



MINISTÉRIO DA FAZENDA

RI.....

Sessão de 24 de junho de 1982

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.244

Recurso nº RP/103-0.032

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido 3a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: SUPERMERCADOS GRANATÃO 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 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 pela FAZENDA NACIONAL:

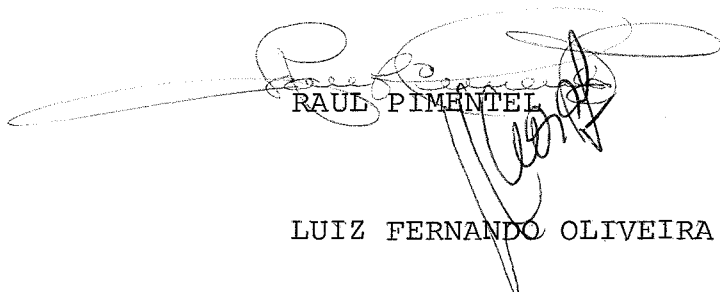
ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.

Sala das Sessões (DF), em 24 de junho de 1982

AMADOR COUTINHO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

v. v.



RAUL PIMENTEL

RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES PROCURADOR DA FAZEN-
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:
JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WAGNER GONÇALVES, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ
MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0640/052.619/80

RECURSO N.º: RP/103-0.032

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.244

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à Terceira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, recorre para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais do Acórdão nº 103-03.836, de 19 de outubro de 1981, fls. 39/42, no qual, por maioria de votos, foi dado provimento ao recurso do contribuinte no sentido de que, não estando registrado nos autos qualquer indicação de indícios de omissão de receita, a cargo do fisco, improcede a exigência de prova efetiva entrega dos recursos utilizados nos suprimentos feitos ao caixa da sociedade por seus sócios, após o advento do Dec. lei 1.598/77.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

"OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTOS DE CAIXA - A partir da vigência do art. 12 § 3º do DL nº 1598/77 a utilização do valor do suprimento para quantificar a receita omitida depende de que esta seja provada, pelo fisco, através de indícios da escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova dado provimento."

O Recurso segue-se às fls. 44/45, através do qual o Procurador da Fazenda Nacional pugna pela reforma da decisão, invocando o entendimento da E. 1ª. Câmara deste Conselho, a respeito do assunto, referindo-se ao Acórdão nº 101-72.875, que tratou

matéria idêntica de forma diversa, juntando cópia do Acórdão 01-0.202 desta Câmara Superior, assim ementado:

"OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTOS DE CAIXA - Os suprimentos de caixa contabilizados em nome dos sócios de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, de efetiva entrega e origem incomprovadas, são indícios de omissão de receitas encontradas na contabilidade da empresa, que autorizam o arbitramento destas com base nos valores dados como supridos."

Através do Despacho de fls. 73, o recurso foi admitido pelo Presidente da E. Câmara recorrida, fazendo-se presentes os autos à Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, da qual obteve o visto de fls. 75v.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

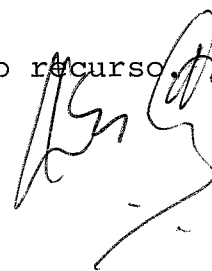
A matéria em litígio é idêntica a que foi examinada nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04/03/82, através do Acórdão nº -CSRF/01-0.202, que versou sobre SUPRIMENTOS DE CAIXA, e 04/05/82, objeto do Acórdão nº-CSRF/01-0.220, que cuidou de SUPRIMENTO PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL, tornando-se pacífico o entendimento de que se caracteriza a omissão de receita, quando não comprovada a origem externa dos recursos e a efetiva entrada dos recursos, sujeitando a importância creditada aos sócios (em conta corrente ou em conta de capital) à incidência, como omissão de receita.

Tendo em vista, entendermos que o voto proferido pelo Presidente desta Câmara Superior, Dr. AMADOR OUTEIRELO FERNANDEZ, no último aresto mencionado (CSRF/01-0.220) esgotou a matéria e consolida também nosso entendimento sobre a matéria, solicito que a Secretaria desta Câmara faça juntar ao presente cópia do voto que fundamentou a referida decisão para que passe a integrar o presente julgado como se aqui transcrito estivesse, para todos os efeitos legais.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso.


RAUL PIMENTEL

- RELATOR



CSRF/01-0.220

V O T O

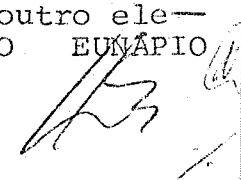
Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

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 Probatante 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 de 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 de b) enganosas entra-
das de numerário para aumento de capital.

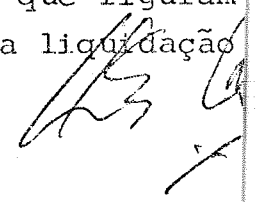
A contabilização desses créditos só tinha lugar em razão da premência de numerário, ora para atender a compromissos com vencimento imediato, ora para expandir os negócios da pessoa jurídica.

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 lavia, 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



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

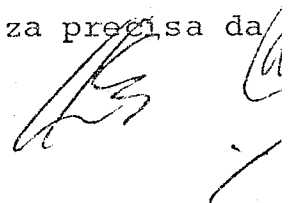
Não há, pois, como deixar de observar o nexo de causalidade que, vincula as pessoas físicas de cada um daqueles titulares, sócios ou diretores, às respectivas empresas ou pessoas jurídicas, se a contribuinte furtar-se à apresentação de documento hábil que comprove, plenamente, a fonte de onde provieram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

As 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

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

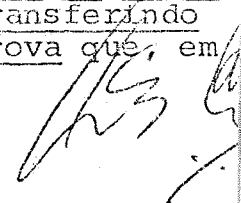
"A não escrituração da receita de qualquer negócio da pessoa jurídica importa diminuição do lucro líquido do exercício e, conseqüentemente, da base de cálculo do imposto.

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.

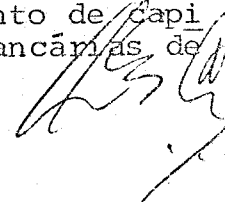
Essa jurisprudência foi construída com base na experiência da fiscalização de firmas individuais, ou de empresas de pequeno porte, que constituem (em número) a grande maioria dos contribuintes na categoria de pessoas jurídicas. Nessas empresas, dirigidas pessoalmente pelo titular ou sócio principal, 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 da 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:

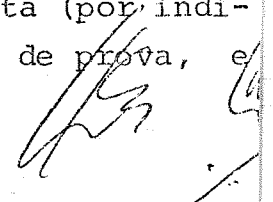
a) o desvio de receitas (através de suprimentos à Caixa por Administradores, sócios ou titulares) "deixa vestígios na evolução do patrimônio contábil;"

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 lhe 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

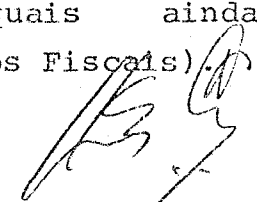
não por mera presunção baseada em suprimimento, depósitos ou integralização de capital), se a autoridade fiscal não dispõe de elementos que fundamentem o arbitramento da receita omitida, a solução é desclassificar a escrituração e lançar a pessoa jurídica com base em lucro arbitrado." (grifos da transcrição).

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 revendidos 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 suprimimentos 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/01-0.220

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.

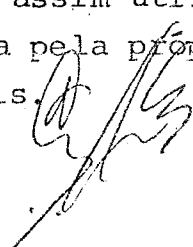
É o que preceitua o art. 2º do Decreto nº 64.567, de 22/05/69, que regulamentou o Decreto-lei 486, de 03/03/69, segundo o qual o lançamento deve conter, como elemento integrante, a consignação expressa das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração, documentos 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, ressaltando-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

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.

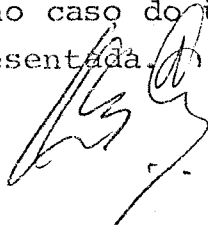
Com exceção da evidência da utilização de recursos extra-contábeis que caracteriza os casos de saldo credor de caixa e de exigível ficto, tudo o que se disse até aqui, aditadas algumas circunstâncias específicas, aplica-se às hipóteses de suprimentos de caixa, quando não comprovada a efetividade da entrega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



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.

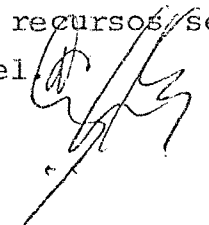
Quando o suprimento se dá através de empréstimos obtidos junto à pessoas não integrantes da empresa, não há porque inquinar de suspeição tal operação, pois é regra de bom senso entender que a empresa não registraria direitos de terceiros contra ela se tais direitos, de fato, não existissem.

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, por que 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).

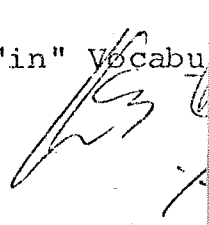
A facilidade de contabilizar apenas parcialmente as receitas auferidas, citada pelo referido autor, torna comum essa prática pelas empresas, e funda-se também na máxima, transformada em presunção comum, de que ninguém suporta prejuízo podendo evitá-lo.

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 indícios; 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 indício 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

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.

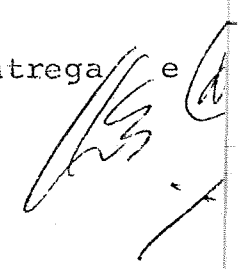
Com efeito, obedece ao melhor raciocínio lógico o entendimento de que, se o valor do suprimento de caixa de efetiva entrega e origem incomprovadas pode servir de base para arbitramento de receita omitida é porque, nesse caso, ele também é indício dessa omissão.

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.

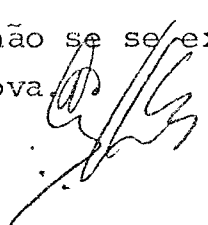
Não tendo sido feita essa exclusão pelo legislador, não cabe ao intérprete fazê-la, sob pena de estar estabelecendo distinção onde a lei não distinguiu, ferindo assim consagrado princípio de hermenêutica.

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 exigia, nem se exige (embora se permita) outro tipo de prova.



Também nenhuma novidade se divisa na norma do art. 99, § 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:

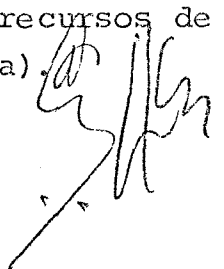
"A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais." (grifamos)

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 suprimentos 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 suprimentos; 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 arbitrã-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa" (pelas pessoas que menciona).



CSRF/01-0.220

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 CUTIÉRELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR