



MINISTÉRIO DA FAZENDA

DSF

Sessão de 10 de novembro de 1983

ACORDÃO Nº 105-0.539

Recurso nº : 87.599 - IRPJ - EX: DE 1979

Recorrente : CASA DAS LÂMPADAS LTDA.

Recorrido : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM VITÓRIA - ES

OMISSÃO DE RECEITAS - Integralização de capital em dinheiro - A falta de comprovação da efetividade da entrega e da origem dos recursos utilizados pelos sócios na integralização, em dinheiro, do capital subscrito, autoriza a presunção de que são oriundos de anterior omissão de receitas na escrituração da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASA DAS LÂMPADAS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. *gr*

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1983

Pedro Martins Fernandes
PEDRO MARTINS FERNANDES

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

Lauro DoeHLer
LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

10 NOV 1983

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0783/009.067/82-14

RECURSO Nº: 87.599
ACÓRDÃO Nº: 105-0.539
RECORRENTE Nº: CASA DAS LÂMPADAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

CASA DAS LÂMPADAS LTDA. contribuinte domiciliada em Vitória, através de seu patrono constituído mediante instrumento particular de procuração (fls. 13), recorre da decisão do Delegado da Receita Federal naquela cidade (fls. 32/33).

Na decisão supra, aludida autoridade indeferiu a impugnação apresentada pela contribuinte (fls. 09/12), mantendo em consequência o lançamento contestado (fls. 3/3 verso) — pelo qual, no exercício de 1979, período-base de 1978, tributou a parcela de Cr\$ 200.000,00 como omissão de receita caracterizada por integralização de capital sem prova da origem e efetiva entrega dos recursos — sob a seguinte fundamentação:

"Às fls. 09/12, impugna o feito, cujo argumento principal é de que consta do livro "Diário" o débito e crédito de "Caixa" e que o Senhor Hildones, sócio da empresa, tinha condição financeira.

Isto posto e,

Considerando que, não basta ter condição financeira impondo-se a necessidade da prova feita através de documento hábil e idôneo, coincidente em data e valor

Acórdão nº 105-0.539

Considerando que, a empresa não produziu a comprovação desejada, imposta pelas normas pertinentes;

Considerando a informação fiscal de fls. 28/30 e demais elementos processuais."

A informação fiscal a que se reporta essa decisão, prestada pela autuante (fls. 28/30), contestando a impugnação citada, tem o seguinte teor:

"Os Fatos:

A contribuinte através de um de seus sócios, "Hildones Borges", foi intimada a comprovar por meio de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, o efetivo pagamento e a origem dos recursos, constantes nos registros do Livro-Diário, às fls. 73 (anexadas ao processo), como Integralização de Capital em moeda corrente, a importância de Cr\$ 200.000,00.

E, por não ter apresentado nenhum documento comprobatório da origem e efetiva entrega dos recursos, contra a contribuinte foi lavrado o Auto de Infração de fls. 3/5, com reflexo na pessoa física, caracterizado como omissão de receita operacional com base nos Arts. 157 e seu § 1º, 179 e 181 do Decreto nº 85.450/80.

A contribuinte impugnou o crédito tributário com as razões de fls. 10/12, entre as quais se destacam as seguintes.

I

Nos termos do contrato social, Hildones Borges, e Maria do Carmo Ferreira Borges, ficaram devedores da empresa da qual são sócios, "Casas das Lâmpadas Ltda", da importância de Cr\$ 100.000,00 cada um.

II

Na época emitira duas Notas Promissórias de igual valor, com vencimento para 31/12/78.

III

No ano-base de 1978, em que ocorreu o pagamento das referidas Notas Promissórias, o Sr. Hildones, teve uma renda líquida de Cr\$ 237.593,00 e recebeu, ainda, por doação de sua sogra a quantia de Cr\$ 350.000,00 *OK*

Acórdão nº 105-0.539

Do Mérito:

Acórdão nº CSRF/01-0.156.

Capital - Integralização - Cabe à pessoa jurídica provar, com documentos hábeis e idôneos, os registros de sua contabilidade, inclusive os do efetivo ingresso no caixa da empresa e da respectiva entrega pelos subscritores, de numerário para integralização de aumentos de capital, presumindo-se quando não for produzida essa prova, que os recursos tiveram origem em receita omitida na escrituração.

Desta forma, não basta, para comprovar a entrega dos valores em dinheiro, o simples registro na contabilidade da empresa. Tais lançamentos necessitariam de documentação hábil a legitimá-los e, cabe a empresa comprovar que os recursos foram efetivamente entregues pelos seus sócios e que deram entrada no Caixa da Empresa, o que deve ser feito com documentos legalmente adequados à finalidade a que se destinam.

Ressalte-se que, apresentado o documento hábil, estaria comprovado pela empresa não só o efetivo ingresso do numerário em seu caixa, como também, que sua entrega teria sido feita pelos sócios, o que constitui prova da origem desses recursos. Embora seus sócios tivessem disponibilidade financeira conforme alega a contribuinte, não houve comprovação da entrada do numerário na empresa, ficando prejudicada a pretensão da contribuinte.

A sociedade, à sua vez, não deve fazer o lançamento contábil com mera referência ao contrato social, pois o mesmo prova que o sócio assumiu a obrigação de integralizar. Mas nada prova quanto à efetiva integralização.

Isto posto, considerando que a autuada, logrou fazer a comprovação necessária, limitando-se a meras alegações destituídas de prova, proponho que se julgue procedente o feito fiscal.™

Cientificada dessa decisão através de cópia que lhe foi encaminhada conforme termo (fls. 33), recebida de acordo com A.R. datado de 05.05.83 (fls. 34), a contribuinte interpôs recurso a este Conselho, protocolizado em 01.06.83 (fls. 35), no qual pede o cancelamento da exigência, alegando, em resumo: a) que, na constituição da sociedade, em 03.01.77, os sócios integralizaram

Acórdão nº 105-0.539

parte do capital e se comprometeram a integralizar os restantes Cr\$ 200.000,00 no dia 31.12.78, mediante a emissão de notas promissórias; b) que, na data do vencimento, liquidaram, mediante pagamento, a obrigação assumida, conforme registro no livro "Diário"; c) que a disponibilidade financeira dos sócios foi comprovada mediante cópia da declaração de rendimentos do casal; d) que não houve suprimento de caixa mas pagamento de débito com vencimento prefixado; e) que a fiscalização não encontrou qualquer indício que, de acordo com o artigo 181 do RIR/80, permitisse a autuação; f) que a presunção seria admissível se tivesse ocorrido saldo credor de caixa, o que não ocorreu conforme xerocópia da conta "Caixa", extraída do livro Razão, que anexa; g) que a integralização de capital mediante pagamento de nota promissória não pode ser confundida com suprimento de caixa; h) que segundo interpretação da publicação "Atendimento Telefônico", edição 1983, que transcreve, a nota promissória é um título de crédito independente que não se liga ao ato originário de onde proveio; i) que a origem do numerário é a nota promissória; j) que não se configurou a hipótese do artigo 181 do RIR/80, indicado como infringido; l) que não houve estouro de caixa e não existiu necessidade de artifício de suprimento de caixa; m) que falta respaldo legal à autuação.

É o relatório. *dm*

Acórdão nº 105-0.539

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

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

A representação é legítima, eis que lastreada em instrumento particular de procuração que confere poderes bastantes ao signatário do recurso.

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

De acordo com os fatos sumariados no relatório, a recorrente foi autuada porque não comprovou a efetividade da entrega e a origem dos recursos com que dois de seus sócios integralizaram os saldos das respectivas subscrições de capital da empresa.

De início incumbe esclarecer que a entrega de numerário pelos sócios, para a integralização de capital subscrito por eles, nada mais é do que uma espécie do gênero suprimento de numerário, na medida em que, nos dois casos, há registro de entrega de dinheiro à pessoa jurídica e, em contra-partida, a criação de um direito dos sócios que teriam efetuado aquela entrega.

Desta maneira, uma só e a mesma é a solução a ser dada aos casos de suprimentos de caixa ou de integralização de capital em dinheiro, quando a efetividade da entrega e a origem do numerário alegadamente entregue não ficar cabal e indubitavelmente com provada.

Essa a interpretação da legislação de regência, a seguir comentada, que não estabelece qualquer distinção entre um e outro caso, pois a expressão por ela utilizada é a de "recursos de caixa fornecidos à empresa", que abrange as duas hipóteses, pois *dr.*

em ambas há alegada entrega de dinheiro à pessoa jurídica.

Com efeito, rezam os §§ 2º e 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, este último com a redação dada pelo inciso II do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.78:

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

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

Embora não seja matéria sobre a qual versam os presentes autos, transcreveram-se neste voto o teor do § 2º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, que trata de saldo credor de caixa e de exigível fictício, apenas com o objetivo de estabelecer-se um paralelo entre estes e o suprimento de caixa ou integralização de capital em dinheiro de efetiva entrega e origem incomprovadas.

Em relação ao saldo credor de caixa e ao exigível ficto, citado dispositivo legal nada mais fez do que definí-los como indícios de omissão de receita, e erigí-los em presunção legal que autoriza o lançamento do imposto respectivo, ressalvando-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. *gmr*

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

A jurisprudência administrativa e judicial há décadas mantém o entendimento de que a existência, na escrita do contribuinte, de saldo credor de caixa ou de obrigações pagas e não contabilizadas, é indício que conduz à presunção 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 coube a prova de que o dinheiro assim empregado é oriundo de fonte externa e não da própria empresa.

Portanto, quer no período anterior à vigência da norma nova, quando a autuação estava embasada em presunção simples, quer no período posterior a sua vigência, quando o lançamento está alicerçado em presunção legal relativa, o ônus da prova da existência

Acórdão nº 105-0.539

cia de saldo credor de caixa ou de passivo fictício sempre coube e cabe ainda à fiscalização do tributo, e sempre incumbiu ao contribuinte ilidir 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.

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

Com efeito, a autuação, nesses casos, já encontrava lastro jurídico na legislação que trata da "escrituração que deverá abranger todas as operações do contribuinte", consoante determina o artigo 2º da Lei nº 2.354, de 29.11.54, Obrigação aliás, que existe há mais de 133 anos, pois assim já dispunha o artigo 12 do Código Comercial (Lei nº 556, de 25.06.1850). Autuação que já encontrava suporte também no fato de que, inexistindo norma que atribua à escrituração do contribuinte a presunção de veracidade, a ele cabe, naturalmente, o ônus da prova da ocorrência dos fatos contabilizados e de que eles se deram na forma objeto de registro.

Com efeito, a escrituração contábil, que se destina ao registro ordenado dos fatos administrativos ocorridos na empresa, não constitui prova, por si mesma, a favor do contribuinte, mas somente quando lastreada em documentação hábil e idônea que comprove de forma irretorquível os fatos registrados.

É o que preceitua o artigo 2º do Decreto nº 64.657, de 22.05.69, que regulamentou o Decreto-lei nº 486, de 03.03.69, segundo o qual o lançamento deve conter, como elemento integrante, a consignação expressa das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração, documentos esses que a empresa é obrigada a conservar em ordem até a prescrição pertinente aos atos mercantis, de acordo com o disposto no artigo 5º do referido Decreto.

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

Acórdão nº 105-0.539

"§ 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." (destaques da transcrição)

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

Desta maneira, o novo dispositivo legal erigiu em presunção legal relativa uma presunção comum, tornou clara e explícita uma situação que já era aceita mediante a interpretação de dispositivos legais dispersos e especificou e tornou evidente a autorização de lançamento por presunção.

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

De fato, o suprimento de caixa e a integralização de capital em dinheiro feitos por acionista, sócio ou titular de empresa individual constitui-se num direito do supridor contra a respectiva empresa, fato que implica uma relação jurídica entre aquele e esta.

Isso, no caso de sociedade significa uma relação jurídica entre aquela e um de seus membros que, geralmente, detém poderes de representação. Ora, é consabido que a sociedade é um ente criado por lei, mas que não tem capacidade de agir por si mesma, capacidade de que gozam, exclusivamente, as pessoas naturais, observadas as restrições legais quanto aos efeitos jurídicos dos atos destas. *Jm*

Acórdão nº 105-0.539

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 destas — em razão de sua natureza e peculiaridade, estão permanentemente sob a mira da fiscalização.

Aliados à obrigação legal de a pessoa jurídica escri

Acórdão nº 105-0.539

turar todas as operações e de provar que os fatos contabilizados o correram e se deram na forma objeto de registro, esses fatos embasaram a também torrencial, remansosa e vetusta jurisprudência administrativa que sempre entendeu que a falta de comprovação da efetividade da entrega e da origem dos recursos em dinheiro fornecidos à pessoa jurídica é indício de omissão de receita que autoriza o lançamento do imposto correspondente.

Nessa parte, pois, equivoca-se certa doutrina 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 e a integralização de capital em dinheiro, de origem e efetiva entrega incomprovadas, têm todas as características de indício de omissão de receitas.

Com efeito, quando o suprimento de caixa e a integralização de capital em dinheiro correspondem à realidade dos fatos, trata-se de ingresso, na empresa, de recursos de origem externa a esta.

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

Entretanto, quando tais fornecimentos são, pelo menos nominalmente, feitos por integrantes da própria empresa, dadas as possibilidades de distorções da realidade, já focalizadas anteriormente, é natural que tais operações sejam inquiridas de suspeição e seja exigida comprovação cabal da efetiva entrega e da origem dos recursos fornecidos, ônus que, como já se ressaltou, a lei atribui claramente à empresa. *jm*

Acórdão nº 105-0.539

Com efeito, a nova norma atribui à empresa, de forma inequívoca, o ônus da prova da efetiva entrega e da origem do numerário suprido, e a sua produção é perfeitamente possível, o que deve ser feito de forma a não permitir qualquer dúvida.

Ora, se a produção dessa prova é possível e se a pessoa jurídica, que tem 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 fornecidos não tiveram a alegada origem externa à empresa, mas que são oriundos desta, e configuram receita omitida.

Essa certeza advém do fato de que, somente no caso de provirem de fonte interna da empresa, é que a prova da origem externa desses recursos seria impossível de ser produzida de maneira irretorquível.

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

Essa prática é tão habitual, que já se disse que é comum encontrar empresas em difícil situação econômico-financeira, cujos integrantes desfrutam de invejável patrimônio e não encontram dificuldades nessa área.

No que pertine, portanto, aos suprimentos de caixa e integralização de capital em dinheiro, a legislação nova, de uma parte, consagrou o que a jurisprudência administrativa há décadas já admitia, ou seja a tributação por indícios; e, de outra parte, nada mais fez do que formular um critério de arbitramento de receita omitida com base no valor dos recursos de caixa fornecidos, nos casos em que não for comprovada a efetividade da entrega e a origem destes. JM

Acórdão nº 105-0.539

Mas, daí a entender, 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 fornecidos, quando incomprova da a efetividade da entrega e a origem destes, vai uma distância muito grande.

Com efeito, segundo DE PLÁCIDO E SILVA ("in" Vocabulário Jurídico, Forense, 1a. edição, 1963, vol. II, pág. 817/818):

"Indício. Do latim "indicium" (rastro, sinal, vestígio), na técnica jurídica, em sentido equivalente a presunção, quer significar o fato ou a série de fatos, pelos quais se pode chegar ao conhecimento de outros, em que se funda o esclarecimento da verdade ou do que se deseja saber." (os grifos não são do original)

Desta forma, indício é, antes de mais nada, um ou mais fatos que, através de raciocínio lógico, podem conduzir ao conhecimento de outro ou de outros fatos.

Tratando-se de matéria fenomenológica, os fatos simplesmente existem ou não, independentemente de qualquer disposição legal. A lei somente adentra essa matéria quando, por presunção, estabelece que um fato que existe deve ser considerado como não existente, ou que um fato que não existe deve ser tido como não existente, ou, ainda, quando pretende que os fatos produzam efeitos jurídicos diferentes daqueles que lhes 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 rea-*gm*

Acórdão nº 105-0.539

lidade 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 e a integralização de capital em dinheiro, quando não comprovada a efetividade da entrega e a origem dos recursos supridos, são indícios de omissão de receita, ao erigi-los em critérios legais de arbitramento dessa omissão.

Com efeito, obedece ao melhor raciocínio lógico o entendimento de que, se o valor do suprimento de caixa e da integralização de capital em dinheiro de efetiva entrega e origem incomprovadas podem servir de base para arbitramento de receita omitida é porque, nesse caso, eles também são indícios 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 e as integralizações de capital em dinheiro de seus acionistas, sócios ou titular, sem qualquer consequência para essa irregularidade, o que *dm*

Acórdão nº 105-0.539

equivaleria a prestar-se a escrituração das empresas a fazer prova a seu favor mesmo sem lastro em documentação hábil e idônea, o que colide com o disposto no § 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77.

Além do mais, reza o aludido § 3º que a omissão de receita deve ser provada por indícios na escrituração da pessoa jurídica ou qualquer outro elemento de prova, sem qualquer restrição quanto a esses indícios ou elemento de prova.

Ora, o suprimento de caixa e a integralização de capital em dinheiro de efetiva entrega e origem incomprovadas são indícios de omissão de receita e a verificação dessa irregularidade tem por local justamente a escrituração da empresa.

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

Entendimento diferente somente seria aceitável se o legislador tivesse feito referência expressa a outros indícios na escrituração, o que permitira 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 esta estabelecendo distinção onde a lei não distinguiu, ferindo assim consagrado princípio de hermenêutica.

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

"Provada, por integralização de capital em dinheiro de efetiva entrega e origem incomprovadas, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor des-

Acórdão nº 105-0.539

ses recursos se fornecidos à empresa por administradores, sócios de sociedade não anônima, titular de empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia."

Como se vê não há qualquer impropriedade em se considerar o suprimento de caixa e a integralização de capital em di-
nheiro de origem e efetiva entrega incomprovadas como indícios de
omissão de receitas e, ao mesmo tempo, adotar o valor desses forne-
cimentos como medida dessa mesma omissão.

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

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

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

Ressalta, entretanto, que a receita omitida, apurada
quer pela forma direta, quer pela indireta, pode, desde logo, ser
perfeitamente quantificável, o que dispensa qualquer modalidade de
arbitramento dessa omissão. *gr*

Acórdão nº 105-0.539

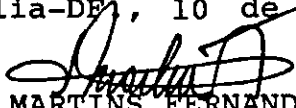
À vista disso, a modalidade de arbitramento introduzida pelo citado § 3º, na prática, não encontraria aplicação, mesmo porque não seria o caso de aplicá-lo nos casos de saldo credor de caixa e de exigível fictício, não só porque, nesse caso, também perfeitamente quantificável a omissão de receita, como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

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

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

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se negar provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte. *fm*

Brasília-DF, 10 de novembro de 1983


PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR