



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 09 de novembro de 1983.

ACORDÃO Nº 105-0.524

Recurso nº 87.561 - IRPJ - EX: DE 1980

Recorrente VIÇOSA AUTO PEÇAS LTDA.

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM JUIZ DE FORA - MG

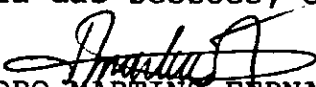
OMISSÃO DE RECEITAS - Exigível fictício - O fato de a escrituração indicar a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

OMISSÃO DE RECEITAS - Suprimentos de caixa - A falta da comprovação da efetividade da entrega e da origem dos recursos utilizados pelos sócios em suprimentos de caixa da pessoa jurídica, autoriza a presunção de que são oriundos de anterior omissão de receitas na respectiva escrituração.

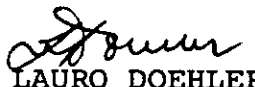
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIÇOSA AUTO PEÇAS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a parcela de Cr\$ 66.579,28, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 1983


PEDRO MARTINS FERNANDES

- PRESIDENTE E RELATOR


VISTO EM LAURO DOEHLER
SESSÃO DE: 10 NOV 1983

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: NÃO HOUVE

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Antonio da Silva Cabral, Ursulino Santos Filho, Digésio Gurgel Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Hugo Teixeira do Nascimento, Marinho Mendes Domenici e Oswaldo Sant'Anna. *gr*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0640/050.276/82-96

RECURSO Nº: 87.561
ACÓRDÃO Nº: 105-0.524
RECORRENTE Nº: VIÇOSA AUTO PEÇAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

VIÇOSA AUTO PEÇAS LTDA., contribuinte domiciliada em Viçosa, recorre a este Conselho (fls. 26/27), da decisão do Delegado da Receita Federal em Juiz de Fora (fls. 20/22).

Na decisão supra, aludida autoridade indeferiu a impugnação apresentada pela contribuinte (fls. 07/14), mantendo, em consequência, o lançamento contestado (fls. 02/05 verso) — pelo qual, no exercício de 1980, período-base de 1979, foram tributadas, como representativas de omissão de receitas, as parcelas de Cr\$ 320.000,00 e de Cr\$ 453.297,85, relativas a suprimentos de caixa e exigível não comprovado, respectivamente — sob a seguinte ementa e fundamentação:

"RECEITAS OPERACIONAIS

Passivo Fictício - São tributáveis como omissão de receitas, os valores expressos nas contas do Passivo Exigível, quando não comprovado que essas exigibilidades eram devidas na data do balanço.

Para comprovação dos suprimentos realizados é necessária a apresentação de documentação hábil e idônea da origem e efetiva entrega do numerário suprido, coincidente quanto às datas e valores.

..... *ph*

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;

CONSIDERANDO que provada por indícios na contabilidade da empresa a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos supridos, se a efetividade da entrega e a origem desses recursos não forem comprovadamente demonstrados, segundo dispõe o artigo 181, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980;

CONSIDERANDO 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 da efetiva entrega do numerário suprido, coincidente quanto às datas e valores;

CONSIDERANDO que as alegações e documentos trazidos para os autos comprovam apenas a entrada de Cr\$ 191.757,00 (cento e noventa e um mil, setecentos e cinquenta e sete cruzeiros) dos suprimentos glosados pela fiscalização;

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

Cientificada dessa decisão através de cópia que lhe foi encaminhada anexa à respectiva intimação (fls. 24), e recebida conforme A.R. datado de 22.09.82 (fls. 25), a contribuinte interpôs recurso a este Conselho, protocolizado em 13.10.82 (fls. 27), no qual pede o cancelamento da exigência, alegando, em resumo: a) que, em relação ao suprimento de caixa, comprovou a efetiva entrega de Cr\$ 191.757,00, e entregou declaração de sócio em que este afirma haver emprestado à firma Cr\$ 120.000,00; b) que, em relação ao passivo fictício, anexa as duplicadas a que se refere a relação juntada à impugnação; c) que esses títulos provam que os respectivos pagamentos foram efetuados no ano de 1980, fato que descaracteriza o passivo fictício; d) que 35 desses títulos foram pagos depois de protestados, o que confirma os alegados atrasos de pagamento; e) que permanece uma diferença de Cr\$ 17.309,48, que é insignificante; f) que esses títulos não foram apresentados à fiscaliza-*ção*

ção, porque o recorrente não mantém escrituração a partir do ano de 1980, e a sua localização foi difícil; g) que, a partir do exercício de 1981 optou pela tributação com base no lucro presumido.

A informação elaborada pelo autuante sobre os comprovantes anexados ao recurso tem o seguinte teor (fls. 213):

"Analisando os documentos juntos em fls. 28 a 200, chegamos à seguinte conclusão:

a) estão com as datas de quitação visivelmente adulteradas os documentos de fls. 30, 31, 32, 144 e 154;

b) Não constam datas de quitação nos documentos de fls. 51, 53, 74, 104, 105, 106, 107, 111, 145, 146, 152, 173, 190, 195, 196, 197, 198 e 200;

c) Não constam recibos nos documentos de fls. 67 a 70, 91, 124, 125, 135 a 139 e 142;

d) apresentam recibos visivelmente adulterados os documentos de fls. 126 e 163.

Assim, s.m.j., parece-nos serem aceitos os documentos restantes, para comprovação do Passivo (conta Fornecedores), os quais montam a Cr\$ 1.016.730,19."

É o relatório. 

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso interposto encontra arrimo no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, cujo prazo foi cumprido pela recorrente.

No mérito, como a seguir se demonstrará, merece reforma parcial o decisório de primeiro grau.

De acordo com os fatos sumariados no relatório, a atuação versou sobre omissão de receitas representadas por suprimen-
tos de caixa de origem e efetiva entrega incomprovadas e por exigível fictício, matérias cuja tributação encontra amparo na legislação de regência.

Com efeito, a propósito da tributação do exigível fictício, reza o § 2º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77:

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

Em relação ao exigível ficto, citado dispositivo legal nada mais fez do que definí-lo como indício de omissão de receita, e erigí-lo em presunção legal que autoriza o lançamento do imposto respectivo, ressalvando-se ao contribuinte prova em contrário.

A constatação 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. *MM*

Acórdão nº 105-0.524

A lei nova, contudo, em nada inovou a respeito dessa matéria.

Com efeito, há torrencial, remansosa e vetusta jurisprudência administrativa e judicial no mesmo sentido, que há décadas mantém o entendimento de que a existência, na escrita do contribuinte, de obrigações pagas e não contabilizadas, é indício que conduz à presunção de omissão de receita, quando o contribuinte não comprova outra origem para os recursos empregados nesses pagamentos.

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 exigível ficto.

Embora a jurisprudência administrativa e judicial, no caso de 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, constatada essa irregularidade, 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 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 presunção simples, quer no período posterior a sua vigência, quando o lançamento está alicerçado em presunção legal relativa, o ônus da prova da existência de passivo fictício sempre coube e cabe ainda à fiscalização do tributo, e sempre incumbiu ao contribuinte ilidir es-

Acórdão nº 105-0.524

sa 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.

Frise-se, a bem da verdade, que aludido dispositivo legal sequer inovou nessa matéria.

Com efeito, 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 artigo 2º da Lei nº 2.354, de 29.11.54. Obrigação aliás, que existe há mais de 133 anos, pois assim já dispunha o artigo 12 do Código Comercial (Lei nº 556, de 25.06.1850). Autuação que já encontrava suporte também 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 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 artigo 2º do Decreto nº 64.657, de 22.05.69, que regulamentou o Decreto-lei nº 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 artigo 5º do referido Decreto.

É o que prescreve, igualmente, o § 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, que reza que

"§ 1º. A escrituração mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do contri-*fi*

Acórdão nº 105-0.524

buinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais." (destaques da transcrição)

Por conseguinte, ao contrário do entendimento esposado por certa corrente doutrinária, a lei nova não inverteu o ônus da prova, transferindo-o ao contribuinte, pois a este sempre coube tal ônus.

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.

No caso dos autos, de um saldo credor da conta "Fornecedores" no valor de Cr\$ 1.364.565,00, a recorrente, na fase de fiscalização somente comprovou a parcela de Cr\$ 911.267,15, motivo pelo qual a cifra remanescente de Cr\$ 453.297,85 foi tributada como representativa de omissão de receitas.

Com a impugnação, nenhuma prova foi produzida, mas, ao recurso, foram anexados comprovantes com os quais a recorrente pretende ilidir a presunção legal de omissão de receitas que embasou a tributação do exigível fictício.

Examinada essa documentação considera-se parcialmente correto o parecer elaborado pela fiscalização a respeito. Assim, não podem ser aceitos para comprovar o exigível ficto: a) os documentos de fls. 30, 31, 32, 144 e 154 porque estão com as respectivas datas de quitação visivelmente adulteradas; b) os comprovantes de fls. 51, 53, 74, 104, 105, 173, 190, 195, 196, 197, 198 e 200 porque deles não constam as datas em que foram quitados; c) os documentos de fls. 67 a 70, 91, 125 e 135 a 139 porque deles não consta que tenham sido quitados; d) os comprovantes de fls. 126 e 163 porque apresentam os recibos de quitação visivelmente adulterados. Igualmente não se admite como comprovada a parcela correspondente à duplicata nº 637/1, emitida por Barsocchx Eq. Elet. p/97

Acórdão nº 105-0.524

Veíc. Ltda. constante da relação de fls. 10 e a parcela de Cr\$ 16.076,48 que a então impugnante admite não ter comprovado, a que foi reduzido o valor de Cr\$ 17.309,48 pela diferença de Cr\$ 1.233,00 entre o valor do documento de fls. 191 e o constante da relação (fls. 13). Os itens supra totalizam Cr\$ 281.255,53, sobre os quais deve ser mantida a tributação.

Discorda-se desse parecer apenas em relação aos documentos de fls. 106, 107, 111, 124, 142, 145, 146 e 152, no montante de Cr\$ 66.579,28, porque, embora apresentam as irregularidades apontadas pela fiscalização, se referem a duplicatas vencíveis no ano de 1980. Como as aludidas irregularidades são a falta de quitação ou das datas correspondentes, e considerando que a recorrente comumente atrasava os pagamentos de suas dívidas, é correto presumir que tais valores permaneceram em aberto na data do balanço levantado em 31.12.79, motivo porque esse importe deve ser excluído da tributação, pois a existência das obrigações correspondentes foi devidamente comprovada.

Em relação aos suprimentos de caixa, reza o § 3º do artigo 12, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, com a redação dada pelo inciso II do artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.78:

"§ 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 demonstradas."

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

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 sociedade significa uma relação jurídica entre aquela e um de seus membros que, geralmente, detém poderes de representação. Ora, é consabido que a sociedade é um ente criado por lei, mas que não tem capacidade de agir por si mesma, 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.

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 seus próprios interesses, mesmo que isso resulte em prejuízo para aquela.

Ressalte-se que hipóteses existem em que as distorções não implicam 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 reper-

Acórdão nº 105-0.524

cussão 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 destas — 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 o correram 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 indício 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 suprimento 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.

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 a pessoas não integrantes da empresa, não há porque inquirir de suspeição tal operação, pois é regra de bom senso entender que a empresa não registraria direitos de terceiros contra ela *ch*

Acórdão nº 105-0.524

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.

A notória facilidade de contabilizar apenas parcialmente as receitas auferidas, torna comum essa prática pelas empresas, e funda-se também na máxima, transformada em presunção comum, de que ninguém suporta prejuízo podendo evitá-lo, traduzida na expressão "ninguém espontaneamente lucrará menos podendo ganhar mais".

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 encon-^{do}

Acórdão nº 105-0.524

tram 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 presunção; 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 certa doutrina, 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" Vocabulário Jurídico, Forense, 1ª edição, 1963, vol. II, pág. 817/818):

"Indício. Do latim "indicium" (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 efei-*gr*

Acórdão nº 105-0.524

tos 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, quicá único, de definição legal de indícios.

Em se tratando de regras excepcionais, como na realidade se tratam, 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 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.

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 erigí-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 per

Acórdão nº 105-0.524

feitamente 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 da pessoa jurídica 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 origem incomprovadas é indício de omissão de receita e a verificação dessa irregularidade tem por local justamente a escrituração da empresa.

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

Acórdão nº 105-0.524

Adotada essa interpretação, aludido dispositivo seria considerado assim redigido, apenas para o caso específico:

"Provada, por suprimentos de caixa de efetiva entrega e origem incomprovadas, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor desses recursos se fornecidos à empresa por administradores, sócios de sociedade não anônima, titular de empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia."

Como se vê não há qualquer impropriedade em se considerar o suprimento de caixa de origem e efetiva entrega incomprovadas como indício de omissão de receitas e, ao mesmo tempo, adotar o valor desses suprimentos como medida dessa mesma omissão.

Além do mais, há a considera-se que a omissão de receitas pode ser apurada de duas formas: direta e indireta.

A forma direta de apuração de omissão de receitas se faz presente quando a fiscalização do tributo constata omissão no registro de notas fiscais emitidas pela venda de mercadorias.

A forma indireta de apuração de omissão de receitas já apresenta uma variedade de tipos, ainda não quantificada, tão diversa quanto a fértil imaginação dos contribuintes para criar tipos de omissão dessas receitas. Exemplificativamente, cita-se alguns desses tipos, de apuração: utilização de componentes unitários de produtos fabricados e vendidos; controle quantitativo de produtos, considerando-se a quantidade inicialmente existente, a comprada, vendida e dada como estoque final; a existência no estoque, ou a comprovação da venda de mercadorias sem comprovante legal de sua compra; a compra e venda de mercadorias ou de matérias primas desacobertadas de documentário fiscal; o subfaturamento na venda etc.

Ressalta, entretanto, que a receita omitida, apurada quer pela forma direta, quer pela indireta, pode, desde logo, ser

Acórdão nº 105-0.524

perfeitamente quantificável, o que dispensa qualquer modalidade de arbitramento dessa omissão.

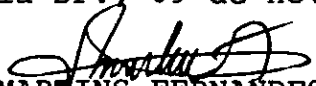
A vista disso, a modalidade de arbitramento introduzida pelo citado § 3º, na prática, não encontraria aplicação, mesmo porque não seria o caso de aplicá-lo nos casos de saldo credor de caixa e de exigível fictício, não só porque nesse caso, também perfeitamente quantificável a omissão de receita, como também porque, já erigidos em presunção, não podem ser novamente reduzidos a indícios.

Desta maneira, resulta claro que tal arbitramento somente seria aplicável naqueles casos em que a omissão de receita de outra forma não pudesse ser quantificada através dos indícios próprios, hipóteses que, ou são raríssimas, ou inexistentes.

Na falta dessa comprovação cabal, nada mais natural, pois, do que presumir que esses recursos têm origem nas operações da própria empresa, omitidas nos respectivos registros contábeis, considerando-se, também, que a omissão de receitas é a modalidade mais usual de sonegação do imposto.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, para excluir da tributação a parcela de Cr\$ 66.579,28.94

Brasília-DF., 09 de novembro de 1983


PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR