de Debêntures	Freitas Empreendimentos Ltda.	200.000,00	9.800.000,00
31/05/2007	Emissão de Debêntures	Eveline Teixeira de Freitas	600.000,00	
31/05/2007	Emissão de Debêntures	Felipe Teixeira de Freitas	800.000,00	
31/05/2007	Emissão de Debêntures	José Marcelo Matos de Freitas	4.200.000,00	
31/05/2007	Emissão de Debêntures	José Marcelo Matos de Freitas Filho	400.000,00	
31/05/2007	Emissão de Debêntures	Juliana Matos de Freitas	1.000.000,00	
31/05/2007	Emissão de Debêntures	Renato Matos de Freitas	2.600.000,00	
04/06/2007	Emissão de Debêntures	Renato Matos de Freitas	200.000,00	200.000,00
06/06/2007	Emissão de Debêntures	Freitas Empreendimentos Ltda.	200.000,00	200.000,00
25/06/2007	Emissão de Debêntures	Renato Matos de Freitas	200.000,00	200.000,00
19/07/2007	Emissão de Debêntures	Eveline Teixeira de Freitas	200.000,00	400.000,00
19/07/2007	Emissão de Debêntures	Renato Matos de Freitas	200.000,00	
31/07/2007	Emissão de Debêntures	Renato Matos de Freitas	200.000,00	200.000,00
28/09/2007	Emissão de Debêntures	Juliana Matos de Freitas	200.000,00	200.000,00

44. A autoridade fiscal excluiu R\$ 9.800.000,00 do saldo de caixa em 31.05.2007 ante a não comprovação da origem e efetiva entrega de, sob as seguintes justificativas:

Do valor total acima, R\$ 9.800.000,00 decorrem da emissão privada de debentures, que, equivale a uma dívida de médio e longo prazo da companhia e que não exige registro na Comissão de Valores Mobiliários. Estas debentures foram adquiridas, supostamente, por Freitas Empreendimentos Ltda. (R\$ 200.000,00), Eveline Teixeira de Freitas (R\$ 600.000,00), Felipe Teixeira de Freitas (R\$ 800.000,00), Jose Marcelo Matos de Freitas

(R\$ 4.200.000,00), Jose Marcelo Matos de Freitas Filho (R\$ 400.000,00), Juliana Matos de Freitas (R\$ 1.000.000,00) e Renato Matos de Freitas (R\$ 2.600.000,00).

Apesar de a Fortbrasil ter seguido as regras aplicáveis na emissão privada de debêntures nominativas ainda assim, a companhia emissora se obriga a comprovar a origem e efetiva entrega dos recursos supridos ao caixa na aquisição de debêntures, como é o caso, o que não foi feito. [...]

Ora, não é razoável, por exemplo, que o Sr. José Marcelo Matos de Freitas tenha carregado R\$ 4.200.000,00 em espécie para adquirir as debêntures que foram emitidas em seu nome. Mesmo admitindo-se, por absurdo, que tenha levado esta quantidade de dinheiro, que demandaria um carro forte, pergunta-se qual a sua origem?

Não havendo a comprovação da origem e a efetiva entrega de R\$ 9.800.000,00 o respectivo valor deve ser excluído do saldo de caixa nesta data. (Grifo nosso)

Emissão de debêntures: 31.05.2007; José Marcelo de Freitas, R\$ 4.200.000,00 e Renato Matos de Freitas R\$ 2.600.000,00

45. Aduz a recorrente que José Marcelo Matos de Freitas e Renato Matos de Freitas seriam credores da Fortbrasil Securitização nos valores de R\$ 4.200.000,00 e R\$ 2.600.000,00, respectivamente, correspondentes à aquisição de debêntures entre novembro de 2004 e julho de 2006.

46. Aduz ainda que, “no ano-calendário de 2007, a FortBrasil Securitizadora estava em processo de incorporação pela Requerente. A operação de incorporação foi efetivada em 21.12.2007”. Com efeito, “por uma decisão gerencial e contábil, a administração da FortBrasil Securitizadora e da Requerente decidiram antecipar os efeitos da incorporação, com transferência da dívida decorrente da emissão das debêntures para a Requerente.”

47. Em razão disso, com o objetivo de antecipar os efeitos da transferência da dívida da Securitizadora para a recorrente em função da futura incorporação, efetuou registros contábeis dessas transações em ambas as sociedades “em caráter meramente escritural, sem nenhuma movimentação de caixa”. Nessa linha, defende não haver presunção de omissão de receitas por “saldo credor de caixa” quando o caixa não é de fato impactado pelas transações questionadas pela Fiscalização.

48. Como visto acima, em 25, 28 e 31.05.2007 houve deliberação da assembleia geral sobre a 1ª emissão de debêntures, registro da escritura particular de emissão de debêntures e emissão do certificado de debêntures, respectivamente. Em todos esses instrumentos consta que a integralização das debêntures subscritas deve ser à vista. Indaga-se: por que tal condição – assunção de dívida –, permitida pelo art. 52¹³ da Lei nº 6.404, de 1976, não foi deliberada em assembleia para poder constar tanto da escritura quanto do certificado? Se assim o fosse, não haveria espaço para que a recorrente utilizasse a conta caixa a seu talante, para em seguida,

¹³ Lei 6.404, de 1976.

Art. 52. A companhia poderá emitir debêntures que conferirão aos seus titulares direito de crédito contra ela, nas condições constantes da escritura de emissão e, se houver, do certificado.

valer-se do argumento da essência sobre a forma.

49. Além de a transação estar totalmente em desacordo com o que foi deliberado em assembleia, com escritura da emissão de debênture e com o certificado de aquisição de debênture, não houve ingresso de recurso na conta caixa nessa data, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

Emissão de debêntures:31.05.2007; Eveline Teixeira Freitas, R\$ 600.000,00

50. Em sede de impugnação alegou ter sido lançado “*um resgate simbólico de contrato de mútuo*” no valor de R\$ 775.275,07, acompanhado de um “*lançamento simbólico do ingresso de R\$ 600.000,00*” correspondente à emissão das debêntures.

51. Em sede de recurso voluntário e de diligência, de forma mais detalhada, aduz que “*entre janeiro e março de 2007, Eveline de Freitas efetuou empréstimos para a Requerente no valor total de R\$ 765.994,17. Parte do crédito da Eveline, no valor total de R\$ 600.000,00 foi foram (sic) convertidos em debêntures emitidas pela Requerente*” (e-fls. 3.970).

52. Os empréstimos referem-se a 04 operações: R\$ 75.000,00, em 24.01.2007; R\$ 94.000,00, em 29.1.2007; R\$ 120.000,00, em 12.03.2007; R\$ 435.701,68, em 13.03.2007 e R\$ 41.292,49, em 22.03.2007, no montante total R\$ 765.994,17.

R\$ 75.000,00; R\$ 94.000,00 e R\$ 435.701,68

Informa como origem dos recursos contrato de mútuo. Para comprovar o alegado, apresenta contratos de mútuo, cheques emitidos por Eveline, extrato de conta corrente de Eveline e da recorrente (e-fls. 3.258-3.267; 3.269-3.278; 3.292-3.298).

R\$ 120.000,00 e R\$ 41.292,49

Informa como origem dos recursos mútuo decorrente dos seguintes fatos: (i) FortBrasil SCM delibera a distribuição de dividendos para Eveline nos valores de R\$ 120.000,00 e R\$ 41.292,49; (ii) os dividendos são pagos com a emissão de cheque pela FortBrasil SCM; e (iii) Eveline entrega o cheque recebido da SCM em mútuo à requerente. Portanto, a origem seria saída de caixa da SCM (cheque emitido em favor da Eveline) e a entrada de caixa na FortBrasil. Para comprovar o alegado apresenta recibo de distribuição de dividendos da SCM, contratos de mútuo entre Eveline e FortBrasil, comprovante de depósito do cheque, extrato da conta da SCM com saída dos recursos, extrato da conta da recorrente, lançamentos contábeis na FortBrasil (e-fls. 3.280-3.290; 3.300-3.310).

53. Ressalte-se que Eveline foi uma das pessoas que assinaram a escritura de emissão de debênture, ou seja, se ela tinha total ciência de que possuía um crédito perante a recorrente e pretendia adquirir debêntures, por que não fez constar tal fato da escritura registrada dias antes?

54. Conforme exposto acima, além de a transação estar totalmente em desacordo com o que foi deliberado em assembleia, com escritura da emissão de debênture e com o certificado de aquisição de debênture, não houve ingresso de recurso na conta caixa nessa data, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

Emissão de debêntures: 31.05.2007; Felipe Teixeira de Freitas, R\$ 800.000,00

55. Em sede de impugnação, alegou ter havido “*resgate simbólico de contrato de mútuo*” no valor de R\$ 721.453,93, conjugado com o “*ingresso simbólico*” de R\$ 800.000,00 correspondente à emissão das debêntures. A diferença de R\$ 78.546,07 originar-se-ia do “*excedente ocorrido no resgate simbólico do mútuo em nome de sua genitora Eveline Teixeira Freitas, cujo valor era de R\$ 175.275,07*”.

56. Em sede de recurso voluntário e de diligência, de forma mais detalhada, aduz que “*Entre janeiro e março de 2007, Felipe de Freitas efetuou empréstimos para a FortBrasil no valor total de R\$ 711.978,07. Além disso, Eveline cedeu parte do crédito devido contra a FortBrasil (valor total de R\$ 175.944,17, [...]), no montante de R\$ 78.546,07 para o Felipe. Como resultado, o Felipe passou a ser credor da Requerente no valor total de R\$ 800.000,00 (operações de mútuo + cessão do crédito da Eveline). Esse crédito total no valor de R\$ 800.000,00 foi convertido em debêntures de emissão da FortBrasil (Requerente)*” (e-fls. 3.975).

57. Os empréstimos referem-se a 04 operações: R\$ 70.000,00, em 05.01.2007; R\$ 295.000,00, em 13.02.2007; R\$ 90.000,00, em 05.03.2007; R\$ 185.685,60, em 13.03.2007 e R\$ 71.292,49, em 22.03.2007, no montante total R\$ 711.978,09.

R\$ 70.000,00

Informa como origem dos recursos a parcela inclusa nos R\$ 145.918,61 referente a contrato de mútuo em favor da recorrente em 05.01.2007 (e-fls. 3.975).

295.000,00

Informa como origem recursos próprios, conforme seguintes documentos: (i) extrato de conta corrente de Felipe, com a saída do caixa (e-fls. 3.328); (ii) extrato de conta corrente da Requerente, com a entrada do caixa (e-fls. 3.330); e (iii) lançamentos contábeis que demonstram a entrada do caixa em contrapartida a um passivo contra o Felipe (e-fls. 3.332).

R\$ 90.000,00 e R\$ 71.292,49

Informa como origem mútuo decorrente dos seguintes fatos: (i) FortBrasil SCM delibera a distribuição de dividendos para Eveline nos valores de R\$ 90.000,00 e R\$ 71.292,49; (ii) os dividendos são pagos com a emissão de cheque pela

FortBrasil SCM; e (iii) Felipe entrega o cheque recebido da SCM em mútuo à Requerente. (e-fls. 3.334-3.343; 3.353-3.362). Portanto, a origem seria saída de caixa da SCM (cheque emitido em favor da Eveline) e a entrada de caixa na FortBrasil.

R\$ 185.000,00

Informa como origem mútuo com uso de recursos próprios, conforme seguintes documentos: (i) contrato de mútuo (e-fls. 3345); ii) extrato de conta corrente de Felipe, com a saída do caixa (e-fls. 3.347); (ii) extrato de conta corrente da Requerente, com a entrada do caixa (e-fls. 3.349); e (iii) lançamentos contábeis que demonstram a entrada do caixa em contrapartida a um passivo contra o Felipe (e-fls. 3.351).

58. Conforme exposto acima, além de a transação estar totalmente em desacordo com o que foi deliberado em assembleia, com escritura da emissão de debênture e com o certificado de aquisição de debênture, não houve ingresso de recurso na conta caixa nessa data, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

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

Emissão de debêntures: 31.05.2007; Juliana Matos de Freitas, R\$ 1000.000,00

60. Em sede de impugnação, alegou ter havido “*um lançamento de resgate simbólico de mútuo*” por ela titularizado, no valor de R\$ 920.966,22, assim como um “*lançamento simbólico*” correspondente à emissão das debêntures no valor de R\$ 1 milhão. Quanto à diferença de R\$ 79.033,78, foi assegurado que “*provém do excedente do resgate do mútuo em nome de sua madrastra EVELINE TEIXEIRA DE FREITAS*”. Assim, do excedente de R\$ 175.275,07, a quantia de R\$ 78.546,07 teria sido destinada a Felipe Teixeira de Freitas e a quantia de R\$ 79.033,78 a Juliana Matos Ferreira, restando ainda a sobra de R\$ 17.695,22.

61. Em sede de recurso voluntário e de diligência, de forma mais detalhada, aduz que “*Entre janeiro e março de 2007, Juliana Freitas efetuou empréstimos para a FortBrasil no valor total de R\$ 909.298,94. O valor atualizado do empréstimo somava o montante de R\$ 920.966,22 (valor bruto de impostos). Além disso, Eveline cedeu parte do crédito devido contra a FortBrasil (valor total de R\$ 175.944,17, [...]), no montante de R\$ 79.033,78 para Juliana. Como resultado, Juliana passou a ser credora da Requerente no valor total de R\$ 1.000.000,00 (operações de mútuo + cessão do crédito da Eveline). Esse crédito total no valor de R\$ 1.000.000,00 foi convertido em debêntures de emissão da FortBrasil (Requerente)*” (e-fls. 3.979).

62. Os empréstimos referem-se a 07 operações: R\$ 70.000,00, em 05.01.2007; R\$ 296.418,88, em 29.01.2007; R\$ 120.000,00, em 13.02.2007; R\$ 86.380,06, em 28.02.2007; R\$ 125.000,000, em 08.03.2007; R\$ 90.500,00, em 24.04.2007 e R\$ 121.000,00 em 26.04.2007, no montante total R\$ 909.298,94. Em relação à origem dos recursos tem-se:

R\$ 70.000,00

Informa como origem dos recursos a parcela inclusa nos R\$ 145.918,61 referente a contrato de mútuo em favor da recorrente em 05.01.2007 (e-fls. 3.979).

R\$ 296.418,88

Informa como origem de recursos mútuo decorrente dos seguintes fatos: (i) FortBrasil SCM delibera a distribuição de dividendos para Juliana nos valores de R\$ 296.418,88; (ii) os dividendos são pagos com a emissão de cheque pela FortBrasil SCM; e (iii) Juliana entrega o cheque recebido da SCM em mútuo à requerente (e-fls. 3.373-3.384).

R\$ 120.000,00; R\$ 86.380,06; R\$ 125.000,00; R\$ 90.500,00; R\$ 121.000,00

Informa como origem de recursos mútuo com uso de recursos próprios, conforme seguintes documentos: (i) contrato de mútuo; ii) cópia de cheque emitido por Juliana; iii) extrato de conta corrente de Juliana, com a saída do caixa; (iv) extrato de conta corrente da Requerente, com a entrada do caixa; e (v) lançamentos contábeis que demonstram a entrada do caixa em contrapartida a um passivo contra Juliana (e-fls. 3.386-3.395; 3.397-3.403; 3.405-3.409; 3.411-3.417; 3.419-3.425).

63. Conforme exposto acima, além de a transação estar totalmente em desacordo com o que foi deliberado em assembleia, com escritura da emissão de debênture e com o certificado de aquisição de debênture, não houve ingresso de recurso na conta caixa nessa data, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

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

Emissão de debêntures: 31.05.2007; José Marcelo de Freitas Filho, R\$ 400.000,00

65. Em sede de impugnação, alegou ter sido “lançado o ingresso de R\$ 400.000,00”, como também o “resgate simbólico de um mútuo titularizado pelo investidor, no valor de R\$ 50.190,26”. A diferença de R\$ 349.809,74 seria composta das seguintes parcelas: R\$ 17.695,22

correspondentes ao excedente no resgate de mútuo titularizado pela sua madrasta Eveline Teixeira de Freitas; R\$ 169.646,96 relativos ao “*resgate simbólico de um mútuo*” titularizado por sua irmã Raquel Matos de Freitas; e R\$ 212.657,82 seriam “provenientes de *recursos disponíveis, conforme sua Declaração de Rendimentos do ano base de 2007*”.

66. Em sede de recurso voluntário e de diligência, de forma mais detalhada, aduz que “*Em 31.5.2007, a Requerente emitiu debêntures no valor de R\$ 400.000,00, que foram integralizadas pelo Sr. José Marcelo da seguinte forma: (i) conversão do crédito de mútuo de R\$ 50.000,00 em crédito de debêntures; (ii) cessão do crédito devido pela Eveline contra a Requerente para o Sr. José Marcelo, que converteu esta parcela do crédito em crédito de debêntures (R\$ 17.695,22); e (iii) o saldo dos valores (R\$ 332.114,52) foi liquidado com recursos próprios.*” (e-fls. 3.673 -3678)

67. Conforme exposto acima, além de a transação estar totalmente em desacordo com o que foi deliberado em assembleia, com escritura da emissão de debênture e com o certificado de aquisição de debênture, não houve ingresso de recurso na conta caixa nessa data, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

68. Saliente-se ainda que a simples prova da capacidade financeira do supridor não basta para comprovação dos suprimentos efetuados à pessoa jurídica. Faz-se necessário a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas.

Emissão de debêntures: 31.05.2007; Freitas Empreendimentos, R\$ 200.000,00

69. Alega ser pessoa jurídica não sujeita à presunção do art. 282 do RIR/99, bem como que houve ingresso no caixa no valor de R\$ 200.000,00 quitado por meio de três depósitos em benefício da recorrente (e-fls. 3.992 e 3.690-3.692).

70. Embora a operação não seja, em tese, com pessoa ligada, todavia não se pode olvidar que a própria recorrente afirma que as debêntures foram adquiridas por pessoas ligadas formalmente ou por laços familiares por questões de organização das relações de poder da sociedade. Ademais, como dito anteriormente, a infração tipificada pela autoridade fiscal não foi omissão de receita decorrente de suprimento de caixa (art. 282, do RIR/99), mas sim decorrente de saldo credor de caixa (art. 281, do RIR/99). Nesses termos, a escrituração contábil 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, conforme dispõe o art. 923 do RIR/99.

71. A meu ver, dentro do contexto fático probatório em análise, os comprovantes de depósitos bancários - i) um cheque de R\$ 30.776,63, ii) cinco cheques que totalizam a quantia de R\$ 30.000,00 e, iii) um depósito em dinheiro no valor de R\$ 139.223,37 (e-fls. 3.690-3.692) - não se configuram elementos aptos a comprovarem o pagamento, uma vez que não especificam o depositante.

72. Cumpre salientar que a decisão de piso caminhou nesta mesma trilha. Com efeito, não tendo sido apresentada a identificação dos depositantes o que, diga-se de passagem, é uma prova relativamente simples, a glosa deve ser mantida.

Emissão de debêntures: 04.06.2007 e 25.06.2007; Renato Matos de Freitas, R\$ 200.000,00 cada

73. Alega a recorrente que a FortBrasil Securitizadora emitiu debêntures para a FortBrasil Fomento no valor de R\$ 200.000,00, em 23.12.2004 e 19.01.2005, a qual vendeu o crédito para Renato. Em 04.6.2007 Renato adquire debênture emitida pela recorrente no valor de R\$ 200.000,00 com cheque decorrente da liquidação da debênture da Securitizadora (2004). Em 25.06.2007, em face da antecipação dos efeitos da transferência da dívida da Securitizadora em função da futura incorporação, fez-se o registro na recorrente (futura incorporadora) de “entrada escritural de caixa a título de aquisição de debêntures” em contrapartida a dívida de debêntures (2005) contra Renato, “sem efetiva movimentação financeira” e “registro de saída escritural de caixa a título de liquidação de obrigações com a Securitizadora, tendo como contrapartida a baixa no passivo contra a Securitizadora”. (e-fls. 3.993, 3.996, 3.697-3.707, 3.722-3.734).

74. Em relação ao suprimento de caixa do dia 04.06.2006, por se tratar de pessoa ligada faz-se necessário a comprovação de origem externa do recurso e da efetividade de sua entrega. Novamente, o depósito não consta a identificação do depositante, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

75. Em relação ao suprimento de caixa do dia 25.06.2007, conforme exposto acima, além de a transação estar totalmente em desacordo com o que foi deliberado em assembleia, com escritura da emissão de debênture e com o certificado de aquisição de debênture, não houve ingresso de recurso na conta caixa nessa data, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

Emissão de debêntures: 06.06.2007; Freitas Empreendimentos Ltda. R\$ 200.000,00

76. Alega que a operação foi quitada com cheque em 08.06.2007, os quais foram registrados na contabilidade da recorrente nesta data (e-fls. 3.714-3719).

77. O pagamento em cheque é apto a comprovar a origem. Portanto, essa glosa deve ser cancelada. Registre-se que houve equívoco da autoridade fiscal neste caso, uma vez que considerou a data de 06.06.2007, quando o correto seria 08.06.2007. Basta conferir o razão analítico da conta caixa (e-fls. 105-107) para constatar que referida operação ocorreu nessa última data. Nestes termos essa glosa deve ser cancelada.

Emissão de debêntures: 19.07.2007; Eveline de Freitas e Renato Matos de Freitas, R\$ 200.000,00 cada

78. Em sede de impugnação, sustentou que “os recursos se originaram de

disponibilidades mantidas pelos mesmos, conforme cópias de suas declarações de rendimentos do ano-base de 2007” e que “o efetivo ingresso dos recursos nos cofres da sociedade fica comprovado pela análise de ficha de caixa (Razão – Doc. 45), que evidencia as destinações de recursos na data”. Salientou ainda que Renato Matos de Freitas não está sujeito às regras do art. 282 do RIR/99, uma vez que não era, à época dos fatos, nem administrador, nem detinha a condição de acionista”.

79. Em sede de recurso voluntário e de diligência, alega que os recursos têm origem em emissão de debêntures pela requerente, realizada em 19.7.2007, no valor nominal de R\$ 200.000,00 em favor de Renato e R\$ 200.000,00 em favor de Eveline. Para comprovar o alegado, colaciona: escritura de emissão de debêntures para Eveline e Renato, respectivos lançamentos contábeis da operação e Parecer contábil (e-fls. 3.737-3.747).

80. A decisão de piso demonstrou que em 31.12.2007 Renato Freitas detinha 0,06% das ações da recorrente e em 31.12.2008 sua participação passou a ser de 16,66%. Ademais, é notória a íntima relação com a pessoa jurídica, inclusive veio a participar do seu quadro social ainda em 2007.

81. Nesse sentido, conforme assinalado anteriormente, a simples prova da capacidade financeira do supridor não basta para comprovação dos suprimentos efetuados à pessoa jurídica. Faz-se necessário a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas. O que não ocorreu na espécie. Portanto, a glosa deve ser mantida.

82. Ademais, nos termos do art. 923 do RIR/99, não foi apresentada documentação hábil e idônea para comprovar o ingresso no caixa nas respectivas datas.

Emissão de debêntures: 31.07.2007; Renato Matos de Freitas, R\$ 200.000,00

83. Sustenta a recorrente que o suprimento de caixa relaciona-se à emissão de debênture pela recorrente e assunção de dívida da FortBrasil Securitizadora em razão da futura operação de incorporação.

84. Alega que a FortBrasil Securitizadora emitiu debêntures para Freitas Empreendimentos no valor de R\$ 200.000,00, a qual foi posteriormente adquirida por Renato. Em 25.06.2007, em face da antecipação dos efeitos da transferência da dívida da Securitizadora em função da futura incorporação, fez-se o registro na recorrente (futura incorporadora) de “*entrada escritural de caixa a título de aquisição de debêntures*” em contrapartida a dívida de debêntures contra Renato, “*sem efetiva movimentação financeira*” e “*registro de saída escritural de caixa a título de liquidação de obrigações com a Securitizadora, tendo como contrapartida a baixa no passivo contra a Securitizadora*”. (e-fls. 3.753 - 3.763).

85. Conforme exposto acima, além de a transação estar totalmente em desacordo com o que foi deliberado em assembleia, com escritura da emissão de debênture e com o certificado

de aquisição de debênture, não houve ingresso de recurso na conta caixa nessa data, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

86. Oportuno salientar que a FortBrasil Securitizadora, em face das peculiaridades do caso concreto, pode ser considerada uma pessoa ligada à recorrente, face à forte relação entre ambas as sociedades e os fatos narrados pela própria recorrente. Vê-se que, a despeito de a incorporação ter sido formalizada somente em 12/2007, desde 05/2007 seus efeitos foram antecipados, como já citado, para fins de transferência de dívida. Nesses termos, a meu ver, origem de recurso da FortBrasil Securitizadora para as operações em análises não se configuram origem externa.

Emissão de debêntures: 28.09.2007; Juliana Matos de Freitas, R\$ 200.000,00

87. Alega que a Juliana Freitas, na condição de sócia da sociedade FortBrasil S.C.M. Ltda., recebeu em 03.09.2007, em cheque, o montante de R\$ 200.000,00 a título de antecipação de futura redução de capital, o qual foi utilizado para adquirir debêntures de emissão da recorrente. Para comprovar o alegado colaciona recibo emitido por Juliana, extrato bancário da SCM, escritura de emissão das debêntures, contabilização da operação (e-fls. 3.766-3773).

88. Nessa operação, tem-se a comprovação da origem, ou seja, Juliana recebeu R\$ 200.000,00 da FortBrasil S.C.M em 03.09.2007, porém, não há comprovação, por parte da supridora, com documentação coincidente em data (28.09.2007) e valor do recurso aportado ao caixa. O simples lançamento na contabilidade da recorrente não é suficiente para comprovar a efetiva entrega no recurso ao caixa, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

Contrato de mútuo

Data	Natureza do Suprimento	Supridor	Valor glosado	
			Individual	Consol. Data
05/01/2007	Contrato de Mútuo	Raquel de Matos Freitas	5.918,61	145.918,61
05/01/2007	Contrato de Mútuo	Felipe Teixeira de Freitas	70.000,00	
05/01/2007	Contrato de Mútuo	Juliana Matos de Freitas	70.000,00	
31/10/2007	Contrato de Mútuo	José Marcelo Matos de Freitas	5.094.326,18	14.037.466,68
31/10/2007	Contrato de Mútuo	Eveline Teixeira de Freitas	800.000,00	
31/10/2007	Contrato de Mútuo	Felipe Teixeira de Freitas	800.000,00	
31/10/2007	Contrato de Mútuo	José Marcelo Matos de Freitas Filho	800.000,00	
31/10/2007	Contrato de Mútuo	Renato Matos de Freitas	4.743.140,50	
31/10/2007	Contrato de Mútuo	Juliana Matos de Freitas	1.800.000,00	
31/01/2008	Contrato de Mútuo	Juliana Matos de Freitas	100.000,00	
06/02/2008	Contrato de Mútuo	Juliana Matos de Freitas	200.000,00	200.000,00

Contrato de mútuo: 05.01.2007; Raquel Freitas, Felipe Freitas e Juliana Freitas, R\$ 145.918,61

89. Em sede de impugnação alegou que o suprimento decorreu de aportes dos sócios em decorrência de contrato de mútuo e que a “*prova cabal da efetividade da entrega dos recursos*” seria o depósito efetuado pela recorrente no BIC Banco no valor de R\$ 145.918,61 (e-fls. 924). Quanto à origem dos recursos, ressaltou que os sócios teriam disponibilidade financeira, conforme suas declarações de imposto de renda.

90. Em sede de recurso voluntário e diligência, sustenta que José Marcelo Matos de Freitas recebeu um cheque no valor R\$ 145.918,61, decorrente de crédito residual perante FortBrasil Securitizadora, o qual foi doado para seus filhos, ora sócios supridores: R\$ 5.918,61, para Raquel Freitas; R\$ 70.000,00, para Felipe Freitas e R\$ 70.000,00, para Juliana Freitas. Em seguida, tais valores foram utilizados para conceder mútuo à recorrente. Para comprovar o alegado colaciona cheque emitido pela Securitizadora no valor de R\$ 145.918,61, contratos de mútuo com FortBrasil, extrato da Securitizadora, extrato da recorrente e lançamentos contábeis (e-fls. 3.246-3.256, 3.461).

91. Embora a recorrente não tenha comprovado a efetividade da entrega dos recursos, tais valores foram “anulados” pelo crédito na conta caixa no mesmo valor e na mesma data, razão pela qual a glosa deve ser cancelada.

Contrato de mútuo: 31.10.2007; José Marcelo de Freitas, Eveline Freitas, Felipe Freitas, José Marcelo Freitas Filho, Renato Freitas, Juliana Freitas, R\$ 14.037.466,68

92. Sustenta que o valor total dos mútuos questionados pela autoridade fiscal decorre da conversão de dívidas de debêntures contraídas em dívidas de mútuo. Nesse sentido, “*na data de 31.10.2007, não há nenhum suprimento novo de caixa em benefício da Requerente, uma vez que todos os lançamentos na conta caixa foram efetuados de forma meramente escritural, registrando: (i) a saída escritural de recursos para a liquidação de dívidas da Requerente; e (ii) a entrada escritural de recursos a título de mútuos contraídos pela Requerente. As operações ocorrem apenas para formalização da nova natureza das dívidas contraídas pela Requerente, sem que resultassem na entrada de recursos para a empresa.*”

93. A Turma Julgadora de primeira instância deu parcial provimento para excluir dessa infração o valor de R\$ 10.800.000,00 nos seguintes termos:

De fato, tendo o sujeito passivo sido tributado no momento em que o numerário foi tido por ingressado no caixa da empresa (os valores debitados foram glosados pela fiscalização, sob a conotação de suprimentos não comprovados), o mesmo tratamento deve ser dado ao subsequente crédito (relativo à contabilização da saída dos valores).

Assim, considerando-se glosados os valores creditados pelo sujeito passivo, ainda que perdesse a glosa levada a termo pela fiscalização em 31/10/2007, inexistirá saldo credor de caixa a tributar referente às operações já alcançadas pela tributação, no valor de R\$ 10,8 milhões, mantendo-se a tributação da parcela do lançamento correspondente aos suprimentos glosados acima desta quantia (R\$ 14.037.466,68 – R\$ 10.800.000,00 = R\$ 3.237.466,68).

94. Conforme dito acima, é preciso extrema cautela ao analisar a conta caixa. Ao utilizar o artifício de lançar nessa conta valores referentes às debêntures como se pagamento fossem, a título de lançamento *simbólico* ou *meramente escritural*, a recorrente criou uma oportunidade de movimentar valores na conta caixa, como ela própria diz, apenas de forma “simbólica”, o que possibilita movimentação de recursos não contabilizados. Como justificativa invoca a essência sobre a forma e se apoia no argumento de assunção de dívida. Entretanto, como já repisado neste voto, se era patente a assunção de dívida deveria ter sido deliberado em assembleia, registrado na escritura de emissão de debêntures e nos respectivos certificados; porém, dessa forma, não existiria a possibilidade de o valor transitar pela conta caixa.

95. Nesse ponto específico, conforme salientado pela decisão de piso, do montante total de R\$ 14.037.466,68 o valor de R\$10.800.000,00 já foi tributado no momento em que o numerário ingressou no caixa do sujeito passivo (os valores debitados foram glosados pela fiscalização, sob a conotação de suprimentos não comprovados), com efeito, o mesmo tratamento deve ser dado ao subsequente crédito (relativo à contabilização da saída dos valores). Nesses termos, nego provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário em relação aos demais valores.

Contrato de mútuo: 31.01.2008, R\$ 100.000; e 06.02.2008, R\$ 200.000; Juliana Freitas

96. A recorrente informa como origem de ambos os depósitos disponibilidade financeira atestada pela declaração de rendimentos do ano-base de 2007; como efetiva entrega, depósitos bancários nas respectivas datas nos bancos Banco do Brasil e Bic Banco. Para comprovar o alegado apresenta, contrato de mútuo, comprovante de depósitos e lançamentos contábeis e Parecer Técnico (e-fls. 3.815-3.824).

97. Conforme assinalado anteriormente, a simples prova da capacidade financeira do supridor não basta para comprovação da origem dos suprimentos efetuados à pessoa jurídica. Faz-se necessário a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas. O que não ocorreu na espécie. Ademais, os depósitos efetuados não comprovam terem sido efetuados por Juliana Freitas. Portanto, a glosa deve ser mantida.

Integralização de capital

Data	Natureza do Suprimento	Supridor	Valor glosado	
			Individual	Consol. Data
29/08/2008	Integralização Capital	Raquel de Matos Freitas	1.716.771,70	1.716.771,70

98. Sustenta que Marcelo Matos de Freitas transferiu crédito que detinha perante a recorrente para sua filha, Raquel Freitas, que o utilizou para integralizar o capital. A operação teria sido efetuada de “*forma meramente escritural, mediante a conversão de dívidas de mútuo*” da recorrente em capital. Para comprovar o alegado, apresenta recibo emitido pela recorrente e lançamentos contábeis.

99. Ante a não apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas, a glosa deve ser mantida. Ademais não houve a comprovação de ingresso de recurso na conta caixa.

Cessão de direito creditório

Data	Natureza do Suprimento	Supridor	Valor glosado	
			Individual	Consol. Data
25/11/2008	Cessão Direitos Creditórios	Freitas Empreendimentos Ltda.	1.527.991,85	1.527.991,85

100. Em primeira instância limitou-se a informar que Freitas Empreendimentos é terceiro em relação à recorrente, portanto, não alcançada pelo art. Art. 282 do RIR/99. Posteriormente, para comprovar o alegado apresenta cópia de recibo, contabilização da operação e informa que o valor foi quitado em espécie (e-fls. 3.846).

101. Conforme dito anteriormente, embora a operação não seja com pessoa ligada, importa repisar que a infração tipificada pela autoridade fiscal não foi omissão de receita decorrente de suprimento de caixa (art. 282, do RIR/99), mas sim decorrente de saldo credor de caixa (art. 281, do RIR/99). Nesses termos, a escrituração contábil 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, conforme dispõe o art. 923 do RIR/99.

102. A meu ver, dentro de todo contexto fático probatório apresentado pela recorrente, não considero o recibo no valor de R\$ 1.527.991,85 como elemento apto a comprovar o pagamento. Trata-se do mesmo tipo de recibo lavrado pela recorrente em nome dos sócios quando da suposta quitação de debêntures como se fosse pagamento à vista quando na verdade não houvera pagamento. Tudo isso aliado ao fato de se tratar de pessoa jurídica operadora de cartão de crédito, cujas operações são eminentemente bancárias. Nesse sentido mantenho a glosa ante a não comprovação por documentação hábil e idônea.

Saque não comprovado

Data	Natureza do Suprimento	Supridor	Valor glosado	
			Individual	Consol. Data
17/10/2007	Saque Não Comprovado	-	100.000,00	100.000,00

103. Não houve recurso voluntário em relação a este item, somente recurso de ofício.

104. *In casu*, verifica-se que em 17.10.2007 houve um saque para reforço de caixa no Banco Bradesco no valor de R\$ 100.0000,00 referente ao cheque nº 0010. Nessa mesma data há o registro de ingresso na conta Caixa do referido cheque, bem como o registro de saída no

mesmo valor referente a depósito efetuado no Banco do Brasil (e-fls. 1.178-1.183). Portanto, comprovada a operação.

105. Na mesma linha, caminhou a decisão de piso. Assim, em relação a esta operação, nego provimento ao recurso de ofício e mantenho a decisão de primeira instância no sentido de cancelar a glosa efetuada.

Tributação Reflexa

106. Em relação aos lançamentos efetuados em virtude de tributação reflexa, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL ao PIS/Pasep e à Cofins em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

107. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e do recurso ofício e, no mérito: i) dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a glosa de R\$ 200.000,00, em 06.06.2007 e R\$ 145.918,61 em 05.01.2007; ii) negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

Declaração de Voto

Conselheira Bárbara Melo Carneiro

A presente declaração de voto visa evidenciar os motivos pelos quais adoto entendimento diferente do que foi adotado no voto vencedor proferido pelo i. Relator, que foi acompanhado pelos demais conselheiros desta Turma, no que diz respeito ao procedimento de recomposição da conta caixa.

O lançamento foi fundamentado na “*omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme descrito no Termo de Constatação em anexo*” (e-fl. 5), cujo enquadramento legal constaria no art. 24 da Lei nº 9.249/95 e nos art. 249, II, 251 e

parágrafo único, 279, 281, I, e 288 do RIR/99. Tais dispositivos foram citados de forma aleatória no Auto de Infração.

Não obstante a Autoridade Fiscal ter mencionado a hipótese de presunção de omissão de receita elencada acima (saldo credor de caixa), bem como os dispositivos que a fundamentam, o que se verifica da análise detida dos documentos que acompanham o lançamento é que o procedimento efetivamente adotado foi outro: considerou o disposto no art. 282, do RIR/99, relacionado à hipótese de suprimentos de caixa, para desconsiderar os valores que não foram comprovados e, então, foi realizada a recomposição de caixa, para, somente depois, verificar a existência de saldo credor naquela conta. Registre-se, ademais, que, apesar de serem esses a metodologia e o dispositivo que representam de forma mais adequada o procedimento adotado pelo fiscal, não constam como fundamentos do Auto de Infração.

Em outras palavras, o procedimento adotado não foi propriamente de aplicar a presunção de omissão de receitas prevista no art. 281, I, do RIR/99, eis que tal norma pressupõe que haja na escrituração contábil do contribuinte a indicação de saldo credor de caixa (o que não ocorreu no caso em comento). É dizer: inverte-se o ônus da prova, na hipótese legal, em razão de o próprio contribuinte evidenciar saldo negativo em sua conta caixa. Ele mesmo, portanto, demonstra indício de que não tinha recursos em caixa suficientes para realizar os pagamentos escriturados nos seus demonstrativos contábeis.

É o que se depreende da leitura do artigo 281, inciso I, e do art. 288, citados no Auto de Infração e transcritos abaixo:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I-a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II-a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III-a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

A norma geral e abstrata que pode ser extraída do texto acima é: (i) antecedente - a escrituração contábil do contribuinte apresenta saldo credor de caixa; (ii) consequente - presume-se omissão de receita o saldo credor escriturado. É nesse contexto que o Fisco estaria autorizado a presumir omissão de receitas.

Entretanto, a Autoridade Fiscal foi além: primeiro entendeu por bem refazer a escrituração contábil do contribuinte, especialmente a conta “Caixa”, excluindo os registros a débito que não tiveram a origem comprovada pela Recorrente. O referido procedimento (de estorno dos lançamentos a débito) resultou em saldo credor da conta “Caixa”, que deu origem à presunção de omissão de receitas aplicada no Auto de Infração lavrado.

No caso em análise, portanto, não houve constatação de saldo credor de caixa na escrituração contábil apresentada pela Recorrente, hipótese que autorizaria a presunção de omissão de receita com base no art. 281, inciso I, do RIR/99, supramencionado. O que efetivamente ocorreu foi o refazimento da conta caixa pela Autoridade Fiscal, que intimava o contribuinte para que ele apresentasse e comprovasse todos os débitos (acréscimos de caixa) contabilizados. Caso não obtivesse êxito, tais valores eram excluídos da contabilidade, apurando novamente o saldo daquela conta para que, se após a reapuração houvesse saldo credor, seria considerada receita omitida.

Ressalta-se que a Autoridade Fiscal não poderia se pautar em presunção de omissão de receitas desvinculadas de norma autorizativa nesse sentido. Diante da ausência de presunção suportada pela lei com base na metodologia que foi adotada, a Autoridade Fiscal deveria aprofundar a fiscalização, a fim de que fosse efetivamente comprovada, ou não, a omissão de receitas. Repita-se: já que não é hipótese de presunção legal, não há que se falar em inversão do ônus da prova.

Portanto, o ônus de comprovar a existência de receitas omitidas, nesse caso, permanecia da Autoridade Lançadora, nos termos do art. 142 do CTN. Caberia ao Fisco prosseguir na atividade fiscalizatória, não podendo atuar unicamente com base em um indício isolado. A não comprovação de débitos em conta caixa deve ser considerada prova indireta que, em conjunto com outras provas, poderia ser suficiente para comprovar (por meio de indícios convergentes) a eventual receita omitida. Entretanto, essa presunção sem suporte legal, de forma isolada, não comporta robustez suficiente para manutenção do lançamento.

No mesmo sentido, destaca-se o entendimento adotado pelo Conselheiro José Clóvis Alves, no julgamento do processo nº 10880.023539/89-55, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“A prova indiciária é admitida no Direito Tributário. O que o Fisco não pode fazer é atuar unicamente com base em um indício isolado. A presunção simples, na qualidade de prova indireta, é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes, o que é muito diferente de uma autuação lastreada apenas no primeiro elemento colhido pelo Fisco”.

Nessa linha de raciocínio, o Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva evidenciou que:

“[...] a conjugação de indícios coerentes, certos e convergentes é aceita, pela jurisprudência administrativa, como prova do fato jurídico tributário. Nesse sentido, cabe à Autoridade Fiscal, diante da impossibilidade de conhecimento direto do fato jurídico tributário, diligenciar em torno da identificação de elementos coerentes que, num contexto de análise global, permitam a afirmação da existência do fato jurídico” (vide Acórdão nº 3003-000.192).

Ademais, faz-se necessário mencionar que, ao analisar as operações registradas e que foram elencadas como suspeitas pela Autoridade Fiscal, é possível verificar que, nas datas em que houve elevado acréscimo, em razão dos valores desconsiderados pelo fiscal na recomposição da conta caixa, houve também elevada movimentação que reduziu o saldo desta conta. Esse fato evidencia que a movimentação a débito na conta caixa não surtiu os efeitos esperados de uma movimentação fictícia que serviria para encobrir pagamentos (o que é esperado de acréscimos da conta caixa cuja origem não seja comprovada).

Em outras palavras, caso o contribuinte fizesse aportes fictícios na conta caixa para suportar saídas de valores relacionados à “receitas omitidas”, com o objetivo de “encobri-las” por meio de débitos na conta caixa, o esperado é que os saldos da conta, após os débitos fictícios, fossem altos e positivos, o que não ocorreu. Em todos os dias em que houve lançamento a débito estornado pela Autoridade Fiscal, houve lançamento a crédito em valores similares, o que fez com que o saldo de caixa não variasse bruscamente.

Confira-se a planilha elaborada pela Autoridade Fiscal, ao ajustar a conta Caixa, que evidencia o fato de ter havido tanto débitos quanto créditos de elevado valor, nos mesmos dias, extraídos do anexo ao TVF:

Nome:		FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S.A.								
CNPJ:		02.732.968/0001-38								
Conta:		11010013000001 - CAIXA / ADM. DE CARTÕES								
Saldo inicial:		15.218,85 D								
Data	Cód.Conta	Conta	Saldo Inicial D/C	Débitos	Créditos	Saldo Final D/C	Ajustes	Saldo ajustado		
01/01/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	15.218,85 D	0,00	0,00	15.218,85 D				
02/01/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	15.218,85 D	256,90	1.096,45	14.379,30 D				
03/01/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	14.379,30 D	0,00	2.021,08	12.358,22 D				
04/01/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	12.358,22 D	3.145,21	2.294,41	13.249,02 D				
05/01/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	13.249,02 D	150.918,61	151.088,33	13.079,30 D	-145.918,61		-132.839,31	
08/01/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	13.079,30 D	0,00	470,50	12.608,80 D			-133.309,81	
09/01/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	12.608,80 D	51,11	0,00	12.659,91 D			-133.258,70	
10/01/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	12.659,91 D	36.118,95	37.272,11	11.506,75 D			-134.411,86	
28/05/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	11.110,07 D	3.100,00	2.626,90	11.583,17 D			-134.335,44	
29/05/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	11.583,17 D	5.312,55	5.563,47	11.332,25 D			-134.586,36	
30/05/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	11.332,25 D	9.051,04	9.686,03	10.697,26 D			135.221,35	
31/05/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	10.697,26 D	9.803.038,86	9.640.136,26	173.599,86 D	-9.800.000,00		-9.772.318,75	
01/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	173.599,86 D	3.036,62	4.336,20	174.340,48 D			-9.771.578,13	
04/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	174.340,48 D	201.385,34	200.901,63	174.824,19 D	-200.000,00		-9.971.094,42	
05/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	174.824,19 D	5.864,03	4.213,96	176.474,26 D			-9.969.444,35	
06/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	176.474,26 D	137,66	15.966,25	160.623,69 D	-200.000,00		-10.185.294,92	
08/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	160.623,69 D	200.651,22	299.159,26	62.115,65 D			-10.283.802,96	
11/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	62.115,65 D	47,91	60,18	62.103,38 D			-10.283.815,23	
12/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	62.103,38 D	8.101,31	8.778,93	61.425,76 D			10.284.492,85	

Data	Cód.Conta	Conta	Saldo Inicial D/C	Débitos	Créditos	Saldo Final D/C	Ajustes	Saldo ajustado
13/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	61.425,76 D	1.249,47	12.198,22	50.477,01 D		-10.295.441,60
14/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	50.477,01 D	1.676,76	1.518,15	50.635,82 D		-10.295.282,99
15/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	50.635,82 D	7.962,60	6.597,09	52.001,13 D		-10.293.917,48
18/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	52.001,13 D	58,23	37.885,99	14.173,37 D		-10.331.745,24
19/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	14.173,37 D	147,77	190,65	14.130,49 D		-10.331.788,12
20/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	14.130,49 D	1.181,49	536,20	14.775,78 D		-10.331.142,83
21/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	14.775,78 D	8.841,68	8.982,08	14.635,38 D		-10.331.283,23
22/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	14.635,38 D	1.023,00	889,70	14.768,68 D		-10.331.149,93
25/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	14.768,68 D	202.000,00	201.618,8	15.149,82 D	200.000,00	-10.530.768,79
26/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	15.149,82 D	6.948,35	7.833,41	14.264,76 D		-10.531.653,85
27/06/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	14.264,76 D	62,14	1.565,86	12.761,04 D		-10.533.157,57

08/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	21.099,83 D	21,91	1.030,00	21.099,83 D		-10.524.816,76
10/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	21.099,83 D	10.544,59	9.173,59	22.470,83 D		-10.523.447,78
11/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	22.470,83 D	6.738,42	6.666,23	22.543,02 D		-10.523.375,59
12/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	22.543,02 D	14.156,81	13.528,00	23.171,83 D		-10.522.746,78
13/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	23.171,83 D	941,78	240,17	23.873,44 D		-10.522.045,17
16/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	23.873,44 D	12.163,76	12.962,44	23.074,76 D		-10.522.843,65
17/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	23.074,76 D	1.048,60	180,78	23.942,58 D		-10.521.976,03
18/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	23.942,58 D	360,00	360,46	23.922,15 D		-10.521.996,46
19/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	23.922,15 D	400.051,92	323.329,79	100.644,28 D	400.000,00	-10.845.274,33
20/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	100.644,28 D	10.548,77	10.216,64	100.976,41 D		-10.844.942,20
23/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	100.976,41 D	170,42	825,80	100.321,03 D		-10.845.597,58
24/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	100.321,03 D	1.021,77	1.752,41	99.590,39 D		-10.846.328,22

Data	Cód.Conta	Conta	Saldo Inicial D/C	Débitos	Créditos	Saldo Final D/C	Ajustes	Saldo ajustado
25/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	99.590,39 D	15.062,14	15.441,52	99.211,01 D		-10.846.707,60
26/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	99.211,01 D	9.635,85	10.307,95	98.538,91 D		10.847.379,70
27/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	98.538,91 D	5.054,28	3.868,99	99.724,20 D		-10.846.194,41
30/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	99.724,20 D	10.000,00	9.366,01	101.004,48 D		-10.844.914,13
31/07/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	101.004,48 D	230.539,71	148.055,37	183.488,82 D	200.000,00	-10.962.429,79
01/08/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	183.488,82 D	2.124,85	153.442,38	32.171,29 D		-11.113.747,32
02/08/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	32.171,29 D	0,00	1.447,17	30.724,12 D		-11.115.194,49
03/08/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	30.724,12 D	6.000,00	8.199,01	28.525,11 D		-11.117.393,50
06/08/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	28.525,11 D	17.000,00	36.558,48	8.966,63 D		-11.138.951,38

25/09/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	6.601,39 D	0,00	587,99	6.013,40 D		-11.139.905,21
26/09/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	6.013,40 D	419,43	493,10	5.939,73 D		-11.139.978,88
27/09/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	5.939,73 D	0,00	2.511,89	3.427,84 D		-11.142.490,77
28/09/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	3.427,84 D	220.869,92	85.975,44	138.322,32 D	200.000,00	-11.207.596,29
01/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	138.322,32 D	9.643,49	128.193,57	19.772,24 D		-11.326.146,37
02/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	19.772,24 D	2.049,31	2.083,81	19.737,74 D		-11.326.180,87
03/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	19.737,74 D	2.031,33	1.620,34	20.148,73 D		-11.325.769,88
04/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	20.148,73 D	700,00	1.660,14	19.188,59 D		-11.326.730,02
05/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	19.188,59 D	21.657,19	18.074,27	22.771,51 D		-11.323.147,10
08/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	22.771,51 D	3.200,00	240,02	25.731,49 D		-11.320.187,12
09/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	25.731,49 D	0,00	1.365,29	24.366,20 D		-11.321.552,41
10/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	24.366,20 D	4.023,24	2.200,16	26.189,28 D		-11.319.729,33
11/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	26.189,28 D	0,00	6.743,10	19.446,18 D		-11.326.472,43
15/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	19.446,18 D	619,75	937,90	19.128,03 D		-11.326.790,58
16/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	19.128,03 D	6.973,30	10.622,31	15.479,02 D		-11.330.439,59
17/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	15.479,02 D	100.143,29	101.738,46	13.883,85 D	100.000,00	-11.432.034,76
18/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	13.883,85 D	2.078,45	2.566,99	13.395,31 D		-11.432.522,31

Data	Cód.Conta	Conta	Saída Inicial D/C	Débitos	Créditos	Saída Final D/C	Ajustes	Saída ajustada
19/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	13.395,31 D	6.882,58	7.428,05	12.849,84 D		-11.433.053,77
22/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	12.849,84 D	1.008,21	335,76	13.522,29 D		-11.432.336,32
23/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	13.522,29 D	2.000,00	12.682,42	2.839,87 D		-11.443.078,74
24/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	2.839,87 D	1.000,00	412,53	3.427,34 D		-11.442.491,27
25/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	3.427,34 D	1.249,53	846,85	3.830,02 D		-11.442.088,59
26/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	3.830,02 D	0,00	630,29	3.199,73 D		-11.442.718,88
29/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	3.199,73 D	0,00	0,00	3.199,73 D		-11.442.718,88
30/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	3.199,73 D	8.621,73	6.628,40	4.993,06 D		-11.440.925,55
31/10/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	4.993,06 D	14.055.750,80	14.051.896,19	8.847,67 D	-14.037.486,68	-25.474.537,62
01/11/2007	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	8.847,67 D	1.392,82	1.450,10	8.790,39 D		-25.474.594,90
29/01/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	19.241,76 D	40.000,00	34.293,26	24.948,50 D		20.860,69
30/01/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	24.948,50 D	30.997,04	12.495,13	43.450,41 D		39.362,60
31/01/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	43.450,41 D	117.913,38	161.015,30	348,49 D	-100.000,00	-103.739,32
01/02/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	348,49 D	10.599,73	1.039,73	9.698,49 D		-94.389,32
06/02/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	9.698,49 D	200.000,00	200.103,32	9.595,17 D	-200.000,00	-294.492,64
07/02/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	9.595,17 D	4.000,00	1.719,92	11.875,25 D		-292.212,56
08/02/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	11.875,25 D	17.707,93	1.730,44	27.852,74 D		-276.235,07
22/08/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	7.129,42 D	4.000,00	213,24	10.916,18 D		-293.171,63
25/08/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	10.916,18 D	20,55	86,50	10.850,23 D		-293.237,58
26/08/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	10.850,23 D	3.950,00	72,66	14.727,57 D		-289.360,24
27/08/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	14.727,57 D	2.178,43	529,43	16.376,57 D		-287.711,24
28/08/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	16.376,57 D	34.481,06	2.320,05	48.537,58 D		-255.550,23
29/08/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	48.537,58 D	1.761.591,88	1.752.584,27	57.545,19 D	-1.716.771,70	-1.963.314,32
30/08/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	57.545,19 D	0,00	0,00	57.545,19 D		-1.963.314,32
01/09/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	57.545,19 D	55,00	705,12	56.895,07 D		-1.963.964,44
17/11/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	61.448,61 D	1.000,00	1.537,42	60.911,19 D		-1.959.940,32
18/11/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	60.911,19 D	66,15	179,74	60.797,60 D		-1.960.061,91
19/11/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	60.797,60 D	2.000,00	1.093,75	61.703,85 D		-1.959.155,66
20/11/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	61.703,85 D	0,00	1.265,66	60.438,19 D		-1.960.421,32
21/11/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	60.438,19 D	0,00	127,84	60.310,35 D		-1.960.549,16
24/11/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	60.310,35 D	5.000,00	36.807,07	28.503,28 D		-1.992.356,23
25/11/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	28.503,28 D	1.527.991,85	1.536.002,57	20.492,56 D	-1.527.991,85	-3.528.358,80
26/11/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	20.492,56 D	2.000,00	4.446,22	18.046,34 D		-3.530.805,02
27/11/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	18.046,34 D	33.061,45	11.846,86	39.260,93 D		-3.509.590,43
28/11/2008	11010013000001	CAIXA / ADM. DE CARTÕES	39.260,93 D	11.373,10	1.240,64	49.393,39 D		-3.499.457,97

A Recorrente explica que algumas das operações decorreram de “troca” de passivo pela sociedade. De forma sintetizada, as operações visaram alterar o credor do passivo anteriormente existente, de maneira que se registrou a baixa do antigo passivo (débito da conta passiva), ao passo que se creditou tais valores na contra Caixa. No mesmo dia, constituía-se nova obrigação, sendo o lançamento contábil suportado por um débito na conta Caixa e um crédito no novo passivo. Ao fim e ao cabo, argumenta a Recorrente, não houve trânsito de caixa: nem para quitar as obrigações nem para constituir as novas. É dizer: a operações que envolveram o passivo foram meramente escriturais.

Em que pese a ausência de técnica contábil adequada do procedimento informado pela Recorrente (de se transitar pela conta Caixa as transações que não envolvam efetiva entrada e saída de caixa), para que a reconstituição da conta Caixa fosse feita de maneira adequada, seria necessário expurgar os efeitos de entrada fictícia de caixa, bem como os das saídas fictícias. É

inadequado o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal de refazer a conta Caixa apenas expurgando os valores de ingresso que não foram comprovados, sendo que estes estão ligados às saídas de caixa, que compuseram a estrutura das operações realizadas pelo Recorrente.

Isso significa que, se a Autoridade Fiscal verificou a inexistência de algumas operações praticadas pela Recorrente, deveriam ser desconsiderados, para fins de recomposição da conta Caixa, os valores que ingressaram naquela conta (de forma fictícia) e os valores que dela saíram (também de forma fictícia). Se as operações que deram origem às entradas que foram desconsideradas são inexistentes, eis que não cumpriram determinadas formalidades, as operações que deram origem às saídas também devem ser expurgadas na recomposição, pelo mesmo motivo.

Caso contrário, se o efeito devedor (aumento de caixa) for expurgado sob a alegação de inexistência da operação, e o efeito credor (diminuição de caixa) for mantido, é muito provável que haja apuração de saldo credor da conta caixa, já que um critério está sendo utilizado para recompor os débitos, mas não está sendo utilizado para recompor os créditos. Tratando-se, portanto, de recomposição da conta caixa, visando aplicar a norma que determina a presunção de omissão de receitas, entendo que a Autoridade Fiscal deveria adotar a mesma metodologia para recompor débitos e créditos (entradas e saídas).

A presente discordância, portanto, não diz respeito à existência ou não das operações de substituição de passivo. Os procedimentos de fiscalização (bem como os de diligência) apontaram sérios indícios de inexistência dessas operações. Entretanto, o ponto de divergência do presente voto diz respeito à ausência de uniformidade na metodologia adotada na recomposição da conta Caixa. Se as operações foram desconsideradas exatamente sob o argumento de que não foram comprovadas sua efetividade ou sua existência, o expurgo contábil da conta Caixa deveria ser tanto em relação aos débitos (acrécimo) quanto aos créditos (decrécimos).

Diante do exposto, voto no sentido de acompanhar o relator em relação ao conhecimento dos recursos voluntário e de ofício e de negar provimento a este. Em relação ao recurso voluntário, dou-lhe provimento em maior extensão, para que sejam expurgados os efeitos negativos (créditos) no Caixa das operações cujos débitos foram desconsiderados pela Autoridade Fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro