



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS

Sessão de 24 de junho de 19 82

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.245

Recurso nº - RP/103-0.033

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrido - TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: SAMAMBAIA - EMPREENDIMENTOS GERAIS S.C. LTDA.

SUPRIMENTOS DE CAIXA OU AUMENTOS DE CAPITAL EFETUADOS POR DIRIGENTES - Devidamente intimada a pessoa jurídica a fazer prova da efetiva entrada do dinheiro e sua origem, se não lograr fazê-lo com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores: a importância suprida será tributada como omissão de receita. O registro na contabilidade sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é meio de prova (NEMO SIBI IPSI TITULUM CONSTITUIT), isto é, não será o lançamento considerado amparado em prova hábil (art. 9º § 1º, do Decreto - -lei nº 1.598/77 quando o crédito a sócio administrador reportar a entrega de numerário, nestas condições; constituindo-se em indício de omissão de receita (art. 12, § 3º do Decreto-lei nº 1.598/77).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.

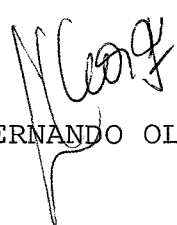
Sala das Sessões (DF), em 24 de junho de 1982

AMADOR GUTERRELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

RAUL RIMENTEL

- RELATOR


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:
JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WAGNER GONÇALVES, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ
MIRANDA e PEDRO MARTINS FERNANDES.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0860/003.050/81-85

RECURSO N.º: RP/103-0.033

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.245

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à Terceira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, recorre para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais do Acórdão nº 103-03.862, de 20 de outubro de 1981, fls. 39/42, no qual, por maioria de votos, foi dado provimento ao recurso do contribuinte no sentido de que, não estando registrado nos autos qualquer indicação de indícios de omissão de receita, a cargo do fisco, improcede a exigência de prova efetiva entrega dos recursos utilizados nos suprimentos feitos ao caixa da sociedade por seus sócios, após o advento do Dec. lei 1.598/77.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

"OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO DE CAIXA - A partir da vigência do art. 12 § 3º do DL nº 1598/77 a utilização do valor do suprimento para quantificar a receita omitida depende de que esta seja provada, pelo fisco, através de indícios da escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova - dado provimento."

O Recurso segue-se às fls. 46/47, através do qual o Procurador da Fazenda Nacional pugna pela reforma da decisão, invocando o entendimento da E. 1ª. Câmara deste Conselho, a respeito do assunto, referindo-se ao Acórdão nº 101-72.875, que tratou

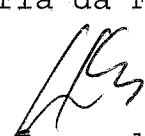
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº CSRF/01-0.245

matéria idêntica de forma diversa, juntando cópia do Acórdão 01-0.202 desta Câmara Superior, assim ementado:

"OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTOS DE CAIXA - Os suprimentos de caixa contabilizados em nome dos sócios de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, de efetiva entrega e origem incomprovaças, são indícios de omissão de receitas encontrados na contabilidade da empresa, que autorizam o arbitramento destas com base nos valores dados como supridos."

Através do Despacho de fls. 75, o recurso foi admitido pelo Presidente da E. Câmara recorrida, fazendo-se presentes os autos à Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, da qual obteve o visto de fls. 76 v.



E o relatório.

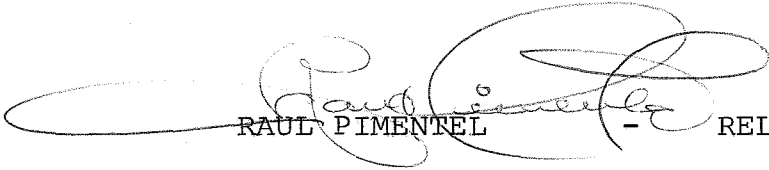
V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

A matéria em litígio é idêntica a que foi examinada nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04/03/82, a través do Acórdão nº -CSRF/01-0.202, que versou sobre SUPRIMENTOS DE CAIXA, e 04/05/82, objeto do Acórdão nº -CSRF/01-0.220, que cuidou de SUPRIMENTO PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL, tornando-se pacífico o entendimento de que se caracteriza a omissão de receita, quando não comprovada a origem externa dos recursos e a efetiva entrada dos recursos, sujeitando a importância creditada aos sócios (em conta corrente ou em conta de capital) à incidência, como omissão de receita.

Tendo em vista, entendermos que o voto proferido pelo Presidente desta Câmara Superior, Dr. AMADOR OUTERELO FERNANDEZ, no último aresto mencionado (CSRF/01-0.220) esgotou a matéria e consolida também nosso entendimento sobre a matéria, solicito que a Secretaria desta Câmara faça juntar ao presente cópia do voto que fundamentou a referida decisão para que passe a integrar o presente julgado como se aqui transcrito estivesse, para todos os efeitos legais.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso.


RAUL PIMENTEL

- RELATOR



V O T O

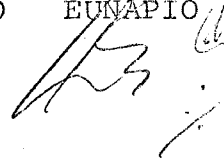
Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Nos presentes autos, não foi a autuada acusada de qualquer ilegalidade do aumento de capital frente à legislação societária, mas de levar a crédito da conta de capital dos sócios determinadas importâncias cuja origem externa não logrou provar e, em consequência, a operação de registro referente ao aporte de recursos pelos sócios ficou sem comprovação, concluindo a Fiscalização que a sociedade estava contabilizando, isto é, dando entrada no mundo jurídico (caixa oficial) de receitas anteriormente omitidas nos registros contábeis.

A matéria já foi por nós exaustivamente apreciada em outras oportunidades, tendo recentemente merecido profundo estudo por parte dos competentes e probos ilustres Presidentes da 3a. Câmara do Primeiro Conselho, Dr. URGEL PEREIRA LOPES, ao proferir voto nos autos do Processo nº 0640/052.557/80, e da 4a. Câmara do mesmo Tribunal, Dr. PEDRO MARTINS FERNANDES, nos autos do Processo nº 0660/012.025/80, cujos fundamentos, com a permissão de ambos, incorporaremos às considerações deste voto.

Com efeito, já o art. 12 do vetusto Código Comercial (Lei nº 556, de 25/06/1850) estabelecia a obrigatoriedade de o comerciante lançar, em ordem cronológica e com individuação e clareza, todas as suas operações, o que veio a ser ratificado pelo art. 2º do Decreto-lei nº 486, de 03.03.69, e a doutrina atenta à máxima jurídica: NEMO SIBI IPSI TITULUM CONSTITUIT, ou seja, de que é vedado a qualquer pessoa forjar para si mesma, previamente, as provas do seu direito, concluía que para que a escrita possa fazer prova em favor do seu dono:

"não bastam os livros comerciais ... é sempre indispensável o auxílio de outro elemento estranho aos livros" (JOÃO EUNÁPIO



CSRF/01.220

BORGES, in Curso de Direito Comercial Terrestre, Rio, 1971, 5a. ed., pág. 239).

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

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

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

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

Por outro lado, é sabido que a Contabilidade como ciência, e, igualmente, a técnica de sua aplicação, integrando a função administrativa de controle, tem como normas balizadoras a rigorosa fidelidade aos fatos de gestão da empresa e o embasamento obrigatório em documentação hábil e idônea. Assim, cabe exclusivamente à pessoa jurídica a prova de que os registros efetuados em sua escrituração correspondem aos fatos realmente ocorridos em sua gestão.

Finalmente, a experiência de mais de meio século de fiscalização demonstrou ao Fisco que um dos meios de prova da apropriação, pelos titulares, sócios ou acionistas, de receitas da fir-

extracontábil (com recursos desviados) das dívidas da sociedade e os intitulados "Suprimentos de Caixa", em que os sócios são creditados pelo aporte de recursos, sob as mais diversas formas: "Suprimentos de Caixa", propriamente ditos (crédito na c/c do sócio); Aumentos de Capital (crédito nas contas de capital do sócio); empréstimos formalizados com títulos de crédito, emitidos a favor dos pseudo fornecedores dos recursos (geralmente Notas Promissórias) etc.

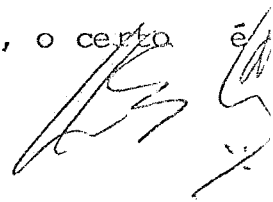
No caso da omissão de receita detectada através do "Saldo Credor de Caixa" e "Passivo Fictício, ou Passivo Inexistente", a tributação se fazia por presunção simples.

Com efeito, quando o Fisco apurava os "Estouros de Caixa" (a empresa pagando contas em montante superior às suas disponibilidades de Caixa); ou o Passivo Fictício (a pessoa jurídica liquidando dívidas com recursos extracaixa, isto é, não contabilizados), presumia que os recursos desembolsados naquelas condições tinham origem no desvio de receitas da pessoa jurídica (presunção juris tantum, pois o sujeito passivo podia provar a efetiva origem dos recursos).

Com efeito, a presunção de que nesses casos se tratava de disponibilidades geradas dentro da empresa e que os sócios estavam fazendo retornar, ocultamente, para pagamento de contas ou dívidas da sociedade era evidente, pois é certo que inexistindo geração espontânea de riqueza, aplica-se-lhe o dito popular, segundo o qual: "quem cabritos vende e cabras não tem, de algum lugar lhe vêm".

A presunção, segundo a doutrina dominante, é o efeito que determinada circunstância ou antecedente produz no ânimo do julgador quanto à existência do fato, dizendo GALDINO SIQUEIRA, (citado por Walter P. Acosta, na conhecida obra o Processo Penal, nº 76) que são "os juízos formados sobre a existência do fato probando...".

Qualquer que seja a definição adotada, o certo é



CSRF/01-0.220

que ela é meio de prova, expressamente admitida pelo artigo 136, do Código Civil (Lei nº 3.071, de 01/01/1916), e igualmente reconhecida pelo artigo 332, do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/73), bem como, implicitamente, pelo artigo nº 29, do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, ilidível contudo por prova em contrário, em face de sua própria natureza.

Do mesmo modo, se como vimos na doutrina de JOÃO EU NÁPIO BORGES, para se fazer prova em favor do seu dono

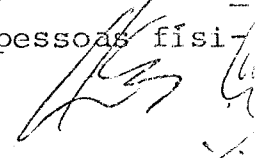
"não bastam os livros comerciais ... é sempre indispensável o auxílio de outro elemento estranho aos livros"

ou se, como escreveu TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, os livros podem provar

"por si sós, a favor do comerciante, sempre que outros elementos, ou as circunstâncias que rodeiam o caso controvertido, não ilidam a fé que os assentamentos, em princípio merecem."

entendia a jurisprudência do Conselho que se o Fisco ao examinar a contabilidade das pessoas jurídicas encontrava créditos a favor dos sócios com poder de gerência, sem qualquer documento hábil que amparasse tal escrituração, considerava esse fato indício de omissão de receita, intimando imediatamente a fiscalizada a que fizesse prova do real ingresso (entrada externa) e/ou da origem ou procedência dos recursos supridos. Isto porque como escreveu o ilustre Conselheiro Sylvio Rodrigues, em voto que proferiu no Acórdão nº 101-72.291, da 1ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, sendo certo que as empresas ou pessoas jurídicas não comandam a vida particular dos seus titulares, sócios ou dirigentes. Ao revés, estes, porque as dirigem, podem-lhes reduzir os lucros em proveito próprio.

O vínculo comum, existente entre a firma ou sociedade e os próprios titulares, sócios ou diretores, o qual, podendo entrelaçar as transações mercantis da pessoa jurídica com determinadas operações em nome particular de cada uma daquelas pessoas fisi-



CSRF/01-0.220

cas, dá ensejo a que se desviem lucros ou rendimentos tributáveis, por falta de contabilização de receita correspondente.

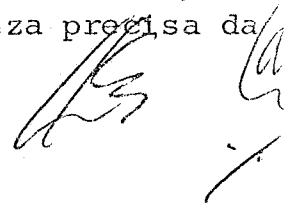
Não há, pois, como deixar de observar o nexo de causalidade que, vincula as pessoas físicas de cada um daqueles titulares, sócios ou diretores, às respectivas empresas ou pessoas jurídicas, se a contribuinte furtar-se à apresentação de documento hábil que comprove, plenamente, a fonte de onde provieram as verbas creditadas.

As citadas pessoas físicas, em princípio, tanto faz que os resultados das operações mercantis da empresa, de que participam, lhes sejam adjudicados sob a forma de lucros ou créditos, suprimentos, aumento de capital e semelhantes. Medidas, porém, as vantagens do recebimento sob a forma de crédito, em detrimento da de lucros, não vacilam em optar pela de crédito (suprimento, aumento de capital ou análogos), com reais proveitos, em razão de afastar a incidência do tributo sobre efetivos lucros da pessoa jurídica e física.

O indício da omissão da receita está exatamente na falta de comprovação da operação realizada em antecedência próxima à data dos créditos, feitos aos sócios, da qual se originaram os recursos supridos e da ausência de outra prova que confirmasse a efetividade da entrega das importâncias, de modo a não se duvidar da transferência delas do patrimônio da pessoa física para o patrimônio da pessoa jurídica.

Não elide a prova indiciária do Fisco, a alegação de que o valor creditado como suprimento de numerário, tem base na declaração de rendimentos da pessoa física dos sócios, pois isso equivale dizer que a origem dos recursos está na capacidade econômica e financeira do titular do crédito.

Capacidade econômica e financeira, por si só, é prova ineficaz, porquanto assim se deixa de oferecer o que interessa: a procedência do contestável numerário e a natureza precisa da



CSRF/01-0.220

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

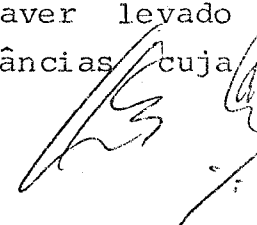
Essa prova cumpre a recorrente produzi-la pela possibilidade, melhor do que ao Fisco, de ter ciência da operação previamente praticada, da qual redundou a entrega do numerário creditado, sob a forma de suprimento, aumento de capital ou equivalente.

Partindo da prova indiciária, se o Fisco ao executar a sua tarefa se depara perante a alternativa de o contribuinte querer e não poder ou poder e não querer (o que juridicamente vem dar no mesmo) vier a prestar contraprova inidônea e imprecisa, ou ainda oferecê-la preta de dúvida (porque deixa de indicar minúcias quanto à origem do numerário utilizado), procurando seja como for, de uma ou de outra maneira, dela esquivar-se, sobressai dessas hipóteses a invalidade jurídica da contraprova, quer por inexistência, quer por insuficiência. Então, aqueles indícios, de que o Fisco se serviu, inicialmente, e em virtude de inexistir geração espontânea de capital, acabam por ganhar corpo, firmando-se a convicção de estar-se diante de rendimentos obtidos na própria fonte interna da empresa, por ser certo que o numerário creditado tem uma origem que a pessoa jurídica se obstina em não explicar convenientemente.

Os indícios são meios de prova especificamente arrolados pelo Direito Público, segundo o art. 239 do Código de Processo Penal.

O citado diploma processual penal, ao individualizar o indício como meio de prova, define-o como sendo "a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias".

Assim, provado ter a pessoa jurídica haver levado a crédito dos seus titulares ou administradores importâncias cuja



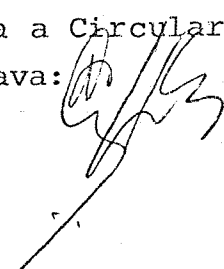
CSRF/01-0.220

origem, após devidamente intimada a comprovar, não o fez, corporifica-se a circunstância ou antecedente que autoriza a fundar uma opinião acerca da existência de determinado fato, ou seja, os aludidos meios de prova (indícios), que segundo GALDINO SIQUEIRA, citado por Walter P. Acosta, na conhecida obra "O Processo Penal", nº 76, define como sendo os "elementos sensíveis, reais, que indicam um objeto (index)...".

Por outro lado, é certo que as causas de difícil prova, como é o caso da sonegação de receitas, pois geralmente não deixam vestígios, admitem provas menos idôneas como já estabeleciam as Ordenações Filipinas no Livro V, Título 135, pr e §§ 1º e 2º e o Alvará de 30 de outubro de 1649, segundo PONTES DE MIRANDA, in Comentários ao C.P.C. de 1974, 1a. Ed., Vol. IV, pág.217.

Assim, com base nos preceitos legais relativos à escrituração, e em obediência ao princípio de que toda a pessoa jurídica deve ter seus lançamentos contábeis respaldados em documentação idônea, inclusive, como é óbvio, os que se refiram aos recursos que nela ingressam, encontrou o Fisco legitimidade para intimar as pessoas jurídicas a comprovar a origem dos recursos supridos por seus sócios ou titulares, sempre que inexistisse adequada base documental nos lançamentos contábeis pertinentes. Noutros casos, e pelas mesmas razões, também a efetividade do ingresso do numerário na empresa, se bem que a este aspecto alguns atribuissem menor relevância, um tanto por entenderem que o ponto crucial da questão estava na origem, outro tanto porque a prova do ingresso era mais difícil, na medida em que exige investigação sofisticada e, assim mesmo, de resultados práticos nem sempre conclusivos.

Essa jurisprudência do Conselho, embora de data inicial incerta, já era oficialmente reconhecida há quase quatro décadas, pois, para não ir mais longe no tempo, basta referir que, já em 1946, o Ministro da Fazenda expedia a Circular nº 18, datada de 9 de maio daquele ano, onde declarava:



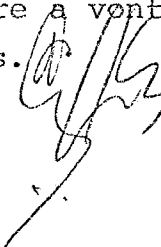
CSRF/01-0.220

"Tendo em vista a jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes e as ponderações apresentadas pelas Associações Comerciais do Estado do Maranhão e do Rio de Janeiro, declara aos Srs. Chefes das repartições subordinadas, para seu conhecimento e devidos fins, que as pessoas jurídicas, (...) poderão requerer, dentro do prazo de seis meses, a contar da data da publicação desta circular no Diário Oficial, o pagamento, sem multa, do imposto correspondente a suprimentos feitos às firmas e sociedades pelos respectivos sócios ou titulares, suprimentos esses de proveniência susceptível de não ser comprovada."

A própria Administração Superior ao baixar o Parecer Normativo nº 242, de 1971 (norma complementar, segundo o art. 100, inciso I, do C.T.N.), já, há também mais de uma década, esclarecia a maneira de se comprovar a origem dos suprimentos, ressaltando que não basta o supridor demonstrar capacidade financeira, sendo necessário revelar a proveniência do numerário, vale dizer, de onde se originou a disponibilidade financeira que ensejou o suprimento.

Com a edição do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, uma corrente, liderada pelo jurista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, passou a concluir que as novas normas visariam à reforma do que seria, segundo o aludido autor, o deturpado entendimento fiscal (por sinal consolidado e consagrado pelo entendimento jurisprudencial, acrescentamos nós).

Partiu o referido autor, porém, de premissas incorretas, talvez provavelmente com pensamento voltado para o que pretendia que a norma devesse ter dito, e que afinal, como se verificará, não disse; pois é certo que a "mens legislatoris" e a "mens legis" nem sempre coincidem. É pacífico, porém, que, uma vez editada a lei, é a verdade nesta contida que se constituirá em preocupação básica do intérprete, dado que, embora seja recomendável e útil o recurso aos trabalhos preparatórios, o que ali se encontrar não poderá prevalecer sobre a vontade da lei, divorciada que está do querer de seus autores.



CSRF/01-0.220

Vejamos então o que foi estabelecido no art. 9º e s/§§, bem como nos §§ 2º e 3º do Decreto-lei nº 1.598/77, in ver-bis:

"Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assimde finidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

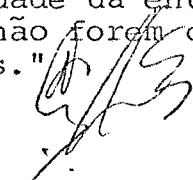
.....

Art. 12 - (omissis)

.....

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

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



CSRF/01-0.220

Ora, da leitura atenta desses dispositivos, na realidade, se observa que, ao contrário do alegado, nenhuma inovação foi introduzida, salvo consolidar a matéria em texto com força de lei, com o objetivo de disciplinar o assunto. De certa maneira, até, veio desmobilizar argumentação freqüentemente utilizada pelos contribuintes, qual seja a de que faltava base legal para tributação dos suprimentos incomprovados, e de que o sistema legal desautorizava a tributação com base em presunções. Comentando esses dispositivos o citado autor em sua obra "Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, Justec, 1979, Vol. I, pág. 354/358", após reconhecer que

"A não escrituração da receita de qualquer negócio da pessoa jurídica importa diminuição do lucro líquido do exercício e, conseqüentemente, da base de cálculo do imposto.

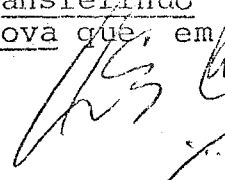
As pessoas jurídicas têm o dever legal de escriturar todas as mutações patrimoniais (v. nº 132), e a omissão dolosa de receitas, rendimentos ou operações de qualquer natureza constitui crime de sonegação fiscal (Lei 4.729/65, art. 1º, RIR/75, art. 549, letra b).

A omissão de receitas é a modalidade mais usual de fraude ao imposto, especialmente nas empresas de porte pequeno ou médio, que vendem ao contador. Com base na experiência da fiscalização dessas empresas, a jurisprudência administrativa definiu alguns indícios de desvio ou omissão de receitas, assim como critérios de arbitramento da receita omitida, que o DL nº 1.598/77 regula nos dispositivos transcritos neste número.

.....

O saldo credor (ou "estouro") de caixa prova que foram utilizados, no pagamento de despesas creditadas à Caixa, recursos financeiros não escriturados. O pagamento de obrigação não registrado na contabilidade, feito quando a caixa não tinha recursos suficientes para efetuar-lo, equivale a saldo credor de caixa.

A solução do DL nº 1.598/77 foi, nessas hipóteses, autorizar a presunção de omissão no registro de receita, transferindo para o contribuinte onus da prova que, em



CSRF/01-0.220

regra, cabe à autoridade tributária (v. nº .. 181). Encontrando na escrituração saldo credor de caixa, ou verificando que a obrigação da pessoa jurídica foi paga antes da época registrada na escrituração, a autoridade tributária está autorizada por lei a presumir a omissão de receitas e lançar o contribuinte. Essa presunção não é absoluta, mas é excluída se o contribuinte prova sua improcedência.

Não se confundem com o denominado "passivo fictício" o atraso no registro contábil do pagamento da obrigação e o erro quanto à data do pagamento, se este, quando efetivamente realizado, era compatível com as disponibilidades de caixa.

.....

Outra orientação jurisprudencial tradicional é a utilização, como medida da receita omitida, dos suprimentos à caixa feitos por administradores, sócios ou titulares da pessoa jurídica, se não há prova da efetividade do suprimento e da origem dos recursos supridos.

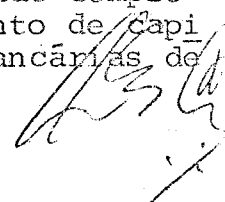
Essa jurisprudência foi construída com base na experiência da fiscalização de firmas individuais, ou de empresas de pequeno porte, que constituem (em número) a grande maioria dos contribuintes na categoria de pessoas jurídicas. Nessas empresas, dirigidas pessoalmente pelo titular ou sócio principal, que vendem bens ou serviços com preço recebido em dinheiro, é fácil ao sócio ou titular contabilizar apenas parte da receita efetivamente recebida. Sonegando desse modo o imposto. Mas como a receita omitida é necessária aos negócios da empresa, em geral é mantida em caixa e registrada contabilmente como suprimentos do sócio ou dirigente.

.....

A prova da origem dos recursos supridos deve ser feita de modo a afastar a suspeita de que resultaram de receita omitida. A jurisprudência recusa a simples demonstração da capacidade financeira do supridor e exige prova da origem de cada suprimento, e — se for o caso — do saldo das contas bancárias usadas para o suprimento.

.....

A jurisprudência administrativa em muitas decisões equiparava aos suprimentos não comprovados (a) a integralização de aumento de capital e (b) os depósitos em contas bancárias de



CSRF/01-0.220

administradores, sócios ou titulares da pessoa jurídica, quando a origem das importâncias entregues à pessoa jurídica ou dos depósitos não era comprovada. (os destaques são da transcrição)."

passa a construir algumas premissas que não se conformam: quer com a experiência prática daqueles que são encarregados da Fiscalização de Tributos Federais, quer com a reiterada jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, consolidada há décadas, como observamos com a transcrição da Circular nº 18, de 09/05/46, e a nossa experiência de trabalho, de também quase uma década, neste Órgão.

Entre as aludidas premissas estão a de que:

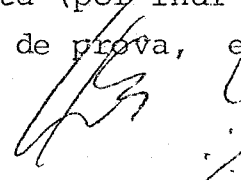
a) o desvio de receitas (através de suprimentos à Caixa por Administradores, sócios ou titulares) "deixa vestígios na evolução do patrimônio contábil;"

b) "a análise da escrituração especialmente das contas de mercadorias e vendas, permite à fiscalização identificar indícios da omissão de receita;"

c) "nos últimos anos muitos agentes fiscais passaram a inovar a jurisprudência (que, segundo o autor só admitia a tributação dos suprimentos quando acompanhados de "outros elementos de prova da omissão") para afirmar inversão ilegal do ônus da prova, passando a tributar como receita omitida — por mera presunção — qualquer suprimento não comprovado;"

d) "os suprimentos ou empréstimos feitos à pessoa jurídica por sócios, dirigentes ou terceiros não são pagamentos de rendimentos; não podem, portanto, ser fato gerador de imposto sobre a renda."

concluindo que o "Decreto-lei nº 1.598/77 restabeleceu a orientação tradicional da jurisprudência" e que segundo lhe parece, "após o DL 1.598/77, o arbitramento de receita sonegada somente é admitido nos casos previstos na lei. Provada a omissão de receita (por indício da própria escrituração ou qualquer outro elemento de prova, e



CSRF/01-0.220

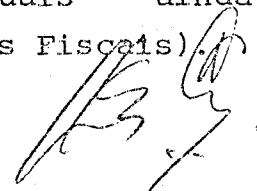
não por mera presunção baseada em suprimento, depósitos ou integralização de capital), se a autoridade fiscal não dispõe de elementos que fundamentem o arbitramento da receita omitida, a solução é desclassificar a escrituração e lançar a pessoa jurídica com base em lucro arbitrado." (grifos da transcrição).

Em que pese a admiração que temos pela cultura e trabalho do ilustre advogado, usando o verbo por ele mesmo empregado, "parece-nos" que não poderia ser mais infeliz o ilustre jurista: seja nas premissas que acima resumimos, seja na conclusão.

Isto porque, ao contrário do por ele afirmado, certas modalidades de desvios de receita, quando levados a cabo com as cautelas requeridas, não deixam qualquer vestígio, principalmente nas vendas à vista em dinheiro, como o podem testemunhar todo o tipo de auditores.

Do mesmo modo, a análise das contas de mercadorias e vendas, quando não adotada uma contabilidade de custos rígida, com diversos controles entrelaçados, desde que a empresa não apresente prejuízos contabilizados na negociação com os produtos vendidos ou por ela fabricados, somente por verdadeira sorte do auditor e descuido do infrator se logra descobrir.

Também não é verídico que a Fiscalização nestes últimos anos tenha inovado na jurisprudência, dispensando a coleta de indícios de omissão de receita, antes de submeter à tributação as parcelas de duvidosa procedência creditadas aos sócios; embora ela (refiro-me à jurisprudência do Conselho de Contribuintes, por ser o órgão do mais elevado grau de jurisprudência administrativa e, por isso, mais perene) não exigisse a comprovação de outros indícios de omissão de receita, de modo que esse fato fosse causa determinante da tributação das omissões cuja medida os suprimentos não comprovados representam, como já reiterado, e disso posso dar testemunho em razão dos quase 10 (dez) anos de Conselho (quase sete de Presidência de Câmara, cinco dos quais na Presidência simultânea do Próprio Tribunal Administrativo e três dos quais ainda na Presidência conjunta da Câmara Superior de Recursos Fiscais).



CSRF/01-0.220

dos fatos contabilizados e de que eles se deram na forma objeto de registro.

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

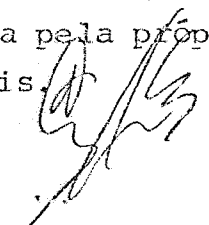
É o que preceitua o art. 2º do Decreto nº 64.567, de 22/05/69, que regulamentou o Decreto-lei 486, de 03/03/69, segundo o qual o lançamento deve conter, como elemento integrante, a consignação expressa das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração, documentos esses que a empresa é obrigada a conservar em ordem até a prescrição pertinente aos atos mercantis, de acordo com o disposto no art. 5º do referido Decreto.

É o que prescreve, igualmente, o § 1º do art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, já transcrito, mas que vale reproduzir:

"§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábils, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais." (Destaques da transcrição).

Em relação ao saldo credor de caixa e ao exigível ficto, citado diploma legal nada mais fez do que erigi-los em presunção legal que autoriza o lançamento do imposto respectivo, ressaltando-se ao contribuinte prova em contrário.

A constatação de saldo credor de caixa e de obrigações pagas e não contabilizadas passou a ser tratada pelo legislador como presunção legal relativa, que permite ao contribuinte a produção de prova de que os recursos assim utilizados tiveram outra origem que não a receita auferida pela própria empresa e omitida nos respectivos registros contábeis.



CSRF/01-0.220

Para a jurisprudência administrativa e judicial, pois há décadas mantêm o mesmo entendimento, a existência, na escrita do contribuinte, de saldo credor de caixa ou de obrigações pagas e não contabilizadas, são presunções de omissão de receita, quando o contribuinte não comprova outra origem para esses recursos.

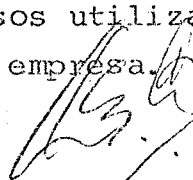
Tal presunção está calcada na evidência, entendida como certeza manifesta, da utilização de recursos financeiros extra-contábeis na efetivação dos pagamentos que deram origem ao saldo credor de caixa e ao exigível ficto.

Embora a jurisprudência administrativa e judicial, no caso de saldo credor de caixa ou exigível fictício, anteriormente à nova lei, se firmasse numa presunção simples, o procedimento da fiscalização não foi alterado com a vigência daquela norma.

Com efeito, constatadas essas irregularidades, isolada ou simultaneamente, estava a fiscalização tributária autorizada a promover a autuação, cabendo ao contribuinte, no curso do processo fiscal, efetuar a prova de que o numerário utilizado teve origem diversa.

As posições, portanto, sempre foram bastante claras no processo. À fiscalização tributária cabe a prova de que existe saldo credor de caixa ou exigível ficto. Ao contribuinte sempre 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 presunções 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 elidir essa prova, o que somente pode ser feito através da comprovação de que os recursos utilizados tiveram origem em fonte externa e não na própria empresa.



CSRF/01-0.220

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.

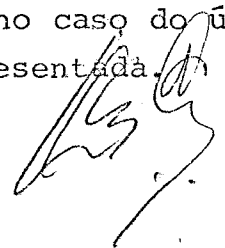
Com exceção da evidência da utilização de recursos extra-contábeis que caracteriza os casos de saldo credor de caixa e de exigível ficto, tudo o que se disse até aqui, aditadas algumas circunstâncias específicas, aplica-se às hipóteses de suprimientos de caixa, quando não comprovada a efetividade da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

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

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

Na hipótese de empresa individual, a relação jurídica tem como partes, de um lado, o respectivo titular, como pessoa natural, e, de outro lado, uma ficção criada pela legislação tributária e representada pela empresa individual resultante da equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, ou um patrimônio apartado, segundo a doutrina comercialista.

Nessas relações, em razão de sua natureza, a pessoa física do acionista, sócio ou titular de empresa individual, em geral, no caso dos dois primeiros, e sempre, no caso do último, age por si mesma e pela pessoa jurídica representada.



CSRF/01-0.220

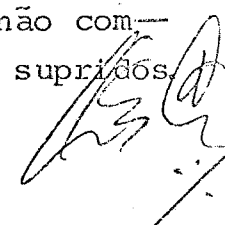
Tendo presente essa peculiaridade, ditas relações prestam-se a freqüentes distorções da realidade, levando-se em conta que, nos casos em que há conflitos de interesses, entre defender os da pessoa jurídica e os seus, é certo que, dada a natureza humana, a pessoa física escolha defender os seus próprios interesses, mesmo que isso resulte em prejuízo para aquela.

Ressalte-se que hipóteses existem em que as distorções não implicam em colisão de interesses mas até em interesses convergentes, uma vez que podem resultar em benefícios comuns à pessoa jurídica e à pessoa física do acionista, sócio ou titular de empresa individual. Isso ocorre, por exemplo, na supervalorização de bens incorporados ao capital, hipótese, aliás, muito freqüente, caso em que a pessoa jurídica se beneficia dada a repercussão que o valor do capital tem nas operações bancárias, e, a pessoa física, pelo maior valor de seu direito contra aquela.

Tais relações — que deveriam merecer especial atenção com referência a sua cabal comprovação, são, ao contrário, relegadas a plano secundário pelas empresas e pelos participantes desta — em razão de sua natureza e peculiaridade, estão permanentemente sob a mira da fiscalização.

Aliados à obrigação legal de a pessoa jurídica escriturar todas as operações e de provar que os fatos contabilizados 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 efetividade da entrega e da origem dos recursos supridos é indí-cio de omissão de receita que autoriza o lançamento do imposto correspondente.

Nessa parte, pois, equivoca-se o citado autor quando refere que a orientação jurisprudencial tradicional utiliza o suprimimento 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.



CSRF/01-0.220

Tenha-se presente o fato de que o mencionado autor, referindo-se às firmas individuais e às pequenas empresas, afirma que:

"Nessas empresas, dirigidas pessoalmente pelo titular ou sócio principal, que vendem bens ou serviços com preço recebido em dinheiro, é fácil ao sócio ou titular contabilizar apenas parte da receita recebida, sonegando desse modo o imposto." (os grifos não são do original).

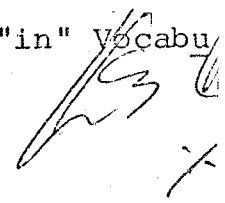
A facilidade de contabilizar apenas parcialmente as receitas auferidas, citada pelo referido autor, torna comum essa prática pelas empresas, e funda-se também na máxima, transformada em presunção comum, de que ninguém suporta prejuízo podendo evitá-lo.

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

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 índices; e, de outra parte, nada mais fez do que formular um critério de arbitramento de receita omitida com base no valor dos recursos de caixa supridos, nos casos em que não for comprovada a efetividade da entrega e a origem destes.

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

Com efeito, segundo DE PLÁCIDO E SILVA ("in" Vocabu



CSRF/01-0.220

Por conseguinte, para que um fato, que a jurisprudência administrativa, de forma tranqüila e reiterada, há décadas admite ser indício de omissão de receita, não mais seja considerado como tal, é necessário que a lei, de forma expressa e clara, assim determine.

Não foi isso o que ocorreu com a norma citada que, ao contrário, reconheceu que o suprimento de caixa, quando não comprovada a efetividade da entrega e a origem dos recursos supridos, é indício de omissão de receita, ao erigi-lo em critério legal de arbitramento dessa omissão.

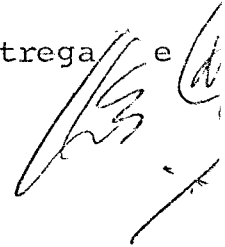
Com efeito, obedece ao melhor raciocínio lógico o entendimento de que, se o valor do suprimento de caixa de efetiva entrega e origem incomprovadas pode servir de base para arbitramento de receita omitida é porque, nesse caso, ele também é indício dessa omissão.

Interpretação diferente levaria ao absurdo de, constatado um fato que é indício de omissão de receita, desde logo perfeitamente quantificável, não poderia esse fato ser como tal considerado e submetido à devida tributação.

Entendimento diverso implicaria autorização às pessoas jurídicas de não comprovarem os suprimentos de caixa de seus acionistas, sócios ou titular, sem qualquer consequência para essa irregularidade, o que equivaleria a prestar-se a escrituração das empresas a fazer prova a seu favor, mesmo sem lastro em documentação hábil e idônea, o que colide com o disposto no § 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77.

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

Ora, o suprimento de caixa de efetiva entrega e



Também nenhuma novidade se divisa na norma do art. 9º, § 2º, do citado Decreto-lei nº 1.598/77, visto que a autoridade administrativa somente caberá a inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º do mesmo artigo, ou seja:

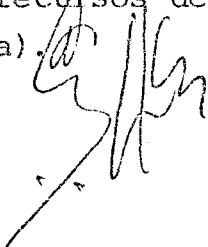
"A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais." (grifamos)

Aliás, rememorando o que está no velho Código Comercial de 1850, no Decreto-lei nº 486/69 e seu Regulamento, e demais legislação comercial a respeito, bem como na legislação do imposto sobre a renda de dezenas de anos a esta parte, não se apresenta qualquer novidade nos §§ 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.598/77.

Como ficou o texto legal, e desde que aceitemos que suprimentos de caixa incomprovados indiciam omissões de receitas, consoante a jurisprudência de várias décadas, não há diferença alguma entre os regimes anterior e posterior ao Decreto-lei nº 1.598/77, nem quanto aos fatos, nem quanto ao direito.

Se no regime anterior não havia possibilidade de se afirmar em que momento e lugar ocorreu o fato gerador, dado que os atos que culminaram com o desvio de receitas não são praticados às claras e menos ainda dados à publicidade, aceitando-se que o fato gerador ocorreu no mesmo ano-base em que foram efetuados os suprimentos; bem como se naquele regime também não havia possibilidade de se quantificarem, com exatidão, as receitas omitidas, as razões de ordem fática no regime do Decreto-lei nº 1.598/77, permanecem as mesmas.

Por essa razão lógica, o texto legal prescreve que "... a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa" (pelas pessoas que mencionam).



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

29) Verificado que aparece como supridor uma pessoa que além de teoricamente ter interesse comum com a sociedade, desvio de recursos; a sua posição de administrador lhe permite efetivar a subtração;

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

SE NÃO FOR FEITA PROVA DA ORIGEM DOS RECURSOS CON-
TABILIZADOS, corporifica-se a circunstância ou antecedente que autoriza a fundar uma opinião acerca da existência de determinado fato, ou seja, os aludidos meios de prova (indícios), que, segundo GALDINO SIQUEIRA, citado por Walter P. Acosta, na conhecida obra "O Processo Penal", nº 76, define como sendo "os elementos sensíveis, reais, que indicam um objeto (index)...".

Por todo o exposto, DOU provimento ao recurso.

AMADOR GUTIERREZ FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR

Vencidos os Conselheiros Luiz Miranda, Pedro Martins Fernandes e Sebastião Rodrigues Cabral.

Sala das Sessões, 24 de junho de 1982.

AMADOR OSTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL e WAGNER GONÇALVES.