



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT

Sessão de 1 de dezembro de 1981

ACORDÃO Nº 101-72.875

Recurso nº - 83.295 - IRPJ - EXS: DE 1977 a 1980

Recorrente - TECIDOS BARA LTDA.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JUIZ DE FORA (MG)

EMPRESTIMOS OU AUMENTOS DE CAPITAL EFETUADOS POR DIRIGENTES - 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 registro na contabilidade sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é meio de prova (NEMO SIBI IPSI TITULUM CONSTITUIT), isto é, não será considerado amparado em prova hábil (art. 9, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77) quando o crédito a sócio administrador reportar a entrega de numerário, nestas condições; constituindo-se em indício de omissão de receita (art. 12, § 3º do Decreto-lei nº 1.598/77).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TECIDOS BARA LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, (DF), 1 de Setembro de 1981

AMADOR GUTERRELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: - 4 DEZ 1981

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRANO FILHO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, RAUL PIMENTEL, LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente) e OLAVO JOÃO GALVÃO (Suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0640/052.081/80

RECURSO N.º: - 83.295

ACÓRDÃO N.º: 101-72.875

RECORRENTE: TECIDOS BARA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Os autos dão-nos conta de que, após o início da ação fiscal com a intimação para a apresentação de diversos livros e documentos, conforme termo de fls. 01, datado de 12/9/81; em 18/9/80, a fiscalizada foi intimada a comprovar "a efetividade da entrega de numerário e da origem dos recursos supridos" relativos ao aumento de capital em dinheiro e créditos em contas correntes dos sócios.

2. Não tendo sido acostada aos autos qualquer prova, em 03/10/80, foi encerrada a ação fiscal com a lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO de fls. 06, exigindo-se do fiscalizado o tributo e demais encargos decorrentes das seguintes irregularidades, assim descritos no Termo de Encerramento de Ação fiscal (fls. 05):

"I - Falta de comprovação de parte do Exigível, representado pelas contas FORNECEDORES e C/CORRENTES, nos exercícios de 1977 e 1978, anos-bases de 1976 e 1977, a saber:

	<u>1977/76</u>	<u>1978/77</u>
Saldo constante do Balanço.....	Cr\$ 501.315,51	Cr\$ 675.712,04
Comprovado conf. documentação.....	460.768,17	583.756,20
SALDOS NÃO COMPROVADOS....	<u>Cr\$ 40.547,34</u>	<u>Cr\$ 91.955,84</u>

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0640/052.081/80
Acórdão nº 101-72.875

II - Deixou de comprovar a origem dos numerários referentes aos suprimentos e a efetividade da entrega dos recursos supridos, nos exercícios de 1979 e 1980, anos-bases de 1978 e 1979, correspondentes aos seguintes lançamentos:

- Jan.78 - fls. 40 do Diário - parte do aumento do capital social,

em dinheiro: Georges Hanna Bara -	Cr\$ 52.019,89
Youssef Hanna Bara -	Cr\$ 52.019,90
Total:	<u>Cr\$104.039,79</u>

- Mar.79 - fls. 90 do Diário: valor dos suprimentos:

Georges Hanna Bara -	Cr\$100.000,00
Youssef Hanna Bara -	Cr\$100.000,00 Cr\$200.000,00

- Ago.79 - fls. 106 do Diário - suprimentos efetuado por Georges Hanna Bara no valor de Cr\$ 50.000,00".

3. Opondo-se à exigência fiscal, em impugnação tempestivamente apresentada, o autuado limita-se a declarar que:

a) Segundo sua documentação a diferença do passivo seria:

"Saldo de Balanço..... 501.315,51

Documentação:

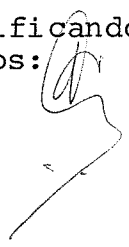
Duplicatas.....	423.373,46	
* Contas Correntes....	54.330,00	<u>477.703,46</u>
Diferença Real.....		23.612,05
* Youssef Hanna Bara.....		40.631,00
Georges Hanna Bara.....		13.700,00
- Valores constantes da Declaração de bens		-

Exercício de 1978/77

Saldo de Balanço.....	675.712,04
Documentos.....	<u>583.756,20</u>
	91.955,84

(apurado pela Fiscalização)

Verificando a documentação, apuramos:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0640/052.081/80
Acórdão nº 101-72.875

Saldo de Balanço..... 675.712,04

Documentos:

Duplicatas.....	538.117,54	
* Contas Correntes....	137.587,00	675.704,54
Diferença Real.....		7,50
* Georges Hanna Bara.....		67.756,00
Youssef Hanna Bara.....		69.831,00"
		137.587,00

b) A origem dos recursos, quer do aumento de capital em dinheiro, quer suprimentos, está lastreada nas Declarações de Bens de cada um dos sócios, onde a renda líquida seria maior do que o acréscimo patrimonial e "se os sócios incluíram em suas declarações de Renda todos os seus bens e procederam regularmente à declaração de Rendas, "data venia", não há que se falar em falta de comprovação das origens dos recursos aplicados";

c) Estar, assim, demonstrada "a efetiva entrega dos recursos. Ainda que assim não fosse, não está provada Por qualquer indício na escrituração ou outro elemento de prova omissão de receitas de qualquer natureza. Tudo se resume em mera presunção e culpa não se presume".

4. Em contradita às alegações de impugnação, o autuante esclarece e lembra que:

"Quanto ao exercício de 1978, ou seja, balanço realizado em 31 de dezembro de 1977, o saldo da conta FORNECEDORES é de Cr\$ 538.124,82 e o de CONTAS CORRENTES é de Cr\$ 137.587,22. "Ocorreu, no entanto, que de um modo estranho este último saldo de CONTAS CORRENTES foi acrescido de Cr\$ 91.955,84 sem que houvesse, durante o exercício, qualquer lançamento contábil ou documento que o justificasse.

De fato, conforme alegou o autuado, o saldo credor de Cr\$ 137.587,22 consta das declarações de bens dos sócios Georges Hanna Bara e Youssef Hanna Bara. Não existe, entretanto, na contabilidade ou arquivo da empresa qualquer lançamento ou documento idôneo que possa comprovar a sua origem ou legalidade. Trata-se, na verdade, de um artifício pelo qual se transferiu um saldo credor fictício da conta FORNECEDORES para crédito em conta corrente dos sócios, saldo es



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0640/052.081/80
Acórdão nº 101-72.875

se cuja liquidação ocorreu em dezembro de 1978".

.....
"... a simples prova da capacidade financeira do supridor não é suficiente para comprovação dos suprimentos efetuados à pessoa jurídica. É necessário, para tal, a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas".

.....
"Quanto à falta de amparo legal, lembramos que segundo dispõe o § 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo a sua natureza ou assim definidos em preceitos legais".

5. Submetidos os autos à apreciação da autoridade julgadora de primeiro grau, esta manteve integralmente o crédito tributário, tendo fundamentado a sua decisão com estes consideranda:

"CONSIDERANDO que as pessoas jurídicas, sujeitas à tributação com base no lucro real, devem comprová-lo por meio de escrituração feita com observância das leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as operações do contribuinte;

CONSIDERANDO que a escrituração assim mantida faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definido em preceitos legais, consoante o disposto no § 1º do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977;

CONSIDERANDO que a interessada nenhuma prova trouxe ao processo e suas alegações não abalaram a convicção da existência de passivo fictício nos exercícios fiscalizados;

CONSIDERANDO ser mansa e pacífica a jurisprudência que manda tributar, como omissão de receita, os valores expressos nas contas do Passivo Exigível, constante do balanço, quando não ficar comprovado que essas exigibilidades eram devidas àquela época;

CONSIDERANDO a jurisprudência firmada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no senti-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0640/052.081/80
Acórdão nº 101-72.875

do de que a tributação dos suprimentos somente cede mediante prova hábil e idônea da proveniência e efetiva entrega do respectivo numera
rio, coincidente quanto às datas e valores;

CONSIDERANDO, portanto, que as alegações da interessada de que o registro contábil e a capacidade financeira dos supridores são provas bastantes da efetiva entrega e origem do nume
rário suprido, não são de ser aceitas;"

6. Devidamente cientificada dessa decisão em 30/12/80, conforme A.R. de fls. 27, e com ela não se conformando; em 26/01/81 (fls. 17), fez a atuada protocolizar a peti
ção re
cursal de fls. 18/22, onde textualmente declara: (lido integralmente em sessão), deixando, mais uma vez, de acostar aos autos qual
quer documento de prova.

7. Tendo este Relator convertido os autos em dili
gência para obter outros dados de convicção (fls. 60), esta foi atendida como se verifica do que consta às fls. 62 e seguintes cujo resumo passo a apresentar oralmente.

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0640/052.081/80
Acórdão nº 101-72.875

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

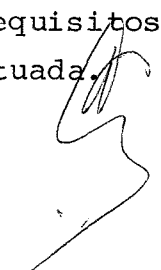
Como se observou do Relatório, a apelante, na fase recursal, nada disse sobre o passivo fictício, limitando-se a insistir que a origem dos recursos está comprovada pelas declarações de bens dos sócios e a efetiva entrega dos suprimentos também se provaria com os lançamentos constantes do livro Diário.

Ainda se verifica da diligência requerida que: a) praticamente a única fonte conhecida de recursos dos sócios são as retiradas pró-labore nas firmas de que são os únicos quotistas; b) ambos os fornecedores possuíam contas bancárias; c) a escrita contábil não atendia ao que dispõe a legislação de regência, como se observa das seguintes afirmativas do fiscal diligenciante, ipsis litteris:

"3. Não nos foi apresentado o livro "Diário de Caixa" e nem qualquer outro modelo que pudesse substituí-lo, alegando o encarregado da escrituração não o possuir. Declarou-nos, ainda, haver total impossibilidade de sua exata reconstituição, por lançamentos diários, devido à falta de alguns documentos, principalmente daqueles que se referem a ingressos, tais como: saques bancários, empréstimos contraídos, receitas diversas etc.

4. Examinada toda a documentação apresentada, relativa aos pagamentos efetuados e tendo em vista a inexistência de um registro de lançamentos diários, uma vez que a empresa vem adotando o sistema de escrituração por partidas mensais em folhas datilografadas e copiadas no Diário, concluímos pela impossibilidade de uma reconstituição exata, por lançamentos diários, para efeito de demonstrar a movimentação e respectivos saldos da conta "Caixa".

Portanto, a primeira conclusão é a de que poderia a Fiscalização ter desclassificado a escrita da recorrente, por falta de atendimento aos requisitos legais, criando uma situação bastante desfavorável a atuada.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0640/052.081/80

Acórdão nº 101-72.875

Prosseguindo observa-se ser totalmente impertinente a citação do art. 112 do Código Tributário Nacional, eis que, no caso, não se cogita de interpretar legislação que defina infrações ou lhes comina penalidades.

Na realidade, a recorrente não provou nem a origem dos recursos com que foi subscrito o seu capital, nem a dos suprimientos por ela creditados aos seus sócios.

Por outro lado, ao contrário do que alega, a escrita além de não guardar consonância com as disposições legais, como vimos, também não faz prova do ingresso (proveniência externa) do numerário contabilizado a crédito dos sócios (em conta de capital e em contas correntes), dado que os fatos nela registrados não estão "comprovados por documentos hábeis", como se exige no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77.

Para suprir esta deficiência, verifica-se do doc. de fls. 02 que a Fiscalização, cautelosamente, antes da autuação, intimou a fiscalizada a comprovar "a origem dos recursos" e a efetiva entrada de numerário em Caixa, alegando a autuada, em todo o processo, disporem os quotistas de capacidade financeira e que o Fisco somente poderia autuar com indícios na escrituração contábil ou qualquer outro elemento de prova de omissão de receita, não constando de todo o processo a origem dos recursos, embora o Fisco tenha considerado a contabilização dos créditos a favor dos quotistas, sem qualquer documento hábil que amparasse tal escrituração, o indício da omissão de receita. Daí a intimação para que a fiscalizada fizesse a prova da lisura da origem e do real ingresso (entrada externa) dos recursos.

A matéria jurídica já é por demais conhecida desta Câmara, existindo jurisprudência mansa e pacífica sobre a espécie, há mais de 30 anos.

Com efeito, já nos idos de 1946, o Ministro da Fazenda expedia a Circular nº 18, datada de 9.5.46, onde declarava que:



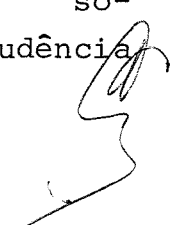
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0640/052.081/80
Acórdão nº 101-72.875

"Tendo em vista a jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes e as ponderações apresentadas pelas Associações Comerciais do Estado do Maranhão e do Rio de Janeiro, declara aos Srs. Chefes das repartições subordinadas, para seu conhecimento e devidos fins, que as pessoas jurídicas, ... poderão requerer, dentro do prazo de seis meses, a contar da data da publicação desta circular no Diário, Oficial, o pagamento, sem multa, do imposto correspondente a suprimentos feitos às firmas e sociedades pelos respectivos sócios ou titulares, suprimentos esses de proveniência susceptível de não ser comprovada".

A jurisprudência indiscrepante deste Conselho conclui que, no caso de Suprimentos de Caixa, empréstimos ou aumentos de Capital, se não comprovada a origem, o indício consistente no crédito aos sócios "sem documentação hábil" que o lastreie (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77) se transforma em prova veemente de que se trata de receitas desviadas da própria entidade suprida, como previsto no art. 12, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77. Isto porque, estando a atividade da pessoa física intimamente entrelaçada com os negócios da pessoa jurídica, a ponto de ser possível o desvio de receitas para diminuir os resultados tributáveis, tanto da pessoa jurídica, como da própria física, isto é, quando há vinculação entre o supridor e a sociedade, o único recurso de que dispõe a Administração Fiscal para evitar a dupla sonegação (na pessoa jurídica e na física) é exigir a prova da origem.

A jurisprudência, tanto administrativa como judicial, em razão da concordância de interesses de um lado, pela pessoa jurídica e seus administradores (no eventual desvio de receita e conseqüente redução da carga tributária) e; de outro lado, pela situação de inferioridade em que ficaria a coletividade (representada, pelo Poder Público), embora não condene nem permita a condenação, sem direito de defesa: impõe a inversão do ônus da prova, dado que "as circunstâncias que rodeiam o caso controvertido" ilidem a fé que os assentamentos, em princípio, poderiam merecer para, por si sós, fazerem prova contra o Fisco.

Assim, contabilizado pela pessoa jurídica o Suprimento de Caixa, o Empréstimo ou o Aumento de Capital em dinheiro (registro da entrada de dinheiro que teria sido entregue por sócio), entende a Administração Fiscal e a referida jurisprudência



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0640/052.081/80
Acórdão nº 101-72.875

que não basta que a sociedade proceda a um registro sem que ele se apoie em documento que o lastreie, exigindo que, se a sociedade for formalmente intimada pelo Fisco a provar a lisura da operação (efetiva origem do numerário), caso não o faça, a prova indiciária estará constituída. Isto porque, segundo consagrado princípio jurídico, a ninguém é facultado fabricar as suas próprias provas (Nemo Sibi Ipsi Titulum Constituit).

Daí esclarecer o Parecer Normativo nº 242/71 que a lisura da operação se faz mediante a apresentação de prova idônea da proveniência do respectivo numerário, coincidente em datas e valores.

A prova indiciária, embora não seja a melhor delas, ela tem sido pacificamente aceita para as causas de difícil prova, como o é, sem dúvida alguma, o caso de sonegação de receitas, visto que geralmente não deixam vestígios. Nestas circunstâncias, já as Ordenações Filipinas no Livro V, Título 135, pr e § 1º e 2º e o Alvará de 30 de outubro de 1649, admitiam provas menos idôneas, como nos dá conta PONTES DE MIRANDA, in Comentários ao C.P.C. de 1974, 1a. Ed. Vol. IV, pág. 217.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que, desde que a norma jurídica não tenha estabelecido forma especial de comprovação, os fatos se demonstram por todos os meios de prova admitidos em Direito, inclusive por indícios, pois estes são meios de prova especificamente arrolados pelo Direito Público, segundo o art. 239 do Código de Processo Penal.

O citado diploma processual penal, ao individualizar o indício como meio de prova, define-o como sendo "a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias."

Nestas condições:

1º - Encontrado na escrita um registro a crédito de



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0640/052.081/80
Acórdão nº 101-72.875

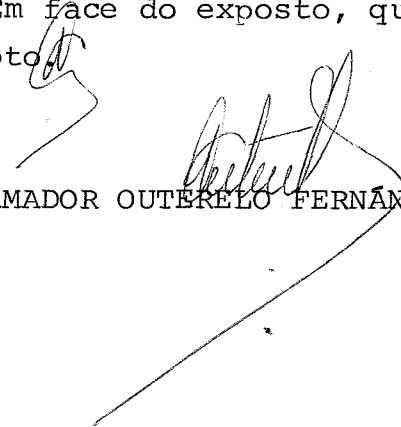
um dos sócios referente ao que seria a entrega de numerário à sociedade;

2º - Verificado que aparece como supridor uma pessoa que, além de teoricamente ter interesse comum com a sociedade no desvio de recursos; a sua posição de administrador lhe permite efetivar a subtração;

3º - Intimada a empresa a fazer prova documental da origem dos recursos creditados aos sócios administradores diretos ou por interpostas pessoas (no caso de controladores);

NÃO TENDO SIDO FEITA PROVA DA ORIGEM DOS RECURSOS CONTABILIZADOS, corporifica-se a circunstância ou antecedente que autoriza a fundar uma opinião acerca da existência de determinado fato, ou seja, os aludidos meios de prova (indícios), que, segundo GALDINO SIQUEIRA, citado por Walter P. Acosta, na conhecida obra "O Processo Penal", nº 76, define como sendo "os elementos sensíveis, reais, que indicam um objeto (index)...".

Em face do exposto, que se negue provimento ao recurso é o meu voto.


AMADOR OUTERELE FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR