



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS

Sessão de 09 de maio de 1983

ACORDÃO Nº 101-74.324

Recurso nº - 86.436 - IRPJ - EXS: de 1980 e 1981
Recorrente - MUNDO DOS CALÇADOS LTDA.
Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CAMPOS (RJ)

IRPJ - SUPRIMENTOS DE CAIXA - Se 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). Os créditos nestas condições constituem-se em indícios de omissão de receita (art. 12, §§ 2º e 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MUNDO DOS CALÇADOS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo as seguintes importâncias CR\$ 190.397,00 e CR\$ 626.976,00, nos exercícios de 1980 e 1981, respectivamente.

Sala das Sessões (DF), em 09 de maio de 1983.

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE
E RELATOR

v.v.

VISTO EM


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 12 MAI 1983

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:
SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES
NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, BRAZ JANUÁRIO
PINTO E RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0725/050.132/82-09

RECURSO Nº: 86.436

ACÓRDÃO Nº: 101-74.324

RECORRENTE Nº: MUNDO DOS CALÇADOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Os fatos que deram origem a presente exigência foram assim descritos na peça básica de fls. 03/04:

"Exercício de 1980 - período-base 1979

01 - OMISSÃO DE RECEITA

Suprimentos de Caixa feitos pelos sócios PAULO FRANCISCO SÁ VASCONCELOS - GERALDO DOS SANTOS CARVALHO e ORLANDO RANGEL PESSANHA, sem comprovação da efetiva entrega dos numerários à empresa:

- VALOR TRIBUTÁVEL Cr\$ 96.000,00

02 - PAGAMENTOS A PESSOAS FÍSICAS VINCULADAS

Distribuição de lucros caracterizada pela saída de numerário de Caixa a fim de quitar obrigações fictas para com os sócios:

- VALOR TRIBUTÁVEL Cr\$ 96.000,00

03 - EXIGÍVEL NÃO COMPROVADO

Omissão de receita operacional caracterizada por passivo fictício, apurado no Balanço de 31.12.79, conforme abaixo se demonstra:

CONTA: FORNECEDORES

Saldo constante do Balanço Cr\$1.636.958,00

Total devidamente comprovado " 1.399.013,00

Valor tributável Cr\$ 237.945,00

- VALOR TRIBUTÁVEL DO EXERCÍCIO Cr\$ 429.945,00

X X X

Exercício de 1981 - período-base 1980

01 - EXIGÍVEL NÃO COMPROVADO

Omissão de receita operacional caracterizada por passivo fictício, apurado no Balanço de 31.12.80, conforme abaixo se demonstra:

CONTA FORNECEDORES

Saldo constante do Balanço Cr\$1.963.451,00
Total devidamente comprovado Cr\$1.808.210,00
Valor tributável Cr\$ 155.241,00

02 - CUSTO LANÇADO COMO DESPESA

Frete escriturados como despesa operacional resultando numa subavaliação do estoque final e consequentemente no aumento do custo das mercadorias vendidas:

- VALOR TRIBUTÁVEL Cr\$ 64.581,00

03 - OMISSÃO DE RECEITA

Suprimentos de Caixa pelos sócios PAULO FRANCISCO SÁ VASCONCELOS - GERALDO DOS SANTOS CARVALHO e ORLANDO RANGEL PESSANHA, sem comprovação da efetiva entrega dos numerários à empresa:

- VALOR TRIBUTÁVEL Cr\$505.000,00

04 - OMISSÃO DE RECEITA

Suprimentos de Caixa feitos pelos sócios a título integralização de numerários para aumento de capital:

- VALOR TRIBUTÁVEL Cr\$403.920,00

05 - PAGAMENTOS A PESSOAS FÍSICAS VINCULADAS

Distribuição de lucros caracterizada pela saída de numerário de Caixa a fim de quitar obrigações fictas para com os sócios:

- VALOR TRIBUTÁVEL Cr\$415.000,00

06 - EXIGÍVEL NÃO COMPROVADO

Omissão de receita operacional caracterizada por passivo fictício, apurado no Balanço de 31.12.80, conforme abaixo se demonstra:

CONTA: CONTAS CORRENTES

- VALOR TRIBUTÁVEL Cr\$ 90.000,00

- VALOR TRIBUTÁVEL DO EXERCÍCIO Cr\$1.633.742,00

X X X

1979 - INFRAÇÕES: § 3º do Art. 12 - Dec-Lei 1598/77 com a nova redação dada pelo Inciso II do art. 1º do Dec-Lei nº 1648/78, Arts. 181-"b" 135 - § 1º, 153 e 155-"a", do R.I.R., aprovado pelo Decreto nº 76.186/75.

~~81/80 - INFRAÇÕES: § 3º do Art. 12 - Dec-Lei 1598/77 com a nova redação dada pelo Inciso II do Art. 1º - Decreto-Lei nº 1648/78, Arts. 181-"b" do Decre-~~

to nº 85.450/80, Art. 13 - Dec-Lei 1598/77 regulamentado através do § único do Art. 182 e, Art. 194 -II, ambos do Decreto 85.450/80."

Intimada da formalização da exigência em 12/02/82 (fls. 3-v), a autuada, em 08/03/82, protocolizou a petição impugnatória de fls. 6/15, juntando o demonstrativo de duplicatas a Pagar emitidas em 1979 e pagas em 1980, no montante de Cr\$ 1.493.410,00 (fls. 16/25) e das duplicatas emitidas em 1980 e pagas em 1981, no total de Cr\$ 1.930.186,71 (fls. 26/36).

Em suas alegações de defesa, argumenta, em síntese elaborada pela decisão recorrida:

"- que os suprimentos de caixa foram realizados com as economias próprias dos sócios da firma não existindo omissão de receita;

- que os pagamentos efetuados às pessoas físicas vinculadas referem-se a liquidação do empréstimo tomado pela empresa aos sócios, sendo incabível a tributação. Acrescenta ainda que a legislação aplicada já estava ultrapassada;

- quanto ao exigível não comprovado relativo à conta Fornecedores houve um engano da fiscalização na apuração dos valores a tributar. Anexa relação de duplicatas que compõem a conta Fornecedores;

- que não houve prejuízo à Fazenda Nacional o fato da firma ter escriturado os fretes como despesa operacional, pois o lucro (ou prejuízo) do exercício não alteraria;

- que o exigível não comprovado referente a conta Contas Correntes Credores corresponde a parcela do empréstimo contraído pela empresa e não amortizada."

Em contra-razões (fls. 38/39), a Fiscalização escreveu:

"EXERCÍCIO DE 1980 - PERÍODO-BASE 1979

Item 01 do Auto de Infração:

- A explanação feita pela autuada não invalida a exigência fiscal, uma vez que a efetividade da entrega dos numerários não ficou comprovada, sendo necessário para tal, apresentação de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores com as importâncias supridas, esta é norma pacífica dos Tribunais Administrativos da U

nião.

- Item mantido por insubsistência de provas.

Item 02. do Auto de Infração:

- Conforme explanado no item anterior, não con- segue a autuada comprovar com documentação hábil e idônea, a origem e a efetividade da operação ou transação de que resultaram tais pagamentos aos só- cios, razão pela qual consideramos omissão de re- ceita quando do suprimento do "Caixa" e glosamos as saídas de numerários destinadas às pessoas vin- culadas (Art. 181-"b" do Dec. 76.186).

- Item mantido por insubsistência de provas.

Item 03. do Auto de Infração:

- Apesar do interessado anexar a este uma rela- ção de duplicatas, objetivando comprovar o valor tributável sob a rubrica "Passivo Fictício", esta Fiscalização diligenciou junto ao contribuinte e constatou mais uma vez que o montante tributado es- tá correto, razão pela qual mantemos o item em questão.

EXERCÍCIO DE 1981 - PERÍODO-BASE 1980:

Item 01. do Auto de Infração:

- Conforme já explicitado, diligenciamos e constatamos, uma vez mais, um passivo fictício no valor tributado.

- Item mantido por inexistência de provas.

Item 02. do Auto de Infração:

- Segundo o R.I.R., frete é custo, necessá- rio faz-se esclarecer, entretanto, que ao lançar o valor total dos fretes do período-base como despe- sa operacional, a empresa em pauta gerou a redução do lucro tributável, pois com esse procedimento, conseqüentemente, reduziu o estoque final que fi- cou diminuído do valor do frete. Desta forma, dei- xou de observar, também, o regime de competência, is- to, por si só, constitui meios para a apuração de um maior custo de vendas, implicando em redução do lucro bruto e igual diminuição do resultado do exercício. Fica explícito, portanto, que a glosa corresponde à parte do frete que deverá ser debita- da ao estoque e não constitui custo de vendas des- te exercício. Item mantido pelos motivos expostos.

Item 03. do Auto de Infração:

- Conforme se depreende das peças que compõem este Processo, trata-se de situação idêntica, já abordada em itens anteriores desta apreciação.

Item 04. do Auto de Infração:

- Também não comprova com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da entrega dos numerários

ao "Caixa" da Empresa a esta rubrica, razão pela qual mantemos o item em questão.

Item 05. do Auto de Infração:

- Item idêntico aos já apreciados anteriormente.

Item 06. do Auto de Infração:

- Como não há comprovação da efetividade da entrega dos numerários à empresa, não há como comprovar, como não o fez, também nesta fase, a operação que gerou o exigível da empresa sob a rubrica "Contas correntes", o que caracteriza omissão de receita de igual valor. Item mantido por falta de provas."

Submetidos os autos a apreciação da autoridade julgadora a quo, esta manteve, na íntegra, a exigência fiscal, após consignar, in verbis:

"Considerando que o Auto de Infração foi elaborado de acordo com os dispositivos legais, pois a legislação aplicável é da data da ocorrência do fato gerador;

Considerando que para comprovação dos suprimientos efetuados é necessária a apresentação de documentos hábeis e idôneos coincidentes em datas e valores com as importâncias supridas;

Considerando que o interessado, apesar das alegações apresentadas, não trouxe aos autos documentos que comprovassem a origem dos recursos e a efetiva entrega do numerário à empresa;

Considerando que os pagamentos efetuados as pessoas físicas vinculadas (no caso os sócios), sem documentação comprobatória das operações realizadas, são passíveis de tributação;

Considerando que a importância de Cr\$ 90.000,00 constante no Passivo como Contas Correntes, sem comprovação hábil do efetivo empréstimo a carreta um exigível não comprovado caracterizando, em consequência, uma omissão de receita;

Considerando que a não comprovação pelo interessado da totalidade das obrigações computadas no Balanço, na conta Fornecedores, caracteriza Passivo Fictício, cabendo a tributação sobre a parcela não comprovada;

~~Considerando que o autuante às fls. 38 informa que a diferença apurada na conta Fornecedores está correta, apesar das alegações da recorrente, pois realizou diligência na escrita da empresa após a impugnação;~~

Considerando que o frete integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda estando, portanto, correta a glosa do valor do frete referente as mercadorias em estoque e que foi indevidamente lançado como despesa operacional;

Considerando a informação fiscal de fls. 38/39;

Considerando tudo mais que do processo consta".

Cientificada dessa decisão em 26/08/82 (A.R. de fls. 45) e com ela não se conformando, o sujeito passivo, em 23/09/82, apresentou o apelo de fls. 46/51, que, para melhor conhecimento dos demais integrantes deste Colegiado, passo a ler na íntegra (lê).

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

São tempestivos a impugnação e o recurso; assim, tomo conhecimento do apelo.

Passemos a análise dos itens objeto da autuação.

I - SUPRIMENTOS DE CAIXA

Exercício de 1980 - Cr\$ 96.000,00 (item 01)

Exercício de 1981 - Cr\$908.000,00 (itens 03 e 04)

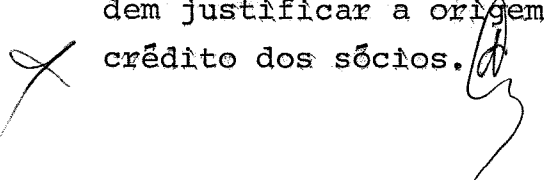
O exame dos autos revela que a firma levou a crédito dos seus sócios, nos exercícios de 1980 e 1981, determinadas importâncias, sem que tenha comprovado a efetiva entrega e/ou origem dos recursos, limitando-se a informar provirem de economias dos sócios.

É indiscutível, segundo reiterada jurisprudência, que qualquer crédito a favor dos sócios exige comprovação hábil, isto é, prova da razão que justifique o crédito, ou seja: no caso de empréstimos, que os recursos foram entregues pelos sócios e tiveram proveniência externa à empresa.

Por outro lado, constitui iniludível indício de omissão de receita o crédito, a título de suprimento, quando se alega ter sido efetivado em dinheiro sem qualquer documento que ampare o lançamento.

Esse indício exige prova robusta que o torne insubsistente e a recorrente nada provou.

A Administração Fiscal e a jurisprudência deste Conselho já assentaram que só a coincidência de datas e valores podem justificar a origem e efetiva entrada externa de recursos para crédito dos sócios.



O crédito a sócios sem a prova da origem e efetiva entrega dos recursos que, desde os primórdios se constituía em presunção hominis, reconhecida em reiterada jurisprudência deste Conselho: hoje foi elevada à categoria de presunção legal de omissão de receita, como expressamente estabelece o art. 12 e seus §§ 2º e 3º do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77, in verbis:

"Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens das operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

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

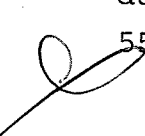
§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrariamente a base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."

Ressalte-se que a escrita somente faz prova quando mantida com observância das disposições legais e comprovada por documentos hábeis, como expressamente estatui o art. 9º, § 1º, do aludido Decreto-lei, textualmente:

"Art. 9º - omissis -

§ 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."

Quanto à obrigatoriedade de individuação e clareza da escrituração já o art. 12 do vetusto Código Comercial (Lei nº 556, de 25/06/1850) 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 IPSI TITULUM CONSTITUIT, ou seja, de que é vedado a qualquer pessoa forjar para si mesma, previamente, as provas do seu direito, concluía que para que a escrita possa fazer prova em favor do seu dono:

"não bastam os livros comerciais ... é sempre indispensável o auxílio de outro elemento estranho aos livros" (JOÃO EUNÁPIO BORGES, in Curso de Direito Comercial Terrestre, Rio 1971, 5a. ed., pág. 239).

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

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

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

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

Por outro lado, é sabido que a Contabilidade como ciência, e, igualmente, a técnica de sua aplicação, integrando a função administrativa de controle, tem como normas balizadoras a rigorosa fidelidade aos fatos de gestão da empresa e o embasamen-



to 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 a propriação, pelos titulares, sócios ou acionistas, de receitas da firma, após haver sonegado o seu ingresso na escrita da sociedade, era o registro na contabilidade da pessoa jurídica de pseudo suprimientos 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 entradas de numerário para aumento de capital ou de pseudo créditos de terceiros.

Não tendo ficado demonstrada a proveniência externa, como o exige o art. 12, § 3º, do Decreto-lei nº 1598/77, e a vetusta jurisprudência mansa e pacífica deste Tribunal Administrativo, é de manter-se a exigência sobre a omissão de receita detectada a través de créditos aos sócios, sem documentação que comprove a proveniência externa dos recursos (exercício de 1980, item 01 do A.I.; exercício de 1981, itens 03 e 04 do A.I.).

II - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Supreendentemente, o autuante e a autoridade julgadora a quo consideraram distribuição disfarçada de lucros o retorno aos sócios (pagamento) da receita omitida e desviada pelos sócios, detectada a partir do crédito aos sócios sem prova da procedência e já tributada, como vimos no item anterior.

A pretensão do Fisco, além de inédita, não tem qualquer lógica ou amparo legal, constituindo-se em autêntico bis in idem.

Portanto, excludo da exigência as parcelas de Cr\$ 96.000,00, no exercício de 1980 (item 02 do A.I.); Cr\$415.000,00 no

exercício de 1981 (item 05 do A.I.).

III - EXIGÍVEL NÃO COMPROVADO EM CONTA CORRENTE.

Pelas razões apontadas no item anterior, também não tem qualquer amparo a pretensão fiscal quanto a este item. Deste modo, excluo da exigência a parcela de Cr\$ 90.000,00 (item 06 do A.I., no exercício de 1981).

IV - EXIGÍVEL NÃO COMPROVADO (PASSIVO FICTÍCIO)

Com relação a este item, o apelante apresentou o demonstrativo de fls. 16 a 36, onde relaciona títulos emitidos em 1979 e pagos em 1980, no valor de Cr\$ 1.493.410,73 e títulos emitidos em 1980 e pagos em 1981, no valor de Cr\$ 1.930.186,71, que, por sinal, é o montante confessado pelo contribuinte na peça impugnatória.

O autuante alega que diligenciou junto ao contribuinte e mantém como comprovado apenas o montante por ele relacionado.

Não relacionou ele quais os títulos que compunham os montantes que considerou comprovados, nem apontou que títulos relacionados pelo contribuinte foram pagos no próprio exercício de sua emissão. Não se deu sequer ao trabalho de justificar porque não aceitava os montantes constantes das relações de fls. 16 a 36.

Portanto, reduzo a base de cálculo de Cr\$ 237.945,00 para Cr\$ 143.548,00, no exercício de 1980 (item 03 do A.I.), e; de Cr\$ 155.241,00 para Cr\$ 33.265,00, no exercício de 1981 (item 01 do A.I.).

V - CUSTO LANÇADO COMO DESPESA

Assiste inteira razão à Fiscalização neste item. O custo do frete referente aos produtos não vendidos integra o inventário

rio. Como o contribuinte não comprovou sequer a relação entre o custo dos produtos inventariados e o frete pago, nem o valor dos produtos inventariados em 31/12/80 que foram vendidos no ano de 1981, não há como calcular o montante da postergação. Mantenho, assim, a tributação sobre a parcela de Cr\$ 64.581,00 (item 02 do A.I., exercício de 1981).

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo as importâncias de Cr\$ 190.397,00 e Cr\$ 626.976,00, nos exercícios de 1980 e 1981, respectivamente.


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR