



MINISTÉRIO DA FAZENDA

OLS

Sessão de 09 de dezembro de 19 83.

ACORDÃO Nº 105-0.602

Recurso nº 87.645 - IRPJ - EXS: DE 1980 e 1981

Recorrente D. SANTOS & PAULO LTDA.

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM CAMPINAS (SP)

OMISSÃO DE RECEITAS - Suprimentos de Caixa - A falta de comprovação da origem e da efetiva entrega de recursos de caixa fornecidos pelos sócios da pessoa jurídica autoriza a presunção de que são oriundos de anteriores omissões de receita na respectiva escrituração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por D. SANTOS & PAULO LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação, no exercício de 1981, a parcela de Cr\$ 200.000,00, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. *gm*

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1983

PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE E RELATOR

LAURO DOEHLER

VISTO EM

SESSÃO DE: 09 DEZ 1983

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

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. *gm*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0830/002.130/81-80

RECURSO Nº: 87.645

ACÓRDÃO Nº: 105-0.602

RECORRENTE: D. SANTOS & PAULO LTDA.

R E L A T Ó R I O

D. SANTOS & PAULO LTDA., contribuinte domiciliada em Bragança Paulista, recorre a este Conselho (fls. 63/67), da decisão do Delegado da Receita Federal em Campinas (fls. 55/59).

Na decisão supra, aludida autoridade deferiu, parcialmente, as impugnações apresentadas pela contribuinte (fls. 24/24 verso e 50/53), mantendo, porém, os lançamentos contestados (fls. 20/verso, e 46/46 verso), na parte em que, nos exercícios de 1980 e 1981, períodos-bases de 1979 e 1980, foram tributadas as parcelas configuradas em empréstimos de sócios, de origem e efetiva entrega incomprovadas, de acordo com os respectivos relatório e fundamentação a seguir transcrita:

"Por meio de petição de fls. 24 a interessada impugna a exigência expressa pelo auto de infração de fls. 20, lavrado em virtude da exigência de suprimentos de origem não comprovada, que perfazem um total de Cr\$ 150.000,00; alega em síntese que o suprimento de Cr\$ 40.000,00 efetuado em 29.10.77 foi feito por pessoa não sócia ou administradora da empresa; com relação às parcelas de Cr\$ 30.000,00 e Cr\$ 20.000,00, de suprimentos feitos em janeiro e outubro, de 1979, alega que a pequenez da empresa não permite a movimentação de conta bancária, e que tais suprimentos *gm*

Acórdão nº 105-0.602

teriam origem em cheques emitidos pelos supridores. Não se manifesta com relação às parcelas de Cr\$ 20.000,00 e Cr\$ 40.000,00 de suprimentos feitos por Daniel Santos Júnior.

Em fls. 33 e 33 vº o autuante se manifesta pela exclusão, da exigência, de algumas parcelas.

Determinada diligência para verificação da origem dos recursos supridos (fls. 34), foram acrescidos aos autos o termo de fls. 35 e os documentos de fls. 36 a 43.

Por fls. 44 e 45 verifica-se que o processo fora encaminhado à ARF/Bragança Paulista, em virtude da autuada ter manifestado intenção de desistir da impugnação e efetuar o pagamento.

Em fls. 46 encontra-se auto de infração que retifica e ratifica o de fls. 20, incluindo-se como tributável parcela de Cr\$ 200.000,00 relativa a suprimento feito em 30/04/80 por Omar Diniz Paulo, e excluindo-se a parcela de Cr\$ 40.000,00 de suprimento feito em 29/10/77 por Eriberto Curci.

Na impugnação de fls. 50 a 53 a autuada alega, em síntese:

a) que a parcela de Cr\$ 40.000,00 de suprimento feito em 29/10/77 por Eriberto Curci havia sido aceita pelo fisco como legítima e portanto não tributável;

b) que o empréstimo de Cr\$ 200.000,00 feito em 30/04/80 pelo sócio Omar Diniz Paulo à empresa tem como comprovação os documentos de fls. 7, 12, 13 e 14, que consistem em cópias de cheques e de contratos de empréstimo;

c) que as parcelas de Cr\$ 30.000,00 e de Cr\$ 20.000,00, de suprimentos feitos respectivamente em 31/01/79, e 31/10/79, pelo sócio Omar Diniz Paulo, também haviam sido aceitas pelo fiscal como de origem comprovada, conforme informação de fls. 33;

d) que a partir da referida informação fiscal e do encaminhamento do processo para o

preparo do julgamento, tal processo passou a percorrer um caminho nebuloso, ilógico e incoerente, pelo fato de ter sido lavrado o auto de fls. 46, incluindo parcela não tributada no auto de fls. 20 e mantendo a tributação de parcelas que a fiscalização havia opinado pela respectiva exclusão;

e) finalmente, pede seja a exigência julgada improcedente, considerando-se na decisão tanto a sua defesa anterior como a primeira informação fiscal, e como comprovantes da origem dos suprimentos os documentos apresentados e constantes do processo.

Em fls. 54 o autuante se manifesta pela manutenção da exigência.

É o relatório.

Relativamente ao auto de infração de fls. 20, consigne-se que, uma vez formalizada a pretensão fiscal, somente as autoridades com competência jurisdicional administrativa ou judicial, poderão reduzir ou excluir: a matéria tributável, a base de cálculo, as alíquotas utilizadas, ou sujeito passivo da relação jurídica. Assim sendo, é incabível a exclusão pela fiscalização da parcela de Cr\$ 40.000.00 referente ao suprimento feito em 29/10/77 por Eriberto Curci, antes dos autos virem a julgamento.

Impõem-se, dessa forma, o saneamento do processo, por meio do julgamento tanto da exigência fiscal expressa pelo auto de infração de fls. 46, como também daquela representada pelo auto de fls. 20, na parte não incluída no referido auto de fls. 46.

A seguir são analisadas cada uma das seis parcelas incluídas na autuação como suprimentos de caixa, e tributadas por insuficiência de comprovação da origem dos numerários que propiciaram tais suprimentos:

Suprimento de Cr\$ 40.000.00, feito em 29/10/77, por Eriberto Curci: por se tratar de empréstimo feito por pessoa que não é sócia ou administradora da empresa, é de ser excluída da exigência fiscal, tendo em conta ainda a comprovação de fls. 4.

Suprimento de Cr\$ 30.000,00, feito em 31/01/79, por Omar Diniz Paulo, sócio-gerente

Acórdão nº 105-0.602

da autuada: além de inexistir coincidência entre os valores dos cheques de fls. 28, 29 e 30 com o total do suprimento, não foi feita prova da origem do numerário que possibilitou os depósitos bancários que suportaram os referidos cheques.

Suprimento de Cr\$ 20.000,00, feito em 31/10/79, por Omar Diniz Paulo: além dos cheques de fls. 31 e 32 terem sido emitidos na forma "ao portador", inexistente também comprovação da origem do numerário que possibilitou o depósito bancário de onde foram sacados.

Suprimento de Cr\$ 20.000,00, feito em 31/10/79, por Daniel Santos Júnior: inexistente comprovação da origem do numerário que possibilitou tal suprimento.

Suprimento de Cr\$ 40.000,00, feito em 31/01/80, por Daniel Santos Júnior: inexistente comprovação da origem do numerário que possibilitou este suprimento.

Suprimento de Cr\$ 200.000,00, feito em 30/04/80, por Omar Diniz Paulo: inexistente comprovação da origem do numerário que possibilitou o depósito bancário de onde foram sacados os cheques de fls. 7 e 12.

Isto posto, e,

CONSIDERANDO que, consoante copiosa e pacífica jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, considera-se como receita omitida pela pessoa jurídica o valor dos suprimentos a ela feitos por sócios e/ou administradores, quando não existir comprovação, por meio de documentação idônea, hábil e coincidente em datas e valores, da origem do numerário que tenha propiciado tais suprimentos;

CONSIDERANDO que o empréstimo de Cr\$ 40.000,00 feito em 29/10/77 à empresa, pelo Sr. Eriberto Curci, deve ser excluído da exigência fiscal, uma vez que o referido senhor não é sócio ou administrador da autuada;

CONSIDERANDO que, para os demais suprimentos, inexistente no processo comprovação, com documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores, da origem do numerário que tenha propiciado tais empréstimos; *gh*

Acórdão nº

105-0.602

CONSIDERANDO que as demais alegações da autuada, de que é uma pequena empresa, não possuindo escrituração contábil sofisticada e nem efetuando movimento bancário, são irrelevantes no caso para elidir a exigência fiscal."

Cientificada dessa decisão através de cópia que lhe foi encaminhada anexa à respectiva intimação (fls. 60), recebida conforme A. R. datado de 16.05.83 (fls. 61), a contribuinte interpôs recurso a este Conselho, protocolizado em 14.06.83 (fls. 62), no qual pede o cancelamento da exigência, alegando em resumo: a) que, dadas as dificuldades por que passou a empresa, foi obrigada a socorrer-se de empréstimos obtidos de seus sócios, no total de 5, 4 dos quais foram resgatados dentro dos respectivos exercícios; b) que essas operações foram revestidas das formalidades legais mediante assinatura de contratos e emissão de cheques na maioria das vezes; c) que os supridores comprovaram que possuíam capacidade financeira para conceder esses empréstimos; d) que a decisão recorrida, ao indeferir as impugnações apresentadas pela ora recorrente, entendeu não comprovada a origem do numerário registrado como empréstimos de seus sócios; e) que a mesma decisão julgou comprovada a efetiva entrega do numerário à empresa pelos sócios supridores; f) que inexistente lei que obrigue a pessoa física a ter controle de seu movimento financeiro, conforme decidido em Acórdão da Segunda Câmara desse Conselho cuja cópia anexa; g) que a declaração de bens, que integra a de rendimentos, deve ser aceita como comprovante da disponibilidade de recursos, e se merece fé a favor da administração tributária deve merecer fé também a favor do declarante; h) que, em relação ao empréstimo de 31/10/79, anexa cópia do contrato firmado na ocasião, pelo qual se comprova que a maior parte foi feita através de cheques e a sua origem se comprova pelo demonstrativo baseado em sua declaração de rendimentos e de bens, que demonstra a existência de disponibilidades em excesso; i) que, a respeito do empréstimo datado de 31.10.79, feito pelo sócio Omar, embora os cheques sejam ao portador, verifica-se que foram compensados, o que significa que foram entregues à firma e passados por esta a terceiros, e a sua origem está demonstrada da mesma forma da do anterior; j) que, a propósito do em-

Acórdão nº 105-0.602

préstimo de mesma data, feito pelo sócio Daniel, comprova-se que o mesmo possuía disponibilidades suficientes através de sua declaração de rendimentos, que se merecem fé para permitir a cobrança do imposto devem merecer fé também a favor do contribuinte; l) que, em referência ao empréstimo datado de 31.01.80, comprova-se também a capacidade financeira do supridor através da renda mensal calculada com base em sua declaração de rendimentos, adicionada das disponibilidades consignadas em sua declaração de bens; m) que, no pertinente ao empréstimo datado de 24.04.80, e não 30.04.80 como consta do processo, comprova-se, com os documentos anexos, que o sócio supridor obteve empréstimos de Cr\$ 200.000,00 em 09 desse mês, depositados em sua conta bancária no dia seguinte, de onde foram sacados mediante cheques entregues à firma; n) que o mesmo sócio comprova ter vendido, no dia 15.04.80, um veículo por Cr\$ 80.000,00 que serviram para aumentar suas disponibilidades e conforme se comprova com o documento anexo; o) que o último empréstimo deveria ter sido feito diretamente pelos mutuantes à recorrente, mas estes preferiram que o empréstimo fosse feito em nome do sócio supridor; p) que, além desses valores o sócio supridor dispunha ainda da renda mensal relativa a vários meses e correspondente a pro-labore, aluguéis, etc.

Com o recurso, a contribuinte carrou aos autos os seguintes documentos, todos em xerocópias não autenticadas, além do demonstrativo das disponibilidades do sócio Omar (fls. 68/69): declarações de rendimentos e de bens de sócios supridores (fls. 70/70 verso, 72/72 verso, 76, 79/79 verso e 97/97 verso); contratos relativos aos empréstimos, firmados entre a recorrente e os sócios supridores (fls. 73, 75, 77, 81/85 e 87); cheques emitidos pelos supridores (fls. 74, 78, 86 e 88); cheques emitidos nominalmente ao sócio Omar por Rubens Domingues de Faria e Romeu Turri (fls. 90 e 92); notas promissórias emitidas pelo sócio Omar a favor dos referidos senhores (fls. 91 e 93); recibo de depósito em nome do sócio Omar em que constam os cheques emitidos pelos srs. Rubens e Romeu (fls. 94); e recibo de venda de automóvel do sócio Omar (fls. 96).

É o relatório. *qvr*

Acórdão nº 105-0.602

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso interposto encontra guarida no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, cujo prazo foi cumprido pela recorrente.

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

De acordo com os fatos sumariados no relatório, a recorrente foi autuada por omissão de receita configurada em suprimientos de caixa efetuadas por seus sócios.

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."

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

Acórdão nº 105-0.602

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.

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 os recursos assim utilizados.

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 cla-

Acórdão nº 105-0.602

ras no processo. A fiscalização tributária cabe a prova da existência do 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 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*

Acórdão nº 105-0.602

de 22/05/69, que regulamentou o Decreto-lei nº 486, de 03/03/69, segundo o qual o lançamento deve conter, como elemento integrante, a consignação expressa das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração, documentos esses que a empresa é obrigada a conservar em ordem até a prescrição pertinente aos atos mercantis, de acordo com o disposto no artigo 5º do referido Decreto.

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

"§ 1º. A escrituração mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos habeis, 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, quando não comprovada a efetividade da entrega e a origem dos recursos assim aplicados.

De fato, os suprimentos de caixa feitos por acionista, sócio ou titular de empresa individual constituem-se um direito do supridor contra a respectiva empresa, fato que implica uma 

Acórdão nº 105-0.602

relação jurídica entre aquele e esta.

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

Na hipótese de empresa individual, a relação jurídica tem como partes, de um lado, o respectivo titular, como pessoa natural, e, de outro lado, uma ficção criada pela legislação tributária e representada pela firma ou 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, dada a natureza humana, é comum a pessoa física escolher os seus próprios interesses, mesmo que isso resulte em prejuízo para aquela.

Ressalte-se que hipóteses existem em que as distorções não implicam colisão de interesses mas até 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

Acórdão nº 105-0.602

pelo maior valor de seu direito contra aquela.

Tais relações — que deveriam merecer especial atenção com referência a sua cabal comprovação, e que, ao contrário, são 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 es- criturar todas as operações e de provar que os fatos contabiliza- dos ocorreram 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 e fetividade da entrega e da origem dos recursos em dinheiro forneci- dos à pessoa jurídica é indício de omissão de receita que autoriza o lançamento do imposto correspondente.

Nessa parte, pois, equivoca-se certa doutrina quan- do refere que a orientação jurisprudencial tradicional utiliza o suprimento de caixa como medida da receita omitida, quando, na rea- lidade, toda a jurisprudência administrativa considera tal irregu- laridade como indício de omissão de receita, quando não comprovada a efetividade da entrega e a origem dos recursos supridos.

De fato, os suprimentos de caixa de origem e efeti- va entrega incomprovadas, têm todas as características de indícios de omissão de receitas.

Com efeito, quando os suprimentos de caixa corres- pondem 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 ob- tidos junto a 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. *flr*

Acórdão nº 105-0.602

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 inquinadas 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.

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

Ora, se a produção dessa prova é possível e se a pessoa jurídica, que tem o ônus legal de produzi-la, não o faz, por que 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 ganhar mais".

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

Acórdão nº 105-0.602

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

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 incomprovada a efetividade da entrega e a origem destes, vai uma distância muito grande.

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

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

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

Tratando-se de matéria fenomenológica, os fatos simplesmente existem ou não, independentemente de qualquer disposição legal. A lei somente adentra essa matéria quando, por ficção ou presunção, estabelece que um fato que existe deve ser considerado como não existente, ou que um fato que não existe deve ser tratado como 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, natural-*ch*

Acórdão nº 105-0.602

mente, os efeitos que lhe são próprios, ou simplesmente não existem.

De ressaltar-se que, em todos os ramos do Direito, tanto a Lei material, como a Lei formal, comumente não 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 os suprimentos de caixa quando não comprovada a efetividade da entrega e a origem dos recursos supridos, são indícios de omissão de receita, ao erigí-lo 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, 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, cons_g

Acórdão nº 105-0.602

tatado 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 da pessoa jurídica ou qualquer outro elemento de prova, sem qualquer restrição quanto a esses indícios ou elemento, de prova.

Ora, os suprimentos de caixa 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 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. *gmm*

Acórdão nº 105-0.602

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

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

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

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

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

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

Acórdão nº 105-0.602

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.

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 nas hipóteses de saldo credor de caixa e de exigível fictício, não só porque, nestas, também perfeitamente quantificável a omissão de receita, como também porque, já erigidos em presunção, não podem ser novamente reduzidos à indícios.

Desta maneira, resulta claro que tal arbitramento somente seria aplicável naquelas hipóteses 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.

Em referência ao empréstimo de Cr\$ 30.000,00, datado de 31/01/79, nem os esclarecimentos prestados na fase de fiscalização, nem as alegações das impugnações ou do recurso comprovam a origem do numerário suprido. Com efeito, o que se provou é que o sócio supridor efetuou pagamento de obrigações da empresa com cheques emitidos contra sua conta bancária particular. Mas isso não prova que os recursos depositados nessa conta tiveram origem outra que não a receita omitida na empresa e nem a operação em que foram obtidos esses recursos pelo sócio supridor. Aliás, aludida conta bancária, somente no mês de abril de 1980 recebeu depósitos em valor aproximado de Cr\$ 635.000,00, superior ao montante de recursos declarados no exercício de 1981, no montante de Cr\$ 544.000,00. O demonstrativo elaborado com base na declaração de bens não prova a

Acórdão nº 105-0.602

favor do sócio declarante e supridor, por ter sido esta firmada pe lo próprio, que não pode constituir prova a seu favor. O contrato também não prova a origem dos recursos supridos, e não se presta ao exame da sua contemporaneidade com os fatos, por ter sido apresentada xerocópia não autenticada ao invés do original, e, além de não estar com as firmas reconhecidas, somente foi apresentado em 14/06/83, não havendo prova de que existia anteriormente.

A propósito do empréstimo de Cr\$ 20.000,00, datado de 31/10/79, o mesmo ocorre. No caso, sequer há prova de que os cheques emitidos pelo sócio Omar tenham sido aplicados em benefício da firma, pois foram emitidos ao portador, em data de 22/10/79, e apenas um deles foi liquidado através de compensação bancária, não constando, porém o seu beneficiário. Não estão comprovadas a o peração em que o sócio supridor obteve esse valor nem a efetiva en trega à empresa.

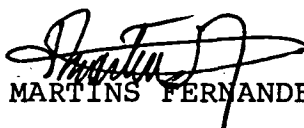
A propósito do suprimento de Cr\$ 20.000,00, efetuado na mesma data do anterior, pelo sócio Daniel, a declaração de rendimentos e de bens deste não constitui prova a seu favor, nem comprova a operação em que o supridor obteve esses recursos e a en trega destes à firma, o mesmo ocorrendo no que tange ao empréstimo do mesmo sócio, datado de 31/01/80.

No que respeita ao empréstimo datado de 30/04/80, o sócio supridor comprova que obteve os recursos através de empréstimos de terceiros, mediante cheques depositados em sua conta corrente bancária; a entrega desses recursos foi comprovada mediante a emissão de cheques pelo sócio supridor, um deles em nome de seu contador para quitação de dívida para com o mesmo e por este endossado, e outro mediante endosso da firma no verso (fls. 85/95). Nessa parte, portanto, estão comprovadas a origem e a efetiva entrega dos recursos à empresa, condições estabelecidas pela legislação es pecífica para ilidir a presunção de omissão de receitas, razão por que deve ser excluída da tributação a parcela correspondente de Cr\$ 200.000,00. *gm*

Acórdão nº 105-0.602

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, para excluir da tributação, no exercício de 1981, a parcela de Cr\$ 200.000,00. *fm*

Brasília-DF, 09 de dezembro de 1983



PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR