



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003485/2007-04
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.507 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INTERCONDORS EXPORT INDUSTRIAL LTDA.

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

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SUPRIMENTO DE RECURSOS POR EMPRÉSTIMOS DOS SÓCIOS. SÚMULA CARF Nº 95.

De acordo com a Súmula CARF nº95, “a presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por administradores, sócios de sociedades de pessoas, ou pelo administrador da companhia, somente é elidida com a demonstração cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos”.

Considerando que essa interpretação é vinculante, a decisão recorrida, ao afastar a presunção legal de omissão de receitas apenas com base no contrato de mútuo, declaração de imposto de renda do sócio e registros contábeis da empresa, deve ser reformada, afinal o contribuinte não conseguiu elidir a aplicação da norma presuntiva em questão pelo meio de prova hábil, qual seja, a comprovação da origem dos recursos e respectiva entrega.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, por conclusões distintas, os conselheiros Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella. Manifestaram intenção de apresentar declaração de votos as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 1.076/1.082) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do **Acórdão nº 1201-00.734** (fls. 1.057/1.071), na parte que foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

(...)

ORIGEM DA ENTREGA DE SUPRIMENTOS DE CAIXA.

Quanto a origem e a efetividade da entrega de suprimentos de caixa no montante de R\$ 160.000,00, contabilizados na conta “empréstimos contraídos-sócios”, houve a apresentação do contrato de mútuo com data relativa ao ano de 2002, a escrituração e a declaração do empréstimo, o que atende o disposto no artigo 282 do RIR/99, devendo ser considerado para efeitos do lançamento, afastando a presunção de omissão de receita para fins de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins.

No Apelo, alega a Recorrente que esse julgado diverge do Acórdão nº **105-17.037**.

Considerando, porém, que o exame prévio de admissibilidade (fls. 1.086/1.090), ao admitir o recurso, levou em conta outros acórdãos, e não o indicado pela Recorrente, foi proferida a Resolução de fls. 1.127/1.134, determinando *o retorno dos autos à Presidência da Câmara para novo despacho de admissibilidade devidamente fundamentado no acórdão paradigma apresentado, nos termos da norma acima transcrita*.

Tramitado o feito, sobreveio novo despacho (fls. 1.136/1.141), admitindo o recurso especial nos seguintes termos:

(...)

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional estabelece como objeto do dissídio ora analisado a decisão, pela Turma julgadora, que deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer a origem e a efetividade da entrega de suprimento de caixa que fora tributado como omissão presumida de receita pela autoridade fiscal. As principais razões para seguimento do recurso, segundo a PGFN, são as seguintes:

Em sentido diametralmente oposto À Turma recorrida, no sentido de que apenas a existência do contrato de mútuo seria suficiente para comprovar o suprimento de caixa pelos sócios, decidiu a Quinta Câmara da 1ª Seção do antigo CC, a qual entendeu que a mera apresentação do contato de mútuo não seria suficiente para elidir a presunção de omissão de receitas, devendo ser demonstrada a origem específica de cada suprimento de numerário bem como a efetividade do dispêndio pelos sócios.

Para sustentar o recurso, apresenta como paradigma o acórdão de número 105-17.037, de 29/05/2008, disponível no sítio do CARF e que não foi objeto de reforma, conforme pesquisa efetuada nesta data, assim ementado, no que diz respeito ao presente dissídio:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: LUCRO REAL - OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA - Demonstrada a existência de saldo credor da conta Caixa em diversos momentos do período de apuração, é permitido computar o maior saldo credor do período como valor da receita omitida para fins de tributação.

Comprovado que determinados suprimentos, contabilizados a débito da conta caixa, destinaram-se a pagamentos de obrigações da empresa efetuados à margem da escrituração contábil, correta a exclusão de tais valores para determinação do saldo credor de caixa.

SUPRIMENTO DE CAIXA - PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS - PROVA DO INGRESSO DOS RECURSOS - A comprovação do ingresso dos recursos supridos deve ser feita mediante documentos objetivamente hábeis, sendo insuficientes elementos produzidos pela própria interessada, como contratos de mútuo, declarações escritas, alterações contratuais ou recibos, ou a simples alegação da capacidade econômica ou financeira dos sócios.

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

[...]

A Procuradoria, visando ainda demonstrar os pontos de divergência entre as decisões cotejadas, transcreve a seguinte passagem do voto condutor do acórdão paradigma:

(...)

O dissídio está perfeitamente delineado. Cuida-se de aferir se as decisões confrontadas adotaram entendimento diverso quanto ao disciplinado no art. 282 do RIR/99.

De acordo com o paradigma, conforme trecho transcrito pela Recorrente, para elidir a presunção de omissão de receita, a Contribuinte, quando instada, deve fazer prova da efetiva entrada do dinheiro e de sua origem, com base em documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com os registros contábeis. Os contratos de mútuo firmados entre o sujeito passivo e os sócios não foram considerados prova suficiente para elidir a tributação.

Já o recorrido, quando analisa a matéria controvertida, assim se posiciona, de acordo com o voto condutor do julgado:

Quanto a origem e a efetividade da entrega de suprimentos de caixa no montante de R\$ 160.000,00, contabilizados na conta “empréstimos contraídos sócios”, vislumbro que a Recorrente apresentou contrato de mútuo, com data relativa ao ano de 2002, o que em princípio atende o disposto no artigo 282 do RIR/99, devendo ser considerado para efeitos do lançamento, o que afasta a presunção de omissão de receita para fins de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins.

Isso porque, como houve a escrituração, a declaração do empréstimo e o contrato, entendo que a presunção de omissão de receita foi afastada.

A decisão recorrida considerou que o contrato de mútuo firmado apresentado afasta a presunção de omissão de receita. O paradigma, como assentado, considera que o

contrato de mútuo não é documento hábil a elidir a presunção de omissão de receita, carecendo de outros elementos de prova tendentes a confirmar a efetiva entrega dos recursos e sua origem.

(...)

O cotejo entre os julgados evidencia a ocorrência do dissídio jurisprudencial. Não se trata de analisar um e outro contratos de mútuos, mas sim de aferir se um contrato desta natureza é documento suficiente para afastar a tributação prevista no art. 282 do RIR/99. De acordo com o Recorrido, sim. Segundo o Paradigma, não. A CSRF é o Colegiado habilitado a dirimir o conflito interpretativo e apontar a solução jurídica adequada à matéria.

Portanto, pelo exposto, está demonstrada a similitude entre as situações fáticas abordadas nos julgados paradigma e recorrido, bem como comprovado dissídio interpretativo, razão pela qual opino para que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, nos termos do art.67 do Anexo II do RICARF.

Chamada a se manifestar (cf. fls. 1.143/1.145), a contribuinte permaneceu silente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e atendeu os demais requisitos legais, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e por concordar com o despacho de admissibilidade de fls. 1.136/1.141, conheço do recurso especial nesses mesmos termos.

Mérito

A controvérsia gira em torno da interpretação do artigo 282 do RIR/99¹, mais precisamente acerca do meio de prova hábil a afastar a presunção legal de omissão de receitas por *suprimento de caixa*.

¹ Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Aos olhos da decisão recorrida, a apresentação de contrato de mútuo, a declaração desse ativo na DIRPF da sócia e o respectivo registro contábil pela empresa já seriam suficientes para descaracterizar a omissão de receitas apurada diante da referida norma presuntiva.

O paradigma, por sua vez, entende que apenas a comprovação da origem e da entrega dos valores é que teria o condão de afastar a referida presunção legal.

Trata-se, pois, de matéria que já foi amplamente debatida neste E. Tribunal Administrativo e que inclusive foi objeto da Súmula CARF nº 95, de aplicação vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018 e que possui a seguinte redação: *“a presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por administradores, sócios de sociedades de pessoas, ou pelo administrador da companhia, somente é elidida com a demonstração cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos”*.

Como se nota, restou consolidado o entendimento de que o único meio de prova hábil a elidir a presunção legal em questão consiste na comprovação da origem **E efetiva entrega** dos recursos pelo sócio, prova esta que não foi produzida pelo contribuinte.

Dessa forma, a decisão ora recorrida deve ser reformada à luz da Súmula CARF nº 95.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões para dar provimento ao recurso especial da PGFN.

Como bem demonstrado no exame de admissibilidade, o dissídio jurisprudencial estabelecido diz respeito à forma da prova de origem e da efetividade de suprimento de numerário promovido por sócio da pessoa jurídica. Enquanto o Colegiado *a quo* admitiu, para

esse fim, contrato de mútuo apresentado, que teria sido informado na declaração de rendimentos da pessoa física e registrado contabilmente na fiscalizada, o Colegiado que proferiu o paradigma reputou insuficiente este tipo de prova, demandando-se demonstração da efetiva entrada dos recursos no patrimônio da Contribuinte, mediante documentação coincidente em datas e valores.

Em tais circunstâncias, deve prevalecer a exigência não só em razão da Súmula CARF nº 95, mas, antes, em face do que expresso no art. 282 do RIR/99, na parte em que se refere à necessidade de prova da *efetividade da entrega* e da *origem dos recursos*. Na verdade, os dois textos indicam esta exigência, e a súmula citada apenas suprime a referência inicial do dispositivo legal quanto a *ser provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova*, hipótese na qual seria permitido o arbitramento das receitas omitidas a partir do suprimento de numerário de sócio, quando ausente prova da origem e da efetividade da entrega dos recursos. O enunciado em questão, assim, valida procedimento fiscal no sentido de constituir presunção de omissão de receita quando não provada a origem e a efetiva entrega dos suprimentos de numerário, independentemente de outras evidências de omissão de receitas.

Os precedentes da Súmula CARF nº 95, de seu lado, confirmam a interpretação expressa no paradigma aqui apresentado pela PGFN para caracterização do dissídio jurisprudencial.

No acórdão nº 105-17.082 estabeleceu-se que *no caso de suprimento de numerários, feitos por sócios e administradores, uma vez contabilizado esse suprimento, deve o contribuinte provar a origem dos recursos e a efetiva entrega, sob pena de serem considerados produzidos pela própria empresa. A origem deve ser externa em relação à empresa, não sendo suficiente provar a capacidade financeira do supridor, mas a origem dos recursos de fonte externa à empresa. A efetiva entrega também é necessária, pois se assim não ocorrer teremos um lançamento sem documento que lhe dê sustentação*. Logo, a comprovação da origem externa à pessoa jurídica autuada e da efetiva entrega do numerário constituem-se ônus do sujeito passivo.

De igual modo, o acórdão nº 103-23.541 dispôs que *caberia à contribuinte elidir a imputação referente ao suprimento de numerário, através da comprovação e cumprimento de dois requisitos essenciais: a prova da origem e da efetividade da entrega dos recursos à empresa pelos seus sócios que foram registrados como supostos suprimento de numerários*.

Mais recente, o acórdão nº 1103-00.179, ressaltou que *segundo jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, a ausência de comprovação da origem e da efetiva entrega de recursos de caixa supostamente fornecidos por sócios autoriza a tributação dos referidos valores como omissão de receitas, por presunção legal. Os dois pressupostos interdependentes exigidos pelo comando legal – origem e entrega dos recursos de caixa – são necessários para comprovação do fluxo de recursos de origem externa à empresa, demonstrando-se, assim, que não são provenientes de receitas das atividades da própria pessoa jurídica, mantidas à margem da escrituração*.

No mesmo sentido, de destacar a relevância da comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos, o voto condutor do acórdão nº 1401-00.407 traz expresso: *a fiscalização que pediu para a contribuinte comprovar a efetiva entrega dos recursos, e a contribuinte não o fez. O fato é que o lançamento contábil existiu e foi no ano de 2001, portanto*

não estaria decaído. Como a contribuinte não comprovou a origem nem a efetiva entrega dos recursos a infração está mantida.

Também no acórdão n.º 1801-00.560 fixou-se que sem a comprovação efetiva que este suposto empréstimo adveio de origem totalmente externa à empresa, quando se trata de pessoas ligadas à empresa, ainda que jurídicas, por meio de comprovantes bancários da transferência de valores e não se logrando comprovar que a origem dos recursos é diversa da própria empresa, não se ilide a tributação erguida com fulcro neste remissivo legal – art.282 do RIR/99.

E, no acórdão n.º 1803-00.728, consta que a origem não é demonstrada pela mera emissão dos cheques por parte das supridoras sócias da contribuinte [...]. A origem é demonstrada comprovando que os sócios administradores supridores dos recursos, possuíam prévia e regulamente acumulados na data dos aportes, recursos próprios suficientes para promover o suprimento de numerário no caixa da empresa.

Este Colegiado há muito demanda a necessidade de comprovação, pelo sujeito passivo, da origem externa e da efetividade dos suprimentos realizados:

IRPJ. SUPRIMENTO DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS. Na ausência de provas hábeis a comprovar a origem e a causa dos recursos transferidos à contribuinte, como apurado pela fiscalização, resta caracterizada a omissão de receitas. (Acórdão n.º 9101-00.645, de 30/8/2010)

IRPJ E OUTROS. OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIOS REALIZADO POR OUTRO SÓCIO POR INTERMÉDIO DE CHEQUE. Para que seja afastada a presunção de omissão de receita por suprimento de numerário de sócios é indispensável que se faça a prova da efetiva transferência de recursos da conta-corrente da pessoa física para a conta-corrente da pessoa jurídica. A mera apresentação de cheque preenchido ou se saída dos recursos da conta-corrente respectiva, é insuficiente para dar lastro a depósito em cheque em nome da pessoa jurídica, ainda que coincidentes datas e valores. (Acórdão n.º 9101-00.546, de 11/3/2010)

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. Para que seja afastada a presunção legal de omissão de receitas apurada a partir de suprimento de numerários feito pelos sócios, não basta a comprovação da efetividade do ingresso de numerário na pessoa jurídica, pois é preciso demonstrar que os montantes ingressados não correspondem a receitas tributáveis da empresa, daí se entender que a comprovação da origem não diz respeito ao fato de terem saído do sócio, mas sim que o numerário tem origem em operação que não caracteriza receita omitida. (Acórdão n.º 9101-00.387, de 1/10/2009)

PROVAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO – A origem do numerário utilizado nos suprimentos de caixa realizados pelos sócios da pessoa jurídica está sujeita a comprovação. Não basta a existência de depósitos bancários e cheques, pois a comprovação da origem deve ser distinta da comprovação da efetividade, pois não haveria sentido em o legislador discriminar duas provas se elas evidenciassem os mesmos fatos. Também não ilide a cobrança a comprovação genérica da capacidade financeira dos sócios por meio de declarações anuais, pois é necessário que se demonstre a origem específica de cada suprimento de numerário. (Acórdão n.º 01-05.949, de 11/8/2008)

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIOS – A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, referendada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, é firme no sentido de que a comprovação da entrega do

numerário à pessoa jurídica, bem como de que sua origem é externa aos recursos desta, são dois requisitos cumulativos e indissociáveis, cujo atendimento é ônus do sujeito passivo. Só a ocorrência concomitante dessas condições será capaz de elidir a presunção legal de omissão de receitas. (Acórdão nº CSRF/01-05.722, de 11/9/2007)

[...] IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS – O suprimento de caixa realizado pelo sócio pessoa física da empresa, ainda que através de cheque nominativo à firma, caracteriza omissão de receita, quando devidamente intimada não comprova a origem externa dos recursos. Os suprimentos de numerário atribuídos a sócios da pessoa jurídica, cujos requisitos cumulativos e indissociáveis da efetividade da entrega e origem dos recursos, não for devidamente comprovada, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, devem ser tributadas como receitas omitidas da própria empresa. A demonstração da capacidade econômica ou financeira do sócio em arcar com os suprimentos, mesmo contabilizados na empresa suprida, em absoluto suprem a necessidade da comprovação da origem e efetiva entrega dos valores, não ilidindo a presunção de omissão de receita. (Acórdão nº CSRF/01-05.231, de 13/6/2005)

No presente caso, o acórdão recorrido traz consignando que:

Quanto aos depósitos bancários, no valor de R\$ 2.126.604,77, cuja origem não foi comprovada, a despeito do contribuinte justificar em seu petítório, buscando dar origem, fato é que faltaram as provas para elidir a acusação fiscal. Com isso, caracterizou-se omissão de receitas, de acordo com o disposto no artigo 287 do RIR/1999.

Isso porque, como houve a escrituração, a declaração do empréstimo e o contrato, entendo que a presunção de omissão de receita foi afastada.

A presunção de omissão de receitas se estabeleceu inicialmente porque, em resposta a intimação fiscal, *a empresa identifica as datas de quitação dos empréstimos, e manifesta que os recursos “são próprios dos mesmos” (os sócios), e “constam das declarações do período”*. Nenhum documento relacionado foi apresentado (e-fl. 518). Em impugnação, a Contribuinte se limitou a questionar genericamente as infrações que lhe foram imputadas e a pedir perícia. Apenas em recurso voluntário apresentou contrato de mútuo no qual *a Sócia disponibilizou um “crédito rotativo” de até R\$ 200.000,00 (Duzentos Mil Reais), de acordo com a necessidade da Recorrente*, destacando que *na época dos empréstimos concedidos (Janeiro a Abril de 2002) a empresa encontrava-se em fase inicial de suas atividades, não possuindo um Capital de Giro capaz de atender integralmente as necessidades de sua operação*. Referiu, ainda, que *como reconhecido pelo próprio Sr. Auditor Fiscal, tais empréstimos constaram das declarações de IRPF da Sócia Mutuante, bem como foram devidamente escrituradas na contabilidade da mutuária, descaracterizando-se assim a “omissão de receita” imputada pelo Sr. Auditor Fiscal*.

Não se confirma, na acusação fiscal, qualquer reconhecimento acerca da informação destes empréstimos na declaração da sócia referida. Por sua vez, o documento de e-fl. 1055 somente reporta, como alegado, que o crédito teria sido disponibilizado pela sócia, sem estabelecer qualquer conexão nem mesmo formal com o ingresso questionado de R\$ 160.000,00. De toda a sorte, releva aqui consignar que nem mesmo quando a capacidade econômica ou financeira do sócio é demonstrada, a comprovação da origem e efetiva entrega se realiza, conforme exposto por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.213:

O litígio se circunscreve à presunção de omissão de receitas decorrente do registro, a débito da conta representativa de disponibilidade junto ao Banco de Crédito Nacional, das parcelas de R\$ 80.000,00 (19/06/2002) e de R\$ 100.000,00 (02/07/2002), em

contrapartida a passivo por empréstimos de seu sócio Hedywaldo Hanna. Intimada no curso da ação fiscal (e-fl. 95/116), a Contribuinte não se manifestou.

Examinando os documentos apresentados em impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância concluiu que (e-fls. 374/375):

Diferentemente das situações anteriores, nas quais, além da movimentação do numerário (efetiva entrega), foi também comprovada a origem dos recursos (no caso "A", por meio da venda de imóveis de propriedade do sócio; e no caso "B", por doação registrada na declaração do espólio em favor do sócio — inventariante, corroborada pela existência de saldo de aplicação financeira em 31/12/2001 compatível com o resgate dessa aplicação precedendo a transferência bancária), em relação aos empréstimos ora examinados, a documentação anexada à impugnação (fls. 256/267), comprova tão-somente a transferência de numerário da conta corrente do sócio para a conta da empresa autuada, além dos registros contábeis das operações.

A origem propriamente dita do numerário disponível na conta corrente do sócio não foi comprovada, não sendo possível verificar se os recursos são provenientes dos rendimentos tributáveis, isentos ou de tributação exclusiva auferidos durante o ano de 2002, ou do patrimônio declarado, lembrando que na Declaração de Bens e Direitos do sócio (fl. 245) não há saldo de aplicação financeira em 31/12/2001.

Nessas condições, conquanto tenha sido comprovada a efetiva entrega, que, por sinal, não foi questionada pela autoridade fiscal, persiste a falta anotada no lançamento no que diz respeito à origem dos recursos supridos, nas datas e valores correspondentes.

O relator do acórdão recorrido restou vencido ao defender que:

Ocorre que o mutuante, sócio da recorrente, não foi fiscalizado pela autoridade autuante e, por isso, jamais lhe foi solicitado que fizesse prova da origem dos recursos que emprestou para a fiscalizada.

A origem que a fiscalizada precisa demonstrar segundo o art. 282 do RIR é a relativa aos recursos que entraram em seu balanço, ou seja, a origem dos seus recursos. Não pode ser obrigada a comprovar a origem de recursos de terceiro, o mutuante, ainda que ele seja seu sócio.

No caso, a origem dos recursos que entraram no balanço da fiscalizada foi demonstrada conforme reconheceu a r. decisão recorrida, que afirmou estar comprovada *"a transferência de numerário da conta corrente do sócio para a conta da empresa autuada, além dos registros contábeis das operações"*, bem como, *"comprovada a efetiva entrega, que, por sinal, não foi questionada pela autoridade fiscal"*.

Assim, tendo a fiscalizada comprovado cabalmente a origem do recurso – mútuo recebido de seu sócio — bem como a movimentação financeira coincidente além dos registros contábeis, entendendo estar comprovada a inexistência de omissão de receita, uma vez que a fiscalizada estava obrigada a comprovar que a origem de seus recursos era um mútuo, não estando obrigada a fazer prova da origem dos recursos do mutuante, terceiro em relação a ela e estranho em relação à fiscalização e ao presente processo.

Prevaleceu o que assim consignado no voto vencedor do acórdão recorrido:

Com a devida vênia, ousou discordar do eminente relator no tangente à omissão de receitas em razão da falta de comprovação da origem dos empréstimos

efetuados pelo sócio nos valores de R\$ 80.000,00 (19.06.2002) e R\$ 100.000,00 (02.07.2002).

Dispõe o art. 282 do RIR/99:

[...]

De acordo com essa norma, ficando provada a omissão de receitas — como ocorreu no caso em apreço — a autoridade fiscal deve arbitra-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por sócios (de sociedade não anônima), caso esta não demonstre, cumulativamente: (a) a efetividade da entrega e (b) a origem dos recursos.

No presente caso, a contribuinte, devidamente intimada a comprovar, através de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a origem dos recursos fornecidos a ela por seu sócio Hedywaldo Hanna (fl. 93 do processo em papel e fl. 95 do processo eletrônico), não logrou demonstrar a origem de (1) R\$ 80.000,00 (19/06/2002) e de (2) R\$ 100.000,00 (02/07/2002).

Assim, são aplicáveis, *mutatis mutandi*, as considerações aprovadas por unanimidade pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 13/07/2005, por meio do Acórdão CSRF/01-05.231:

Ao contrário das teses contidas nos acórdãos paradigmas anexados ao RE, esta CSRF tem decidido a exaustão que os suprimentos de numerários atribuídos a sócios da pessoa jurídica, cujos requisitos cumulativos e indissociáveis da efetividade da entrega e origem dos recursos, não for devidamente comprovada, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, devem ser tributadas como receitas omitidas da própria empresa. A demonstração da capacidade econômica ou financeira do sócio em arcar com os suprimentos, mesmo contabilizados na empresa suprida, em absoluto suprem a necessidade da comprovação da origem e efetiva entrega dos valores, não ilidindo a presunção de omissão de receita, conforme prescreve a legislação que fundamentou a exigência.

O fato do recurso que supriu caixa, ter advindo de conta bancária e do suprimento ter sido realizado através de cheque nominativo a empresa não dispensa a prova da origem dos recursos. Tal prova é necessária para elidir a presunção legal contida no artigo 181 do RIR/80, pois se o sócio carrega recursos a empresa e não prova que tais recursos tenham origem externa a presunção é que eles tenham sido gerados dentro da própria empresa e que são frutos de receita omitida.

Esse entendimento é pacífico na jurisprudência conforme decidido nos acórdãos CSRF 0.220182, 103-4.861/82, 107-06.022/2000.

[...]

Em embargos de declaração, a Contribuinte apontou que os Conselheiros deixaram de analisar a documentação acostada ao recurso voluntário, a qual, em bom rigor, resolve a questão posta em julgamento, na medida em que comprova a disponibilidade de recursos do sócio Hedywaldo Hanna para fazer frente aos aportes nos valores de R\$ 100.000,00 e R\$ 80.000,00, entabulados em 2002. Em seu entendimento, os Resumos Financeiros dos Extratos do BCN de 31/12/2001 e 31/12/2002 são mais que suficientes para comprovar a disponibilidade financeira do sócio Hedywaldo Hanna para ilidir a presunção de omissão de receita, pois através deles pode-se comprovar que ao final do ano de 2001 o sócio Hedywaldo Hanna tinha aplicações financeiras no montante de R\$ 418.908,05, as quais foram reduzidas para R\$ 156.943,22, ao final do ano de 2002. Em suma, das disponibilidades do sócio em referência foram baixados R\$ 261.964,83 ao

longo de 2002, tendo sido entabuladas no mesmo período transferências para a Embargante a título de mútuo nos valores de R\$ 80.000,00 e R\$ 100.000,00.

Tais embargos, porém, foram rejeitados nos seguintes termos:

Primeiramente, cumpre destacar que o acórdão, ora embargado, negou provimento ao Recurso Voluntário e manteve a autuação em relação à omissão de receita por suprimento de caixa, pois, nos termos do artigo 282 do RIR/99, “ficando provada a omissão de receitas – como ocorreu no caso em apreço - a autoridade fiscal deve arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por sócios (de sociedade não anônima), caso esta não demonstre, cumulativamente: (a) a efetividade da entrega e (b) a origem dos recursos.”

Trouxe, ainda, jurisprudência (CSRF 01-05.231) para fundamentar a posição adotada. Nesse ponto, transcrevo trecho da jurisprudência citada:

[...]

Concluiu que, no caso, o contribuinte não logrou demonstrar através de documentos hábeis e idôneos a origem dos recursos fornecidos por seu sócio.

O Embargante, em suas razões, afirmou que houve omissão no acórdão embargado em decorrência da não observância dos extratos bancários de titularidade do sócio, os quais comprovaram a disponibilidade financeira do mesmo para fazer frente aos empréstimos realizados no ano de 2002.

Ressalte-se que, no voto condutor do acórdão embargado, o fundamento para a manutenção do lançamento decorrente da omissão de receitas por suprimento de caixa foi a **não comprovação da origem dos recursos** fornecidos à empresa contribuinte, não sendo suficiente a apresentação de extratos bancários do sócio mutuante.

O voto condutor do acórdão recorrido se pauta no que decidido no Acórdão nº CSRF/01-05.231, do qual se extrai o seguinte trecho, mais esclarecedor de suas conclusões:

Mais uma vez reafirma-se a conta bancária em nome do sócio não comprova a origem dos recursos, pois o banco apenas os guarda em nome do depositante, a origem deve ser comprovada com rendimentos, venda de bens, empréstimos, obtidos pela pessoa física supridora.

Significa dizer que não basta o sócio da pessoa jurídica demonstrar que dispunha de recursos em sua conta bancária para arcar com as transferências questionadas. Exige-se a prova da origem dos recursos mantidos em tal conta bancária. Daí a divergência em face do paradigma nº 105-13.383, que admitiu provada a origem no seguinte cenário:

- a recorrente comprovou a efetiva entrega do numerário, mediante apresentação de cópia do cheque depositado em sua conta bancária onde consta à compensação do referido cheque, bem como dos respectivos lançamentos contábeis;
- a recorrente, igualmente, comprovou a origem dos recursos, os quais provieram da conta bancária do Sr. José Edinésio de Paula; e, por último;
- o depósito foi efetuado na conta da Recorrente em 24.05.85 e a saída da conta bancária do mesmo valor de CZ\$ 110.000,00 saiu da conta do referido sócio na mesma data bancária onde consta à compensação do referido cheque, bem como dos respectivos lançamentos contábeis;

No presente caso, a autoridade julgadora de 1ª instância observou *que a documentação anexada à impugnação (fls. 256/267), comprova tão-somente a transferência de numerário da conta corrente do sócio para a conta da empresa autuada, além dos registros contábeis das operações*. E esta prova era insuficiente porque *a origem propriamente dita do numerário disponível na conta corrente do sócio não foi comprovada, não sendo possível verificar se os recursos são provenientes dos rendimentos tributáveis, isentos ou de tributação exclusiva auferidos durante o ano de 2002, ou do patrimônio declarado, lembrando que na Declaração de Bens e Direitos do sócio (fl. 245) não há saldo de aplicação financeira em 31/12/2001*.

Diante deste cenário, a Contribuinte provou em recurso voluntário que o sócio deixou de consignar na Declaração de Bens e Direitos aplicações em Títulos de Renda Fixa que representavam R\$ 569.720,48 em 31/12/2001 e R\$ 225.146,65 em 31/12/2002 (e-fls. 411/424), declinando em montante compatível com as transferências de R\$ 80.000,00 e R\$ 100.000,00, ao longo do ano-calendário 2002.

Os extratos apresentados correspondem à conta nº 0173/069448-9 junto ao Banco de Crédito Nacional, a mesma indicada como origem das transferências bancárias promovidas pelo sócio e consignadas no extrato da pessoa jurídica em 19/06/2002 e 02/07/2002 (e-fls. 292/303). Todavia, ao deixar de informar tais direitos na Declaração de Bens e Direitos da pessoa física, o sócio deixa de correlaciona-los com os rendimentos auferidos naquele ano-calendário, subsistindo a possibilidade de sua origem ser receitas subtraídas da escrituração da pessoa jurídica.

Acrescente-se, ainda, que a Contribuinte, intimada, não prestou qualquer esclarecimento ao Fisco, deixando para fazê-lo apenas em sede de recurso voluntário, em 13/03/2009, quando há muito expirado o prazo decadencial para revisão dos rendimentos declarados por seu sócio nos anos-calendário 2001 e 2002. Em tais circunstâncias, cumpria-lhe provar não só que o sócio dispunha de valores acumulados em aplicações financeiras não declaradas, mas também que estes direitos têm origem em rendimentos próprios, sem qualquer vínculo com operações da pessoa jurídica, à semelhança de como procedido em relação às justificativas admitidas em relação aos demais suprimentos, assim acolhidas pela autoridade julgadora de 1ª instância:

A Escritura de Venda e Compra anexada às fls. 240/242 atesta a venda de dois terrenos, em 29/04/2002, no valor total de R\$1.089.760,73. Segundo o impugnante, R\$71.411,99 correspondem ao valor de entrada e a segunda parcela, ao cheque nº 018472 (fl. 250), no valor de R\$1.018.348,74, endossado pelo sócio, Hedywaldo Hanna, objeto da operação de empréstimo questionada. Os dados do referido cheque foram expressamente citados ao final da escritura, correspondendo, ainda, em data e valor, ao depósito indicado na conta da empresa e nos registros contábeis (fls. 252/255).

Corroboram a operação de venda do patrimônio do sócio e, portanto, a origem dos recursos, os registros feitos na Declaração de Bens e Direitos, integrante da DIRPF do sócio (CPF 301.026.188-87), e os Darf referentes ao recolhimento sob o código 4600 — "IRPF ganhos de capital na alienação de bens duráveis" (fls. 243/249).

[...]

O extrato do BCN de fl. 269, cuja conta indicada é de titularidade de Oswaldo Hanna, atesta a transferência de R\$257.003,40, em 21/08/2002, que corresponde, em data e valor, aos recursos ingressados na conta do impugnante (fl. 275). A origem desse numerário remete a operações de resgates de aplicação financeira efetuadas nessa mesma data, também registradas no documento bancário.

É importante notar ainda que o sócio da empresa, Hedywaldo Hanna (supridor do numerário), figura como inventariante do espólio de Oswaldo Hanna na

DIRPF deste último (fls. 270/274), constando ainda como beneficiário de doação no valor total de R\$474.000,00. Além disso, consta da Declaração de Bens e Direitos o registro, em 31/12/2001, de saldo de aplicação em renda fixa no BCN, em valor compatível com o resgate de aplicação financeira e com a transferência indicados no extrato de fl. 269.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

A prova da efetiva entrega dos recursos supridos por sócios, portanto, se faz mediante evidenciação da saída dos recursos das disponibilidades do sócio e da entrada destes recursos na disponibilidade da pessoa jurídica. A mera apresentação de contrato disponibilizando crédito do sócio para utilização pela pessoa jurídica não se presta a tanto. Demais disso, a evidenciação da origem dos recursos no patrimônio dos sócios é indispensável, com vistas a se confirmar que eles provêm de fonte estranha à sociedade ou, se delas advindo, que tenham sido submetidos a regular contabilização.

A presunção adotada pela Fiscalização está prevista em lei, e decorre do que normalmente ocorre em casos reais, nos quais os sócios que aportam capital em espécie na pessoa jurídica, mas não conseguem provar a origem e a efetiva integralidade destes valores à sociedade, estariam, na verdade, integrando à contabilidade da pessoa jurídica os recursos mantidos à sua margem. Assim, não basta justificar a operação com contratos produzidos entre pessoas ligadas: é indispensável a prova da efetiva entrega dos recursos e da sua origem externa às atividades da pessoa jurídica.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no caso, acompanhei o voto do i. Conselheiro Relator pelas conclusões.

Na verdade, não se trata exatamente de discordância quanto a qualquer posicionamento defendido no voto do i. Conselheiro. E dizer, concordo com a afirmação de que *“o contribuinte não conseguiu elidir a aplicação da norma presuntiva em questão pelo meio de prova hábil, qual seja, a comprovação da origem dos recursos e respectiva entrega.”* (trecho da ementa).

Minha preocupação foi apenas em razão de uma leitura possível de tal trecho, eis que ele deixaria margem à interpretação de que o sujeito passivo não logrou comprovar, no caso

dos autos, **nem** a origem dos recursos **nem** a respectiva entrega. E, no caso, compreendo que a origem dos recursos, isto é, a sua fonte, restou comprovada mediante a apresentação de contrato de mútuo, da declaração desse ativo na DIRPF da sócia e do respectivo registro contábil pela empresa.

Acontece que tais documentos somente são hábeis a comprovar a origem dos recursos, não tendo relação com a comprovação do fluxo financeiro, isto é, da sua efetiva entrega. E a Súmula CARF n. 95 é clara em exigir a demonstração **cumulativa** da origem e da efetividade da entrega dos recursos.

Assim, considerando que, pelo seu próprio tipo, os documentos trazidos não são hábeis a comprovar a efetiva entrega dos recursos, a presunção e o respectivo lançamento se mantêm.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano