



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 4 de maio de 1982

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.220

Recurso nº RP/103-0.029

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: RODOVIÁRIO CRISTAL LTDA.

SUPRIMENTOS DE CAIXA 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 o lançamento considerado amparado em prova hábil (art. 9º § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77) quando o crédito a sócio administrador reportar a entrega de numerário, nestas condições; constituindo-se em indicio de omissão de receita (art. 12, § 3º do Decreto-lei nº 1.598/77).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões (DF), em 04 de maio de 1982

AMADOR OLIVEIRO FERNANDEZ

PRESIDENTE E RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

V.v.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con
selheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WAGNER
GONÇALVES, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS
FERNANDES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL (vencido).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0640/052.504/80

RECURSO N.º: RP/103-0.029

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.220

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: RODOVIÁRIO CRISTAL LTDA.

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º do Decreto nº 83.304, de 28/03/79, recorre a Fazenda Nacional, pelo seu Representante junto à Colenda 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes - conforme petição de fls. 84/88, datada de 18/12/81 e dirigida a esta Câmara Superior - da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 18/11/81, e consubstanciada no Acórdão nº 103-03.966 (fls. 76/82) da qual teve vista oficial em sessão de 17/12/81.

A razão do presente litígio assenta na exigência do Imposto sobre a Renda incidente sobre omissão de receita que a Fiscalização imputou ao sujeito passivo, dado haver apurado a "integralização de capital, efetuado pelos sócios, sem a devida comprovação da origem e efetiva entrada do numerário, conforme Pedido de Esclarecimentos e Termo de Encerramento", nos exercícios de 1978, 1979 e 1980.

A autoridade julgadora singular havia mantido a exigência fiscal considerando que:

- as pessoas jurídicas, sujeitas à tributação com base no lucro real, devem comprová-lo por meio de escrituração que traduza com fidelidade os documentos que a amparam;

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0640/052.504/80
CSRF/01-0.220

- provada por indícios na escrituração da empresa a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrã-la com base no valor dos recursos supridos, se a efetividade da entrega e origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas, conforme o disposto no artigo 181, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980;

- a jurisprudência firmada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a tributação dos suprimentos somente cede mediante provas hábeis e idôneas da origem e efetiva entrega do numerário suprido, coincidente quanto às datas e valores;

- a alegação de que, à época, os saldos existentes na conta Caixa comportavam as integralizações das quotas de Capital em nada socorre à interessada;

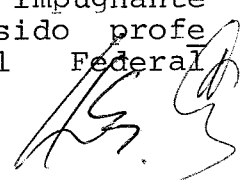
- diante do fato de não ter sido comprovada a origem do numerário utilizado pelos sócios para o aumento do capital social, o valor correspondente sujeita-se ao tributo como proveniente de receitas omitidas;

- não encontra amparo na legislação de regência a pretensão, expendida pela impugnante, de alterar os valores tributáveis levantados nos exercícios de 1978, 1979 e 1980, deles subtraindo importâncias, que nos mesmos exercícios, teriam sido oferecidas indevidamente à tributação;

- as demais infrações descritas na peça básica não foram objetos de impugnação.

No Recurso Voluntário nº 83.895 dirigido ao Primeiro Conselho de Contribuintes, disse a notificada, segundo a síntese a que procedeu o Relator do aresto recorrido:

"Sobre as integralizações de capital pelos sócios, discorda da tributação dos valores entregues, sustentando que, quando ocorreram os aumentos do capital social, a conta "Caixa" suportava, com sobras, as operações e, portanto, se retirados, jamais provocariam saldo credor nessa conta, excluindo, assim, a hipótese de suprimento de caixa. Transcreve, ainda, a impugnante a ementa do Acórdão que teria sido proferido pela 4a. Turma do Tribunal Federal



de Recursos, em 9 de abril de 1980, no qual se ampara para concluir que falta sustentação legal ao feito fiscal, dada a ausência de omissão de receita."

A decisão recorrida acolheu o apelo do contribuinte, com a seguinte fundamentação:

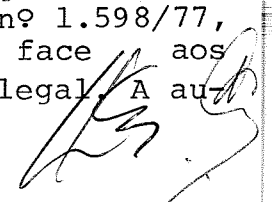
"Em relação à matéria tributável em destaque, uma parte está sujeita às normas complementares contidas no Parecer Normativo CST nº 242/71 (exercício de 1978) e a outra (Exercícios de 1979 e 1980) ao que estabelece o § 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação do artigo 1º, II do Decreto-lei nº 1.648/78, reproduzido no artigo 181 do regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Segundo o meu entendimento do referido Parecer Normativo CST nº 242/71, já manifestado em vários outros litígios, a contribuinte, para afastar a presunção de omissão de receita, deveria comprovar, com documentação hábil e coincidente, a origem dos recursos com os quais lhe foram efetuados os suprimentos de numerário por seus sócios, utilizados para a integralização do aumento de capital. A recorrente tentou, apenas, demonstrar a capacidade financeira dos supridores. Assim, a exigência sobre a parcela de Cr\$ 96.000,00 deve ser mantida.

.....

Quanto aos exercícios de 1979 e 1980, estabelece o mencionado artigo 181 do RIR/80: "Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor 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 foram comprovadamente demonstradas."

Os autos não registram a indicação de indícios de omissão de receitas, a cargo do Fisco. Entendo que, a partir da vigência do § 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, tal providência é indispensável face aos precisos termos do dispositivo legal. A au-



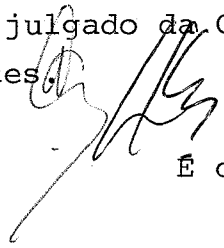
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0640/052.504/80
CSRF/01-0.220

toridade tributária antes de poder exigir do contribuinte a prova da efetiva entrega dos recursos e da sua origem, terá que indicar indícios de omissão de receita, tais como: operações não registradas, estouro de caixa, passivo fictício, etc. Não sendo apontados tais indícios - o contribuinte, inclusive, terá que ter oportunidade de rebatê-los -, a partir do exercício de 1979 não mais pode subsistir exigência como a que foi feita nestes autos. Em consequência, não deve prevalecer a tributação dos exercícios de 1979 e 1980 no tocante ao denominado "suprimentos não comprovados."

Contra essa decisão foi apresentado o Recurso Especial nº - RP/103-0.029; cujo inteiro teor passo a ler: (lido em sessão).

O sujeito passivo deixou de apresentar contra-razões ao apelo da Fazenda, conforme certificado às fls. 101-v.

O Presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso, considerando que ele foi apresentado dentro do prazo legal, visou à reforma de decisão não unânime e ainda comprovou a divergência com julgado da Colenda 1a. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

 É o relatório.

V O T O

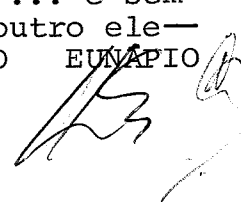
Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Nos presentes autos, não foi a autuada acusada de qualquer ilegalidade do aumento de capital frente à legislação societária, mas de levar a crédito da conta de capital dos sócios determinadas importâncias cuja origem externa não logrou provar e, em consequência, a operação de registro referente ao aporte de recursos pelos sócios ficou sem comprovação, concluindo a Fiscalização que a sociedade estava contabilizando, isto é, dando entrada no mundo jurídico (caixa oficial) de receitas anteriormente omitidas nos registros contábeis.

A matéria já foi por nós exaustivamente apreciada em outras oportunidades, tendo recentemente merecido profundo estudo por parte dos competentes e probos ilustres Presidentes da 3a. Câmara do Primeiro Conselho, Dr. URGEL PEREIRA LOPES, ao proferir voto nos autos do Processo nº 0640/052.557/80, e da 4a. Câmara do mesmo Tribunal, Dr. PEDRO MARTINS FERNANDES, nos autos do Processo nº 0660/012.025/80, cujos fundamentos, com a permissão de ambos, incorporaremos às considerações deste voto.

Com efeito, já o art. 12 do vetusto Código Comercial (Lei nº 556, de 25/06/1850) estabelecia a obrigatoriedade de o comerciante lançar, em ordem cronológica e com individuação e clareza, todas as suas operações, o que veio a ser ratificado pelo art. 2º do Decreto-lei nº 486, de 03.03.69, e a doutrina atenta à máxima jurídica: NEMO SIBI IPSI TITULUM CONSTITUIT, ou seja, de que é vedado a qualquer pessoa forjar para si mesma, previamente, as provas do seu direito, concluía que para que a escrita possa fazer prova em favor do seu dono:

"não bastam os livros comerciais ... é sempre indispensável o auxílio de outro elemento estranho aos livros" (JOÃO EUNÁPIO



BORGES, in Curso de Direito Comercial Terrestre, Rio, 1971, 5a. ed., pág. 239).

ou que em face do consagrado princípio da livre avaliação das provas, estabelecido no art. 131 Código de Processo Civil (Lei nº ... 5.869, de 11/01/73), quando a legislação não tenha estabelecido forma especial para a prova dos atos jurídicos e contratos, poderiam provar-se pelos livros dos comerciantes

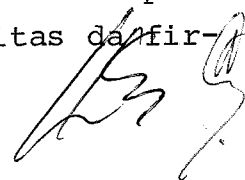
"sempre que outros elementos, ou as circunstâncias que rodeiam o caso controvertido, não ilidam a fé que os assentos, em princípio merecem" (TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, in "Força Probante dos Livros Comerciais", Forense, Rio, 1960, pág. 29/30).

Finalmente o Decreto nº 64.567, de 22/05/69, reforçou a tese de que a escrituração deve apoiar-se em documentos ou papéis que lhe dêem suporte, ao estabelecer no art. 2º que:

"A individuação da escrituração a que se refere o art. 2º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969 (e também o art. 12 do Código Comercial, acrescentamos nós) compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração."

Por outro lado, é sabido que a Contabilidade como ciência, e, igualmente, a técnica de sua aplicação, integrando a função administrativa de controle, tem como normas balizadoras a rigorosa fidelidade aos fatos de gestão da empresa e o embasamento obrigatório em documentação hábil e idônea. Assim, cabe exclusivamente à pessoa jurídica a prova de que os registros efetuados em sua escrituração correspondem aos fatos realmente ocorridos em sua gestão.

Finalmente, a experiência de mais de meio século de fiscalização demonstrou ao Fisco que um dos meios de prova da apropriação, pelos titulares, sócios ou acionistas, de receitas da fir-



ma, após haver sonegado o seu ingresso na escrita da sociedade, era o registro na contabilidade da pessoa jurídica a) pseudo suprimen-
tos em nome dos sócios ou administradores, evitando-se, desse modo, os eventuais "estouros de caixa" (liquidação de dívidas em montante superior às disponibilidades do caixa), ou ainda b) enganosas entra-
das de numerário para aumento de capital.

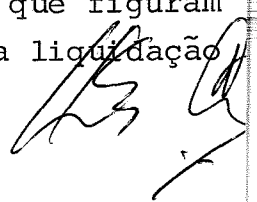
A contabilização desses créditos só tinha lugar em razão da premência de numerário, ora para atender a compromissos com vencimento imediato, ora para expandir os negócios da pessoa jurídica.

Tendo a Fiscalização descoberto esse procedimento irregular, dada a completa vinculação entre o creditado e a sociedade, aquela passou a exigir a efetiva comprovação da origem dos recursos que as firmas ou sociedades creditavam aos administradores ou titulares do capital, quer nas contas de "Suprimentos", quer nas de "Capital".

Efetivamente, a omissão de receita pode ser apurada de forma direta ou indireta.

Na apuração de forma direta, que é mais rara, geralmente o Fisco detecta não só o momento em que a fraude é praticada como qual é, exatamente, o montante sonegado v.g.: as famosas "notas calçadas" (aquelas em que seu emitente coloca um valor na la. via, que é a do destinatário, e outro na última via dos talonários, que ficam em poder dos emitentes para a escrituração e fiscalização).

Na apuração indireta, o Fisco, normalmente não consegue precisar nem o exato momento em que ocorreu o desvio de receita, nem qual o seu verdadeiro montante. A apuração indireta se faz através de indícios e presunções. Nesta modalidade de detecção de sonegação de receitas avultam aquelas formas consistentes no saldo Credor de Caixa (conhecido como "estouro" de caixa, apura-se que o Caixa desembolsou recursos além do montante de que dispunha registrados), Passivo Fictício (os credores não são mais os que figuram nos registros contábeis, mas sim os sócios, em virtude da liquidação



extracontábil (com recursos desviados) das dívidas da sociedade e os intitulados "Suprimentos de Caixa", em que os sócios são credi-
tados pelo aporte de recursos, sob as mais diversas formas: "Supri-
mentos de Caixa", propriamente ditos (crédito na c/c do sócio); Au-
mentos de Capital (crédito nas contas de capital do sócio); emprés-
timos formalizados com títulos de crédito, emitidos a favor dos
pseudo fornecedores dos recursos (geralmente Notas Promissórias) '
etc.

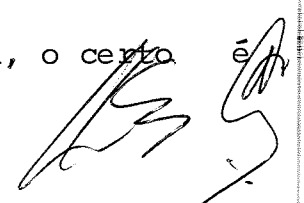
No caso da omissão de receita detectada através do
"Saldo Credor de Caixa" e "Passivo Fictício, ou Passivo Inexisten-
te", a tributação se fazia por presunção simples.

Com efeito, quando o Fisco apurava os "Estouros de
Caixa" (a empresa pagando contas em montante superior às suas dis-
ponibilidades de Caixa); ou o Passivo Fictício (a pessoa jurídica
liquidando dívidas com recursos extracaixa, isto é, não contabili-
zados), presumia que os recursos desembolsados naquelas condições
tinham origem no desvio de receitas da pessoa jurídica (presunção
juris tantum, pois o sujeito passivo podia provar a efetiva origem
dos recursos).

Com efeito, a presunção de que nesses casos se tra-
tava de disponibilidades geradas dentro da empresa e que os sócios
estavam fazendo retornar, ocultamente, para pagamento de contas ou
dívidas da sociedade era evidente, pois é certo que inexistindo ge-
ração espontânea de riqueza, aplica-se-lhe o dito popular, segundo
o qual: "quem cabritos vende e cabras não tem, de algum lugar lhe
vêm".

A presunção, segundo a doutrina dominante, é o e-
feito que determinada circunstância ou antecedente produz no ânimo
do julgador quanto à existência do fato, dizendo GALDINO SIQUEIRA,
(citado por Walter P. Acosta, na conhecida obra o Processo Penal ,
nº 76) que são "os juízos formados sobre a existência do fato pro-
bando...".

Qualquer que seja a definição adotada, o certo é



CSRF/01-0.220

que ela é meio de prova, expressamente admitida pelo artigo 136, do Código Civil (Lei nº 3.071, de 01/01/1916), e igualmente reconhecida pelo artigo 332, do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/73), bem como, implicitamente, pelo artigo nº 29, do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, ilidível contudo por prova em contrário, em face de sua própria natureza.

Do mesmo modo, se como vimos na doutrina de JOÃO EU NÁPIO BORGES, para se fazer prova em favor do seu dono

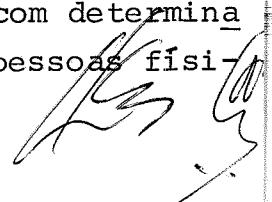
"não bastam os livros comerciais ... é sempre indispensável o auxílio de outro elemento estranho aos livros"

ou se, como escreveu TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, os livros podem provar

"por si sós, a favor do comerciante, sempre que outros elementos, ou as circunstâncias que rodeiam o caso controvertido, não ilidam a fé que os assentamentos, em princípio merecem."

entendia a jurisprudência do Conselho que se o Fisco ao examinar a contabilidade das pessoas jurídicas encontrava créditos a favor dos sócios com poder de gerência, sem qualquer documento hábil que amparasse tal escrituração, considerava esse fato indício de omissão de receita, intimando imediatamente a fiscalizada a que fizesse prova do real ingresso (entrada externa) e/ou da origem ou procedência dos recursos supridos. Isto porque como escreveu o ilustre Conselheiro Sylvio Rodrigues, em voto que proferiu no Acórdão nº 101-72.291, da 1ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, sendo certo que as empresas ou pessoas jurídicas não comandam a vida particular dos seus titulares, sócios ou dirigentes. Ao revés, estes, porque as dirigem, podem-lhes reduzir os lucros em proveito próprio.

O vínculo comum, existente entre a firma ou sociedade e os próprios titulares, sócios ou diretores, o qual, podendo entrelaçar as transações mercantis da pessoa jurídica com determinadas operações em nome particular de cada uma daquelas pessoas físi-



CSRF/01-0.220

cas, dá ensejo a que se desviem lucros ou rendimentos tributáveis, por falta de contabilização de receita correspondente.

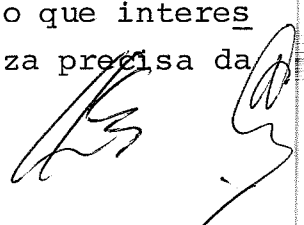
Não há, pois, como deixar de observar o nexo de causalidade que, vinculando as pessoas físicas de cada um daqueles titulares, sócios ou diretores, às respectivas empresas ou pessoas jurídicas, se a contribuinte furtar-se à apresentação de documento hábil que comprove, plenamente, a fonte de onde provieram as verbas creditadas.

Às citadas pessoas físicas, em princípio, tanto faz que os resultados das operações mercantis da empresa, de que participam, lhes sejam adjudicados sob a forma de lucros ou créditos, suprimentos, aumento de capital e semelhantes. Medidas, porém, as vantagens do recebimento sob a forma de crédito, em detrimento da de lucros, não vacilam em optar pela de crédito (suprimento, aumento de capital ou análogos), com reais proveitos, em razão de afastar a incidência do tributo sobre efetivos lucros da pessoa jurídica e física.

O indício da omissão da receita está exatamente na falta de comprovação da operação realizada em antecedência próxima à data dos créditos, feitos aos sócios, da qual se originaram os recursos supridos e da ausência de outra prova que confirmasse a efetividade da entrega das importâncias, de modo a não se duvidar da transferência delas do patrimônio da pessoa física para o patrimônio da pessoa jurídica.

Não elide a prova indiciária do Fisco, a alegação de que o valor creditado como suprimento de numerário, tem base na declaração de rendimentos da pessoa física dos sócios, pois isso equivale dizer que a origem dos recursos está na capacidade econômica e financeira do titular do crédito.

Capacidade econômica e financeira, por si só, é prova ineficaz, porquanto assim se deixa de oferecer o que interessa: a procedência do contestável numerário e a natureza precisa da



CSRF/01-0.220

operação que motivou a entrega efetiva da importância, mediante da dos irrefutavelmente coincidentes.

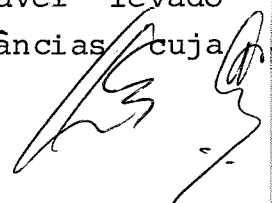
Essa prova cumpre à recorrente produzi-la pela possibilidade, melhor do que ao Fisco, de ter ciência da operação previamente praticada, da qual redundou a entrega do numerário creditado, sob a forma de suprimento, aumento de capital ou equivalente.

Partindo da prova indiciária, se o Fisco ao executar a sua tarefa se depara perante a alternativa de o contribuinte querer e não poder ou poder e não querer (o que juridicamente vem dar no mesmo) vier a prestar contraprova inidônea e imprecisa, ou ainda oferecê-la prenhe de dúvida (porque deixa de indicar minúcias quanto à origem do numerário utilizado), procurando seja como for, de uma ou de outra maneira, dela esquivar-se, sobressai dessas hipóteses a invalidade jurídica da contraprova, quer por inexistência, quer por insuficiência. Então, aqueles indícios, de que o Fisco se serviu, inicialmente, e em virtude de inexistir geração espontânea de capital, acabam por ganhar corpo, firmando-se a convicção de estar-se diante de rendimentos obtidos na própria fonte interna da empresa, por ser certo que o numerário creditado tem uma origem que a pessoa jurídica se obstina em não explicar convenientemente.

Os indícios 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".

Assim, provado ter a pessoa jurídica haver levado a crédito dos seus titulares ou administradores importâncias cuja



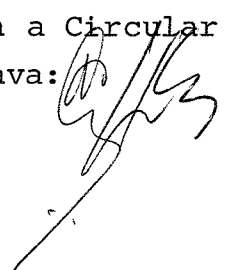
CSRF/01-0.220

origem, após devidamente intimada a comprovar, não o fez, 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)...".

Por outro lado, é certo que as causas de difícil prova, como é o caso da sonegação de receitas, pois geralmente não deixam vestígios, admitem provas menos idôneas como já estabeleciam as Ordenações Filipinas no Livro V, Título 135, pr e §§ 1º e 2º e o Alvará de 30 de outubro de 1649, segundo PONTES DE MIRANDA, in Comentários ao C.P.C. de 1974, 1a. Ed., Vol. IV, pág.217.

Assim, com base nos preceitos legais relativos à escrituração, e em obediência ao princípio de que toda a pessoa jurídica deve ter seus lançamentos contábeis respaldados em documentação idônea, inclusive, como é óbvio, os que se refiram aos recursos que nela ingressam, encontrou o Fisco legitimidade para intimar as pessoas jurídicas a comprovar a origem dos recursos supridos por seus sócios ou titulares, sempre que inexistisse adequada base documental nos lançamentos contábeis pertinentes. Noutros casos, e pelas mesmas razões, também a efetividade do ingresso do numerário na empresa, se bem que a este aspecto alguns atribuissem menor relevância, um tanto por entenderem que o ponto crucial da questão estava na origem, outro tanto porque a prova do ingresso era mais difícil, na medida em que exige investigação sofisticada e, assim mesmo, de resultados práticos nem sempre conclusivos.

Essa jurisprudência do Conselho, embora de data inicial incerta, já era oficialmente reconhecida há quase quatro décadas, pois, para não ir mais longe no tempo, basta referirque, já em 1946, o Ministro da Fazenda expedia a Circular nº 18, data-da de 9 de maio daquele ano, onde declarava:



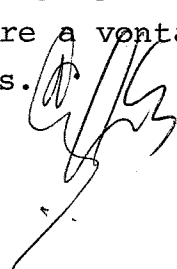
CSRF/01-0.220

"Tendo em vista a jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes e as ponderações a 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 ti tulares, suprimentos esses de proveniência susceptível de não ser comprovada."

A própria Administração Superior ao baixar o Parecer Normativo nº 242, de 1971 (norma complementar, segundo o art. 100, inciso I, do C.T.N.), já, há também mais de uma década, esclarecia a maneira de se comprovar a origem dos suprimentos, ressaltando que não basta o supridor demonstrar capacidade financeira, sendo necessário revelar a proveniência do numerário, vale dizer, de onde se originou a disponibilidade financeira que ensejou o suprimento.

Com a edição do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, uma corrente, liderada pelo jurista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, passou a concluir que as novas normas visariam à reforma do que seria, segundo o aludido autor, o deturpado entendimento fiscal (por sinal consolidado e consagrado pelo entendimento jurisprudencial, acrescentamos nós).

Partiu o referido autor, porém, de premissas incorretas, talvez provavelmente com pensamento voltado para o que pretendia que a norma devesse ter dito, e que afinal, como se verificará, não disse; pois é certo que a "mens legislatoris" e a "mens legis" nem sempre coincidem. É pacífico, porém, que, uma vez editada a lei, é a verdade nesta contida que se constituirá em preocupação básica do intérprete, dado que, embora seja recomendável e útil o recurso aos trabalhos preparatórios, o que ali se encontrar não poderá prevalecer sobre a vontade da lei, divorciada que está do querer de seus autores.



CSRF/01-0.220

Vejamos então o que foi estabelecido no art. 9º e s/§§, bem como nos §§ 2º e 3º do Decreto-lei nº 1.598/77, in ver-
bis:

"Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - 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 de finidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

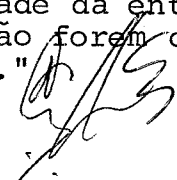
.....

Art. 12 - (omissis)

.....

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor 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 demonstrados."



CSRF/01-0.220

Ora, da leitura atenta desses dispositivos, na realidade, se observa que, ao contrário do alegado, nenhuma inovação foi introduzida, salvo consolidar a matéria em texto com força de lei, com o objetivo de disciplinar o assunto. De certa maneira, até, veio desmobilizar argumentação freqüentemente utilizada pelos contribuintes, qual seja a de que faltava base legal para tributação dos suprimentos incomprovados, e de que o sistema legal desautorizava a tributação com base em presunções. Comentando esses dispositivos o citado autor em sua obra "Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, Justec, 1979, Vol. I, pág. 354/358", após reconhecer que

"A não escrituração da receita de qualquer negócio da pessoa jurídica importa diminuição do lucro líquido do exercício e, conseqüentemente, da base de cálculo do imposto.

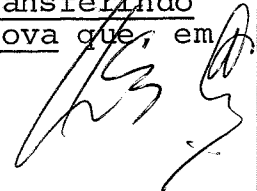
As pessoas jurídicas têm o dever legal de escriturar todas as mutações patrimoniais (v. nº 132), e a omissão dolosa de receitas, rendimentos ou operações de qualquer natureza constitui crime de sonegação fiscal (Lei 4.729/65, art. 1º, RIR/75, art. 549, letra b).

A omissão de receitas é a modalidade mais usual de fraude ao imposto, especialmente nas empresas de porte pequeno ou médio, que vendem ao contador. Com base na experiência da fiscalização dessas empresas, a jurisprudência administrativa definiu alguns indícios de desvio ou omissão de receitas, assim como critérios de arbitramento da receita omitida, que o DL nº 1.598/77 regula nos dispositivos transcritos neste número.

.....

O saldo credor (ou "estouro") de caixa prova que foram utilizados, no pagamento de despesas creditadas à Caixa, recursos financeiros não escriturados. O pagamento de obrigação não registrado na contabilidade, feito quando a caixa não tinha recursos suficientes para efetuar-lo, equivale a saldo credor de caixa.

A solução do DL nº 1.598/77 foi, nessas hipóteses, autorizar a presunção de omissão no registro de receita, transferindo para o contribuinte onus da prova que em



CSRF/01-0.220

regra, cabe à autoridade tributária (v. nº .. 181). Encontrando na escrituração saldo credor de caixa, ou verificando que a obrigação da pessoa jurídica foi paga antes da época registrada na escrituração, a autoridade tributária está autorizada por lei a presumir a omissão de receitas e lançar o contribuinte. Essa presunção não é absoluta, mas é excluída se o contribuinte prova sua improcedência.

Não se confundem com o denominado "passivo fictício" o atraso no registro contábil do pagamento da obrigação e o erro quanto à data do pagamento, se este, quando efetivamente realizado, era compatível com as disponibilidades de caixa.

.....

Outra orientação jurisprudencial tradicional é a utilização, como medida da receita omitida, dos suprimentos à caixa feitos por administradores, sócios ou titulares da pessoa jurídica, se não há prova da efetividade do suprimento e da origem dos recursos supridos.

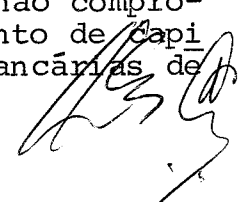
Essa jurisprudência foi construída com base na experiência da fiscalização de firmas individuais, ou de empresas de pequeno porte, que constituem (em número) a grande maioria dos contribuintes na categoria de pessoas jurídicas. Nessas empresas, dirigidas pessoalmente pelo titular ou sócio principal, que vendem bens ou serviços com preço recebido em dinheiro, é fácil ao sócio ou titular contabilizar apenas parte da receita efetivamente recebida. Sonegando desse modo o imposto. Mas como a receita omitida é necessária aos negócios da empresa, em geral é mantida em caixa e registrada contabilmente como suprimentos do sócio ou dirigente.

.....

A prova da origem dos recursos supridos deve ser feita de modo a afastar a suspeita de que resultaram de receita omitida. A jurisprudência recusa a simples demonstração da capacidade financeira do supridor e exige prova da origem de cada suprimento, e — se for o caso — do saldo das contas bancárias usadas para o suprimento.

.....

A jurisprudência administrativa em muitas decisões equiparava aos suprimentos não comprovados (a) a integralização de aumento de capital e (b) os depósitos em contas bancárias de



CSRF/01-0.220

administradores, sócios ou titulares da pessoa jurídica, quando a origem das importâncias entregues à pessoa jurídica ou dos depósitos não era comprovada. (os destaques são da transcrição)."

passa a construir algumas premissas que não se conformam: quer com a experiência prática daqueles que são encarregados da Fiscalização de Tributos Federais, quer com a reiterada jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, consolidada há décadas, como observamos com a transcrição da Circular nº 18, de 09/05/46, e a nossa experiência de trabalho, de também quase uma década, neste Órgão.

Entre as aludidas premissas estão a de que:

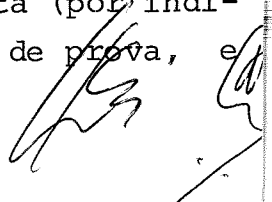
a) o desvio de receitas (através de suprimentos à Caixa por Administradores, sócios ou titulares) "deixa vestígios na evolução do patrimônio contábil;"

b) "a análise da escrituração especialmente das contas de mercadorias e vendas, permite à fiscalização identificar indícios da omissão de receita;"

c) "nos últimos anos muitos agentes fiscais passaram a inovar a jurisprudência (que, segundo o autor só admitia a tributação dos suprimentos quando acompanhados de "outros elementos de prova da omissão") para afirmar inversão ilegal do ônus da prova, passando a tributar como receita omitida — por mera presunção — qualquer suprimento não comprovado;"

d) "os suprimentos ou empréstimos feitos à pessoa jurídica por sócios, dirigentes ou terceiros não são pagamentos de rendimentos; não podem, portanto, ser fato gerador de imposto sobre a renda."

concluindo que o "Decreto-lei nº 1.598/77 restabeleceu a orientação tradicional da jurisprudência" e que segundo parece, "após o DL 1.598/77, o arbitramento de receita sonegada somente é admitido nos casos previstos na lei. Provada a omissão de receita (por indício da própria escrituração ou qualquer outro elemento de prova, e



CSRF/01-0.220

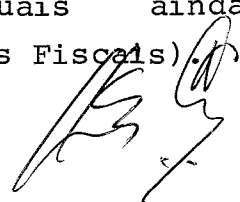
não por mera presunção baseada em suprimento, depósitos ou integralização de capital), se a autoridade fiscal não dispõe de elementos que fundamentem o arbitramento da receita omitida, a solução é desclassificar a escrituração e lançar a pessoa jurídica com base em lucro arbitrado." (grifos da transcrição).

Em que pese a admiração que temos pela cultura e trabalho do ilustre advogado, usando o verbo por ele mesmo empregado, "parece-nos" que não poderia ser mais infeliz o ilustre jurista: seja nas premissas que acima resumimos, seja na conclusão.

Isto porque, ao contrário do por ele afirmado, certas modalidades de desvios de receita, quando levados a cabo com as cautelas requeridas, não deixam qualquer vestígio, principalmente nas vendas à vista em dinheiro, como o podem testemunhar todo o tipo de auditores.

Do mesmo modo, a análise das contas de mercadorias e vendas, quando não adotada uma contabilidade de custos rígida, com diversos controles entrelaçados, desde que a empresa não apresente prejuízos contabilizados na negociação com os produtos vendidos ou por ela fabricados, somente por verdadeira sorte do auditor e descuido do infrator se logra descobrir.

Também não é verídico que a Fiscalização nestes últimos anos tenha inovado na jurisprudência, dispensando a coleta de indícios de omissão de receita, antes de submeter à tributação as parcelas de duvidosa procedência creditadas aos sócios; embora ela (refiro-me à jurisprudência do Conselho de Contribuintes, por ser o órgão do mais elevado grau de jurisprudência administrativa e, por isso, mais perene) não exigisse a comprovação de outros indícios de omissão de receita, de modo que esse fato fosse causa de terminante da tributação das omissões cuja medida os suprimentos não comprovados representam, como já reiterado, e disso posso dar testemunho em razão dos quase 10 (dez) anos de Conselho (quase sete de Presidência de Câmara, cinco dos quais na Presidência simultânea do Próprio Tribunal Administrativo e três dos quais ainda na Presidência conjunta da Câmara Superior de Recursos Fiscais).



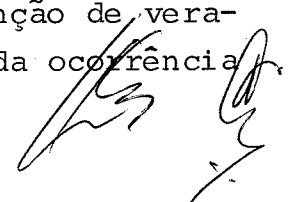
CSRF/01.220

Efetivamente, a jurisprudência que conhecemos sempre se apoiou no exame de escrita para compulsar a legitimidade dos créditos dos sócios. Quando os documentos ou esclarecimentos não eram satisfatórios, exigia-se, por escrito, a prova da efetiva entrada dos recursos contabilizados e a origem da procedência dos recursos que se indicava, sem qualquer prova, haverem sido aportados. Qualquer outra prova de omissão de receita, devidamente comprovada, tal como: subfaturamento devidamente quantificado; vendas sem nota; saldo credor de caixa; passivo fictício etc. sempre foi concomitantemente tributada quando esses fatos eram concorrentes, mas a sua existência nunca foi indispensável para a tributação da receita omitida, detectada através de créditos aos sócios, cuja origem dos recursos não ficava cabalmente demonstrado estar em negócios sociais regularmente contabilizados.

Finalmente, os suprimentos nunca foram tributados como tal, mas como prova da origem de recursos omitidos na contabilidade da sociedade e desviados pelos seus sócios dirigentes. Quer dizer, eles não eram tributados pela sua entrada na sociedade (retorno), mas porque, a semelhança do que ocorre com o "estouro de caixa", o crédito sem origem revela ter ocorrido, em momento anterior não determinável, uma sonegação de receita (receita que deixou de ser contabilizada e, portanto, subtraída) da pessoa jurídica, dela se apropriando os seus dirigentes e dela dispondo a seu bel-prazer, como já se deu notícia e ainda sobre ela voltaremos a tratar com outros pormenores.

Realmente a lei nova nada inovou a respeito da matéria.

Isto porque, a autuação, nesses casos, já encontrava lastro jurídico na legislação que trata da "escrituração que deverá abranger todas as operações do contribuinte", consoante determina o art. 2º da Lei nº 2.354, de 29.11.54. Obrigação aliás, que existe há mais de um século, pois assim já dispunha o art. 12 do Código Comercial (Lei nº 556, de 25.6.1850). Autuação que, além de decorrer dos indícios circunstâncias que rodeavam o caso controvertido, também já encontrava suporte no fato de que, inexistindo norma que atribua à escrituração do contribuinte a presunção de veracidade, a ele cabe, naturalmente, o ônus da prova da ocorrência



CSRF/01-0.220

dos fatos contabilizados e de que eles se deram na forma objeto de registro.

Com efeito, a escrituração contábil, que se destina ao registro ordenado dos fatos administrativos ocorridos na empresa, não constitui prova, por si mesma, a favor do contribuinte, mas somente quando lastreada em documentação hábil e idônea que comprove de forma irretorquível os fatos registrados.

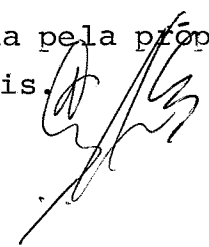
É o que preceitua o art. 2º do Decreto nº 64.567, de 22/05/69, que regulamentou o Decreto-lei 486, de 03/03/69, segundo o qual o lançamento deve conter, como elemento integrante, a consignação expressa das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração, documentos esses que a empresa é obrigada a conservar em ordem até a prescrição pertinente aos atos mercantis, de acordo com o disposto no art. 5º do referido Decreto.

É o que prescreve, igualmente, o § 1º do art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, já transcrito, mas que vale reproduzir:

"§ 1º - 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." (Destques da transcrição).

Em relação ao saldo credor de caixa e ao exigível ficto, citado diploma legal nada mais fez do que erigi-los em presunção legal que autoriza o lançamento do imposto respectivo, reservando-se ao contribuinte prova em contrário.

A constatação de saldo credor de caixa e de obrigações pagas e não contabilizadas passou a ser tratada pelo legislador como presunção legal relativa, que permite ao contribuinte a produção de prova de que os recursos assim utilizados tiveram outra origem que não a receita auferida pela própria empresa e omitida nos respectivos registros contábeis.



CSRF/01-0.220

Para a jurisprudência administrativa e judicial, pois há décadas mantém o mesmo entendimento, a existência, na escrita do contribuinte, de saldo credor de caixa ou de obrigações pagas e não contabilizadas, são presunções de omissão de receita, quando o contribuinte não comprova outra origem para esses recursos.

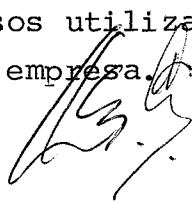
Tal presunção está calcada na evidência, entendida como certeza manifesta, da utilização de recursos financeiros extra-contábeis na efetivação dos pagamentos que deram origem ao saldo credor de caixa e ao exigível ficto.

Embora a jurisprudência administrativa e judicial, no caso de saldo credor de caixa ou exigível fictício, anteriormente à nova lei, se firmasse numa presunção simples, o procedimento da fiscalização não foi alterado com a vigência daquela norma.

Com efeito, constatadas essas irregularidades, isolada ou simultaneamente, estava a fiscalização tributária autorizada a promover a autuação, cabendo ao contribuinte, no curso do processo fiscal, efetuar a prova de que o numerário utilizado teve origem diversa.

As posições, portanto, sempre foram bastante claras no processo. À fiscalização tributária cabe a prova de que existe saldo credor de caixa ou exigível ficto. Ao contribuinte sempre coube a prova de que o dinheiro assim empregado é oriundo de fonte externa e não da própria empresa.

Portanto, quer no período anterior à vigência da norma nova, quando a autuação estava embasada em presunções simples, quer no período posterior a sua vigência, quando o lançamento está alicerçado em presunção legal relativa, o ônus da prova da existência de saldo credor de caixa ou de passivo fictício sempre coube e cabe ainda à fiscalização do tributo, e sempre incumbiu ao contribuinte elidir essa prova, o que somente pode ser feito através da comprovação de que os recursos utilizados tiveram origem em fonte externa e não na própria empresa.



CSRF/01-0.220

Desta maneira, o novo dispositivo legal erigiu em presunção legal relativa uma presunção comum, tornou clara e explícita uma situação que já era aceita mediante a interpretação de dispositivos legais dispersos e especificou e tornou evidente a autorização de lançamento por presunção.

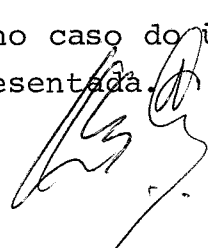
Com exceção da evidência da utilização de recursos extra-contábeis que caracteriza os casos de saldo credor de caixa e de exigível ficto, tudo o que se disse até aqui, aditadas algumas circunstâncias específicas, aplica-se às hipóteses de suprimientos de caixa, quando não comprovada a efetividade da entrega e a origem dos recursos assim aplicados.

De fato, o suprimento de caixa feito por acionista, sócio ou titular de empresa individual constitui-se num direito do supridor contra a respectiva empresa, fato que implica uma relação jurídica entre aquele e esta.

Isso, no caso de sociedades, significa uma relação jurídica entre aquela e um de seus membros que, geralmente, de têm poderes de representação. Ora, é consabido que a sociedade é um ente criado por lei, mas que não tem capacidade de agir por si mesmo, capacidade de que gozam, exclusivamente, as pessoas naturais, observadas as restrições legais quanto aos efeitos jurídicos dos atos destas.

Na hipótese de empresa individual, a relação jurídica tem como partes, de um lado, o respectivo titular, como pessoa natural, e, de outro lado, uma ficção criada pela legislação tributária e representada pela empresa individual resultante da equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, ou um patrimônio apartado, segundo a doutrina comercialista.

Nessas relações, em razão de sua natureza, a pessoa física do acionista, sócio ou titular de empresa individual, em geral, no caso dos dois primeiros, e sempre, no caso do último, age por si mesma e pela pessoa jurídica representada.



CSRF/01-0.220

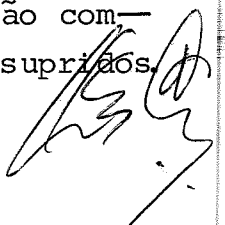
Tendo presente essa peculiaridade, ditas relações prestam-se a freqüentes distorções da realidade, levando-se em conta que, nos casos em que há conflitos de interesses, entre defender os da pessoa jurídica e os seus, é certo que, dada a natureza humana, a pessoa física escolha defender os seus próprios interesses, mesmo que isso resulte em prejuízo para aquela.

Ressalte-se que hipóteses existem em que as distorções não implicam em colisão de interesses mas até em interesses convergentes, uma vez que podem resultar em benefícios comuns à pessoa jurídica e à pessoa física do acionista, sócio ou titular de empresa individual. Isso ocorre, por exemplo, na supervalorização de bens incorporados ao capital, hipótese, aliás, muito freqüente, caso em que a pessoa jurídica se beneficia dada a repercussão que o valor do capital tem nas operações bancárias, e, a pessoa física, pelo maior valor de seu direito contra aquela.

Tais relações — que deveriam merecer especial atenção com referência a sua cabal comprovação, são, ao contrário, relegadas a plano secundário pelas empresas e pelos participantes desta — em razão de sua natureza e peculiaridade, estão permanentemente sob a mira da fiscalização.

Aliados à obrigação legal de a pessoa jurídica escriturar todas as operações e de provar que os fatos contabilizados ocorreram e se deram na forma objeto de registro, esses fatos embasaram a também torrencial, remansosa e vetusta jurisprudência administrativa que sempre entendeu que a falta de comprovação da efetividade da entrega e da origem dos recursos supridos é indí-cio de omissão de receita que autoriza o lançamento do imposto correspondente.

Nessa parte, pois, equivoca-se o citado autor quando refere que a orientação jurisprudencial tradicional utiliza o suprimimento de caixa como medida da receita omitida, quando, na realidade, toda a jurisprudência administrativa considera tal irregularidade como indício de omissão de receita, quando não comprovada a efetividade da entrega e a origem dos recursos supridos.



CSRF/01-0.220

De fato, o suprimento de caixa de origem e efetiva entrega incomprovadas tem todas as características de indício de omissão de receitas.

Com efeito, quando o suprimento de caixa corresponde à realidade dos fatos, trata-se de ingresso, na empresa, de recursos de origem externa a esta.

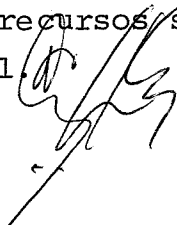
Quando o suprimento se dá através de empréstimos obtidos junto à pessoas não integrantes da empresa, não há porque inquinar de suspeição tal operação, pois é regra de bom senso entender que a empresa não registraria direitos de terceiros contra ela se tais direitos, de fato, não existissem.

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, ônus 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 dúvida.

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.



CSRF/01-0.220

Tenha-se presente o fato de que o mencionado autor, referindo-se às firmas individuais e às pequenas empresas, afirma que:

"Nessas empresas, dirigidas pessoalmente pelo titular ou sócio principal, que vendem bens ou serviços com preço recebido em dinheiro, é fácil ao sócio ou titular contabilizar apenas parte da receita recebida, sonegando desse modo o imposto." (os grifos não são do original).

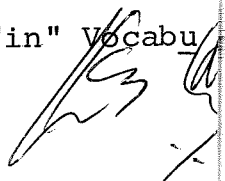
A facilidade de contabilizar apenas parcialmente as receitas auferidas, citada pelo referido autor, torna comum essa prática pelas empresas, e funda-se também na máxima, transformada em presunção comum, de que ninguém suporta prejuízo podendo evitá-lo.

Essa prática é tão habitual, que já se disse que é comum encontrar empresas em difícil situação econômico-financeira, cujos integrantes desfrutam de invejável patrimônio e não encontram dificuldades nessa área.

No que pertine, portanto, aos suprimentos de caixa, a legislação nova, de uma parte, consagrou o que a jurisprudência administrativa há décadas já admitia, ou seja a tributação por índices; e, de outra parte, nada mais fez do que formular um critério de arbitramento de receita omitida com base no valor dos recursos de caixa supridos, nos casos em que não for comprovada a efetividade da entrega e a origem destes.

Mas, daí a entender, como o autor referido, que o transcrito § 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, tenha restringido a atuação da fiscalização tributária, vedando-lhe considerar, como índice de omissão de receita, o valor dos recursos supridos, quando incomprovada a efetividade da entrega e a origem destes, vai uma distância muito grande.

Com efeito, segundo DE PLÁCIDO E SILVA ("in" Vocabu



CSRF/01-0.220

lário Jurídico, Forense, 1a. edição, 1963, vol. II, pág. 817/818).

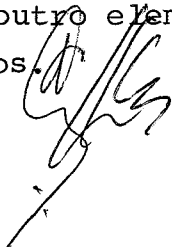
"Indício. Do latim "indiciu" (rastro, sinal, vestígio), na técnica jurídica, em sentido equivalente a presunção, quer significar o fato ou a série de fatos, pelos quais se pode chegar ao conhecimento de outros, em que se funda o esclarecimento da verdade ou do que se deseja saber."
(os grifos não são do original).

Desta forma, indício é, antes de mais nada, um ou mais fatos que, através de raciocínio lógico, podem conduzir ao conhecimento de outro ou de outros fatos.

Tratando-se de matéria fenomenológica, os fatos simplesmente existem ou não, independentemente de qualquer disposição legal. A lei somente adentra essa matéria quando, por presunção, estabelece que um fato que existe deve ser considerado como não existente, ou que um fato que não existe deve ser tido como existente, ou, ainda, quando pretende que os fatos produzam efeitos jurídicos diferentes daqueles que lhe são próprios. Fora disso, os fatos ou existem por si mesmos e produzem, naturalmente, os efeitos que lhe são próprios, ou simplesmente não existem.

De ressaltar-se que, em nenhum ramo do Direito, tanto a lei material, como a lei formal, comumente tratam da definição de indícios, o que só ocorre em casos excepcionalíssimos. Assim, os dispositivos aqui transcritos e comentados, são um caso raro, quiçá único, de definição legal de indícios.

Em se tratando de regras excepcionais, como na realidade se tratam fuge à melhor exegese pretender que tenham esgotado, em gênero número e caso, os indícios que permitem tributar a receita omitida pela pessoa jurídica, mesmo porque, somente o § 2º do mencionado artigo 12 é que definiu dois desses indícios, sendo que o § 3º apenas referiu-se genericamente a indícios da própria escrituração ou qualquer outro elemento de prova, sem definir quais esses indícios ou elementos.



CSRF/01-0.220

Por conseguinte, para que um fato, que a jurisprudência administrativa, de forma tranqüila e reiterada, há décadas admite ser indício de omissão de receita, não mais seja considerado como tal, é necessário que a lei, de forma expressa e clara, assim determine.

Não foi isso o que ocorreu com a norma citada que, ao contrário, reconheceu que o suprimento de caixa, quando não comprovada a efetividade da entrega e a origem dos recursos supridos, é indício de omissão de receita, ao erigi-lo em critério legal de arbitramento dessa omissão.

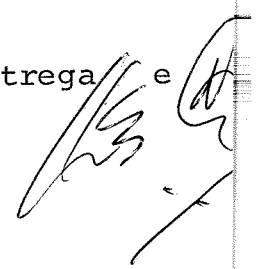
Com efeito, obedece ao melhor raciocínio lógico o entendimento de que, se o valor do suprimento de caixa de efetiva entrega e origem incomprovadas pode servir de base para arbitramento de receita omitida é porque, nesse caso, ele também é indício dessa omissão.

Interpretação diferente levaria ao absurdo de, constatado um fato que é indício de omissão de receita, desde logo perfeitamente quantificável, não poderia esse fato ser como tal considerado e submetido à devida tributação.

Entendimento diverso implicaria autorização às pessoas jurídicas de não comprovarem os suprimentos de caixa de seus acionistas, sócios ou titular, sem qualquer consequência para essa irregularidade, o que equivaleria a prestar-se a escrituração das empresas a fazer prova a seu favor, mesmo sem lastro em documentação hábil e idônea, o que colide com o disposto no § 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77.

Além do mais, reza o aludido § 3º que a omissão de receita deve ser provada por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, sem qualquer restrição quanto a esses indícios ou elemento de prova.

Ora, o suprimento de caixa de efetiva entrega e



CSRF/01-0.220

origem incomprovada é indício de omissão de receita e a verificação dessa irregularidade tem por local justamente a escrituração do contribuinte.

Logo, está provada a omissão de receita por indícios na escrituração do contribuinte, como determina a lei, razão porque o valor desse suprimento pode servir de base para arbitramento da receita omitida, que deverá ser submetida à tributação.

Entendimento diferente somente seria aceitável se o legislador tivesse feito referência expressa a outros indícios na escrituração, o que permitiria a exclusão do suprimento de caixa como indício através do qual pode ser provada a omissão de receita.

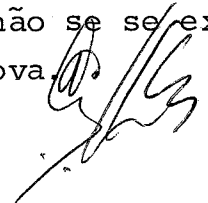
Não tendo sido feita essa exclusão pelo legislador, não cabe ao intérprete fazê-la, sob pena de estar estabelecendo distinção onde a lei não distinguiu, ferindo assim consagrado princípio de hermenêutica.

Demonstrado que as normas do Decreto-lei nº 1.598 , de 1977, nada inovaram, sendo em tudo idênticas as já consagradas pela jurisprudência, pois no regime do Decreto-lei nº 1.598/77, incumbe ao Fisco, tal como no anterior, produzir prova da mesmíssima natureza, vale dizer, a prova indiciária. É o texto legal quem o afirma textualmente: "Provada, por indícios na escrituração do contribuinte...".

A prova por indícios, antes, como agora, é o mínimo que se exige ao Fisco.

Evidentemente, antes, como agora, não se exclui a hipótese de outro elemento de prova. Porém, uma coisa é não excluir, ou admitir, e outra, bem diversa, é exigir. Para se exigir outro elemento de prova ter-se-ia de especificar qual, ou quais, por uma simples questão de lógica.

Portanto, antes, como agora, não se se exigia, nem se exige (embora se permita) outro tipo de prova.



Também nenhuma novidade se divisa na norma do art. 9º, § 2º, do citado Decreto-lei nº 1.598/77, visto que a autoridade administrativa somente caberá a inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º do mesmo artigo, ou seja:

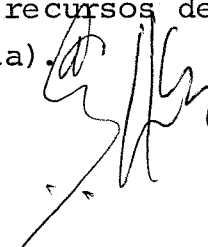
"A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais." (grifamos)

Aliás, rememorando o que está no velho Código Comercial de 1850, no Decreto-lei nº 486/69 e seu Regulamento e demais legislação comercial a respeito, bem como na legislação do imposto sobre a renda de dezenas de anos a esta parte, não se apresenta qualquer novidade nos §§ 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.598/77.

Como ficou o texto legal, e desde que aceitemos que suprimientos de caixa incomprovados indiciam omissões de receitas, consoante a jurisprudência de várias décadas, não há diferença alguma entre os regimes anterior e posterior ao Decreto-lei nº 1.598/77, nem quanto aos fatos, nem quanto ao direito.

Se no regime anterior não havia possibilidade de se afirmar em que momento e lugar ocorreu o fato gerador, dado que os atos que culminaram com o desvio de receitas não são praticados às claras e menos ainda dados à publicidade, aceitando-se que o fato gerador ocorreu no mesmo ano-base em que foram efetuados os suprimientos; bem como se naquele regime também não havia possibilidade de se quantificarem, com exatidão, as receitas omitidas, as razões de ordem fática no regime do Decreto-lei nº 1.598/77, permanecem as mesmas.

Por essa razão lógica, o texto legal prescreve que "... a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa" (pelas pessoas que mencionam).



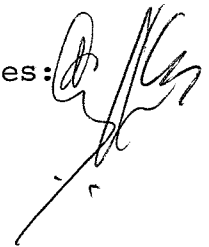
CSRF/01-0.200

Quer dizer, embora a lei forneça um indicador para arbitramento, é evidente que utiliza arbitrar por impossibilidade reconhecida, pelo legislador, de se quantificar, com precisão, o que se apura por meio de indícios.

Portanto, não vemos razão para alterar a consagrada e indiscrepante jurisprudência deste Conselho quando 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 veemente prova de que se trata de receitas desviadas da própria entidade suprida, como previsto no art. 12, § 3º, 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 pessoa 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 cabal prova da origem dos recursos dado que, além de inexistir norma que atribua à escrituração do contribuinte a presunção de veracidade, ainda se fazem presentes "as circunstâncias que rodeiam o caso controvertido" e que ilidem a fé que os assentamentos, em princípio, poderiam merecer para, por si sós, fazerem prova em favor do seu titular, impondo-se o ônus da prova da ocorrência dos fatos contabilizados e de que eles se deram na forma objeto de registro.

Nestas condições:



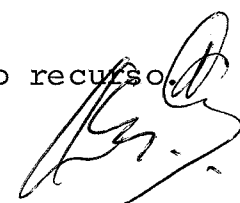
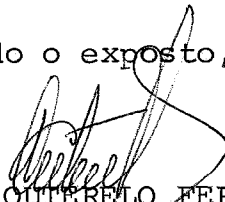
19) Encontrado na escrita um registro a crédito de um dos sócios referente ao que seria a entrega de numerário à sociedade;

29) 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;

39) Intimada a empresa a fazer prova documental da origem dos recursos creditados aos sócios administradores, diretos ou por interpostas pessoas (no caso de controladores):

SE NÃO FOR 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)...".

Por todo o exposto, DOU provimento ao recurso.


AMADOR CUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR