



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 13738.000643/90-74
RECURSO Nº : 101.586
MATÉRIA : IRPJ - Exercícios Financeiros de 1988 e 1989
RECORRENTE : CONSTRUTORA SHIMANSKY LTDA
RECORRIDA : DRF EM NITERÓI - RJ
SESSÃO DE : 11 DE DEZEMBRO DE 1995
ACÓRDÃO Nº : 104-12.803

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL

O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).

IRPJ - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL - CONTRATO SOCIAL - ALTERAÇÃO CONTRATUAL - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO

Cabe à pessoa jurídica provar, com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em data e valor, 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, bem como deverá fazer prova de sua respectiva origem, presumindo-se, quando não for produzida essas provas, que os recursos tiveram origem em receita omitida na escrituração.

Recurso a que se dá provimento parcial.

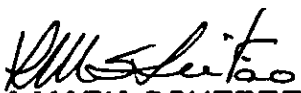
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA SHIMANSKY LTDA.

ACORDAM os membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do processo e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação, nos exercícios de 1988 e 1989, as importâncias de Cz\$ 600.000,00 (padrão monetário da época) e de Cz\$ 3.750.000,00 (padrão monetário da época), respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 JAN 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: RAIMUNDO SOARES DE CARVALHO, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELISABETO CARREIRO VARÃO e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74

ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

RECURSO Nº: 101.586

RECORRENTE : CONSTRUTORA SHIMANSKI LTDA

RELATÓRIO

EMPREITEIRA DE OBRA SHIMANSKY LTDA (sucessora da CONSTRUTORA SHIMANSKI LTDA), contribuinte inscrito no CGC/MF 30.157.309/0001-50, estabelecida na Avenida Francisco Luiz Fernandes nº 318 - Conselheiro Paulino - Nova Friburgo - RJ, jurisdicionado à DRF em Niterói - RJ, inconformada com a decisão de primeiro grau, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 85/93.

Em consequência de ação fiscal, foi lavrado, em 18/12/90, o Auto de Infração de fls. 01/09, exigindo-se o recolhimento de um crédito tributário no valor de 12.436,55 BTNf's (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário) a título de Imposto de renda pessoa jurídica, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 50% e dos juros de mora de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios financeiros de 1988 e 1989, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1987 e 1988.

A imposição fiscal decorre pelo entendimento que houve omissão de receitas na declaração de rendimentos referente aos períodos-base de 1987 e 1988, caracterizada pela

**PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74****ACÓRDÃO Nº: 104-12.803**

não comprovação da origem e efetiva entrega dos recursos para a integralização, em moeda corrente, de diversos aumentos de capital social, conforme o descrito as fls. 03 e 10:

EXERCÍCIO	ALTERAÇÃO CONTRATUAL	DATA DA INTEGRALIZAÇÃO	VALOR EM CZ\$
1988.	1ª	04/02/87	360.000,00
1988.	2ª	24/07/87	600.000,00
1989.	3ª	04/03/88	500.000,00
1989.	4ª	29/07/88	1.500.000,00
1989.	5ª	05/09/88	2.500.000,00
1989.	6ª	26/12/88	4.000.000,00

A descrição dos fatos e o enquadramento legal encontram-se devidamente expostos no Auto de Infração de fls. 01/09 do presente processo.

Foram juntados ao processo cópias de extratos da conta corrente da empresa junto ao Banco Real S.A., abrangendo períodos esparsos entre janeiro de 1987 e agosto de 1988 (fls. 16/23), de folhas do Livro Diário (fls. 32/49), e dos documentos das diversas alterações contratuais (fls. 50/62).

Em sua peça impugnatória de fls. 70/74, apresentada tempestivamente, em 01/02/91, após dilação de prazo, a autuada interpos preliminar de nulidade do procedimento fiscal, sob o pressuposto de que a empresa não fora cientificada do Termo de Início de Fiscalização, de fls. 02. Argumentou, nesse sentido, não atendimento ao artigo 7 do decreto nº 70.235/72 e, porque teria havido cerceamento do direito de defesa, incorrido o procedimento fiscal no disposto no artigo 59, inciso II e respectivo parágrafo 1º, no sentido da nulidade do auto de infração.



PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74

ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

No mérito, afirmou que a autuação foi calcada em mera presunção e que a fiscalização, ao descrever os fatos, contrariou a própria base documental incorporada ao processo. Sobre cada uma das integralizações, alegou a litigante:

1ª integralização: que a origem e a efetividade da mesma estampa-se no extrato bancário de fls. 16, informando os valores dos quatro cheques que totalizam Cz\$ 360.000,00 que, reunidos a dois, somam Cz\$ 180.000,00, valores realizados individualmente pelos sócios;

2ª integralização: que a parcela de Cz\$ 600.000,00 aportada pelo sócio Aurélio Ruben Mury para efeito de aumento de capital de Cz\$ 1.200.000,00, considerada não comprovada, refere-se a cheque emitido pelo sócio contra o Banco Real, depositado na conta da empresa junto ao mesmo banco (extrato de fls. 20);

3ª integralização: que a parcela de Cz\$ 500.000,00, relativa ao sócio acima identificado (respondendo por metade do aumento de capital de Cz\$ 1.000.000,00, também refere-se a cheque por ele emitido contra o Banco Real e depositado na conta bancária da empresa e, a exemplo do caso anterior, cheques depositados no mesmo banco são considerados efetuados em dinheiro (extrato de fls. 21);

4ª integralização: que, quanto ao aumento de capital de Cz\$ 1.500.000,00, o extrato de fls. 22 registra claramente os dois depósitos de Cz\$ 750.000,00, sendo que o emitido pelo sócio Pegaitaz Irenne René foi emitido contra o Banco Bamerindus e pelo outro sócio contra o Banco real;

5ª integralização: que, relativamente ao aumento de capital de Cz\$ 2.500.000,00, os lançamentos dos dois depósitos a que corresponde estão retratados no extrato de fls. 23, tendo os cheques sido lançados contra as contas bancárias referidas no item anterior;



PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

6ª integralização: que, no concernente ao aumento de capital de Cz\$ 4.000.000,00 as quantias de Cz\$ 2.000.000,00 depositadas por cada um dos sócios não chegaram a ser depositadas, já que utilizadas no pagamento de nota fiscal de Cz\$ 4.000.000,00 conforme lançamento no Diário (fls. 47); esclarecendo que o cheque entregue pelo sócio Ilera, de Cz\$ 2.500.000,00 foi emitido contra o banco Bamerindus e o do sócio Mury contra o Banco Real, no valor de Cz\$ 1.500.000,00, sendo que o primeiro sócio emprestou ao segundo Cz\$ 500.000,00 no ato da realização do capital;

Manifestando-se na fase regimental estabelecida pelo artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, o responsável pelo lançamento opinou pela manutenção parcial do lançamento, com base nas razões expostas abaixo:

1ª integralização: que os Cz\$ 360.000,00, lançado no Livro Diário nº 02, pág. 05, às fls. 35, em 04/02/87, não foi apresentado a comprovação do ingresso no Caixa;

2ª integralização: que os Cz\$ 600.000,00 lançado no Livro Diário nº 02, pág. 14, às fls. 14, em 31/07/87, procede a argumentação do impugnante, pois o ingresso não ocorreu por Caixa e sim através do Banco real;

3ª integralização: que os Cz\$ 500.000,00 lançado no Livro Diário nº 03, pág. 04, as fls. 42/44, em 04/03/88, procede a argumentação do impugnante, pois o ingresso não ocorreu por Caixa e sim através do Banco Real;

4ª integralização: que os Cz\$ 1.500.000,00 lançado no Livro Diário nº 03, pág. 08, às fls. 41, em 27/07/88, procede a argumentação do impugnante quanto ao valor de Cz\$ 750.000,00 depositado no Banco Real, porém o mesmo não acontece com os outros Cz\$ 750.000,00 do qual não apresentou a comprovação do ingresso no Caixa.



PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

5ª integralização: que os Cz\$ 2.500.000,00 lançado no Livro Diário nº 03, pág. 11, às fls. 40, em 05/09/88, não foi apresentado a comprovação do Ingresso no Caixa;

6ª integralização: que os Cz\$ 4.000.000,00 lançado no Livro Diário nº 03, pág. 14, às fls. 39, em 26/12/88, não foi apresentado a comprovação do ingresso no Caixa.

A autoridade singular rejeitou a preliminar suscitada pela impugnante, referindo-se para tanto, a intimação de fls. 10 (Termo de Solicitação de Esclarecimentos e Apresentação de Documentos) e que não houve cerceamento do direito de defesa, referindo-se para tanto a prorrogação de prazo para defesa. No mérito, contrariando o ponto de vista da fiscalização, deliberou por manter integralmente o lançamento, em decisão de fls. 80/82, que porta a seguinte ementa:

"IRPJ - Exercício de 1988/1989. Ano-base de 1987/1988 - AUMENTO DE CAPITAL: não comprovada com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a efetiva entrada do dinheiro e sua origem, a importância suprida será tributada como omissão de receita (art. 181 do RIR/80 e PN/CST nº 232/71).

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

No que toca especificamente a prova documental, sustentou o autor da decisão: que entre a alteração contratual de fls. 50/51 e o extrato de fls. 16 não há coincidência de datas e valores que o depósito referente ao sócio Mury foi feito no dia 24/07/87 e retirado em 27/07/87, antes da alteração contratual de fls. 53/54 (28/07/87); que os depósitos que tentam justificar a alteração contratual de 04/03/88 foram efetuados no período de 01 a 03/03/88, aquele documento é datada de 04/03/88; finalmente, que os lançados de fls. 22 não dão cobertura ao aumento de capital refletido às fls. 57/58, face a divergência de datas e valores.



PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

Ciente da decisão de primeiro grau, em 23/08/91, conforme Termo de Intimação constante à folha 83, a recorrente, inconformada com a decisão, apresentou a sua peça recursal, fls. 85/93, tempestivamente, em 20/09/91, onde a interessada insiste na preliminar de nulidade do procedimento fiscal tendo em vista a ausência de assinatura do contribuinte ou de seu preposto no Termo de Início de Fiscalização. Entende que a decisão recorrida, ao limitar-se a declarar que não houve cerceamento de defesa, não solucionou a preliminar em toda a sua extensão. Quanto ao mérito, manifesta sua desconformidade pelo fato de o julgador nonocrático não haver acolhido a proposição do autor do feito no sentido de excluir determinadas parcelas da exigência.

Assinalou a recorrente, no tocante a tais quantias que o autor da decisão discorda da fiscalização:

a) - Valor de Cz\$ 600.000,00 - que o julgador esqueceu-se de consultar o Diário, fls. 36, que demonstra o lançamento a débito do Banco Real e a crédito na conta Sócios C/Capital, na data de 24/07/87, aparecendo em seguida o lançamento Sócios C/Capital a crédito de Capital Social em 31/07/87;

b) - Valor de Cz\$ 500.000,00 - que o lançamento dessa parcela fora contabilizada a débito do Banco real e a crédito da conta Capital Social na data de 04/03/88, constando referências na própria escrituração quanto a data da ocorrência do depósito;

c) - Valor de Cz\$ 750.000,00 - que a própria alteração contratual menciona que o valor foi integralizado na data de 27/07/88 e a outra parcela em 29/07/88 e, do mesmo modo, o livro Diário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

Finalmente, alude a recorrente as regras do processo, dizendo que o ônus da prova que contraria a presunção é obrigação da parte que a alega e, nessa conformidade, nem o autuante nem a autoridade julgadora desincubiram-se do encargo.

Na Sessão de 12/07/93 os Membros desta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, resolvem , por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência para que a autoridade preparadora tome as seguintes providências:

a) - Solicite aos sócios da Recorrente à apresentar cópia dos extratos bancários referente aos meses de fevereiro e julho de 1987; março, setembro e dezembro de 1988, todos do Banco Bamerindus S/A, relativamente ao sócio Pergaitaz e dos mesmos meses, do banco Real S/A, relativamente ao sócio Aurélio;

b) - Diligenciar o que mais necessário for para melhor deslinde da matéria.

Em 22/11/94 a recorrente foi intimada, através da Intimação de nº 511/94 de fls. 103, a cumprir as solicitações da Resolução desta Quarta Câmara, cuja resposta foi apresentada em 25/11/94, de forma parcial, conforme se constata dos documentos acostados às fls. 107/118.

Em 30/12/94 a recorrente foi reintimada, através da Intimação de nº 578/94 de fls. 119, para cumprir integralmente o solicitado através da Intimação de nº 511/94.

É o relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator:

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

De acordo com a sua defesa, argúi a recorrente, inicialmente, a preliminar de nulidade do procedimento fiscal, por vício formal, por entender que a ausência de assinatura da recorrente ou de seu preposto na peça que aparece acostada às fls. 2 dos autos, ou seja, no Termo de Início de Fiscalização, determina a nulidade do procedimento fiscal desde o seu início. Alegando, ainda, que se fosse a hipótese de negativa de assinatura o auditor fiscal deveria ter registrado o fato, pois o "contraditório" não nasce apenas a partir da propositura da impugnação, e sim, desde o momento em que o contribuinte é instado a exibir seus livros e documentos a fim de proceder qualquer comprovação.

Em relação a preliminar de nulidade nenhuma razão assiste à recorrente. Senão vejamos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74

ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

Diz o Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - Impugnação do sujeito passivo;

II -

Diz, ainda, o Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 85.450/80:

"Art. 645 - Sempre que apurarem infração das disposições deste Regulamento, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, os fiscais de tributos federais lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal (O cargo de Fiscal de Tributos Federais foi transformado no de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional - DL 2.225/85)."

Diz também o Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235/72:

"Art. 7º - O procedimento fiscal tem início com:

I - O primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II -



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

Parágrafo 1º - O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Parágrafo 2º - Para os efeitos do disposto no parágrafo 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Art. 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - A qualificação do autuado;

II - O local, a data e a hora da lavratura;

III - A descrição do fato;

IV - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - A assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

Do citado depreende-se que o Termo de Início de Fiscalização foi suprido com a realização do Termo de Solicitação de Esclarecimentos e Apresentação de Documentos nº 01, fls. 10, e pelo próprio Auto de Infração, fls. 01 e 03/09. Querer nulidade do lançamento em razão de não ter tomado ciência do Termo de Início de Fiscalização, é sem dúvida uma mera pretensão da recorrente, pois, tal argumentação não tem qualquer respaldo na legislação tributária vigente, serviria no máximo para readquirir, apenas, a espontaneidade para sanar as irregularidades, pois para efeito de exclusão da espontaneidade, os atos determinantes do início do procedimento fiscal passam a valer pelo prazo de sessenta dias, prorrogável



PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Enquanto forem sendo prorrogados os atos que indiquem o prosseguimento dos trabalho, o sujeito passivo não poderá se beneficiar da espontaneidade. No caso em questão, como a recorrente nada fez para aproveitar a espontaneidade, não há razão para invocar nulidade do lançamento.

Ora, sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, no exercício das suas atribuições, deve se conduzir de conformidade com os exatos ditames da lei, lavrando o auto de infração que é um dos instrumentos empregados pela Fazenda Pública para manifestar sua pretensão ao cumprimento da obrigação tributária, medida indispensável ao afastamento da caducidade do direito ao crédito tributário, o qual deverá conter obrigatoriamente a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias e a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. Trata-se de requisitos obrigatórios e concorrentes, que integram o ato e uma vez ocorrendo a preterição de um deles este se invalida juridicamente. Entretanto, da análise dos autos verifica-se que todos estes aspectos foram observados pelo Auditor Fiscal do Tesouro Nacional encarregado da fiscalização, não há qualquer reparo a se fazer, basta verificar o processo.

Por outro lado a nulidade dos atos que compõem o processo fiscal está disciplinada no art. 59 do Decreto 70.235/72, que estabelece os casos em que ela ocorre:

"Art. 59 - São nulos:

- I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;**
- II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74

ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade do lançamento. O Auto de Infração foi lavrado por funcionário ocupante do cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, que é a pessoa competente para efetuar o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal. Não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do lançamento.

Mesmo que o alegado pela recorrente fosse um dos pressupostos de nulidade previsto em lei, somente a título de argumentação, ainda assim não colhe a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo recorrente, pois o Auto de Infração (fls. 01/09) contém explicações expressas das infrações cometidas, enquadramento legal e a matéria tributável.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

Ademais o Art. 60 do Decreto nº 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No tocante ao mérito entendo que cabe razão parcial a recorrente, senão vejamos.



PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

No tocante aos suprimentos de caixa para aumento de capital social, entendo que cabe razão parcial a recorrente, pois da análise dos autos verifica-se que apesar de ter sido solicitado, no decorrer da fiscalização, a comprovação da efetividade do ingresso no patrimônio da pessoa jurídica e a respectiva origem dos recursos, pouco trouxe aos autos para que pudesse elidir a totalidade do lançamento.

Ora, o registro contábil dos valores tidos como entregues ao caixa da pessoa jurídica, ainda que sob a forma de aumentos de capital social, possui as mesmas características dos suprimentos de caixa, e, quando devidamente intimada a pessoa jurídica a fazer prova da efetiva entrada do dinheiro e sua origem, se não lograr fazê-lo com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a importância suprida será tributada como omissão de receita. O simples registro na contabilidade sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é meio de prova, isto é, não será o lançamento considerado amparado em prova hábil.

A operação de transferência, para as contas do disponível, de recursos mantidos fora dos registros contábeis regulares da empresa, oriundos da prática de omissão de receita, se dá, geralmente, através de expedientes conhecidos como SUPRIMENTOS DE CAIXA, que se apresentam mais freqüentemente na forma de empréstimos simulados, dos sócios para a empresa ou sob a forma de aumento de capital social. Os empréstimos com freqüência são simulados com riqueza de detalhes, tais como, emissão de notas promissórias, pagamentos de juros, pagamento de correção monetária, etc.

Nessas operações simuladas ocorre a distribuição de lucros subtraídos à tributação, quando, em contrapartida ao lançamento de débito nas contas do disponível, criam-se obrigações da empresa para com os detentores de seu capital.



PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

Por tais motivos, ou seja, por poderem eventualmente acobertar prática de omissão de receita, as operações de suprimento de caixa são fatos que despertam especial atenção dos auditores fiscais e interesse em lhes conferir a autenticidade e legitimidade, pelo exame da boa origem e da efetiva entrega dos recursos financeiros supridos.

Certamente constataam os auditores fiscais, no seu trabalho diário, que há suprimentos de caixa autênticos e, assim, legítimos, situação em que a suspeita de possível omissão de receita é logo desfeita e vistos os suprimentos como operações normais de empréstimos ou aumentos de capital.

Mas, constataam, também, os auditores fiscais, que há suprimentos ilegítimos, observados com freqüência. E a própria freqüência com que se descobrem os suprimentos de caixa ilegítimos é mais uma confirmação de que tais operações podem efetivamente acobertar a prática de omissão de receita.

São autênticos os suprimentos de caixa quando se comprova cabalmente que os recursos supridos provieram de fonte externas à empresa e lhe foram efetivamente entregues. Nessa hipótese, inequivocadamente, remanescem provas da passagem ou da entrega dos recursos financeiros das fontes externas para a empresa.

São ilegítimos os suprimentos de caixa quando não se comprova que os recursos supridos provieram de fontes externas à empresa. Nessa situação não há como forjar provas adequadas de que ditos recursos provieram de fontes externas. Por conseguinte, a empresa não conseguirá, quando intimada a tanto no curso da ação fiscal, produzir essas provas, impondo-se concluir que os suprimentos foram feitos com recursos financeiros da própria empresa, que estavam sendo girados através de contas alheias aos seus registros contábeis regulares.



PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

A tarefa de "esquentar" o dinheiro é uma operação delicada. Pode ser feita através de um simples suprimento de numerário a título de empréstimo de sócio ou para futuro aumento de capital social, (raramente utilizado nos dias atuais, pela facilidade que Fisco tem para identificar o "dinheiro frio") até os sofisticados empréstimos simulados, onde o cedente é o próprio empresário em operações disfarçadas, que pode ser através de empréstimos bancários, onde a empresa retira num dia um empréstimo e o banco lastrea esta operação em títulos transferíveis e no dia seguinte o empresário val ao banco e adquire o título com o dinheiro do Caixa 2 e jamais o resgata, isto quer dizer que na contabilidade este título figura no passivo, após passar algum tempo a empresa providência a baixa do título totalmente desvalorizado - valor histórico. "Esquenta-se", também, recursos "frios", através de clientes inadimplentes, em vez de jogar o prejuízo a fundo perdido, a contabilidade da empresa registra o pagamento do débito e incorpora, desta maneira, mais uma dose de dinheiro até então "frio", que repousa, mansamente no Caixa 2. Estas são algumas das razões pela qual cabe à empresa fazer a prova de boa origem e da efetiva entrega dos recursos, assinala-se que a comprovação adequada implica na comprovação cumulativa e indissociável tanto da boa origem dos recursos como de sua efetiva entrega à empresa. A comprovação isolada ou da boa origem ou da efetiva entrega não é suficiente para desfazer a suspeita de omissão de receitas.

Não é suficiente para desfazer as suspeitas de omissão de receitas a simples comprovação isolada da origem dos recursos ou da capacidade financeira do supridor, pois o fato de este possuir recursos não quer dizer que os aplique obrigatoriamente na sua empresa. Assim a prova isolada da origem de recursos, desacompanhada da prova da entrega, não elide as suspeitas de que os recursos supridos possam ser recursos da própria empresa mantidos à margem dos seus registros contábeis regulares, enquanto o pretense supridor tenha aplicado os seus próprios em outros ativos financeiros.



PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

Também não é suficiente a prova isolada da entrega dos recursos, sem a prova de que o supridor tinha como próprios, oriundos de suas atividades ou de mutações havidas em seu patrimônio, os recursos entregues à empresa. Pois, a prova isolada da entrega não elimina a suspeita de que, sendo o sócio ou gerente supridor o próprio gestor ou um dos gestores dos recursos mantidos à margem da escrituração regular, tenha entregue à empresa, formalmente, esses próprios recursos, integrando-se, assim, aos registros contábeis regulares da empresa, sem submetê-los à tributação.

Identificado na escrituração do contribuinte suprimento de caixa, seja na forma de empréstimo, seja na forma de integralização de subscrição de capital, sem que este comprove a boa origem e a efetiva entrega dos recursos supridos, provada está por indícios na escrituração do contribuinte, a existência de omissão de receita. A lei não impõe ao Fisco a prova documental. Basta a prova por indícios. Nem há necessariamente que ser outro indício, que não o suprimento de caixa de origem e entrega dos recursos incomprovadas, visto que a lei, ao permitir que a prova fosse por indícios, não fez qualquer restrição a qualquer indício.

As considerações acima foram feitas para que se forme uma idéia clara de que o simples fato de constar na contabilidade e no Contrato Social que o Capital Social está totalmente integralizado não é suficiente para caracterizar essa situação, pois esta somente se materializa com a efetiva entrega dos recursos de forma direta ou indireta, ou seja, em moeda ou em operações de compra de bens do ativo e/ou pagamento de despesas e encargos, todos com a sua respectiva origem comprovada.

Neste aspecto o artigo 181 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, é inequívoco e diz:

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74

ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

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."

Podemos concluir que a não comprovação da origem e efetiva entrega à empresa dos recursos aplicados em integralização de capital social autoriza presumir que eles sejam originários de receita omitida.

A propósito de presunção, valemo-nos do magistério de Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário - Resenha Tributária - SP 1991 - pág. 3 e 4), que assim leciona:

"2.2 - Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos, aquilo que é verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexo causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

2.3 - As presunções podem ser, segundo a sua origem, a) simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) legais ou de direito, quando estabelecidas na lei. Em ambos



PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

os casos terá de haver nexos causal entre duas situações (a atual e a sua conseqüente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a conseqüente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito adjetivo).

2.4 - Segundo a sua força, as presunções podem ser a) relativas (*juris tantum*) ou absolutas (*juris et de jure*). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se."

O que não se pode é levantar dúvidas quanto aos valores integralizados pelos sócios da recorrente, abaixo relacionados, pois estes atendem os requisitos de efetividade da entrega para a empresa e da boa origem:

a) - 2ª integralização - o valor integralizado pelo sócio Aurélio Rubem Mury, em 24/07/87, no valor de Cz\$ 600.000,00 (fls. 107/109);

b) - 3ª integralização - o valor integralizado pelo sócio Aurélio Rubem Mury, em 04/03/88, no valor de Cz\$ 500.000,00 (fls. 110);

c) - 4ª integralização - o valor integralizado pelo sócio Aurélio Rubem Mury, em 29/07/88, no valor de Cz\$ 750.000,00 (fls. 111);

d) - 5ª integralização - o valor integralizado pelos sócios Aurélio Rubem Mury e Pegaitaz Irenne René, em 05/09/88, no valor de Cz\$ 2.500.000,00 (fls. 112/113).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13738.000643/90-74
ACÓRDÃO Nº: 104-12.803

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, e considerando que a recorrente apresentou provas que alteram parcialmente o lançamento, meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, de dar provimento parcial ao recurso para que seja excluído da tributação os valores de Cz\$ 600.000,00 (padrão monetário da época) no exercício de 1988, ano-base de 1987 e de Cz\$ 3.750.000,00 (padrão monetário da época) no exercício de 1989, ano-base de 1988.

Sala das Sessões - Brasília, DF, 11 de dezembro de 1995



NELSON MALLMANN - RELATOR