



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ROO

Sessão de 16 de março de 1984.

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.419

Recurso nº - RP/103-0.040

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrido - 3a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SUJEITO PASSIVO - ÓTICAS MARIA JOSÉ LTDA.

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - SUPRIMENTOS DE CAIXA - Para a apuração do seu quantum pode o Fisco utilizar-se de qualquer meio de prova, inclusive da escrituração da pessoa jurídica, eis que esta representa, apenas, uma fonte de coleta de dados, isto é, constitui ela meio indireto de apuração, o qual não se confunde com a forma ou regime de tributação adotado pela empresa. Em consequência, o lucro que a lei manda arbitrar na apuração de omissão de receita, qualquer que seja o meio de sua apuração, inclusive a detectada através dos suprimentos de caixa, cuja origem não seja comprovada, deverá ser adicionado ao lucro calculado com base na receita regularmente registrada nos livros fiscais.

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

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

Sala das Sessões (DF), em 16 de março de 1984

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

RAUL PIMENTEL - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, URGEL PEREIRA LOPES, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PEDRO MARTINS FERNANDES, FRANCISCO AMARAL MANSO, LUIZ MIRANDA. Ausente o Cons. OSWALDO SANT'ANNA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0630/000.045/81-45

RECURSO Nº: - RP/103-0.040

ACÓRDÃO Nº: - CSRF/01-0.419

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

O Procurador da Fazenda Nacional junto à E. 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes recorre para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no artigo 3º, inciso I do Decreto nº 83.304/79, do Acórdão número 103-05.537, daquela Câmara, através do qual, por maioria de Votos, foi provido o recurso voluntário interposto pelo contribuinte "ÓTICAS MARIA JOSÉ LTDA.", assim ementado:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - Lucro Presumido - Os indícios de omissão de receita, calcados na escrituração e próprios da determinação do lucro real. Não são utilizáveis no lucro presumido."

A justificativa da posição assumida pela maioria da Câmara recorrida está assim justificada no Voto do Relator designado para redigir o Acórdão, Conselheiro Carlos Augusto de Vilhena:

"3. Impõe-se, em decorrência, a conclusão: os indícios de omissão de receita, calcados na escrituração, somente são utilizáveis para a determinação do LUCRO REAL. O emprego desses indícios para quantificar pretensas receitas omitidas, quando da determinação do LUCRO ARBITRADO ou do LUCRO PRESUMIDO, significaria estabelecer-se vias de comunicação entre formas de tributação que, pela sistemática de imposição do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, são absolutamente estan-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0630/000.045/81-45

Acórdão nº CSRF/01-0.419

ques"....." A omissão de receita caracterizada por "suprimentos não comprovados" - típico indício da forma de tributação pelo LUCRO REAL - foi utilizada para determinar o lucro presumido."

"4. Há, ainda, um aspecto dos mais importantes. As pessoas jurídicas que optarem pelo regime tributário do LUCRO PRESUMIDO estão desobrigadas, perante o fisco federal, de escrituração contábil. É o que determina o artigo 394 do regulamento"....."Os suprimentos, contudo, foram levantados do livro Diário, como admitir-se uma exigência que louvou-se em sua exibição."

Assim se manifesta o Ilustre Representante da Fazenda Nacional em seu apelo de fls. 66/68:

.....

"Arrimando-se o presente recurso nos incisos I e II do artigo 4º do Regimento Interno desse Colegiado, sobreleva notar, de logo, que além de ser contrária à lei, a decisão recorrida deu interpretação divergente da que lhe deu a Douta Primeira Câmara, como se pode ver dos arestos:

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO PRESUMIDO - A omissão de receita por empresa optante pela tributação com base no lucro presumido faz com que este se acresça com parcela correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos (art. 6º da Lei nº 6.468/77). A omissão de receita ocorre sob variadas formas, mesmo através de suprimentos não comprovados quanto à origem e à efetividade da entrega do numerário."

(Ac. 101-74.143)

"IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - O fato de a pessoa jurídica optar pelo lucro presumido não a desobriga de comprovar a efetiva entrega e origem dos suprimentos realizados por seus sócios."

(Ac. 101-74.252)

.....

O DL 1.598, a seu turno, assentou, no § 3º do artigo 12, que a omissão de receita poderá vir da escrituração do contribuinte ou de qualquer outro elemento de prova. A Egrêgia Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou o entendimento de que cons-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0630/000.045/81-45
Acórdão nº CSRF/ 01-0.419

tituem indícios de omissão de receita o suprimimento de origem e ingresso incomprovados.

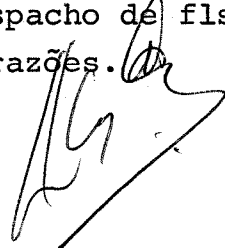
Admitindo-se, então, para argumentar, que a "escrituração do contribuinte" não pudesse ser vista como escrituração, aquele livro Diário, com aqueles lançamentos - na pior hipótese - seria havido como "qualquer outro elemento de prova" - condição suficiente para justificar o lançamento tributário.

Sabe-se, porém, que não é bem assim a extensão dada pela lei federal de imposto de renda, que não alcança o âmbito estadual, nem o municipal, nem supera a exigência da lei de falência, ao tipificar como crime falimentar o atraso na escrituração do livro Diário, no caso de quebra.

Dessa forma, por dissentir dos julgados de outra Câmara, bem como por contrariar o § 3º do artigo 12 do DL 1598, a decisão recorrida, em que pese a cultura do relator designado e de quantos o acompanharam naquele resultado, merece ser reformada, no tocante à parcela objeto deste recurso, uma vez que as demais, constantes da decisão recorrida, foram providas à unanimidade."

Uru
O Recurso foi admitido pelo Ilustre Presidente da Câmara recorrida através do despacho de fls. 81, não tendo o sujeito passivo apresentado contra-razões.

É o Relatório.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0630/000.045/81-45
Acórdão nº CSRF/01-0.419

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

Dispõe o art. 12, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598,
de 26/12/77:

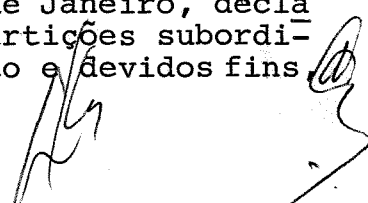
"Art. 12 - (omissis)

.....
§ 3º - Provada, por indícios na escritura-
ção do contribuinte ou qualquer outro ele-
mento de prova, a omissão de receita, a au-
toridade tributária poderá arbitrará-la com
base no valor dos recursos de caixa forneci-
dos 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 comprovadamen-
te demonstrados." (grifamos)

div
Portanto, no que diz respeito aos suprimentos de
caixa, a legislação nova, de uma parte, consagrou o que a juris-
prudência administrativa há décadas já admitia, ou seja a tributa-
ção por indícios; e, de outra parte, nada mais fez do que formu-
lar um critério de arbitramento de receita omitida com base no va-
lor dos recursos de caixa supridos, nos casos em que não for com-
provada a efetividade da entrega e a origem destes.

O entendimento da Administração Fiscal quanto à
matéria é indubitosa, como se verifica da Circular nº 18, expedi-
da pelo Ministro da Fazenda, em 09/05/46, e do Parecer Normativo
nº 242, de 1971, ipsis litteris:

"Tendo em vista a jurisprudência do 1º Conse-
lho de Contribuintes e as ponderações apre-
sentadas pelas Associações Comerciais do Es-
tado do Maranhão e do Rio de Janeiro, decla-
ra aos Srs. Chefes das repartições subordi-
nadas, para seu conhecimento e devidos fins.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0630/000.045/81-45

Acórdão nº CSRF/01-0.419

que as pessoas jurídicas, (...) poderão requerer, dentro do prazo de seis meses, a contar da data da publicação desta circular no Diário Oficial, o pagamento, sem multa, do imposto correspondente a suprimentos feitos às firmas e sociedades pelos respectivos sócios ou titulares, suprimentos esses de proveniência susceptível de não ser comprovada. (Circular MF nº 18/46)

.....
A simples prova da capacidade financeira do supridor não basta para comprovação dos suprimentos efetuados à pessoa jurídica. É necessário, para tal, a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas." (PN número 242/71)

Do mesmo modo, que os suprimentos de caixa, efetuados pelos sócios declinados no texto legal, cuja origem não seja comprovada, é considerada, agora por presunção legal, omissão de receita, constitui entendimento jurisprudencial pacífico, como se observa não só da ementa do Acórdão nº-CSRF/01-0.220, de 04/05/82, prolatado à unanimidade por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, como também se vê da ementa do aresto recorrido, que, a seguir, se transcrevem, in verbis:

"SUPRIMENTOS DE CAIXA OU AUMENTOS DE CAPITAL E FETUADOS 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) (Acórdão nº-CSRF/01-220)

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - Suprimentos não comprovados - Cabe à pessoa jurídica comprovar, com documentação hábil e coincidente, a origem dos recursos com os quais lhe foram efetuados os suprimentos de numerários por seus sócios (PN CST 242/71). (Acórdão nº-103-05.537)

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0630/000-045/81-45
Acórdão nº CSRF/01-0.419

Portanto, inexistente qualquer controvérsia quanto a esta matéria.

Entendeu, porém, a restrita maioria vencedora que

"... os indícios de omissão de receita, calçados na escrituração, somente são utilizáveis para a determinação do LUCRO REAL. O emprego desses indícios para quantificar pretensas receitas omitidas, quando da determinação do LUCRO ARBITRADO ou do LUCRO PRESUMIDO, significaria estabelecer—se vias de comunicação entre formas de tributação que, pela sistemática de imposição do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, são absolutamente estanques. Em outras palavras: a tributação se dá pelo lucro real ou pelo lucro arbitrado ou pelo lucro presumido. Assim como não se pode tributar parte do resultado pelo lucro real, parte pelo lucro arbitrado e outra parte pelo lucro presumido, também não se pode estabelecer o lucro arbitrado ou o lucro presumido pelas regras do lucro real e vice-versa. Foi o que se fez neste caso. A omissão de receita caracterizada por "suprimentos não comprovados" - típico indício da forma de tributação pelo LUCRO REAL - foi utilizada para determinar o LUCRO PRESUMIDO."

du
Nada, porém, é mais enganador do que a frágil premissa adotada como fundamento da decisão recorrida.

Com efeito, não tem qualquer amparo a alegada impossibilidade de o Fisco determinar o valor tributável, valendo-se parcialmente do lucro presumido e de qualquer outro método que conduza ao exato montante da base de cálculo, quando a lei expressamente o autorize, em razão de, por qualquer meio de prova, inclusive indícios ou presunções, se comprove que os dados apresentados pelo contribuinte não são confiáveis, ou por qualquer outro motivo em lei estabelecido. Quer dizer, não se pode em nossa legislação falar no que alguns intitulam de princípio da unicidade da base de cálculo, dado que:

a) a própria legislação do tributo se encarrega de demonstrar a inexistência de tal princípio, vez que, ao estabelecer a base de cálculo dos contribuintes com direito a optar pelo

14

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0630/000.045/81-45
Acórdão nº CSRF/01-0.419

lucro presumido, expressamente estabelece que na hipótese de detectar-se qualquer parcela de venda não registrada nos livros fiscais e não levada em conta para o cálculo daquela base, o montante tributável seria apurado, adicionando-se à base de cálculo, apurada com base no lucro presumido, o valor correspondente a 50% da omissão de receita (RIR/80, artigo nº 396), portanto, teremos o valor tributável pela soma do LUCRO PRESUMIDO + LUCRO ARBITRADO. Do mesmo modo, se dispõe no art. 401 do mesmo diploma regulamentar que, "no caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador, o rendimento tributável será arbitrado à razão de 20% (vinte por cento) do preço total de venda." Como estes contribuintes não dispõem da faculdade de optar pela tributação com base no lucro presumido, ao LUCRO REAL será acrescido LUCRO ARBITRADO para determinar a base de cálculo do tributo. Hipótese semelhante se encontra no art. 268, § 4º, do mesmo diploma;

Quero b) o alegado princípio, mesmo que teoricamente e na ausência de texto legal em sentido contrário, o que não é o caso, como assinalado, pudesse ser invocado subsidiariamente, jamais poderia ser trazido à colação para desfigurar a base de cálculo do tributo, matéria reservada à lei, como textualmente se dispõe no art. 97, incisos II e IV, do C.T.N.

Por outro lado, cabe ponderar que a consagração da premissa utilizada como fundamento da decisão recorrida, implicaria — em todos os casos de apuração do lucro arbitrado e lucro presumido — no inconseqüente abandono das mais variadas formas de apuração indireta de omissão de receita, posto que, nesta modalidade de detecção de sonegação de receitas, o perito tem ao seu alcance os mais variados indícios e presunções, sejam eles expressamente previstos em lei (como é o caso em apreciação — previsto no art. 12, § 3º, do D.L. 1.598/77 —) ou não.

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, o dispositivo aqui transcrito e comentado, é um caso raro, quicá único, de definição legal de indícios.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0630/000.045/81-45
Acórdão nº CSRF/01-0.419

Em se tratando de regras excepcionais, como na realidade se trata, foge 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 defeniu dos 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.

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 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 erigí-lo em critério legal de arbitramento dessa omissão.

Ora, como salienta o ilustre Procurador da Fazenda Nacional que subscreveu o apelo:

"Admitindo-se, então, para argumentar, que a "escrituração do contribuinte" não pudesse ser vista como escrituração, aquele livro Diário, com aqueles lançamentos - na pior hipótese seria havido como "qualquer outro elemento de prova" - condição suficiente para justificar o lançamento tributário."

Neste sentido já havia escrito o ilustre Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, ao fundamentar o Acórdão nº 101-74.143, textualmente:

"já o lucro presumido, declarado quanto ao exercício de 1980, teve o aumento de 50% dos suprimentos não comprovados, porque tidos como omissão de receita, obedeceu-se ao disposto no artigo 6º da Lei 6.468, de 14/11/1977 (artigo 396 do RIR/80), no qual se lê:"

"Art. 6º - Verificando a fiscalização a ocorrência de omissão de receita, deverá considerar como lucro líquido o valor correspondente a cinquenta por cento do lucro presumido."

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0630/000.045/81-45
Acórdão nº CSRF/01-0.419

cento dos valores omitidos, que ficará sujeito ao pagamento do imposto à razão de trinta por cento acrescido das penalidades cabíveis".

"Ora, não se comprovando o suprimento, quanto a origem e à efetividade da entrega do numerário e sendo ele havido por omissão de receita, na apuração desta o fisco pode utilizar de qualquer elemento de prova, mesmo da escrituração da pessoa jurídica, que, no caso de haver optado pela incidência tributária sobre o lucro presumido, constitui ela meio indireto de apuração o qual não se confunde com a forma ou com o regime de tributação adotado pela empresa." (grifamos)

sur Ressalte-se que, ao contrário do que sucede com o lucro real — que é apurado com a estrita observância da escrita fiscal do contribuinte — o cálculo do lucro presumido, ou arbitrado é todo extra contábil. À autoridade lançadora é facultada a pesquisa dos dados componentes da base de cálculo (receita bruta e qualquer outra espécie de receita ou lucro em transação realizada pela autuada e que não constitua o objeto social da empresa fiscalizada) não só nos eventuais registros da própria empresa, como também em qualquer outro contribuinte que com ela transacione, inclusive em sindicatos e órgãos de classe; sendo válida, ainda, qualquer espécie de estimativa (desde que, evidentemente, fundamentada em dados reais e amparados pela lógica jurídica); tudo, observada a natureza do negócio. Nestas condições, embora tenha concluído o Fisco que a escrita do sujeito passivo deva ser desconsiderada para efeito de apuração do lucro real em vista da autorização legal, ou porque não preencha os requisitos para optar pelo lucro real, não estava ele impedido de utilizar-se de algum ou de todos os dados registrados nos livros comerciais ou fiscais da fiscalizada, para o cálculo do lucro presumido, ou por arbitramento; eis que representa, apenas, uma fonte de coleta de dados.

Concluo, assim, com o declarado unanimemente pela Colenda Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao prolatar o Aresto nº 101-74.252, de que foi Relator o eminente Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO, ao consignar na ementa, literalmente:

"IRPJ LUCRO PRESUMIDO - SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - O fato de a pessoa jurídica optar pelo lucro presumido não a desobriga de compro-

Ly

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0630/000.045/81-45
Acórdão nº CSRF/01-0.419

11.

var a efetiva entrega e origem dos suprimentos realizados por seus sócios".

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso especial.



RAUL PIMENTEL - RELATOR

