



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18471.001807/2005-00
Recurso nº 168.202 Voluntário
Acórdão nº **1801-00.442 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 15 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ e tributação reflexa - Omissão de Receitas / Empréstimo de Sócio
Recorrente NOBRE GRÁFICA EDITORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS.

Se a pessoa jurídica não provar, com documentação hábil e idônea, a origem diversa dos recursos objeto de mútuo com pessoa ligada, coincidente em datas e valores, bem como a efetividade da entrega do numerário, se presume, por força legal, que aquelas importâncias tiveram origem em receita mantida à margem da contabilidade e, portanto, constituem omissão de receitas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido em relação à tributação do IRPJ deve acompanhar as autuações reflexas de PIS, COFINS e CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 17/12/2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Guilherme Polastri Gomes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, André Almeida Blanco, Rogério Garcia Peres e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Em procedimento fiscal desenvolvido na empresa em epígrafe, constatou-se o ingresso de numerários, em valores relevantes, em várias datas advindos de sócios da empresa, sob o título de empréstimos.

Intimada a empresa a comprovar o efetivo ingresso destes valores na contabilidade, bem como a origem, comprovando vir de fonte diversa das operações da própria empresa, com fulcro no artigo 282 do Regulamento de Imposto de Renda vigente – RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) a fiscalização procedeu à lavratura dos Autos de Infração de fls. 54 a 74 para a exigência do IRPJ e tributação reflexa, CSLL, PIS e Cofins.

A matéria tributável, consistente na presunção da receita omitida evidenciada pelos ingressos de numerários advindos de pessoas ligadas à empresa, entre os meses de maio a dezembro, somam a quantia de R\$ 650.000,00, e foram discriminados mês a mês nos referidos Autos de Infração, assim como as fls. do Diário nas quais foram registrados contabilmente, cujas cópias foram anexadas ao presente, em seguida (fls. 75 a 84).

Inconformada com a autuação, a empresa apresentou a impugnação de fls. 113 a 119, argumentando, em suma, que:

(i) os diversos empréstimos estão comprovados pelos registros contábeis, ora na conta Caixa, ora na conta Bancos, entendendo que estes registros fazem prova a favor da empresa;

(ii) a origem foi esclarecida à fiscalização, pelo fato de os sócios envolvidos haverem informado em suas respectivas DIRPF os empréstimos e nenhuma delas haver demonstrado patrimônio a descoberto, portanto, possuíam capacidade financeira para suportar os empréstimos, advinda de empréstimos que contraíram junto à sua mãe;

(iii) não há lei no país que proíba contribuintes de efetuar pagamentos e recebimentos em espécie;

(iv) o principal objetivo da norma relativa ao suprimento de caixa, como evidência da omissão de receita, é o saldo credor de caixa; a empresa demonstra os saldos anteriores do Caixa, antes dos empréstimos efetuados e mostra que somente alguns meses houve saldo credor de caixa, em valor bem inferior aos empréstimos contraídos; entende que o saldo credor de caixa é que representa pagamentos com recursos à margem da escrituração, não os referidos suprimentos;

(v) requer que os Autos de Infração sejam refeitos para os aportes somente dos saldos credores, se desconsiderados os empréstimos;

(vi) discorre amplamente sobre a inconstitucionalidade da cobrança dos juros moratórios à taxa Selic.

A Oitava Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro/RJ exarou o Acórdão nº 12-16.719/07, que, por maioria, exonerou em parte a contribuinte, entendendo que os ingressos na conta Bancos não faz parte da autuação.

Assim restou fundamentado o voto-condutor, em síntese:

“O art.282 do RIR199 é claro ao afirmar que se caracteriza uma omissão de receita a não comprovação da origem e a efetividade da entrega dos recursos supridos por sócios, bem como a efetividade de sua entrega. Trata-se de uma disposição literal da norma, sendo uma verdadeira autorização legal para se presumir a ocorrência da omissão de receitas.

Se o fiscal tem indícios de omissão de receita através da análise da documentação do contribuinte, cabe a ele solicitar a comprovação da origem dos recursos supridos pelos sócios, bem como a efetividade de sua entrega, posto que, o dispositivo legal exige que a interessada faça tal comprovação.

[...]

Esta presunção legal tem como efeito prático inverter o ônus da prova, ou seja, estabelecem como verdade os fatos presumidos, até prova em contrário (“*juris tantum*”) e, em consequência, transferem ao contribuinte o ônus de elidir a imputação. No caso em tela, a interessada não o fez.

Na fl. 51, consta a solicitação feita a interessada para que fosse comprovada a efetividade da entrega de numerário proveniente dos empréstimos declarados junto aos sócios.

Cabe observar que não importa se o sócio tem ou não condições financeiras para fazer o suprimento de numerário, o que importa é a comprovação da efetiva entrega dos recursos e isto não foi feito.

A interessada alega que a escrituração comercial faz prova a favor do comerciante e que o próprio auditor relaciona as folhas do Diário em que tais entradas foram escrituradas. Contudo, isto ocorre somente se for acompanhada dos documentos que comprovem o escriturado, conforme dispõe o art. 923 do RIR/99 *in verbis*:

Art. 923 - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

[...]”

Da parte exonerada da tributação realizada *ex officio* :

“Os suprimentos especificados no Auto de Infração (fl. 56) retratam a suposta entrega de numerário contabilizado como empréstimos junto aos sócios, tendo como débito a conta caixa, se enquadrando perfeitamente no art. 282 do RIR/99. Tal fato pode ser verificado na análise dos Livros Diário (fl 75 a 84) e Razão-cta caixa geral fl. 120 a 130, para quase todos os suprimentos, exceto para os suprimentos de R\$ 50.000,00 —01/08/2002 e de R\$ 100.000,00 —24/09/2002.

O lançamento relativo ao suprimento de R\$ 50.000,00, datado de 01/08/2002, se refere a um depósito na conta Bancos (Bradesco S/A- transferência p/ crédito c/c).

Não consta nenhum lançamento contábil relativo ao valor de R\$ 50.000,00 no Razão-conta caixa (fl. 123), relativamente ao dia em análise.

Na fl. 81, consta o lançamento no Diário, no dia 24/09/2002, onde está registrado o valor de R\$ 100.000,00. Ocorre que o lançamento a débito não é relativo a conta caixa, mas a conta bancos (Bradesco S/A- transferência de depósito), ou seja, retrata um lançamento relativo a um depósito do bancário No Razão-conta caixa (fl. 126), relativamente ao dia em análise, não consta nenhum lançamento relativo a R\$ 100.000,00.

Tais lançamentos não se enquadram no art. 282 do RIR/99 que prevê débito na conta caixa. No caso sob análise, a autuação deveria ser relativa a depósitos bancários prevista no art. 42 da Lei 9430/97, portanto, outra autuação.”

Tempestivamente, a empresa interpôs o Recurso Voluntário de fls. 162 a 168, alegando que o artigo 282 do RIR/99, dispositivo no qual se fundamenta a exação fiscal, exige que a fiscalização comprove “...a omissão de receitas, seja por intermédio de indícios na escrituração do contribuinte ou por meio de qualquer outro elemento de prova.”

À sua interpretação, o referido artigo 282 não cuida de presunção legal, mas de meio de arbitramento dos valores que consistiram em recursos de caixa fornecidos à empresa por sócios, após a fiscalização comprovar a omissão de receitas, por indícios ou outro elemento. Somente a partir daí é que poderia buscar explicações sobre a origem e efetiva entrega de valores.

Diz ainda que a fiscalização não apurou os saldos credores da conta Caixa, nem se estes se tratavam de meros erros contábeis.

Insiste nas alegações iniciais que: a autuação somente é devida se os saldos da conta Caixa se tornam credores, extraídos os empréstimos; na origem dos valores como sendo comprovada pelo fato de os sócios terem informado em suas DIRPF e possuírem capacidade financeira; os registros contábeis comprovam a efetiva entrada dos valores, consoante artigo 923 do RIR/99, sendo que os recursos não vieram por instituições financeiras e que não poderia obrigar aos sócios a transferirem os recursos por esta via, aliás o que “terceiros” não tem obrigações de fazer provas para a empresa.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.

Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES, Relatora

Conheço do recurso voluntário, por tempestivo.

Dirirjo frontalmente da exegese dada pela recorrente ao artigo 282 do RIR/99, alicerce da presente autuação.

Trata o referido dispositivo legal da definição e uma presunção legal de omissão de receitas evidenciada pelos ingressos de numerários no caixa das empresas, sem que a empresa comprove efetivamente o seu recebimento e a sua origem como diversa da receita que obtém e, a norma supõe, estaria à margem da contabilidade, em controle paralelo.

Os indícios tratados pela recorrente que devem ser provados pela fiscalização, certamente, para que a presunção de solidifique, são os registros contábeis de valores no caixa da empresa advindos de sócios ou quaisquer pessoas ligadas á empresa (física ou jurídica). Estes aportes que restringem-se a registros contábeis e servem para insuflar o caixa da empresa, o legislador estabelece como presunção de omissão de receitas, *juris tantum*, ou seja, relativa, cabendo à empresa comprovar a efetividade da entrada do numerário e a origem deste.

Daí que, nas presunções legais, o ônus da prova se inverte e passa a ser do contribuinte e não mais do fisco. Para a autuação tributária basta comprovar-se os indícios : registros contábeis de ingressos de numerários na empresa, sem o devido respaldo em documentação hábil e idônea; para a empresa sob fiscalização, sendo intimada, exibir documentos que comprovem as transferências de numerários e, ainda, concomitantemente, a origem destes numerários para afastar a presunção de que são receitas mantidas em “caixa dois”¹

Portanto, o preceito ora discutido deixa claro que estes – os registros de ingressos de numerários advindos de pessoas ligadas à empresa - são os indícios e a matéria a ser tributada, só deixando de ser, no caso, de comprovadamente vir de outra fonte de recursos e (destaquei) cuja entrada no caixa da empresa seja também concreta e não fique só no papel.

Abrindo um parênteses, equivocou-se a turma julgadora *a quo* ao excluir da tributação os valores advindos de sócios e ingressados na conta Banco da empresa. A norma, *data venia*, não usa o termo caixa como conta contábil Caixa, mas sim genericamente como recursos da empresa. Por isso utiliza a expressão “recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, [...]”, e não recursos do Caixa, ou ainda aportes financeiros no Caixa. Todavia, é defeso a esta turma julgadora a *reformatio in pejus*, pelo que superada está a questão.

Esta é a inteligência do referido artigo, aliás que em nada se deva confundir com a hipótese de incidência, também de presunção de omissão de receitas, tipificada no artigo 281, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda vigente.

Este é o outro ponto crucial de equívoco da recorrente. Confunde-se com a infração lá preceituada – “Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da im procedência (...) I – **a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;**”(destaquei novamente).

Ora, as presunções de omissão de receitas podem até se aproximar quanto aos indícios, mas não se confundem de forma alguma. Um dispositivo estabelece a constatação pura e simples do saldo credor de caixa, como indício que autoriza a presunção legal de omissão de receitas

Enquanto o outro dispositivo, aqui analisado por ser fulcro das autuações objetos deste processo, reporta-se, como indício suficiente à presunção de omissão de receitas, aos ingressos registrados contabilmente como advindos de pessoas ligadas à empresa sem o respectivo respaldo documental necessário.

¹ Caixa dois. 1. Com. Ind. Controle de recursos desviados da escrituração legal, com o objetivo de sonégá-los à tributação fiscal. [Cf. economia invisível e contabilidade paralela.]
Dicionário Aurélio

Portanto, descabida a pretensão da recorrente em modificar a autuação realizada para eventuais saldos credores de caixa, se subtraídos os empréstimos. Não há qualquer imposição legal para que haja a recomposição da conta Caixa.

No que respeita às argumentações da recorrente de que os registros contábeis, *per si*, fazem prova das operações que espelham, é princípio comezinho contábil que a cada histórico contábil deve corresponder um documento relativo à operação registrada, sob pena de ser totalmente inócuo em seus efeitos.

Assim já esclareceu a turma julgadora de primeira instância quanto à redação completa do artigo 923 do RIR/99.

Da mesma forma em relação às informações inseridas nas declarações de rendimentos das pessoas físicas. São meras informações suscetíveis de exames e exigência de documentação comprobatória. Se os sócios não comprovam que os valores advieram de seus patrimônios, efetivamente, de nada vale a informação inserida na DIRPF.

Aliás, sócios e pessoas ligadas à empresa, aquelas mencionadas no artigo 282, esclareça-se, por oportuno, não são juridicamente consideradas “terceiros”, dada a íntima relação que possuem com a empresa. “Terceiros” tecnicamente tratando são pessoas que não se vinculam ao fato/ato jurídico diretamente. Com certeza, não são estas as pessoas elencadas pelo legislador ao redigir o preceito legal – art. 282 do RIR/99. Nada mais provável do que o interesse dos sócios em trazer à fiscalização da empresa os documentos que possuem para afastar eventual tributação, ente com quem possuem vínculos e interesses mútuos.

Prosseguindo no raciocínio, se não há provas de que os recursos efetivamente entraram no Caixa ou na conta Bancos, por documentos de terceiros (bancos ou similares), e tratamos aqui não de módicas quantias, mas de quantias da ordem de R\$70.000,00, R\$ 50.000,00, R\$ 60.000,00, R\$ 80.000,00, R\$ 90.000,00, ou até R\$100.000,00, é porque esta operação – os supostos empréstimos-, na verdade material dos fatos, não existiu, mas sim, presume-se que são receitas geradas pela própria empresa e até então à margem da escrituração contábil.

Quanto à capacidade financeira das pessoas discriminadas no artigo 282, sequer comprovada nos autos, não tem o condão de afastar a tributação imposta.

Por derradeiro, registro neste voto a jurisprudência administrativa no que concerne à matéria ora exposta, que corroboram a tese esposada que adoto:

“IRPJ – SUPRIMENTO DE CAIXA – OMISSÃO DE RECEITA – Legítima a tributação do valor dos suprimentos de caixa efetuados por sócios da pessoa jurídica como sendo proveniente de recursos gerados à margem da escrituração se a origem e a efetiva entrega dos recursos utilizados nas operações não forem comprovadas.” (Ac. 101-93125, de 15 de agosto de 2000)”

“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE CAIXA – EMPRÉSTIMOS – Se, devidamente intimada, a contribuinte não logra comprovar com documentação hábil, coincidentes em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nas operações de empréstimos, é de se manter a tributação do valor da receita omitida, tendo em vista o disposto no art. 181 do RIR/80” (Ac. 103-19322, de 14 de abril de 1998)”

“SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIOS – A prova da origem e efetiva entrega dos recursos, tanto para suprimentos de caixa, como para integralização de capital, deve ser comprovada por documentação hábil, idônea e coincidente, em datas e valores,

por administradores, sócios de sociedade não anônima, titular de empresa individual ou pelo acionista controlador da companhia. Recurso Negado” (Ac. 105-13204, de 06 de junho de 2000)”

Por todo o exposto, e verificando que os lançamentos tributários consubstanciados nos Autos de Infração lavrados para as exigências de IRPJ e tributação reflexa – CSLL, PIS e Cofins –, fls. 54 a 74, se pautaram pelas normas tributárias vigentes, em observância estrita ao princípio da legalidade, concluo pela sua manutenção.

Voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes