



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ESB

Sessão de 09 de dezembro de 1983

ACORDÃO Nº 105-0.601

Recurso nº - 87.640 - IRPJ - EXS: DE 1979 e 1980

Recorrente - CAMP - CENTRO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA PORTOFELICENSE S/C LTDA.

Recorrido - DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SOROCABA - SP

OMISSÃO DE RECEITAS - Suprimentos de caixa e integralização de capital em dinheiro - A falta de comprovação da origem e da efetiva entrega de recursos em dinheiro, fornecidos à empresa pelos sócios com a finalidade de suprir o caixa ou integralizar capital subscrito, autoriza a presunção de que são oriundos de anterior omissão de receitas nos registros contábeis. A presunção é ilidida no caso de integralização de capital em dinheiro, na data da alteração do contrato social, por sócio admitido nessa mesma ocasião.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CAMP - CENTRO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA PORTOFELICENSE S/C 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 1979, a parcela de Cr\$ 50.000,00, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1983


PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM


LAURO DOEHLER

SESSÃO DE: 09 DEZ 1983

- - PROCURADOR DA FAZEN-
DA 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. *dmr*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0855/008.008/83-00

RECURSO Nº: - 87.640

ACÓRDÃO Nº: - 105-0.601

RECORRENTE: - CAMP - CENTRO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA PORTOFELICENSE S/C LTDA.

R E L A T Ó R I O

CAMP - CENTRO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA PORTOFELICENSE S/C LTDA., contribuinte domiciliada em Porto Feliz, através de procurador constituído mediante instrumento particular de mandato (fls. 52), recorre a este Conselho (fls. 24/30), da decisão, por delegação de competência, do Chefe da Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Sorocaba (fls. 20/21).

Na decisão supra, aludida autoridade indeferiu a impugnação apresentada pela contribuinte (fls. 14/15), mantendo, em consequência, o lançamento contestado (fls. 11/11 verso), no qual a infração autuada está assim descrita e capitulada:

"Intimada a empresa a comprovar os suprimentos de caixa no montante de Cr\$. 300.434,00, quanto a origem e efetiva entrega do numerário, conforme Termo de Intimação datado de 19.01.83, que fica fazendo parte integrante deste processo, em resposta, carta de 28.01.83, alegou o responsável pela escrita contábil que os sócios fizeram os suprimentos em moeda corrente e que as declarações de bens se acham a disposição, com o capital tributado na devida época.

Assim, os valores supridos são considerados Omissão de Receita Operacional, com base nos artigos 135, § 1º, 153, 154 e 155, "a", todos do RIR/75, a provado pelo Decreto nº 76.186/75 e artigo 12, 3º *gm*

Acórdão nº 105-0.601

do Decreto-Lei nº 1598/77, conforme se demonstra a seguir:

1. EXERCÍCIO DE 1979, ANO-BASE DE 1978

Omissão de Receita Operacional Cr\$ 300.434,00
(-) Prejuízo apurado Cr\$ 158.973,00
Lucro a tributar Cr\$ 141.461,00

2. EXERCÍCIO DE 1980, ANO-BASE DE 1979

Lucro apurado Cr\$ 214.646,00
Compensação indevida Cr\$ 214.646,00
Valor a tributar a 35% Cr\$ 214.646,00

Quanto a compensação indevida, foram infringidos os artigos 64, §§ e 67, I, "c" do Decreto-Lei nº 1598/77, gerando um crédito tributário em favor da Fazenda Nacional da ordem de Cr\$ 1.023.942,00 (um milhão vinte e três mil novecentos e quarenta e dois cruzeiros), já incluídos os encargos de correção monetária e multa, tudo como está demonstrado no verso deste Auto de Infração."

A parcela tributada, consoante o termo de intimação nº 1 (fls. 2), se refere a Cr\$ 200.000,00 integralizados em dinheiro pelos sócios no aumento de capital realizado em 30.11.78; Cr\$ 50.000,00 integralizados também em dinheiro por sócio admitido na mesma ocasião; e Cr\$ 50.434,00 relativos a empréstimo feito à empresa por um de seus sócios.

Na impugnação, a contribuinte apenas alegou que o suprimento de caixa e a integralização de capital foram feitos em dinheiro, fatos que estão registrados em sua contabilidade e que esses valores foram tributados nas declarações de rendimentos dos sócios, estas e aquela examinadas pelo autuante.

O decisório de primeiro grau está embasado na seguinte fundamentação:

"CONSIDERANDO que o interessado não carreeou ao processo elementos concretos que permitissem elidir a conclusão levada a efeito pela fiscalização;

CONSIDERANDO que o impugnante, através da fragilidade das alegações, não fez prova convin-

Acórdão nº 105-0.601

cente dos fatos alegados, permanecendo os valores levantados pela fiscalização."

Cientificada dessa decisão através de cópia que lhe foi encaminhada anexa à respectiva intimação (fls. 22), recebida conforme A.R. datado de 19.05.83 (fls. 23), a contribuinte interpôs recurso a este Conselho, protocolizado em 17.06.83 (fls. 53), no qual pede seja cancelada a exigência, alegando, em resumo: a) que o empréstimo feito por seu sócio deveu-se à receita insuficiente da empresa e destinou-se ao pagamento de duplicata de fornecedor, conforme registro na contabilidade; b) que o suprimento de caixa, porque "é remédio jurídico previsto na legislação contábil", segundo autor e obra que cita e transcreve parcialmente, não pode ser interpretado como omissão de receita; c) que a insuficiência de caixa foi apenas temporária, pois o empréstimo foi tomado e pago pela empresa dentro do mesmo exercício financeiro, quando as disponibilidades de caixa o permitiram; d) que o pagamento do empréstimo pela empresa também está devidamente registrado na respectiva contabilidade; e) que se a fiscalização, examinando toda a documentação da recorrente, não encontrou qualquer irregularidade, deve aceitar como boa a sua escrituração na parte em que trata do suprimento de caixa; f) que essa a correta aplicação do § 3º, do artigo 12, do Decreto-lei nº 1.598/77; g) que os lançamentos contábeis são provas suficientes e por eles fica comprovadamente demonstrado o suprimento de caixa; h) que é absurdo confundir aumento de capital com suprimento de caixa; i) que se assim fosse, toda empresa que se constituísse estaria omitindo receita; j) que a distinção entre suprimento de caixa e aumento de capital é feita pelo autor que cita na obra que transcreve parcialmente; l) que estando o aumento de capital previsto na legislação contábil-fiscal, não pode ser interpretado como omissão de receita; m) que o aumento de capital em dinheiro somente poderá ser feito com recursos advindos dos sócios, fatos previstos em lei; n) que não se pode pretender que o sócio, mesmo possuindo disponibilidades tenha que tomar um empréstimo para aumentar o capital; o) que ilidida a tributação no exercício de 1979, o mesmo destino terá a do exercício seguinte, no qual apenas foi glosada a compensação do prejuízo declarado no anterior.

É o relatório. *SM*

Diret

Acórdão nº 105-0.601

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso interposto encontra fundamento 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, merece reforma parcial 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 seus sócios fizeram suprimentos de caixa e integralizaram os valores das respectivas subscrições de aumento de capital da empresa.

De início incumbe esclarecer que a entrega de numeração pelos sócios, para a integralização de capital subscrito por eles, nada mais é do que uma espécie do gênero suprimento de numeração, 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 da aos casos de suprimentos de caixa ou de integralização de capital em dinheiro, quando a efetividade da entrega e a origem do numeração 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 dm

Acórdão nº 105-0.601

caixa fornecidos à empresa", que abrange as duas hipóteses, porque em ambas há alegada entrega de dinheiro à pessoa jurídica.

Com efeito, rezam os §§ 2º e 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1598, 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 de 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 fictício, citado dispositivo legal nada mais fez do que defini-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 ou tra origem que não a receita auferida pela própria empresa e omitida nos respectivos registros contábeis. *cm*

Acórdão nº 105-0.601

A lei nova, contudo, ~~tem~~ 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 proceso fiscal, efetuar a prova de que o numerário utilizado teve origem diversa.

As posições, portanto, sempre foram bastante claras no processo. A fiscalização tributária cabia e 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 de

Acórdão nº 105-0.601

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 conbilizados 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: *JM*

Acórdão nº 105-0.601

"§ 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)

Portanto, 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 105.0.601

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, 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 escri-^{gr}

Acórdão nº 105-0.601

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, equivocou-se certa doutrina quando refere que a orientação jurisprudencial tradicional utiliza o suprimimento de caixa e a integralização de capital em dinheiro como medidas da receita omitida, quando, na realidade, toda a jurisprudência administrativa considera tais irregularidades como indícios de omissão de receita, quando não comprovada a efetividade da entrega e a origem dos recursos supridos.

De fato, o suprimimento 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 suprimimento 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 suprimimento 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 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. *dmf*

Acórdão nº 105-0.601

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

Ora, se a produção dessa prova é possível e se a pessoa jurídica, que tem o ônus legal de produzi-la, não o faz, porque não pode ou porque não quer, fica de meridiana forma patenteada a certeza de que os recursos 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. *dm*

x: 5/

Acórdão nº 105-0.601

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 certa ou provavelmente existe deve ser considerado como não existente, ou que um fato que certa ou provavelmente não existe deve ser tido 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, 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, quicã único, de definição legal de indícios. *dm*

Acórdão nº 105-0.601

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 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 os valores 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

Acórdão nº 105-0.601

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 elementos 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 receitas 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.

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

"Provada, por suprimento de caixa ou integralização de capital em dinheiro de efetiva entrega e origem incomprovadas a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor desses recursos se fornecidos à

empresa por administradores, sócios de sociedade não anônima, titular de empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia."

Como se vê não há qualquer impropriedade em se considerar o suprimento de caixa e a integralização de capital em dinheiro de origem e efetiva entrega imcomprovadas como indícios de omissão de receitas e, ao mesmo tempo, adotar os valores 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 desacompanhadas 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.

À vista disso, a modalidade de arbitramento introduzida pelo citado § 3º, na prática não encontraria aplicação, mesmo porque não seria o caso de aplicá-la nos casos de saldo credor *gmr*

Acórdão nº 105-0.601

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.

De mais a mais, há nos autos indícios muito veement^{es} que embasam a suspeição da fiscalização quanto aos aludidos fornecimentos em dinheiro.

Assim, é altamente sintomático que, tendo sido efetuados 06 suprimentos, todos tivessem sido feitos em dinheiro. Esse é um fato que, por presunção comum, é inadmissível. Realmente é estranho que cada vez que os sócios foram efetuar cada suprimento tivessem tido a preocupação de fazê-lo em dinheiro. O fato é absolutamente incomum, e, mesmo em nossos dias, pode ser considerado absurdo, tendo em vista a aceitação que tem o cheque. Seria, talvez, o caso de que a sociedade não tinha suficiente confiança em seus sócios para aceitar cheques de emissão deles?

Não se trata, de ser ou não lícito efetuar suprimento em dinheiro. Mas, na hipótese dos autos, porque somente em dinheiro? É claro que ninguém, nos dias de hoje, sai por aí fazendo pagamento de suas obrigações exclusivamente em dinheiro, se pode fazê-lo em cheque, que é muito mais prático e seguro.

Tem-se, pois, que a suspeição levantada pela fisca-^l

Acórdão nº 105-0.601

lização e materializada na autuação da contribuinte está lastreada em fundados motivos. Esta, por sua vez, dificultou tremendamente a produção de provas a seu favor, o que seria fácil de fazer, se, por exemplo, o recebimento tivesse sido feito em cheque.

Como a prova, tanto de que os valores contabilizados tiveram origem em recursos obtidos pelos sócios, como do efetivo ingresso desses valores no caixa, cabe à pessoa jurídica, e a sua produção, desde que se trate de recursos fornecidos por terceiros que não a sociedade, e assim são considerados os sócios em relação a ela, é perfeitamente viável e mesmo obrigatória, quando inexistente essa prova, reforça-se a presunção de que os recursos aplicados tiveram origem em receitas da empresa anteriormente omitidas na escrituração.

Todavia, a presunção de que a integralização de capital em dinheiro, de origem e efetiva entrega incomprovadas, deve ser considerada omissão de receitas, não se aplica à integralização feita, na data da alteração do contrato social, pelo sócio admitido (fls. 35), em razão do que deve ser excluída da tributação, no exercício de 1979, período-base de 1978, a parcela de Cr\$ 50.000,00.

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 1979, a parcela de Cr\$ 50.000,00. *dm*

Brasília-DF, 09 de dezembro de 1983


PEDRO MARTINS FERNANDES

-

RELATOR