



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 14052.004072/92-07
RECURSO Nº. : 114.028
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS - Ex.: 1989
RECORRENTE : COENCIL - CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM BRASÍLIA - DF
SESSÃO DE : 15 de maio de 1997
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.170


IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL - A integralização de capital na pessoa jurídica, realizada por pessoa física, deve repousar em prova idônea e objetiva, sendo cumulativa e indissociável, tanto a efetiva entrega dos recursos como a sua origem.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - DECORRÊNCIA. A decisão proferida no processo principal estende-se ao decorrente, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

JUROS DE MORA EQUIVALENTES A TRD - Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir do advento do artigo 3º, inciso I, da Medida Provisória nº 298, de 29.07.91 (D.O. de 30.07.91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29.08.91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COENCIL - CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência os juros moratórios equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD anteriores a 1º de agosto de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1997

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 14052.004072/92-07
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.170

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'P' or similar character, located to the right of the text.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 14052.004072/92-07
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.170
RECURSO Nº. : 114.028
RECORRENTE : COENCIL - CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

COENCIL - CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 236/240, da decisão prolatada às fls. 225/232, da lavra da Sra. Delegada da Receita Federal em Brasília - DF, que julgou parcialmente procedente os lançamentos consubstanciados nos seguintes autos de infração: Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fls. 03 e Imposto de Renda na Fonte, fls. 207.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que a parte remanescente do lançamento é decorrente de omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação da origem dos recursos referente a aumento de capital em moeda corrente, relativamente ao exercício de 1989, ano-base de 1988.

Fulcraram a exigência, os artigos 154, 157 § 1º, 173, 179, 181 e 387, inciso II, todos do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450 de 04 de dezembro de 1980.

Irresignada, a empresa impugnou a exigência, fls. 104/110, alegando, em síntese, que os documentos apresentados juntamente com a impugnação, comprovam que o sócio Wanderley Gonzaga Jaime, no ano-base de 1988, adquiriu um trator marca Komatsu, ano 1983, pelo preço de Cz\$ 2.700.000,00, e o alienou, no mês de setembro daquele mesmo ano, por Cz\$ 28.000.000,00. Mencionadas operações foram registradas na declaração de rendimentos do sócio, inclusive tendo a empresa adquirente do citado bem, emitido a nota fiscal de entrada de nº 022, consignando a transação. Afirma ainda que, de concreto, o sócio se desfez de bem de seu patrimônio para injetar recursos na sociedade, não cabendo qualquer suspeita de omissão de receitas por parte da empresa impugnante.

Junta aos autos os documentos de fls. 118/129, relativos a cópia da declaração de rendimentos do sócio supridor, aos recibos e nota fiscal de compra e venda do referido trator, aos recibos de depósitos bancários relativos a integralização do capital, e aos extratos bancários do sócio supridor.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 14052.004072/92-07
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.170

A autoridade julgadora de primeira instância manteve parcialmente a exigência fiscal (fls. 225/232), e motivou o seu convencimento com o seguinte ementário:

*“IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
AUMENTO DE CAPITAL.*

- A prova deve ser idônea, objetiva e precisa em dados ou elementos coincidentes em datas e valores, de forma a ficar plenamente atendida a indagação fiscal sobre a proveniência das importâncias supridas e conferidas no aumento de capital.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

- Imposto de Renda Retido na Fonte e Contribuição Social.

- Somente constituem fato gerador do Imposto de Renda na Fonte, tributado conforme o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, aquelas hipóteses de redução do lucro líquido do exercício que de fato possam ensejar a distribuição de valores aos sócios.

- Os lançamentos do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição Social foram decorrentes das mesmas infrações do auto principal (IRPJ), aplicando-se àqueles o que for decidido em relação a este, com exceção da exclusão de incidência do IRRF do valor de Cz\$ 3.542.279,67 (Despesas não Comprovadas), e do lançamento da Contribuição Social, instituída pela Lei nº 7.689/88, que deverá ser totalmente cancelado, pois referente ao ano-base de 1988, exercício-financeiro de 1989, por força do disposto no inciso I do art. 17 das MP's 1110/95, 1142/95, 1175/95, 1209/95, 1244/95, 1281/96 e 1320/96.

IMPUGNAÇÃO DEFERIDA EM PARTE.”

Ao fundamentar sua decisão, a autoridade monocrática cita que:

“... O recibo às fls. 123 e que atesta a venda de um trator no valor de Cz\$ 28.000.000,000, feita pelo Sr. Wanderley Gonzaga Jaime, está datado de 09 de setembro de 1988, enquanto que os recibos de depósitos às fls. 126/127 estão datados de 20 de dezembro de 1988; verifica-se pois, um intervalo de tempo superior a três meses entre a data da obtenção daqueles recursos e a efetiva integralização do aumento de capital, tempo excessivo em face do que exige a jurisprudência administrativa, “documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores”. Além disso, não há também muita proximidade de valores. O sócio Wanderley Gonzaga Jaime não era sócio recém-admitido na empresa. Mesmo admitindo-se a autenticidade dos documentos apresentados pela defesa, como já informado no resultado da diligência, fls. 182,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 14052.004072/92-07
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.170

continua pendente a comprovação da origem dos recursos utilizados para a integralização do aumento de capital, pelos motivos indicados no parágrafo acima, já que tal prova há de ser inequívoca. Assim, é de se manter a tributação no valor de Cz\$ 19.113.000,00, a título de omissão de receitas."

Ciente da decisão de primeira instância em 14/05/96 (AR fls. 235-v), a contribuinte interpôs recurso voluntário de fls. 236/240, protocolo de 30/05/96, onde desenvolve a mesma argumentação da fase impugnatória, acrescentando ainda a impossibilidade da cobrança dos juros de mora com base na TRD

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 14052.004072/92-07
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.170

VOTO

CONSELHEIRO PAULO ROBERTO CORTEZ, RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Conforme depreende-se do relatório, a parcela remanescente da acusação fiscal refere-se à falta de comprovação da origem dos recursos utilizados para aumento de capital na pessoa jurídica.

As operações de aumento de capital e também de empréstimos de numerário dos sócios para a pessoa jurídica, muitas vezes são utilizadas para fazerem retornar os recursos mantidos fora dos registros contábeis regulares da empresa, oriundos da prática de omissão de receita, sem o necessário oferecimento à tributação, dos valores anteriormente desviados.

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

Por esses 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.

São autênticos os ingressos de numerário, a título de aumento de capital ou mesmo de empréstimos, quando se comprova cabalmente que os recursos supridos provieram de fontes externas à empresa e lhe foram efetivamente entregues. Nessa hipótese, inequivocamente, remanescem provas da passagem ou da entrega dos recursos financeiros das fontes externas para a empresa.

Por outro lado, são ilegítimos os suprimentos 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 14052.004072/92-07
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.170

empresa não conseguirá, quando intimada a produzir provas, impondo-se concluir que os suprimentos foram feitos com recursos financeiros da própria empresa, que estavam sendo movimentados através de contas alheias aos seus registros contábeis regulares.

Não comprovado que os recursos supridos provieram de fontes externas à empresa, o suprimento é indício de omissão de receita.

Cabe à empresa fazer a prova de boa origem e da efetiva entrega dos recursos, pelo que se depreende do disposto no artigo 181 do RIR/80.

As meras suspeitas de omissão de receita, que os suprimentos de caixa suscitam, se desfazem quando as empresas, intimadas a tanto no curso da ação fiscal, comprovam que os recursos supridos provieram de fontes externas a elas e lhes foram efetivamente entregues por essas fontes externas. Ou seja, quando há adequada comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos.

Assinale-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 já mencionada. A própria legislação, através do artigo 12, parágrafo 3º do Decreto-lei nº 1.598/77, veio consagrar a jurisprudência copiosa e pacífica, voltada nessa direção, de que as operações de suprimento de caixa somente são consideradas legítimas se houver a comprovação da boa origem dos recursos cumulativamente com a comprovação de sua efetiva entrega à empresa.

Não é suficiente para desfazer as suspeitas de omissão 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 dos 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 investimentos.

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 havidos em seu patrimônio, os recursos entregues à empresa. Pois, a prova isolada da entrega

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 14052.004072/92-07
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.170

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-os, assim, aos registros contábeis regulares da empresa, sem submetê-los à tributação.

A esse respeito cito a orientação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contida nos termos do voto integrante do Acórdão CSRF/01-0.202, proferido em 04 de março de 1982, de autoria do ilustre Conselheiro, Dr. Pedro Martins Fernandes, assim redigidos:

"... quando o suprimento de caixa correspondente à realidade dos fatos, trata-se de ingresso, na empresa, de recursos de origem externa a esta. Quando o suprimento se dá através de empréstimos obtidos junto a pessoas não integrantes da empresa, não há porque inquinar de suspeição tal operação, pois é regra de bom senso entender que a empresa não registraria direitos de terceiros contra ela se tais direitos, de fato, não existissem.

Entretanto, quando tais suprimentos são, pelo menos nominalmente, feitos por integrantes da própria empresa, dadas as possibilidades de distorções da realidade, já focalizadas anteriormente, é natural que tais operações sejam inquinadas de suspeição e seja exigida comprovação cabal da efetiva entrega e da origem dos recursos supridos, ônis que, como já se ressaltou, a lei atribui claramente à empresa.

Com efeito, a nova norma atribui à empresa, de forma inequívoca, o ônus da prova da efetiva entrega e da origem do numerário suprido, e a sua produção é perfeitamente possível, o que deve ser feito de forma a não permitir qualquer dívida.

Ora, se a produção dessa prova é possível e se a pessoa jurídica, que tem o ônus legal de produzi-la, não o faz, porque não pode ou porque não quer, fica de meridiana forma patenteada a certeza de que os recursos supridos não tiveram a alegada origem externa à empresa, mas que são oriundos desta, e configuram receita omitida.

Essa certeza advém do fato de que somente no caso de provirem de fonte interna da empresa, é que a prova da origem externa desses recursos seria impossível de ser produzida de maneira irretorquível."

Assim, 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 (artigo 181 do RIR/80) não impõe ao fisco a prova documental. Basta a prova por indícios. Nem

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 14052.004072/92-07
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.170

há necessariamente que ser outro indício, que não o suprimento de caixa da 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.

Portanto, intimada a empresa, no curso da ação fiscal, a apresentar provas hábeis e idôneas, da origem e da efetiva entrega dos recursos supridos, se esta não logra fazê-lo adequadamente, não há como deixar de presumir que, no caso, há omissão de receita.

A documentação acostada aos autos pela recorrente (fls.126/129) não deixa dúvidas que efetivamente os recursos foram entregues pelo Sr. Wanderley Gonzaga Jaime, porém, não ficou provado nos autos, a origem desses recursos na pessoa física do supridor.

Referido sócio realizou a venda de um trator em valor superior ao da integralização de capital, porém, em data mais de três meses anterior, e, das provas apresentadas, constam extratos bancários somente da data da emissão cheques para a empresa, não ficando provado, dessa forma, que os recursos entregues relacionam-se efetivamente com aqueles provenientes da operação anteriormente realizada.

Dessa forma, entendo que a prova definitiva da origem externa dos recursos fornecidos à empresa deixou de ser efetivada.

Com relação aos juros de mora calculados com base na Taxa Referencial Diária, tem razão a recorrente, pois no exercício da atividade administrativa do lançamento, há que se ter em conta, o princípio da legalidade e dos direitos adquiridos que veda a retroatividade das leis, inclusive para agravar o ônus tributário (art. 5º, incisos II e XXXVI da Constituição Federal). E também no Código Tributário Nacional, lei complementar que estabelece normas gerais de Direito Tributário, que, segundo a hierarquia das leis, deve ser observado pela lei ordinária.

Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir de 30/07/91, de acordo com o disposto nos artigos 3º, inciso I, e 36 da Medida Provisória nº 298, de 29/07/91 (D.O. de 30/07/91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29.08.91.

Dizem os referidos dispositivos, "in verbis":



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 14052.004072/92-07
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.170

“Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao seu efetivo pagamento; e

II - “omissis”.

Art. 36 - Esta Medida Provisória entra vigor na data da sua publicação.”

Assim, os juros de mora incorridos antes do advento da Medida Provisória nº 298/91 seguem a regra da lei anterior, porque os fatos nela hipoteticamente previstos se materializaram sob o seu império. Retroagir a lei nova para abranger esses fatos é defeso pela Lei Maior e pela Lei Nacional, não sendo a referida Medida Provisória de natureza interpretativa.

O artigo 31 da Medida Provisória em questão, alterando a redação do artigo 9º da Lei nº 8.177, de 01.03.91, não dá respaldo à pretensão do fisco; a uma, porque não diz expressamente que a incidência seria a título de juros; a duas, pela manifesta inconstitucionalidade desse comando, em que, aliás, incorreu o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 29.08.91, e que, por isso, não pode dar legitimidade à exigência.

Como a lei dispõe para o futuro e os juros de mora, segundo o art. 2º do Decreto-lei nº 1.736/79, incidiam à razão de 1% (um por cento) por mês calendário ou fração, essa será a taxa de juros correspondente a julho de 1991, pois do contrário haveria retroatividade da lei para aplicar a nova taxa a juros já incorridos.

No que concerne ao lançamento do imposto de renda na fonte, trata-se de tributação decorrente do imposto de renda pessoa jurídica e, o julgamento daquele apelo há de se refletir no presente julgado, eis que o fato econômico que causou a tributação é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação por decorrência deve ter o mesmo tratamento dispensado ao feito principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 14052.004072/92-07
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.170

Assim sendo, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência fiscal os juros de mora calculados com base na TRD, anteriores a 01/08/91.

Sala das Sessões - DF, em 15 de maio de 1997.


PAULO ROBERTO CORTEZ