



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 13 de abril de 19 82

ACORDÃO Nº 101-73.208

Recurso nº 84.873 - IRPJ - EX: DE 1978

Recorrente TREVAUTO - DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM VARGINHA (MG)

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 por TREVAUTO - DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.:

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

Sala das Sessões, (DF) em 13 de abril de 1982

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

15 ABR 1982

v.v.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:

AGOSTINHO SERRANO FILHO

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

RAUL PIMENTEL

LUIZ ANDRÉ NETO (SUPLENTE)

SYLVIO RODRIGUES

CARLOS ALBERGO GONÇALVES NUNES

FERNANDO CÍCERO VELLOSO (AUSENTE)



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0660/050.779/81-24

RECURSO N.º: 84.873

ACÓRDÃO N.º: 101-73.208

RECORRENTE: TREVAUTO - DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.

R E L A T Ó R I O

Verifica-se dos autos que, após iniciada a fiscalização da recorrente, mediante a lavratura do termo próprio em 04/05/81 (fls. 01), foi a fiscalizada intimada em 14/05/81 a comprovar: a) o exigível integrante do passivo dos balanços encerrados em 31/12/78 e 31/12/79; b) os meios ou fontes de que se vale-ram os sócios da empresa para efetuarem os aumentos de capital em moeda corrente, bem como a efetiva entrega do numerário à firma, conforme ali especificado (fls. 02/02-v).

2. Com a prorrogação do prazo, em 25/05/81, para cumprimento da intimação por 10 (dez) dias (fls. 3), vieram aos autos a relação discriminatória da origem dos recursos para o aumento de capital (fls. 4/5), sem qualquer documentos comprobatórios do alegado, fazendo-se total silêncio sobre os valores integrantes do passivo exigível.

3. Em 26/06/81 foi lavrado o TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 6, onde são indicadas as seguintes irregularidades:

"Exercício de 1978 ano-base de 1977:

Aumento de capital efetuado em
15/08/77, sem comprovação de
origem e de efetiva entrega do
numerário:

sócio José Milton Costa	417.500,00
" João David Trevisan	417.500,00
" Marcio Domiciano Costa	417.500,00
" José Marcos Valim Risso	208.750,00
" Antenor Risso Neto	208.750,00
	<u>1.670.000,00</u>

Exercício de 1979 ano-base de 1978:

Passivo sem comprovação que in-
tegrou a conta "Fornecedores"
integrante do Passivo em 31/12

Djalma Mota Alexandre	240.000,00
Exedito Silva Maia	60.000,00
Fiat Diesel	128.769,00
Transporte Pamar Ltda.	450.000,00
Transporte Vassalo Ltda.	135.000,00
	<u>1.013.769,00</u>

Exercício de 1980 ano-base de 1979:

Aumento de capital sem a devi-
da comprovação de origem dos
recursos e efetiva entrega do
numerário: 30/03/79

sócio José Milton Costa	750.000,00
" João David Trevisan	750.000,00
" Maurício Domiciano Costa	750.000,00
" José Marcos Valim Risso	375.000,00
" Antenor Risso Neto	375.000,00
	<u>3.000.000,00</u>

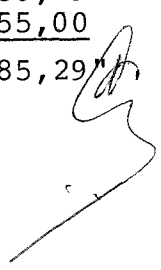
Aumento de capital realizado em
09/10/79

sócio José Milton da Costa	250.000,00
" João David Trevisan	250.000,00
" Maurício Domiciano da Costa	250.000,00
" José Marcos Vallim Risso	125.000,00
" Antenor Risso Neto	125.000,00
	<u>1.000.000,00</u>

Passivo sem comprovação que in-
tegrou a conta "Fornecedores":

Zona Leste Distribuidora de Pe-
ças Ltda.
Contas a Pagar

13.030,29
<u>96.555,00</u>
109.585,29



Acórdão nº 101-73.208

4. Nessa mesma data (26/06/81) foi lavrado o AUTO DE IN FRAÇÃO de fls. 9, onde a autuada foi acusada, exclusivamente quanto ao exercício de 1978, ano-base de 1977, de

"Omissão de receita apurada con forme Termo de Verificação Fis cal:

Aumento de capital sem compro vação de origem do numerários, bem como da efetiva entrega em 15/08/77

sócio José Milton da Costa	417.500,00
" João David Trevisan	417.500,00
" Marcio Domiciano Costa	417.500,00
" José Marcos Valim Risso	208.750,00
" Antenor Risso Neto	208.750,00
	1.670.000,00

Dispositivos infringidos art. 157 § 1º do Dec. 85.450/80.

Penalidade aplicada prevista no inciso II do art. 728.

OBS - Do valor do Imposto cons tante do presente AUTO, 5% deve rá ser recolhido a favor da ru brica do PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS), acrescido dos en cargos legais.

Integram este Auto de Infração: Termo de Verificação Fiscal -
- Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda - Demonstrati vo da Correção e Multa."

dela se exigindo apenas o imposto, correção monetária e multa so bre essa irregularidade, no montante de Cr\$1.669.833,00, conforme Demonstração do crédito tributário (fls. 6-v).

5. Com guarda do prazo legal, a notificada apresentou as alegações de fls. 12/16, dizendo, preliminarmente, julgar que

"a anódina autuação decorreu apenas e tão-so mente da voragem arrecadatória que vem gras sando ultimamente nos meios fazendários de todas as esferas.



No caso da Receita Federal, data vênua, parece que o apetite do "leão" anda um pouco demasiado; tirante o sentido figurado da asserção acima, quer a impugnante fazer ver que, "in casu", s.m.j., houve grande dose de exacerbação por parte da ilustrada fiscal encarregada da autuação, que fez o exames de seus livros e documentos fiscais de modo assaz perfunctório, dando a notável impressão de que o móvel da ação fiscal não era fiscalizar, mas sim, infelizmente, lavrar uma autuação a qualquer custo."

6. A seguir, a impugnante passa a contestação do "passivo fictício", dizendo que "Não existiu — nem existe — na escrita contábil da impugnante a esdrúxula anomalia conhecida como "passivo fictício", consistente na integração ao balanço de dívi — das já pagas e não contabilizadas, isto é, não baixadas. A inserção de alguns valores no relatório fiscal como não pagos deveu-se, crê a impugnante, tão-somente pela falta de paciência da fiscal autuante, que não propiciou ao pessoal do departamento de contabilidade condições até mesmo de ordem psicológica para a localização, de chofre, dos respectivos documentos comprobatórios, os quais ora são juntados."

7. Quanto aos créditos feitos aos sócios nas contas de capital, diz, nos tópicos principais de sua defesa, a empresa que:

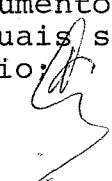
"Numa insólita inventiva, a autuante fustigou a impugnante por uma imaginária e presuntiva omissão de receitas, calcada no insustentável pressuposto de que seus sócios não teriam comprovado a efetividade dos aportes ao capital social, bem como não teriam demonstrado a procedência dos recursos empregados para tal.

O pressuposto aludido não resiste à mais superficial análise.

Senão, vejamos:

a) As declarações de rendimentos dos sócios — ora juntadas aos autos — dão prova cabal de sua capacitação financeira para a realização dos incrementos ao capital;

b) os instrumentos consubstanciadores das alterações contratuais são provas legais da efetiva entrega do numerário.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.208

c) Inexistem no ordenamento tributário exigências de provas das transferências de recursos nos casos de aumento de capital das sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

Com efeito, foram reais e efetivos os aumentos processados no capital da impugnante; como deflui dos instrumentos de alterações contratuais, ora anexados, os sócios supriram, mediante subscrição de novas cotas de capital, as necessidades financeiras da empresa, colimando a consecução das atividades sociais.

Os recursos financeiros utilizados para o mister foram aqueles devidamente constantes de suas declarações de rendimentos. Logo, cabe a inferência primeira de que não havia - nem há - motivo que possa tornar subsistente a peça fiscal nesse particular.

Em realidade, a matéria em lume tem suscitado digressões de cunho meramente acadêmico entre os tributaristas, porém, sem condições palpáveis de aplicação no campo fático, uma vez que a prova pedida pelo fisco não tem razão de ser, sendo certo que o entendimento por ele expendido encerra uma exagerada dose de presunção (presunção de omissão de receitas) não aceitável pelos doutrinadores.

Assim é que a fiscal-impugnante, adotando pensamento por demais obscurantista que vem se difundindo nas hostes da administração fazendária, pretendeu que a impugnante provasse ou demonstrasse, materialmente, isto é, com cheques e depósitos bancários, as transferências dos recursos das contas bancárias dos sócios para as da sociedade.

Os aumentos de capital da impugnante, porém, foram realizados em dinheiro vivo. Daí ... a impossibilidade natural de se prestar a prova pleiteada.

.....

Sob o prisma estritamente legal, o deslinde da questão torna-se bastante fácil, pois:

a) os aumentos de capital foram feitos por instrumentos particulares devidamente arquivados no órgão competente;

b) estão devidamente contabilizados pela empresa;

c) estão devidamente consignados nas declarações de bens dos sócios, as quais comportavam-os;

d) nenhuma legislação, mesmo o RIR, prevê a exigência de depósitos bancários alusivos aos números incorporados ao capital;

e) da mesma forma, nenhum diploma legal consagra a exigência de que os sócios integralizem parcelas.



Acórdão nº 101-73.208

las do capital de empresa de que faça parte por via de cheques sacados contra contas bancárias particulares;

f) nenhum dispositivo legal estabelece previsão no sentido de que se provem negócios subjacentes que dêem origem a recursos utilizados, no decurso do ano-base, na capitalização de empresas."

8. Fez a impugnante a juntada aos autos dos doc. de fls. 18/196, sem a eles fazer qualquer referência vinculativa com a origem dos creditados aos sócios.

9. Contradita à peça impugnatória e encerrado o preparo do processo, os autos foram submetidos à apreciação da autoridade julgadora monocrática que deixou de conhecer da matéria referente ao passivo fictício, mantendo, na íntegra, a exigência quanto à omissão de receita detectada através de créditos aos quotistas sem a prova da origem e da efetiva entrega do numerário que foi creditado aos sócios quotistas nas contas de capital. A decisão tem a seguinte ementa e fundamentos:

a) ementa:

"OMISSÃO DE RECEITA - Caracteriza omissão de receita o aumento de capital efetuado em dinheiro por sócios da empresa, sem comprovação da origem e/ou da efetiva entrega do numerário. A simples capacidade financeira do supridor não basta para elidí-la. Nem o contrato social que instrumentaliza o aumento de capital constitui prova hábil. É indispensável documentação idônea e coincidente em datas e valores com as importâncias supridas."

b) fundamentação:

"Alega a autuada, em primeiro lugar, a inexistência de passivo fictício que não foi objeto de exigência no presente feito e sim de recomendação fiscal para sejam as parcelas apuradas subtraídas do prejuízo fiscal a ser deduzido (Termo de Encerramento de fls. 10). Vale dizer, não ocorreu ainda o fato gerador que se daria com o possível aproveitamento indevido.

Destarte, a impugnação, face à legislação pro-

cessual vigente (art. 14, do Decreto 70.235/72) e ao Código Tributário Nacional (art. 145-I) se dirige contra o lançamento, visando a alterá-lo. Ora, como no presente feito não há qualquer exigência ou lançamento relacionado com omissão de receita caracterizada por passivo fictício, segue-se que também não há impugnação por falta de objeto."

.....

A exigência fiscal não decorre da inobservância, pela autuada, de qualquer formalidade legal quanto aos aumentos de capital efetivados. Não se discute a legalidade desses aumentos face à legislação comercial de regência. Importam, no caso sob exame, efeitos fiscais que esse tipo de transação possa acarretar.

Assim, os aumentos de capital efetuados com observância das prescrições das leis comerciais não são passíveis de qualquer contestação, eis que a legislação comercial não interessa a origem do numerário nem se este foi entregue. É irrelevante. Todavia, a legislação fiscal, ramo do Direito Tributário, esse fato é sobremodo relevante, pois só lhe interessam os efeitos econômicos do ato praticado ainda que despidido de qualquer validade jurídica, desde - claro - que constituam matéria impositiva ex lege. É o que se depreende da leitura dos artigos 116 a 118 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66). Isto equivale a dizer que um ato pode estar revestido de todas as formalidades exigidas por lei, no ramo do Direito Privado, e nem por isso deixar de ter suas implicações fisco-tributárias.

Nestas condições, é mansa e pacífica a jurisprudência administrativa segundo a qual os suprimimentos de numerários feitos à empresa, por sócios, para qualquer finalidade, inclusive para aumento de capital, devem ter a origem e a efetiva entrega devidamente comprovados com documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores com as importâncias suprimidas, não bastando a simples capacidade financeira do supridor. Idêntica exigência é feita pelo Parecer Normativo CST nº 242/71 sobre comprovação de suprimimentos de caixa.

É pacífica a jurisprudência de que os suprimimentos cuja origem e/ou efetiva entrega não devidamente comprovadas constitui PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA que o Decreto-lei nº 1.598/77, em vigor a partir do exercício financeiro de 1979, base 1978, em seu artigo 12 § 3º, reproduzido no artigo 181, do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, a incorporou definitivamente ao estabelecido:



"RIR/80 - ART. 181 - 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 (grifei) não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-lei 1.598/77, art. 12 § 3º e Decreto-lei 1.648/78, art. 1º, II)".

Como se vê, a presunção é "juris tantum", isto é, admite prova em contrário, que a autuada não produz quando ela própria o declara que os aumentos de capital foram feitos em dinheiro pelos sócios que têm capacidade financeira. Mas não lograram comprovar nem a origem nem a efetiva entrega do numerário. Comprovada a origem, se a operação tivesse sido acobertada por cheques bancários, coincidentes em datas e valores com as importâncias supridas ou entregues, ter-se-ia comprovada a operação e afastada a presunção de omissão de receita. Não que a lei exija que a operação se faça através de depósitos bancários. É um meio de prova. Mas qualquer outro vale, desde que idôneo e comprove incontestavelmente a operação. A existência de contrato escrito por si só não comprova a origem nem a entrega do numerário, por isso não constitui prova hábil como pretende a autuada, razão por que é de se manter a exigência.

À vista de todo o exposto e,

CONSIDERANDO que o processo subiu a julgamento revestido das formalidades previstas no Decreto 70.235/72 e tudo o mais que dele consta.

RESOLVO JULGAR PROCEDENTE A AÇÃO FISCAL."

10. Cientificada dessa decisão, tempestivamente apresentou a notificada o recurso de fls. 211/215, lido na íntegra em sessão, onde quanto ao problema do passivo fictício declara que:

"A decisão

Já de início perpetra verdadeira barbárie jurídica ao asseverar que, no respeitante ao pretendido passivo fictício não houve impugnação



válida, por falta de objeto. Não procede tal a legativa.

É que a digníssima fiscal autuante, ao contrário do que entendeu o Recorrido, não recomen-
dou simplesmente que as parcelas apuradas fos-
sem subtraídas do prejuízo fiscal. Muito pelo
contrário. Deflui do termo de encerramento de
fls. 10, de forma hialina, que o vocábulo em -
pregado pela autuante foi deverão, quando alu -
são fez à escrituração do livro de apuração do
lucro real.

Ora, é curial que, por essa razão, houve deter-
minação expressa para eliminação de parte do
saldo de prejuízos acumulados; isso implica, a
toda evidência, em reflexos econômicos imedia-
tos contra a Recorrente, eis que estará sendo-
-lhe suprimida parcela compensável com os lu-
cros tributáveis decorrentes de suas operações.
É palmar que a Recorrente, gerando lucros tri-
butáveis e caso processe o estorno do prejuízo
na forma pretendida, terá de pagar o imposto de
renda "in integrum", ao passo que, mantido o
saldo de prejuízos inalterado, poderá até mes-
mo deixar de pagar o tributo, face à compensa-
ção a que tem direito.

Logo, forçosa é a inferência de que a determi-
nação (expressa) da fiscal autuante, no senti-
do de que a ora Recorrente elimine parte dos
prejuízos a compensar, equivale, pode-se dizer,
a uma imputação indireta, i.e., a um lançamen-
to tributário camuflado.

Por isso, o meio mais fácil para o Recorrido es-
capar ao mister de apreciar o mérito da ques-
tão foi impingir à impugnação, no que pertine
ao passivo fictício, a pecha de inoperante.

Todavia, hão de compreender os preclaros Conse-
lheiros que não poderia a Recorrente, sob pena
de "confessio", ter deixado de confutar, na
impugnação, as parcelas arroladas como fictí-
cias.

A não contestação das provas apresentadas pela
Recorrente, por parte da autoridade fazendária,
"permissa venia", tornou preclusa a matéria,
não mais ensejando, ainda d.v., qualquer dis-
cussão a respeito no bojo destes autos.

O silêncio da autoridade fazendária importou -
e outra não pode ser a conclusão - em aceita-
ção tácita das provas carreadas ao processo,
pois, qui tacit, consentire videtur.

Roga-se, pois, declare o Conselho como boas e
válidas as provas da Recorrente alusivas às
imputações de passivo fictício, bem como pro -

clame insubsistente a determinação da agente autuante objetivando a eliminação parcial do saldo de prejuízos a compensar."

Quanto à parte exigida no Auto de Infração declara fundamentalmente:

"Não menos infeliz, "concessa venia", a fundamentação do decisório no que diz respeito às supostas omissões de receitas em decorrência de aumentos processados no capital social pelos sócios, mediante realização em moeda corrente pátria.

No afã de tentar justificar, do ponto de vista legal, a correção do trabalho da agente fiscal, o Recorrido, em postura consubstanciadora de flagrante violação ao elementar princípio de que "onus probandi incumbit ei qui agit", preten- de inverter, sem qualquer pudor, a conceituação jurídica do ônus da prova.

Trazendo à lume os preceitos dos artigos 116 a 118 do C.T.N., P.N., nº 242/71 e artigo 181 do RIR, que absorveu norma introduzida na legislação pelo Decreto-lei 1.598/77, além de simplesmente dizer que existe jurisprudência a respeito, o Recorrido, pro domo sua, empresta a esse preceitos interpretação demasiadamente ampla, divorciada das melhores regras de hermenêutica, colocando a proposição sofismática da prevalência e autonomia do Direito Fiscal em relação aos demais ramos do Direito, além de sustentar a existência, em favor da Fazenda Federal, de presunção "juris tantum" em relação ao caso concreto.

Algumas ponderações do Recorrido, por se revestirem de cunho meramente acadêmico, e outras por aberrarem de todos os princípios jurídicos, não merecem maiores considerações aqui.

No entanto, é na norma ínsita no artigo 181 do vigente RIR que o Recorrido se entrincheira para tentar (embora em vão), rebater os fundamentos da defesa.

Tal dispositivo, porém, justamente por consequência de sua "ratio legis", aproveita muito mais à Recorrente.

.....

Assim, segundo o expressado no início do artigo, para que possa o fisco valer-se de tão arbitrário meio coercitivo, é necessário, indispensável, inarredável, que, preliminarmente, isto é, antes de tudo, faça prova, por indícios na escrituração ou qualquer outro meio, da omissão de receita.

É imperioso, para a exegese da norma sob análise, que se note bem serem duas as premissas colocadas pelo legislador: a) a de prova, por parte do fisco, de indícios relativos à omissão de receitas; e b) a efetividade da entrega dos recursos e sua origem.

Mas, disso aclara, pura e cristalinamente, que a segunda premissa depende essencialmente da primeira. Em outras palavras: nunca estará o contribuinte obrigado a dar a prova da premissa "b" sem que antes o fisco tenha positivado a da premissa "a".

No caso vertente, está exaustiva e suficientemente provado nos autos que a Recorrente teve vários aumentos em seu capital, mediante realização pelos sócios de novas quotas através de dinheiro em espécie, ou seja, dinheiro vivo.

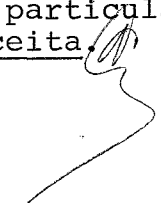
Os instrumentos de alterações contratuais foram devidamente arquivados no órgão do Registro do Comércio (Jucemg).

Os aumentos de capital estão devidamente consignados nas declarações de rendimentos dos sócios, todos eles capacitados econômica e financeiramente para a realização dos aportes.

Na defesa, a Recorrente demonstrou, à saciedade, a legalidade desses aumentos de capital. O julgador de 1º grau, ora Recorrido, também entendeu serem legais, mas, estranhamente, sob a falácia de que os efeitos econômicos dos aportes têm tratamento diferenciado no Direito Tributário, considera-os como indícios de omissão de receita.

Insustentável a proposição.

Se é, à luz da legislação comercial, lícito a qualquer empresa aumentar seu capital em dinheiro, como o próprio Recorrido admite por mais de uma vez, não há como pretender-se tipificar esse aumento como elemento caracterizador de ato ilícito, ou melhor, de indício de um ato ilícito, que é justamente, neste caso em particular, a figura da malfadada omissão de receita.



11. Não foram acostados à peça recursal, quaisquer documentos de prova.

É o relatório.

Acórdão nº 101-73.208

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Com relação ao "passivo fictício", na realidade, na da cabe apreciar, como muito bem já havia declarado a autoridade recorrida.

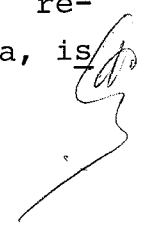
As irregularidades apontadas nos Termos de Verificação se, afinal, não forem objeto das peças acusatórias, servem apenas de recomendação, quaisquer que sejam os termos de que se tenha utilizado o seu recomendante, eis que da sua negativa de acatamento nenhuma consequência advém.

A impugnação só instaura a fase litigiosa do procedimento em relação às exigências constantes do Auto de Infração, devidamente notificadas a autuada, quer dizer o âmbito de conhecimento da impugnação nunca ultrapassará os termos da acusação, podendo, porém, ser mais restrita quando o impugnante, tácita ou expressamente, se conformar com parte da exigência fiscal.

Conseqüentemente as decisões de primeiro e segundo graus também terão como abrangência máxima os fatos descritos nas peças básicas ou naquelas a que elas expressamente se reportem.

No caso, a declaração da eventual existência de passivo fictício só produzirá eventuais efeitos se o Fisco, em nova ação fiscal, vier a glosar os prejuízos declarados nos exercícios em que for apurada omissão de receita, seja através de passivo fictício, "estouro" de caixa, créditos a sócios sem documentação hábil que justifique o crédito etc.

Portanto, não pode ser acolhida a pretensão da recorrente de ver decididos fatos não constantes da peça básica, is



Acórdão nº 101-73.208

to é, fatos de que não foi formalmente intimada a defender-se e, portanto, ainda sem consequências delimitadas que estejam a requerer o pronunciamento deste Conselho.

Quanto à efetiva omissão de receita que foi imputada à apelante melhor sorte não merece o seu apelo.

Como já disse a autoridade julgadora a quo, não foi acusada a autuada, nos presentes autos, 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-se 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 25/06/1950) impunha ao comerciante a obrigatoriedade de 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 IPSUM 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 es



tranho 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



Acórdão nº 101-73.208

ma, após haver sonegado o seu ingresso na escrita da sociedade, era o registro na contabilidade da pessoa jurídica de 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 enganosas entra-
das de numerário para aumento de capital.

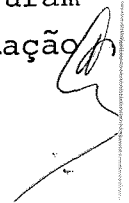
A contabilização desses créditos só tinha lugar em razão da premência de numerário, ora para atender a compromissos com vencimento imediato, ora para expandir os negócios da pessoa jurídica.

Tendo a Fiscalização descoberto esse procedimento ir
regular, 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 "Ca
pital".

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 conse
gue precisar nem o exato momento em que ocorreu o desvio de recei-
ta, 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 regis-
trados), Passivo Fictício (os credores não são mais os que figuram nos registros contábeis, mas sim os sócios em virtude da liquidação



Acórdão nº 101-73.208

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) emprê-
stimos 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 efei-
to que determinada circunstância ou antecedente produz no ânimo do
juiz quanto à existência do fato, dizendo GALDINO SIQUEIRA, (ci-
tado por Walter P. Acosta, na conhecida obra o Processo Penal, nº 76)
que são "os juízos formados sobre a existência do fato probando...".

Qualquer que seja a definição adotada, o certo é
que ela é meio de prova, expressamente admitido pelo artigo 136, do
Código Civil (Lei nº 3.071, de 01/01/1916), e igualmente reconheci-



Acórdão nº 101-73.208

da 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 EUNÁPIO 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 físicas, 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 da 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.

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

Essa prova cumpre à recorrente produzi-la pela pos-



sibilidade de melhor do que a do Fisco em 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, o Fisco ao executar a sua tarefa e se encontrando perante a alternativa de o contribuinte querer e não poder ou poder e não querer, o que juridicamente vem dar no mesmo, prestar contraprova idônea e precisa, ou ainda que a ofereça prene de dúvida, porque deixa de indicar minúcias quanto à origem do numerário utilizado, procurando de uma ou de outra maneira dela esquivar-se, seja como for, sobressai dessas hipóteses a in validade jurídica da contraprova, quer por inexistência quer por in suficiência. Então, aqueles indícios, de que o Fisco se serviu, ini cialmente, 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 persevera 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 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 estabelece — ciam 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 documenta— ção idônea, inclusive, como é óbvio, os que se refiram aos recur— sos que nela ingressam, encontrou o Fisco legitimidade para inti— mar as pessoas jurídicas a comprovar a origem dos recursos supri— dos 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 fulcral 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 ini— cial incerta, já era oficialmente reconhecida há quase quatro décadas, pois, para não ir mais longe no tempo, basta referir que, já em 1946, o Ministro da Fazenda expedia a Circular nº 18, datada de 9 de maio daquele ano, onde declarava:

"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, que as pessoas jurídicas, (...) poderão re— querer, 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 fei— tos às firmas e sociedades pelos respecti— vos sócios ou titulares, suprimentos esses de proveniência susceptível de não ser com— provada."



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, S.M.J., 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.

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 verbis:

"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 definidos 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 registra dos na sua escrituração.

.....
Art. 12 - (omissis)
.....

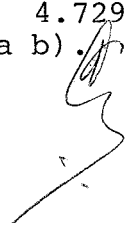
§ 2º - O fato de a escrituração indicar sal do credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - Provada, por indícios na escritura ção do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributá ria poderá arbitrã-la com base no valor dos recurs os de caixa fornecidos à empresa por administrado res, sócios da sociedade não anônima, titular da em presa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstrados".

Ora, da leitura atenta desses dispositivos, na reali dade, 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 desmo bilizar argumentação freqüentemente utilizada pelos contribuintes, qual seja a de que faltava base legal para tributação dos suprimentos in- comprovados, 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 ne gócio da pessoa jurídica importa diminuição do lucro líquido do exercício e, conseqüen temente, da base de cálculo do imposto.

As pessoas jurídicas têm o dever legal de es criturar todas as mutações patrimoniais (v.nº 132), e a omissão dolosa de receitas, rendimentos ou operações de qualquer natureza cons titui 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 contado. 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 efetuá-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 ônus da prova que, em 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 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;"



Acórdão nº 101-73.208

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 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



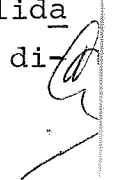
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.208

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 determinante da tributação das omissões cuja medida os suprimentos não comprovados a apresentam, 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).

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 de 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 concomitante tributado 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 di-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.208

zer, 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, delas se apropriando os seus dirigentes e delas dispondo a seu bel-prazer, como já se deu notícia e ainda sobre elas voltaremos a tratar com outros pormenores.

Realmente a lei nova nada inovou a respeito da 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 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 25/06/1950). Autuação que, além de decorrer dos indícios circunstanciais 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 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



Acórdão nº 101-73.208

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.

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 cou be 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 existên cia de saldo credor de caixa ou de passivo fictício sempre coube e cabe ainda à fiscalização do tributo, e sempre incumbiu ao contri- buinte 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.

Desta maneira, o novo dispositivo legal erigiu em presunção legal relativa uma presunção comum, tornou clara e expli cita uma situação que já era aceita mediante a interpretação de dispositivos legais dispersos e especificou e tornou evidente a au torização 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 algu- mas circunstâncias específicas, aplica-se às hipóteses de suprimen tos 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, 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 mes



Acórdão nº 101-73.208

mo, 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 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.



Acórdão nº 101-73.208

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 embasa-ram a também torrencial, remansosa e vetusta jurisprudência adminis-trativa que sempre entendeu que a falta de comprovação da efetivida-de da entrega e da origem dos recursos supridos é indício de omis-são de receita que autoriza o lançamento do imposto correspondente.

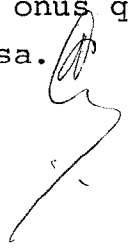
Nessa parte, pois, equivoca-se o citado autor quando refere que a orientação jurisprudencial tradicional utiliza o suprimento de caixa como medida da receita omitida, quando, na realidade, toda a jurisprudência administrativa considera tal irregularidade como indício de omissão de receita, quando não 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 omis-são de receitas.

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

Quando o suprimento se dá através de empréstimos ob-tidos junto à pessoas não integrantes da empresa, não há porque in-quinar de suspeição tal operação, pois é regra de bom senso enten-der 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 anterior-mente, 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 número 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.

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 desfrutavam de invejável patrimônio e não encontram dificuldades nessa área.

No que pertine, portanto, aos suprimentos de caixa, a



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0660/050.779/81-24
Acórdão nº 101-73.208

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.

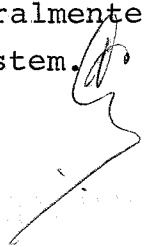
Mas, daí a entender, como o autor referido, que o transcrito § 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, tenha restringido a atuação da fiscalização tributária, vedando-lhe considerar, como indício de omissão de receita, o valor dos recursos supridos, quando incomprovada a efetividade da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

Com efeito, segundo DE PLÁCIDO E SILVA ("in" Vocabulário 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 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 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 origem incomprovadas 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



Acórdão nº 101-73.208

natureza, vale dizer, a prova indiciária. É o texto legal quem o a firma 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 qual quer 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.



Acórdão nº 101-73.208

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

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 Suprimientos 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 por que, 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 judi

cial, 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:

1º) Encontrado na escrita um registro a crédito de um dos sócios referente ao que seria a entrega de numerário à sociedade;

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

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

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, NEGO provimento ao recurso.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR