



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvf

Sessão de 27 de agosto de 1985 ACORDÃO N.º 101-76.042  
Recurso n.º - 89.189 - IRPJ - Exercícios de 1980 a 1982  
Recorrente - RIO VERDINHO EMPREENDIMENTOS LIMITADA  
Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO (RJ).

IRPJ - PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não ocorre, no sistema da processualística fiscal, cerceamento do direito de defesa na lavratura de atos ou termos, nos quais se inclui o Auto de Infração. Cerceamento do direito de defesa somente ocorre em despachos ou decisões proferidos por autoridade incompetente (art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72). Não há como se falar em cerceamento do direito de defesa, quando se respeitam os prazos normalmente abertos, dão-se vistas do processo, para apresentação dela e não se verifica omissão, por parte da autoridade julgadora, no exame das contra-razões do sujeito passivo opostas à ação fiscal.

OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTOS DE CAIXA E AUMENTO DE CAPITAL EM DINHEIRO - Os créditos feitos a sócios, seja a título de suprimentos de caixa seja a título de aumento de capital em dinheiro, devem comprovadamente satisfazer à dupla demonstração quanto à origem do número creditado e à efetividade da entrega das respectivas quantias, sob pena de tê-los por omissão de receita, quando não se apresentam provas documentais incontestáveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RIO VERDINHO EMPREENDIMENTOS LIMITADA:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 27 de agosto de 1985

AMADOR OUTERLO FERNANDEZ

- PRESIDENTE

SYLWIO RODRIGUES

- RELATOR

VISTO EM

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA  
FAZENDA NACIO  
NAL

SESSÃO DE: 30 AGO 1985

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-  
selleiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NU-  
NES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, AL  
CEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10.768-015.662/84-39

RECURSO Nº: 89.189

ACÓRDÃO Nº: 101-76.042

RECORRENTE: RIO VERDINHO EMPREENDIMENTOS LIMITADA

R E L A T Ó R I O

RIO VERDINHO EMPREENDIMENTOS LIMITADA, empresa com sede na Capital do Estado do Rio de Janeiro, foi alvo da auditoria fiscal efetuada pela fiscalização do imposto de renda, de que resultou a lavratura do Auto de Infração de fls. 01, por fatos pertinentes aos exercícios de 1980 a 1982.

Lavrada com enquadramento legal no artigo 181 do RIR/80, a peça de autuação tem por fundamento omissão de receita apurada em integralização de capital em dinheiro e em recursos de caixa (suprimentos) creditado a sócio, após haver sido a empresa intimada, de acordo com os termos de fls. 04 e 06, e não ter conseguido fazer com que a origem e a efetividade da entrega do numerário ficassem comprovadamente demonstradas. Dos valores consignados como omissão de receita se deduziram os prejuízos declarados em cada um dos exercícios citados.

O quadro a seguir demonstra, de forma global, as importâncias creditadas a três sócios-quotistas e o líquido, por dedução dos prejuízos, sobre o qual ocorreu, em cada exercício, a incidência tributária:

Assinatura manuscrita em tinta preta.

Acórdão nº 101-76.042

| DISCRIMINAÇÃO                             | EXERCÍCIO<br>1980 - Cr\$ | EXERCÍCIO<br>1981 - Cr\$ | EXERCÍCIO<br>1982 - Cr\$ |
|-------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Integralização de capi<br>tal em nome de: |                          |                          |                          |
| - Henry Tang                              | 600.000                  | -                        | -                        |
| - Uta Schwietzer                          | 1.050.000                | -                        | -                        |
| - Charles Andrew Tang                     | 1.800.000                | -                        | -                        |
| Suprimentos de caixa em<br>nome de:       |                          |                          |                          |
| - Charles Andrew Tang                     | <u>2.086.548</u>         | <u>3.496.580</u>         | <u>2.179.939</u>         |
| Soma:                                     | 5.536.548                | 3.496.580                | 2.179.939                |
| Menos Prejuízos:                          | <u>23.286</u>            | <u>3.028.248</u>         | <u>1.304.526</u>         |
| Líquido:                                  | <u>Cr\$5.513.262</u>     | <u>Cr\$ 468.332</u>      | <u>Cr\$ 875.413</u>      |

Iniciou-se o litígio fiscal com o oferecimento da petição impugnativa de fls. 09/12, da qual, por síntese, se ex<sup>trai</sup> o entendimento da defesa em dizer:

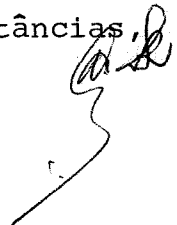
- que a suplicante provou através da documentação exibida a origem de todo o numerário ingressado e só por excesso de rigor fiscal ou por interpretação equivocada foram tais documentos tomados como imprestáveis para o fim de comprovação fiscal;
- que a desconsideração, por parte do fisco, dos documentos, que afirma comprovar o ingresso do numerário havido como receita omitida, deve-se ao fato de serem eles recibos, "vouchers" e recibos de depósitos bancários, anexados de fls. 14 a 276;
- que o exame de tais documentos é suficiente para provar que os supridores e a suplicante rea

Acórdão nº 101-76.042

lizaram entre si operações plenamente válidas, através de comprovantes bancários dos depósitos e recibos correspondentes;

- que o lançamento fiscal se baseia em mera presunção de que os suprimentos, por si sós, revelam omissão de receita e que, unicamente baseada nessa presunção, pretende a fiscalização a prova cabal dos suprimentos por parte da suplicante, numa evidente inversão do ônus da prova;
- que os suprimentos em si mesmos jamais podem ser tidos como prova de omissão de receita, mesmo porque não configuram rendimento da pessoa jurídica, salvo se comprovadamente coincidentes com outros elementos constantes de sua escrituração, citando opinião doutrinária de Bulhões Pedreira.

O Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro decidiu a petição impugnativa com indeferimento, em consequência de julgar procedente o lançamento em questão. Baseou-se a autoridade julgadora de primeiro grau nos fundamentos expostos na informação fiscal de fls. 249/252, cuja parte essencial realça:

- que embora os recibos emitidos pela Rio Verdinho Empreendimentos Limitada estejam em nome do sócio Charles Andrew Tang, não consta no processo nenhum documento comprobatório da origem dos recursos;
  - que os recibos de depósitos bancários, anexados ao processo, apenas provam que foram depositadas na conta-corrente da empresa as importâncias.
- 

Acórdão nº 101-76.042

objeto da autuação, não especificando, na sua maior parte nem se o depósito foi em cheque ou em dinheiro e, quando é possível extrair o número do cheque, não se tem a identificação do emitente;

— que esses aspectos foram levados ao conhecimento da autuada pelo termo de esclarecimento de fls. 06 que reiterou de fls. 04, ocasião em que a fiscalização esclareceu ser necessário que se distinguíssem os suprimentos em cheques e apresentadas as cópias dos mesmos (frente e verso), o que a interessada não cumpriu;

— que, no tocante à comprovação das integralizações de capital, o entendimento é idêntico, pelos mesmos aspectos enunciados.

Em grau de recurso, apresentado tempestivamente nos termos da petição de fls. 258/267, a empresa postula o deslindamento da questão por este Conselho de Contribuintes, expondo preliminar de cerceamento de defesa e tese relativa a mérito.

Diz a postulante, como preliminar de cerceamento de defesa, que o lançamento de ofício se efetuou por Auto de Infração, lavrado à míngua de elementos, sem que pudesse, sobre qualquer aspecto, determinar precisamente, os fundamentos e fatos que levaram a se consumir a exação. Verbalmente afirma:

"Inobserva-se, frontal e cabalmente, com esse proceder o disposto nos incisos III e IV do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, impondo-se, como consequência necessária, a declaração de nulidade do auto de infração e lançamento de ofício, por força do estabelecido no inciso II in fine do artigo 59 do mencionado



Acórdão nº 101-76.042

nado regulamento, dado o flagrante cerceamento de defesa".

A respeito das contra-razões de defesa, relativas ao mérito, a postulante faz uso de afirmativas que, por síntese, podem ser expostas no sentido de dizer:

- que a exação e a decisão recorrida professam, apenas, presunções indevidas e discriminatórias, porquanto impõem à recorrente o dever de provar além do que lhe incumbe;
- que intimada a apresentar a documentação, não só o fez à época dos exames fiscais, senão também quando da apresentação da defesa;
- que a documentação, composta por "vouchers" e de recibos comprovantes de depósitos bancários, se constitui de documentos hábeis que provam a origem de todo o numerário ingressado, para efeito de comprovação fiscal e, destarte, não pode o fisco rejeitá-los;
- que o procedimento fiscal caminha pelos desvãos dos indícios, da mera presunção, não se podendo assim lavrar autos de infração pelo simplório entendimento que existem indícios de omissão de receita, de sonegação de tributos.

É o relatório.



Acórdão nº 101-76.042

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

O apelo a preliminares, para algumas defesas se torna menos uma fundamentação jurídica do que propriamente uma deformidade na imaginação de criar hipóteses totalmente destituídas da objetividade que preside as verdadeiras preliminares.

A maneira como a recorrente descreve o seu direito de defesa pretensamente cerceado, alegando que o Auto de Infração foi lavrado à míngua de elementos e que o lançamento "ex officio" foi levado a efeito sem que ela pudesse, sobre qualquer aspecto, determinar precisamente, os fundamentos e fatos que levaram a consumir a exação, constitui um modo fantasioso de dizer, porquanto não reflete a verdade, pois, em toda a extensão da li-de ela se tem defendido daquilo que exatamente se lhe imputou.

Inferre-se pela forma como a recorrente argúi a citada preliminar que o cerceamento do direito de defesa ocorreu com a lavratura do Auto de Infração, pois foi através deste que se constituiu o crédito tributário pelo lançamento de ofício.

O Auto de Infração, além de descrever, por omissão de receita, fatos decorrentes da integralização de aumento de capital em dinheiro e suprimento de caixa, dando-lhes enquadramento legal no artigo 181 do RIR/80, se refere a termos de verificação em anexo, que compõem as peças de fls. 04 e 06, nas quais se discriminam os valores, objeto da autuação, e as causas que fundamentam a feitura do lançamento de ofício.

A exigência fiscal somente é passível de nulidade apriorística, quando não se reveste das formalidades indispensáveis, rigorosamente estabelecidas em lei, e esta há de ser apli-





Acórdão nº 101-76.042

cada com o espírito livre e descontraído, como a função judicante sugere.

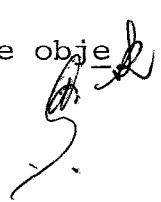
Levando-se em conta que mesmo antes do início do litígio fiscal, instaurado com o oferecimento da petição impugnativa, todos os elementos já se encontravam perfeitamente identificados e eram do conhecimento da autuada, normal seria a empresa protestar, quando iniciou a demanda, por esse fantasioso suposto cerceamento do direito de defesa e não viesse, por torneios, inovar as bases da petição impugnativa, para alegar que o lançamento de ofício se efetuou por Auto de Infração carente de fatos e fundamentos, caracterizadores da infração, consoante determina a lei.

O processo administrativo fiscal se acha regulado pelo Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, e frente aos termos da petição recursória e à luz desse diploma legal é que a questão deve ser desatada, uma vez que é o artigo 59 do citado Decreto que prescreve nulidade insanável aos casos decorrentes:

- 1º)-da incompetência da pessoa para lavrar ato ou termo (art. 59, inciso I);
- 2º)-da incompetência da autoridade que proferir despacho ou decisão (art. 59, inciso II); e
- 3º)-de despacho ou decisão proferidos com preterição do direito de defesa (art. 59, inciso II).

Na sistemática do processo administrativo fiscal, instituída pelo Decreto nº 70.235/72, só há, portanto, nulidade por preterição do direito de defesa que resulte de despacho ou decisão, mas não de lavratura de ato ou termo.

Assim, diante da característica estritamente obje

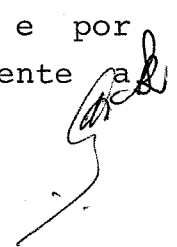


Acórdão nº 101-76.042

tiva que a lei da processualística fiscal determina, em somente considerar preterição do direito de defesa por decorrência de despacho ou decisão proferidos por autoridade incompetente, não há como comportar o puro artifício subjetivo do mero jogo de palavras, para, contornando a realidade, dizer-se que na peça da autuação há mingua de fundamentos e fatos, querendo incutir o ilusório entendimento de que na citada peça não constam elementos identificadores da infração, a fim de embuçar esta como se fosse uma imputação genérica a configurar cerceamento de defesa. Saiba, então, a questionante que a figura do cerceamento de defesa não ocorre em lavratura de ato ou termo de Auto de Infração, como quer que ela seja reconhecida.

Ademais, na lavratura do Auto de Infração se observaram os requisitos constantes do artigo 10 do Decreto número 70.235, de 06/03/1972. Servidores competentes, Fiscais de Tributos Federais, lavraram-no no local da verificação da falta, ou seja, no endereço onde a empresa se acha estabelecida. Nele se descreve o fato, fundamentado por omissão de receita, e se qualifica a autuada, determinando-se, portanto, com segurança, a infração e a infratora. O local, a data, a hora, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável constam, expressamente, dele e assim também a intimação para cumprir a exigência ou impugná-la no prazo de trinta dias. As assinaturas dos autuantes e os números das respectivas matrículas foram-lhe apostas. Se algum desses requisitos tivesse faltado na lavratura do Auto de Infração, a hipótese implicaria em saneamento da incorreção pela aplicação do artigo 60 do Decreto nº 70.235/72, jamais para se reconhecer preterição ou cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, desde o início do litígio, inaugurado com o oferecimento da petição impugnativa, a empresa vem se defendendo do que se lhe imputou — omissão de receita caracterizada por integralização de aumento de capital em dinheiro e por suprimentos de caixa, sem que se demonstrasse comprovadamente a



Acórdão nº 101-76.042

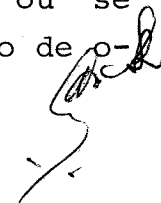
efetividade da entrega do numerário e principalmente a origem dos recursos utilizados. Os prazos de defesa lhe foram regularmente abertos e respeitados. A petição impugnativa foi decidida por autoridade competente — o Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro.

Não há, pois, como atinar-se com a mera alegação de que ocorreu cerceamento do direito de defesa, a não ser a pura frivolidade de quem nada tendo para dizer, sob o aspecto de semelhante preliminar, diz qualquer coisa, contanto que diga, mesmo sem nenhum fundamento.

Debata, portanto, a defesa o mérito da questão tal como ele se apresenta e deixe de tecer considerações vazias de juridicidade, na estruturação de despiciante proposição preliminar que em nada favorece a autuada.

A legislação fiscal de regência dispõe, consoante artigo 12, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977, alterado pelo artigo 1º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978 (artigo 181 do RIR/80), que os recursos fornecidos por sócios à empresa não dispensam a necessidade de que tenham comprovadamente demonstrada a origem e a efetividade da entrega do numerário utilizado. São condições cumulativas a origem e a efetividade da entrega dos recursos que, se não forem documentadas, mediante prova idônea e coincidente em datas e valores, consubstanciam omissão de receita operacional desviada da incidência tributária. Ambas as condições têm de ser satisfeitas, uma vez que são cumulativas, não bastando que apenas uma seja atendida.

Assim sendo, a tributação dos recursos de caixa fornecidos à empresa, porque se denominem de suprimentos ou se destinem à integralização do seu capital, se faz, a título de o-



Acórdão nº 101-76.042

missão de receita, por provas constantes de indícios da própria escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento probatório, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas, tal como determinam as disposições legais citadas.

Os indícios não constituem, entre as provas, aquelas às quais se possa atribuir a característica de melhor qualidade, embora, inúmeras vezes, eles se aceitem para provar fatos ou causas de difícil comprovação. Daí por que, sendo a omissão de receita um fato de difícil comprovação, que muitas vezes não deixa vestígios diretos da sua ocorrência, a ponto de o citado dispositivo legal admitir qualquer outro elemento de prova, o qual se colhe dos próprios registros dos recursos de caixa fornecidos à empresa, se a efetividade da entrega e a origem de tais recursos não forem comprovadamente demonstradas.

É claro que, no universo das causas jurídicas, há fatos que somente se provam por indícios, circunstâncias ou suposições, de tal modo veemente que formam inabalável presunção a respeito da causa que se pretende demonstrar.

Na hipótese dos autos, o fato está sendo considerado omissão de receita, revelada por indícios como dispõe a lei. Então, o fisco está protegido por uma presunção relativa "iuris tantum", incumbindo ao sujeito passivo provar uma situação contrária à semelhante presunção.

Não se deve olvidar que a eficácia do direito depende sempre da prova dos fatos que servem de base às causas jurídicas. Às vezes, como são fatos de difícil demonstração, a lei, em certas hipóteses, facilita a prova, estabelecendo presunções, que não são arbitrárias, mas correspondem ao que ordinariamente acontece, ou deixa a cargo da parte a demonstração da prova precisa a respeito do fato alegado. Em qualquer dessas hipóteses, a



Acórdão nº 101-76.042

fonte da prova está na indução que parte de um fato conhecido, na espécie, os indícios estabelecidos com base no valor dos recursos dados por fornecidos à caixa da empresa, em busca de outro desconhecido. Os efeitos do fato conhecido, em seus aspectos e circunstâncias, oferecem indícios de outro fato, deixando-os, porém, sob penumbra, sem expô-los claramente. A razão toma, então, tais indícios e, para esclarecê-los, em torno deles elabora conjectura, faz perquirições, estabelece opiniões, tira conclusões e assim se formam as presunções. Para esse efeito, sobreleva-se o princípio ontológico da prova, em que o ordinário se presume ("proesumptio hominis", fundada naquilo que ordinariamente acontece) e o extraordinário se demonstra.

A escrituração contábil deve retratar o registro dos fatos administrativos e somente constitui prova a favor da empresa, quando tem amparo em documentação hábil e idônea, necessária à comprovação dos assentamentos que nela se fazem.

A lei impõe, assim, às pessoas jurídicas o ônus de documentar os créditos que se fazem, a título de aumento de capital em dinheiro, suprimentos de caixa ou quejando, nas contas dos seus titulares, sócios ou acionistas, principalmente diretores, os quais, por alguma forma, os beneficiam, porque fiquem à margem da apuração dos lucros provenientes das operações mercantis próprias da atividade empresarial.

Não demonstradas a origem e a efetividade da entrega dos recursos creditados, ao fisco será sempre lícito, até prova em contrário, admitir como rendimento natural do comércio explorado as importâncias creditadas às pessoas enunciadas, enquanto não invalidada a suspeita, por meio de documentação hábil, de que outra é a procedência e a natureza das quantias acoimadas de irregularidade atinente à omissão de receita.

À pessoa jurídica, sujeita à tributação com base



Acórdão nº 101-76.042

no lucro real, incumbe manter escrituração contábil na forma das leis comerciais e fiscais, e, aí, na contabilidade, o lançamento que for efetuado deve conter as características principais dos documentos ou papéis que lastreiem a escrituração, os quais não de ser conservados em boa ordem até a prescrição pertinente aos atos comerciais, como dispõem os artigos 2º e 5º do Decreto nº 64.567, de 22/05/1969, regulamento do Decreto-lei nº 486, de 03 de março de 1969.

A postulante escriturou, a crédito dos seus sócios Henry Tang, Uta Schwietzer e Charles Andrew Tang, importâncias a título de aumento de capital e também de suprimentos de caixa. A ela incumbe comprovar que os recursos têm uma origem indiscutível, situada fora das suas próprias fontes de receita. E mais, compete-lhe demonstrar que tais recursos lhe foram efetivamente entregues. Para isso, deve possuir documentos adequados, que sejam contemporâneos com os fatos apontados como tendo dado origem aos recursos havidos por aumento de capital ou supridos e que tais recursos deram realmente entrada no caixa, mediante a exibição de provas convincentes de que eles se transferiram para o seu patrimônio.

A recorrente trouxe à contemplação os documentos de fls. 14 a 276 referentes a recibos, que ela mesma firmou, a "vouchers" dos registros contábeis, que fez, e a depósitos bancários, que efetuou em conta mantida sob seu próprio nome, querendo que, através de tais documentos, se tenha por comprovada a origem dos recursos creditados aos seus sócios.

Nenhum desses documentos constitui prova hábil que demonstre de onde se originaram os recursos creditados aos sócios, nem por eles se vislumbra que são recursos transferidos do patrimônio dos sócios para o da sociedade, de forma a que se pudesse admitir, convictamente, que tais recursos se geraram como rendimentos fora das próprias fontes internas de receitas auferidas



Acórdão nº 101-76.042

pela pessoa jurídica, isto porque:

- 19) - os recibos firmados pela própria recorrente e os "vouchers" dos registros contábeis são documentos constituídos por ela mesma e como a ninguém é dado constituir a própria prova documental, pois, em se tratando de registros contábeis sem base em algum documento emitido por terceiros que os lastreie, aqueles recibos e "vouchers" não são meio hábil de prova, como se entende do Acórdão nº CSRF/01-0.220/82, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes;
- 29) - os recibos de depósitos bancários provam apenas que a recorrente efetuou depósitos em bancos em contas neles mantidas sob o próprio nome e nada mais.

Na contabilidade da empresa, as operações, que ali foram levadas a registro tão-somente parecem escrituradas de modo correito, na boa e devida forma. Mas, frente aos mencionados documentos, nada se identifica quanto à origem dos recursos de que se teriam utilizado os sócios da recorrente, para que esta lhes fizesse créditos de valores. A este respeito, a informação fiscal, reproduzindo o entendimento constante do Termo de Intimação de fls. 06, esclarece, verbalmente:

"Os comprovantes bancários, também com cópias anexadas, indicam apenas que foram depositadas na conta corrente da empresa as importâncias, objeto de autuação, não especificando na sua maior parte nem se o depósito foi em cheque ou em dinheiro. E quando é possível extrair o número do cheque não se tem a identificação do emitente."



Acórdão nº 101-76.042

Ora, esses aspectos todos foram levados ao conhecimento do contribuinte pelo termo de esclarecimento às fls. 06, que reiterou o de fls. 04. Naquela intimação a fiscalização deixou bem claro a necessidade de que fossem destacados os suprimentos em cheques e apresentadas as cópias dos mesmos (frente e verso), o que, entretanto, não foi cumprido pela interessada" (fls. 250/251).

Ademais, isso não é só. Para que a prova se tornasse integralmente cumprida, necessário também seria que os indigitados supridores demonstrassem a operação prévia que lhes teria proporcionado a formação de fundos bancários disponíveis para suportar o saque por cheques.

O certo é que a prova da origem dos recursos antecede à efetividade da entrega do numerário. A comprovação é, portanto, dupla e cumulativa, pois a da efetividade da entrega do numerário, embora se possa afigurar uma consequência daquela atinente à da origem dos recursos, não pode, nem deve, ficar dispensada da exibição de documento que dê conta de que os recursos se transferiram de um patrimônio para outro.

Nesta linha de raciocínio, jurisprudência antiquíssima se firmou no decorrer do tempo, através de inumeráveis pronunciamentos administrativos e judiciais, sendo até de lembrar que a CIRCULAR MINISTERIAL nº 18, de 09/05/1946 (D.O.U. de 11 de maio de 1946, página 6.997) dá notícia de que os créditos feitos a sócio ou acionista de sociedade, a titular de empresa individual e a pessoas ligadas a quaisquer deles, devam ser comprovados por meio de documentação com a qualidade ou natureza da transação da qual se originaram as importâncias creditadas; inclusive com a apresentação de prova documental que indique a efetividade da entrega do numerário por qualquer das pessoas enunciadas, de modo a ficar plenamente esclarecida a transferência dos recursos





Acórdão nº 101-76.042

do patrimônio do indigitado supridor para o patrimônio da pessoa jurídica suprida.

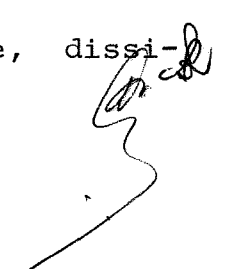
Como não há geração espontânea de dinheiro, sub-entende-se que deva preexistir à entrega do numerário creditado a realização de uma operação ou de um negócio jurídico, com antecedência imediatamente próxima à entrega, de onde o beneficiado obteve o valor registrado a seu crédito e o meio como o citado valor se transmitiu ao patrimônio da empresa. Diligencie-se, pois, na apresentação de documento que comprove qual foi a transação antecedente e depois faça-se a outra prova de que a entrega do numerário se realizou efetivamente.

A prova há de ser, portanto, idônea, objetiva e precisa em dados ou elementos coincidentes em data, qualidade e natureza da operação antecedente, e bem assim em valores, de maneira a ficar plenamente satisfeita a indagação fiscal, quanto à origem das importâncias creditadas e à efetividade da entrega do numerário.

Ao fisco cabe exigir que se evidencie a realidade dos créditos que se vão crescendo ao patrimônio dos contribuintes; a estes incumbe desfazer dúvidas, comprovando as fontes das quais promanaram as importâncias creditadas e onde teriam sofrido o gravame do imposto porventura devido ao Estado ou se elas advêm de rendimentos não tributáveis.

É assim lícito ao fisco perquirir a realidade dos créditos feitos a titulares, sócios ou diretores de empresa, firmas ou sociedades, ou a parentes ou afins de quaisquer deles, em nada influenciando que tais créditos sejam efetuados sob a forma de suprimientos, de aumento de capital em dinheiro ou de outra designação equivalente.

Ao contribuinte compete, por conseguinte, diss-



Acórdão nº 101-76.042

par as dúvidas, mediante prova documentada que revele íntima conexão de cada importância creditada com o ato ou fato sobre o qual pairam as suspeitas fiscais, não se lhe permitindo esquivações com alegações subjetivas, genéricas e imprecisas com a finalidade de evitar o desenvolvimento do processo indiciário.

Não ilide, por exemplo, a prova indiciária do fisco, a alegação de que o valor creditado tem base na declaração de rendimentos e de bens do beneficiado, pois isso equivale dizer que a origem do recurso está na capacidade econômica do titular do crédito.

Capacidade econômica, por si só, é prova ineficaz, porquanto assim se deixa de oferecer o que interessa: a procedência certa e incontestável do numerário e a natureza precisa da operação antecedente que deu ensejo à entrega da importância creditada, mediante dados irrefutavelmente coincidentes.

Essa prova compete ao contribuinte produzir, pela possibilidade, melhor do que a do fisco, de ter o titular do crédito ciência da operação que teria praticado, transformando os recursos particulares da capacidade econômica em disponibilidade financeira, de modo a poder convencer que a origem dos recursos recebeu comprovação adequada.

O fisco provou o que lhe competia provar: a existência do fato concretizado nos créditos feitos aos sócios da corrente. Exigiu, através de intimação de praxe, que esse fato fosse explicado de modo a demonstrar-se, mediante exibição de documentos hábeis, que as importâncias, a eles consignadas como aumento de capital e suprimento de caixa, tinham uma procedência certa, inquestionável. Partiu, assim, de uma prova indireta, ou seja indiciária, indo de um fato conhecido — o crédito feito aos sócios — em busca de um outro fato desconhecido, consistente na



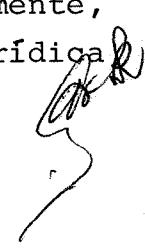
Acórdão nº 101-76.042

origem dos recursos, que a empresa tem ciência, mas não lhe oferece prova documental necessária. Aquela prova indiciária se transformou, então, em prova presuntiva de estar-se diante de importâncias realmente tributáveis, pois o silogismo que assim se forma com a prova indiciária, que se transmuda em presunção, tem-se por indiretamente comprovada a percepção de renda ocultada à tributação.

A autoridade fazendária não é adivinha para saber a fonte dos recursos percebidos pelo contribuinte, da qual este possui plena ciência. Basta que a autoridade fazendária prove, mesmo por indícios, a aquisição da disponibilidade econômica de renda. E diligencie o contribuinte em destruir, com prova eficaz, tais indícios, explicando, minuciosamente, a fonte, origem ou natureza dos recursos.

Nem se pretenda sustentar que a presunção e o indício sejam duas espécies de provas indiretas diversas, embora ambas se baseiem no raciocínio experimental, de forma que, quando existisse uma, não se pudesse falar na outra, pois, além de concorrer a presunção para estabelecer a credibilidade subjetiva do indício, deduzindo-a do ordinário modo de ser dos fatos da mesma natureza, para que a presunção e o indício se cruzem e se auxiliem.

Diante dessa coordenação do entendimento, partindo da prova indiciária, o fisco ao executar a sua tarefa e se encontrando perante a alternativa de o contribuinte querer e não poder, ou poder e não querer, o que juridicamente vem dar no mesmo, prestar contraprova idônea e precisa, ou ainda que a ofereça preñhe de dúvida, porque deixa de demonstrar minúcias quanto à origem dos recursos utilizados, procurando de uma ou de outra maneira dela esquivar-se, ou integralmente ou mesmo parcialmente, seja como for, sobressai dessas hipóteses a invalidade jurídica



Acórdão nº 101-76.042

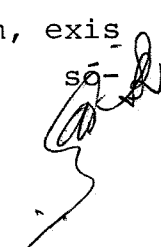
da contraprova, quer por inexistência quer por insuficiência. Então, aqueles indícios, de que o fisco se serviu inicialmente, acabam por ganhar corpo, firmando-se a convicção de estar-se diante de rendimentos obtidos na própria fonte interna da empresa, por ficar certo que a pessoa jurídica persevera em não explicar convenientemente a procedência do numerário creditado.

Imune de dúvida de que, no universo das causas jurídicas, há fatos que formam inabalável presunção a respeito da causa que se pretende demonstrar. Assim, quando o contribuinte, pessoa jurídica, não logra demonstrar a origem dos recursos inscritos a crédito dos seus titulares, sócios, acionistas ou dirigentes, e bem assim a parentes ou afins de quaisquer deles, o meio utilizado para provar a omissão de rendimentos, receitas ou rendas, é a presunção. E como meio de prova, a presunção é admitida pelo Código Civil (artigo 136, inciso IV), pelo Código de Processo Civil (artigo 332) e pelo Direito Tributário (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal).

É sabido que uma vez organizada a pessoa jurídica, há necessidade do elemento humano para acioná-la, sem o que tende ela à extinção, daí por que os seus titulares, sócios ou dirigentes ao gerir-lhe os negócios podem reduzir-lhe os lucros em proveito próprio.

Assim, é insuscetível de ilidir a autuação fiscal a alegação de que a pessoa jurídica é distinta da pessoa dos titulares, sócios, diretores ou parentes e afins de quaisquer deles, para julgar-se a empresa desobrigada de provar o ato do qual originaram as importâncias creditadas por suprimentos, aumento de capital ou semelhantes.

A essa alegação é oponível o vínculo comum, existente entre a firma ou sociedade e os próprios titulares; só-



Acórdão nº 101-76.042

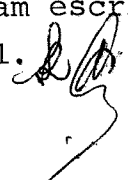
cios ou diretores, o qual, podendo entrelaçar as transações mercantis da pessoa jurídica com determinadas operações realizadas em nome particular de cada uma daquelas pessoas antes enunciadas, dá ensejo a que se desviem lucros ou rendimentos tributáveis, por falta de contabilização da receita correspondente.

Não há, pois, como obscurecer o nexo de causalidade de que, vinculando as pessoas físicas de cada um daqueles titulares, sócios, acionistas, ou diretores às respectivas empresas, não deixa a pessoa jurídica furtar-se da apresentação do documento hábil, que comprove, plenamente, a fonte de onde provieram as quantias creditadas.

Às citadas pessoas físicas, em princípio, tanto faz que os resultados das operações mercantis da empresa, da qual participam, lhes sejam adjudicados sob a forma de lucros ou créditos por suprimentos, aumento de capital e semelhantes. Medidas, porém, as vantagens do recebimento sob a forma de crédito, em detrimento da de lucros, não vacilam em optar pela de crédito, sob a designação de suprimentos, aumento de capital ou análogos, com reais proveitos, em razão de afastar a incidência do tributo sobre efetivos lucros da pessoa jurídica.

Inoperante se teria, assim, o argumento de que a comprovação quanto à origem dos valores creditados seria da exclusiva competência das pessoas físicas, caso se opusesse argumento de semelhante natureza.

O indício da omissão de receita está exatamente na falta de comprovação da operação realizada em antecedência próxima à data dos créditos, da qual se originaram os recursos utilizados e na ausência da outra prova, que confirmasse a efetividade da entrega das importâncias, de modo a não se duvidar da transferência delas para o patrimônio da pessoa jurídica, na qual se acham escriturados os suprimentos e o valor do aumento de capital.



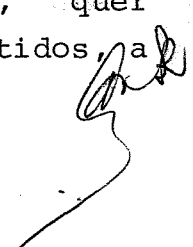
Acórdão nº 101-76.042

A recorrente busca auxílio para sua defesa, no julgado pelo Acórdão nº 49.636 da 4a. Turma do Tribunal Federal de Recursos, que se refere a suprimentos de caixa destinados à integralização do capital inicial, tão logo que a sociedade começa a praticar transações mercantis.

A este propósito cabe, novamente, remeter o entendimento ao princípio ontológico da prova e mais precisamente à "proesumptio hominis", para recordar que o ordinário se presume.

É partindo desse princípio, por decorrência da presunção "hominis", que os precedentes jurisprudenciais inadmitem a omissão de receita no início de negócio, por inexistência material, concreta de receita. Aí, por ocasião do início do negócio, presume-se não haver o que omitir como receita operacional, mesmo que haja recursos fornecidos à empresa para simples reforço de numerário de caixa. A esse propósito atua a presunção "hominis", pois ordinariamente acontece não existir mesmo receita operacional, quando a exploração do negócio tem início.

Por igual motivo, a mesma circunstância da presunção "hominis", aproveita a primeira chamada para integralização do capital inicial subscrito. E também, nesta hipótese de primeira chamada a fim atender a capital subscrito por sócios supervisionadamente admitidos, os recursos de caixa fornecidos à empresa, em princípio, não hão de ser pesquisados na justificativa para a comprovação de sua origem, quanto à situação fiscal em relação à pessoa jurídica, a menos que, entre qualquer dos sócios advenientes, se guarde vínculo de parentesco ou dependência com o sócio fundador. Assim, é de compreender-se a orientação que norteou o pronunciamento pelo Acórdão nº 101-71.493, deste Conselho de Contribuintes e pelo Acórdão nº 49.636 da 4a. Turma do Tribunal Federal de Recursos, quanto à integralização inicial de capital subscrito, em não haver justificativa para exigir-se, quer dos sócios fundadores, quer daqueles posteriormente admitidos, a



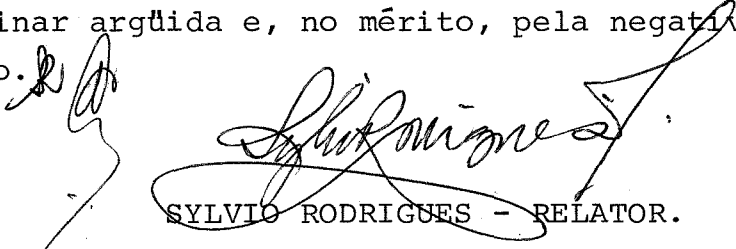
Acórdão nº 101-76.042

comprovação dos recursos empregados, em razão da presunção maior da impossibilidade do desvio de receitas.

Abra-se um parêntese para dizer que isto, olhado do ângulo transacional da pessoa jurídica, não implica em estar-se afirmando que do ângulo da pessoa física se dispense esta de justificar, se for necessário, a operação prévia da qual provieram os recursos que lhe foram creditados, embora não seja para tributá-los em nome da pessoa jurídica, caso não fiquem eles plenamente explicados.

Ocorre, porém, que, na conformidade da 8a. alteração do contrato social, anexada a fls. 14/16, a sociedade, quando se fizeram os créditos aos sócios por integralização do capital em dinheiro e por suprimentos de caixa, já se encontrava constituída e operando desde os idos de 1976, de forma que, não se tratando de início de negócio, não se lhe aplica o entendimento exposto nos arestos citados.

O voto do relator é, portanto, pela rejeição da preliminar argüida e, no mérito, pela negativa de provimento do recurso.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.