



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Recurso nº : 126.296
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1986 e 1989
Recorrente : PAULINVEL VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP
Sessão de : 05 de dezembro de 2002
Acórdão nº : 103-21.113

PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. Em prestígio ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, bem assim à isonomia na relação jurídico-tributária não é admissível a prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal. Havendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não ocorre a prescrição. O prazo prescricional começa a fluir a partir da constituição definitiva do crédito tributário, que ocorre quando não cabe recurso ou ainda pelo transcurso do prazo.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÕES LEGAIS. A constatação de infrações à legislação tributária capituladas como presunções legais *juris tantum*, tem o condão de transferir o dever ou ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a esse, para elidir a respectiva imputação, produzir as provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência dessas mesmas infrações.

IRPJ. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. Cabe à pessoa jurídica provar, com documentos hábeis e idôneos, o registro de sua contabilidade, não só o efetivo ingresso no caixa da empresa e da efetiva entrega pelos subscritores, bem como a origem do numerário utilizado para integralização de capital social, presumindo-se, quando não for produzida essa prova, que os recursos tiveram origem em receita omitida à escrituração.

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

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. FUNDO FIXO DE CAIXA. Nesse sistema, adotado por grande número de pessoas jurídicas, define-se uma quantia fixa que é fornecida ao responsável pelo fundo, suficiente para os pagamentos de diversos dias e, periodicamente, efetua-se a prestação de contas do valor total desembolsado, repondo-se o valor ao fundo fixo, por meio de cheque nominal, a seu responsável. Tal procedimento, devidamente comprovado com a respectiva emissão de cheques nominais aos responsáveis pela Tesouraria, não pode dar ensejo à presunção de omissão de receitas, pois o fundo fixo nada mais



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

é do que um conteúdo do próprio caixa. Dessa forma, exclui-se da base de cálculo dos créditos tributários lançados as importâncias efetivamente contabilizadas a débito do Fundo Fixo de Caixa.

Preliminar rejeitada. Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por PAULINVEL VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação da parcela autuada a título de suprimento de caixa não comprovado, correspondente ao item "caixa pequeno", nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


EZIO GIOBATTA BERNARDINIS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, PASCHOAL RAUCCI, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

Recurso nº : 126.296
Recorrente : PAULINVEL VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

PAULINVEL VEÍCULOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ-MF sob o n. 53.490.074/0001-10, não se conformando com a PARTE da decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo-SP, que apreciando sua Impugnação tempestivamente apresentada, manteve em parte a exigência do crédito tributário formalizado através de Auto de Infração de fls.75/76, recorre a este E. Conselho de Contribuintes na pretensão de reforma da referida decisão da autoridade julgadora singular.

A Recorrente argüiu, antes de tudo, que houve erro quando do enquadramento legal no que diz respeito à falta de apresentação de documentos, apondo, para tanto, que o certo seria o disposto no inciso II, do art. 676 do RIR/80 e não o inciso III do mesmo diploma legal como asseverou a fiscalização.

Em contradição, a Autoridade Julgadora monocrática não acolheu tal argumento, uma vez que o enquadramento sugerido nos Termos de Verificação n. 01 (aporte de capital não comprovado), n. 02 (passivo não comprovado) e n. 03 (glosa de custos ou despesas) está correto, conforme se depreende do art. 676, II, do RIR/80.

A peça básica de fls.70/75 nos dá conta de que a matéria objeto de tributação resulta de:

- 1.Omissão de Receita - passivo não comprovado.
- 2.Omissão de Receita - aporte de capital.
- 3.Omissão de Receita - suprimento de caixa.
- 4.Glosa de custos e despesas.
- 5.Glosa de correção monetária do aumento de capital.

1. Omissão de receitas - passivo não comprovado.

Como se pode constatar às fls. 145 a 149 e 166, todos os valores foram comprovados na fase impugnatória pela interessada, demonstrando a efetiva existência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

do passivo, que, à época da autuação, foi considerado como não comprovado. Desfeita a presunção de omissão de receita, exonera-se os valores correspondentes às seguintes bases de cálculo:

| | | |
|-------------------------------|------|------------------|
| a) de 01/01/1986 a 30/06/1986 | Cz\$ | 11.300.014,20 |
| b) de 01/07/1986 a 31/12/1986 | Cz\$ | 11.908.972,00 |
| c) de 01/01/1987 a 31/12/1987 | Cz\$ | 49.999.917,00 |
| d) de 01/01/1988 a 31/12/1988 | Cz\$ | 2 215.856.212,00 |

2. Omissão de receitas - aporte de capital não comprovado.

A Recorrente citou alguns depósitos bancários, inclusive coincidentes em datas e valores, para justificar e comprovar a efetiva entrada de recursos na empresa por ocasião do aumento de capital de Cz\$ 5.000.000,00. Entretanto, em nenhum momento, segundo a fiscalização, teria comprovado a origem de tais recursos. Assim sendo, a fiscalização interpretou esse valor como sendo da própria empresa, resultante, de valores omitidos da contabilidade.

3. Omissão de receitas - suprimento de caixa.

A Impugnante, ora Recorrente, tentou provar que os valores de Cz\$ 40.207.769,72 e Cz\$ 67.70.285,49 efetivamente entraram na empresa, porém, a descaracterização do suprimento de caixa exige a comprovação da origem do recurso que, no caso, segundo alegações da ora Recorrente, seriam, entre outras, as notas fiscais emitidas pelas funcionárias da Caixa e da Tesouraria, coincidentes em datas e valores, com os cheques recebidos em seus respectivos nomes e, posteriormente, repassados para as contas bancárias da PAULINVEL.

Quanto aos valores das contas pertencentes ao sócio, Dr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade deveria haver documento fiscal ou comercial, que comprovasse a operação. O mesmo ocorrendo com os valores transferidos entre as empresas ELIVEL, VEPEL, CONCÓRDIA e PAULINVEL. Assim, como não se comprovou as operações, segundo a fiscalização, tem-se por correta a exigência tributária a título de OMISSÃO DE RECEITA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

Neste item a contribuinte alega que as somas dos valores discriminados nas fls. 38 a 56 estão incorretas, argumento esse que teve procedência, porém, tal erro era favorável à ora Recorrente, como se pode constatar às fls. 172 a 174. Tendo em vista que a fiscalização teve acesso a tais alegações e não se manifestou, infere-se que os valores estão corretamente lançados e demonstrados às fls. 172 a 174.

4. Glosa de Custos e despesas.

A análise dos documentos juntados pela Impugnante revelou sê-los aceitáveis para comprovação dos custos ou despesas, conforme Termos de Diligência e Informação Fiscal de fls. 145 a 149 e 165 a 167, inclusive o valor de Cz\$ 30.604.056,28, correspondente à "propaganda - Autos Novos" (grifo do original), foi aceito pela instância julgadora *a quo*.

Verifica-se que as notas fiscais correspondentes à PROPAGANDA – AUTOS USADOS estavam anexadas à relação de PROPAGANDA AUTOS NOVOS e vice-versa. Este fato pode ter provocado equívoco na conferência realizada pela fiscalização, resultando na sugestão de manter-se Cz\$ 30.604.056,28 (correspondentes à propaganda Autos Novos). Desta feita, exonera-se os valores seguintes:

| | |
|-------------------------------|-----------------------|
| a. de 01/01/1986 a 30/06/1986 | Cz\$ 94.663.186,45 |
| b. de 01/07/1986 a 31/12/1986 | Cz\$ 77.717.894,00 |
| c. de 01/01/1987 a 31/12/1987 | Cz\$ 636.200.745,00 |
| d. de 01/01/1988 a 31/12/1988 | Cz\$ 6.114.030.253,00 |

5. Glosa de correção monetária do aumento de capital.

Ao tributar a omissão de receita correspondente ao aumento de capital, a fiscalização estaria regularizando a situação desses recursos na empresa. Para se chegar a tal conclusão, dir-se-ia que o valor do aporte corresponde a emissão de receita, que após ser distribuído ao sócio, retornou à empresa sob a forma de aumento de capital. Tributar o valor do aporte financeiro é o mesmo que tributar o lucro que não houvesse sido distribuído estaria fazendo parte da conta Lucros Acumulados, excluindo-se, obviamente, os impostos e contribuições incidentes.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

Exige-se, desse modo, Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e demais reflexos, conforme demonstrativo do crédito tributário em BTNF, de fls. 185.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça de fls.112/116, portanto a Impugnação da contribuinte, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática (fls. 177/185), assim assentada:

**"Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ.
Período de Apuração: Exercícios 1986 a 1989.
Ementa: OMISSÃO DE RECEITA.PASSIVO NÃO COMPROVADO.
Exonera-se os valores exigidos com base em passivo não comprovado quando o contribuinte, por meio de documentos hábeis e idôneos, comprova os lançamentos contábeis e efetuados.**

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. Os custos e despesas glosados pela fiscalização, cujos valores a interessada logrou comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores com os lançamentos contábeis,devem ser exonerados.

OMISSÃO DE RECEITAS.APORTE DE CAPITAL. Quando os recursos fornecidos por sócio para aporte de capital não têm sua origem comprovada, está caracterizada a omissão de receitas.

GLOSA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. Uma vez aceito o aporte de capital, regularizando-o através de lançamento de ofício, é procedente a contabilização da correção monetária do montante integralizado, assim como, assim como procedeu a interessada.

OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE CAIXA. Restando comprovada a origem dos recursos que supriram o caixa da interessada, mantêm-se os créditos lançados por estar caracterizado omissão de receitas.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."

A empresa ora Recorrente, havia oferecido impugnação no dia 28/09/1990 (fls.111 a 116), alegando que o tempo oferecido para a apresentação de documentos foi exíguo e que o trabalho de encontrar papéis de três períodos restou prejudicado porque a fiscalização ordenou a sua arrecadação.

Argumentou haver erro na capitulação legal dos fatos, haja vista ser o caso em tela de falta de apresentação de documentos e não de declaração inexata,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

sendo, portanto, regido pelo inciso II do art. 676 do RIR/80 e não pelo inciso III deste dispositivo.

Tomando ciência dos Termos de Diligência e Informação Fiscal, a Impugnante solicitou anexar a petição de fls. 152 a 163, pedindo o cancelamento de todos os autos de infração.

Em sede de recurso voluntário (fls.204/223), a Recorrente aduziu que deixou de efetuar o depósito recursal correspondente a 30% do débito discutido, previsto pela Medida Provisória 1699 e reedições, em virtude de medida liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança n. 2000.61.00.049976-7/008 (fls.281/282).

Ressalte-se, entretanto, que a decisão singular, após a impugnação, cancelou as seguintes infrações:

1. Omissão de receitas - passivo não comprovado;
2. Glosa de custos e despesas;
3. Glosa de correção monetária do aumento de capital.

Remanesceram, pois, os itens:

4. Omissão de receitas - aporte de capital não comprovado;
5. Omissão de receitas - suprimento de caixa não comprovado.

A priori, a Recorrente argüiu preliminar de decadência ou preempção, trazendo à baila, para tanto, o texto do art. 173 e parágrafo único do Código Tributário Nacional (fls. 206) e, ainda, oferecendo doutrina de MARCO AURÉLIO GRECO sobre a matéria aventada (fls.207/211).

No item 4 supra, cujo crédito tributário foi mantido, a Recorrente sustentou restar provado que o aporte de capital foi promovido pelo seu sócio majoritário retromencionado, mediante depósito bancário realizado nas datas de 17/12/1986; 18/12/1986 e 22/12/1986, nos valores de Cz\$ 1.197.069,21, Cz\$ 1.500.000,00 e Cz\$ 2.930,79, entregue em moeda corrente (fls. 213).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

No tocante ao item 5 retro, a Recorrente reitera que a r. decisão recorrida perfilha que a empresa logrou demonstrar a efetiva entrada dos recursos no seu ativo, contudo manteve a autuação fiscal sob o fundamento de que a *descaracterização do suprimento de caixa exige a comprovação da origem do recurso.*

Por derradeiro, a Recorrente requereu, preliminarmente, sejam extintos o presente processo administrativo fiscal e seus reflexos em virtude do decurso do prazo à constituição do crédito tributário de que cuida o art. 173, parágrafo único, do CTN, bem como, também, a reforma da decisão ora recorrida, sendo, pois, cancelado o auto e seus reflexos com o conseqüente arquivamento dos respectivos processos administrativos e, ainda, a baixa dos autos em diligência, a fim de produzir as provas que se entenda necessárias a repulsa das exigências impugnadas.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

VOTO

Conselheiro EZIO GIOBATTA BERNARDINIS, Relator

A Recorrente obteve judicialmente o reconhecimento do direito à interposição do presente recurso voluntário, sem a obrigatoriedade do prévio depósito de 30% do valor da exigência fiscal definida na decisão, tendo em vista a concessão de liminar em Mandado de Segurança, conforme consta às fls. 296 a 305. Ademais, o recurso foi manifestado no prazo legal. Preenchidos, assim, todos os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

PRELIMINARMENTE, suscita a Recorrente suposta decadência ou preempção, que teria ocorrido entre a data da ciência do lançamento (17.08.1990) e a notificação da Decisão recorrida (20.11.2000), pois tendo transcorrido um lapso de tempo de aproximadamente 10 anos, restando, neste período, inerte o processo por culpa da Administração Pública Federal. Em síntese, constatou a inércia do titular da ação pelo não-exercício de seu poder-dever de seguimento ao processo administrativo fiscal.

É a chamada prescrição intercorrente, e tem seu fundamento na excessiva demora no julgamento dos recursos administrativos pela repartição fazendária. Pleiteia, assim, a Recorrente, diante da inércia do credor do tributo de solucionar a demanda do contribuinte, a perda do direito de realizar a cobrança depois de transcorridos mais de 5 anos do lançamento.

A matéria, no entanto, já foi decidida pelo Pleno do STF em julgamento ocorrido em sessão de 6 de outubro de 1982, nos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.462/SP, cuja ementa possui a seguinte redação:

"Ementa: PRAZOS DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO. Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para a decadência, e ainda não se iniciou o prazo para a prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do STF. Embargos de divergência conhecidos recebidos."

No mesmo diapasão tem decidido os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, ou seja, de que inexistente prazo prescricional até o trânsito em julgado do processo administrativo. Podemos citar, como parâmetro, os Acórdãos de nºs 105-12.694; 106-10.689, 105-12.943; 101-93.264, 103-19.862; 201-72.035; 108-06.734; 105-13.406 e CSRF/01-0.046/80.

São motivos mais do que suficientes para REJEITAR A LIMINAR suscitada pela Recorrente.

Quanto ao mérito, restam duas infrações à legislação tributária que são objeto do presente recurso voluntário, a saber: A primeira por omissão de receitas decorrente de aporte de capital social não comprovado, e a segunda, igualmente omissão de receitas, face a suprimientos de caixa não comprovados.

OMISSÃO DE RECEITAS - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL NÃO COMPROVADO.

A origem desta infração consiste nos exames contábeis fiscais procedidos na empresa Recorrente, tendo sido constatado que em 22 de dezembro de 1986, a mesma aumentou seu capital social no valor de Cz\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de cruzados), baseando-se, este aumento, em aporte financeiro feito pelo sócio Sr. Dr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, conforme nos noticia o Termo de Verificação Fiscal nº 01, às fls. 66, **sem a necessária comprovação da origem desse numerário.**

(grifei)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

Realmente, segundo afirma a Recorrente, aquele sócio majoritário depositou as importâncias de Cz\$ 1.197.069,21, Cz\$ 1.500.000,00 e Cz\$ 2.300.000,00, nas datas de 17.12.1986, 18.12.1986 e 22.12.1986, respectivamente, no Banco Bradesco S.A., mediante cheques sacados contra o Banco de Crédito Rural de Minas Gerais S.A., mais a importância em dinheiro de Cz\$ 2.930,79, entregue à empresa, perfazendo o total de Cz\$ 5.000.000,00, como aporte para aumento do capital. Não há dúvidas quanto à efetiva entrada dos recursos financeiros para aumento de capital. Nesse sentido entendo que está demonstrada a entrega efetiva, porém outro ponto importante e concomitante refere-se à origem dos recursos financeiros aportados para a pessoa jurídica.

Ressalte-se, por oportuno, que em tais circunstâncias estabelece-se à presunção legal do art. 181 do Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 (RIR/80), então vigente, com a seguinte redação:

"Art. 181 - 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 nos valores dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, SÓCIOS DA SOCIEDADE NÃO ANÔNIMA (destaquei), titular de empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem não foram comprovadamente demonstradas. (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 3º, e Decreto-lei nº 1.648/78, art. 1º, inciso II)."

Em situações idênticas assim tem se manifestado a jurisprudência administrativa, *verbis*:

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL - Cabe à pessoa jurídica provar, com documentos hábeis e idôneos, os registros de sua contabilidade, inclusive os de efetivo ingresso no caixa da empresa e da efetiva entrega pelos subscritores, de numerário para a integralização de aumentos de capital, presumindo-se, quando não for produzida essa prova, que os recursos tiveram origem em receita omitida na escrituração." (Ac. CSRF/01-0.156 e CSRF/01- 0.157/81 e Ac. 1º CC - 104-02.780/82).

Assim, constata-se que a matéria ora *sub judice*, tem seu cerne em questões probatórias, enquadrando-se no tipo legal das chamadas presunções *juris*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

tantum, as quais tem o condão de transferir o ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o qual, para elidir a respectiva imputação, deveria produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

Acerca das presunções legais, peço permissão para transcrever a opinião da ex-Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA, *in Tributação das Pessoas Jurídicas - Comentários ao Regulamento do Imposto de Renda/94, Brasília: Editora UNB, pp. 386-387, in verbis:*

"Tributação por meio de presunções legais.

Como forma de coibir a prática de determinadas infrações, a própria lei fiscal criou, expressamente, a figura das chamadas presunções legais (ex legis), pelas quais estabeleceu procedimentos que, uma vez adotados pela pessoa jurídica, ensejam a possibilidade de se supor a ocorrência de irregularidade fiscal.

A presunção legal consiste no pressuposto de se ter como verdadeiro um fato duvidoso ou provável a que a lei atribui o caráter de infração, a qual se considera configurada com a prática da operação ou transação descrita na normal legal.

(...)

As presunções legais podem ser:

(...)

2) Relativas - juris tantum: o fato descrito na lei dispensa a prova pela autoridade fiscal. Entretanto, admite que seja produzida, em contrário, pela pessoa jurídica. É de vital importância, para que seja configurada, que se conheça a quem a lei imputa o ônus da prova.

No caso das presunções legais relativas, há uma inversão do ônus da prova, pois a autoridade fiscal, após a constatação fática do tipo descrito na lei, pode presumir a ocorrência de irregularidade pela simples invocação do texto legal, dispensada a produção de provas, imputando a lei, neste caso, ao contribuinte, o ônus de fornecê-la."

A prova diz respeito aos fatos. Embora possa ter havido o efetivo ingresso do numerário para o aumento de capital, concomitantemente caberia à Recorrente provar a origem desses recursos. O ônus da prova consiste na necessidade de provar igualmente de onde emanaram esses mesmos recursos financeiros, e recai (o ônus) sobre a quem aproveita o reconhecimento dos fatos, no caso, a Recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

Por derradeiro, saliento que os fatos jurídico-tributários não são notórios que prescindem de prova. Prevalece, sempre, no processo administrativo fiscal a máxima *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Portanto, é importante concluir que incumbia à Recorrente demonstrar satisfatoriamente a origem dos recursos financeiros aportados ao capital social. E, no amplo exercício do direito de defesa que lhe foi proporcionado durante toda a fase impugnatória e igualmente na fase recursal, cabia-lhe apresentar provas em contrário irrefutáveis e inequívocas suficientes a elidir a imputação no sentido de desconstituir o lançamento.

Em síntese, relativamente a esse item não merece reparos o julgamento da autoridade *a quo*.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO.

No tocante à infração capitulada como suprimento de numerário pelo sócio CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE, pessoa física; e por ELIVEL AUTOMORES LTDA., CONCÓRDIA VEÍCULOS LTDA. e VEPEL VEÍCULOS E PEÇAS LTDA., pessoas jurídicas coligadas à Recorrente, por se tratar, igualmente, de uma presunção legal *juris tantum*, ela tem a força de transferir o ônus da prova da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, com relação aos fatos objeto de autuação.

Porém, na presente hipótese, embora tenha examinado com cuidado o elevado número de documentos fiscais que acompanham o presente processo administrativo fiscal, não encontrei, no bojo dos autos, embora mencionados nas razões de impugnação e nas de recurso voluntário, provas suficientes a desconstituírem o lançamento tributário.

É inconteste que o suprimento de numerário caracteriza-se como uma das presunções legais capituladas como "omissão de receitas", as quais, entretanto, por serem relativas admite a produção de prova em contrário pelo sujeito passivo da relação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

tributária, exigindo-se, contudo, que sejam ele apresentadas provas suficientes a elidir a autuação fiscal.

Ainda sobre o ônus da prova, são magistrais as lições do Dr. LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA (Processo Administrativo Fiscal. São Paulo. Resenha Tributária, 1994, p. 24), o qual entende que:

"Por derradeiro, destaque-se que a atribuição do ônus da prova ao Fisco não o impede de efetuar o lançamento de ofício, com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar a declaração e intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que trata ou deva ter conhecimento, se omite, recusa-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente. Assim, inclusive, o autorizam os arts. 148 e 149 do CTN e 889, 894 e 895 do RIR/94".

Igualmente, é pertinente também a opinião do Dr. LUIS EDUARDO SCHOUERI (*Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal*, in *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo. Ed. Dialética, vol.2, p. 81:

*"O ônus da prova é regulado em nosso Ordenamento, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil, que assim dispõe:
Art. 333 - O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor quanto fato constitutivo do seu direito.
Com efeito, como ensinam TIPKE e KRUSE, também no Direito Tributário prevalecem as regras do ônus da prova que - excetuados os casos em que a lei dispuser em diferentemente - impõem caber o dever de provar à parte de quem a norma corre."*

Ainda, sobre o ônus da prova, não se poderia deixar de fazer referência ao mestre ALBERTO XAVIER (*Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro. Forense, 1997, p. 133), que assim expressa seu entendimento:

"Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substantiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito à convicção da verdade."

Portanto, tratando-se as infrações atuadas de presunções legais *juris tantum*, inequivocamente houve a inversão do ônus da prova para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. *In casu*, o ônus de provar o seu direito estava com a Recorrente, configurando a hipótese de um dever que lhe foi imposto no sentido de infirmar em contrário a imputação da prática que lhe foi imposta.

Contudo, a Recorrente, não logrou provar as alegações, de modo inequívoco, não obstante o grande número de documentos examinados, quer perante a autoridade julgadora *a quo* quer perante esse Colegiado. É importante salientar, também, que compulsando as duas caixas que compõem os documentos anexos, falta, ainda, a comprovação da origem dos referidos "suprimentos de caixa", apesar da pesquisa dos fatos e de um cuidado trabalho direcionado no sentido de buscar a verdade material.

Examinando-se especificamente este item relativamente às infrações de omissão de receitas, por não ter sido comprovado os supostos suprimentos de caixa, conclui-se que não merece reparos a R. Decisão no tocante ao presente item.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA. "CAIXA PEQUENO".

As quantias supridas na forma de emissão de cheques a favor de funcionários da empresa Recorrente consigo compreender como prática usual para formação do chamado "caixa pequeno". Na maior parte das empresas tal acontece.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

Contudo, os funcionários não ficam dispensados de comprovar a efetiva utilização desses recursos.

A Recorrente informa às fls. 155/156 que efetuou o seguintes lançamentos a débito da conta "CAIXA PEQUENO", conta n. 11.1.1000, a saber:

| Data da movimentação | Funcionária responsável | Livro Diário nº 12 e Razão nº 1 | Valor em Cz\$ |
|----------------------|---------------------------|---|---------------|
| 23.05.1986 | Maria Luiza Peres e Silva | Folha 155 | 200.000,00 |
| 30.05.1986 | Elisa Beatriz Batista | Folha 195 | 200.000,00 |
| 06.06.1986 | Maria Luiza Peres e Silva | Cheque nº 284 do Banco Real | 200.000,00 |
| 10.06.1986 | Elisa Beatriz Batista | Cheque nº 488382 do Banco Credireal, 005333 do Banco Bradesco e 285 do Banco Real | 400.000,00 |
| 20.06.1986 | (não consta) | Cheque nº 299 do Banco Real | 300.000,00 |
| 26.06.1986 | (não consta) | Cheque nº 308 do Banco Real | 200.000,00 |

É razoável acreditar, como salienta em suas razões a Recorrente, ainda na fase impugnatória, que as supramencionadas funcionárias receberam as importâncias supra, na importância total de Cz\$ 1.500.000,00 à época dos fatos narrados, e que efetivamente prestaram contas à Tesouraria.

Entendo que melhor denominação seria FUNDO FIXO de CAIXA, do que aquele dado pela Recorrente ao "caixa pequeno", seguindo os ensinamentos dos Mestres SÉRGIO DE IUDÍCIBUS, ELISEU MARTINS e ERNESTO RUBENS GELBCKE, in "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às Demais Sociedades)", Ed. Atlas, São Paulo, 2000, pp.79/80, quando assim leciona:

"DISPONIBILIDADES

(...)

4.2 CONTEÚDO E CLASSIFICAÇÃO

4.2.1 Caixa

Inclui dinheiro, bem como cheques em mãos, recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente.

Normalmente, o saldo de caixa pode estar registrado na empresa em uma ou diversas contas, dependendo de suas necessidades operacionais e locais de funcionamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

Além disso, há, basicamente, dois tipos de controles da conta Caixa, ou seja, fundo fixo e caixa flutuante.

a) FUNDO FIXO

No sistema de fundo fixo, não há, normalmente, problemas de classificação de valores. Nesse sistema, define-se uma quantia fixa que é fornecida ao responsável pelo fundo, suficientemente para os pagamentos de diversos dias e, periodicamente, efetua-se a prestação de contas do valor total desembolsado, repondo-se o valor do fundo fixo, por meio de cheque nominal, a seu responsável.

A contabilização de tais desembolsos é feita a crédito de bancos e a débito de despesas, ou seja, depois de constituído o fundo fixo, a conta respectiva não recebe mais contabilizações (a não ser por aumento ou redução do valor do fundo). Dessa forma, todos os pagamentos não efetuados pelo fundo fixo são feitos por cheques creditados diretamente em Bancos e todos os recebimentos, em dinheiro ou cheques, são depositados diretamente nas contas bancárias, sem portanto transitar contabilmente pela conta Caixa.

É necessário que, na data do balanço, nesse fundo só haja realmente dinheiro, ou seja, que os comprovantes de despesas tenham sido contabilizados.

**b) CAIXA FLUTUANTE
(.....)."**

À luz dos ensinamentos daqueles Mestres reconheço que, *in casu*, não pode ocorrer à presunção legal de omissão de receitas, pela nítida razão de que o FUNDO FIXO de CAIXA, como o próprio nome diz, faz parte do CAIXA GERAL. Eventual suprimento do FUNDO FIXO, mediante emissão de cheques nominais aos responsáveis pela gestão financeira, jamais pode ser considerado "suprimento (de caixa) não comprovado".

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir da tributação, no item OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE



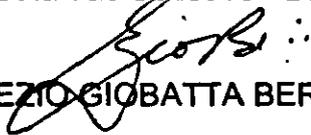
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.000670/2001-19
Acórdão nº : 103-21.113

CAIXA NÃO COMPROVADO, a importância de Cz\$ 1.500.000,00 no ano-base de 1988,
que corresponde ao "caixa pequeno".

É como voto .

Sala das Sessões - DF, em 04 de dezembro de 2002


EZO GIOMBATTA BERNARDINIS

