



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 16 de março de 1984.

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.420

Recurso nº RP/104-0.107

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: HAMILTON ADRIANO

IRPF - BASE DE CÁLCULO - OMISSÃO DE RECEITA NA PESSOA JURÍDICA - Quando apurada, na pessoa jurídica, através de "Suprimento de Caixa de Origem não Comprovada"; "Passivo Fictício" e "Saldo Credor de Conta Caixa" está sujeita, em sua totalidade, ao imposto de pessoa física incidente sobre o lucro distribuído e auferido pelos sócios ou titular de firma individual. Face à disponibilidade econômica que antecede o crédito ou reingresso dos recursos na pessoa jurídica.

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. Vencidos os Conselheiros Luiz Miranda e Francisco Amaral Manso.

Sala das Sessões (DF), em 16 de março de 1984.

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

RAUL PIMENTEL

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, PEDRO MARTINS FERNANDES, URGEL PEREIRA LOPES, SEBASTIÃO RODRIGUES, CABRAL. Ausente o Conselheiro OSWALDO SANT'ANNA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0983/001.906/81-46

RECURSO N.º: RP/104-0.107

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.420

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: HAMILTON ADRIANO

R E L A T Ó R I O

du
O Procurador da Fazenda Nacional junto à 4ª Câmara do E. 1º Conselho de Contribuintes, vem a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no Artigo 3º, Inciso I, do Decreto nº 83.304/79, recorrer do Acórdão nº 104-3.718, de 13 de junho de 1983, através do qual foi parcialmente provido o Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte HAMILTON ADRIANO, ao ser reconhecido, por maioria de votos, que nos casos de apuração de lucros na pessoa jurídica que cause a tributação reflexa na pessoa física de seus sócios, como lucro que lhes teriam sido distribuídos, o montante tributável na pessoa física seria a diferença entre o lucro então apurado e a incidência do tributo suportado pela pessoa jurídica.

Assim está ementado o Aresto sob exame:

"CÉDULA "F" - RENDIMENTOS - PASSIVO FICTÍCIO - DECORRÊNCIA - Tributa-se na cédula F da declaração de rendimentos da pessoa física dos sócios de pessoa jurídica, ou de titular de empresa individual, o montante do lucro proveniente da existência de passivo fictício na pessoa jurídica ou empresa individual. *Tratan-*

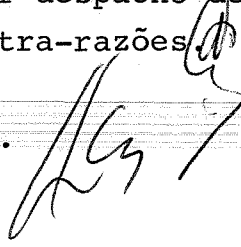
Acórdão nº CSRF/01-0.420

do-se, contudo, de quantia imputada à pessoa física por distribuição apenas presumida, deduz-se a parcela correspondente ao valor do imposto de renda de pessoa jurídica exigido no processo principal.

É lido em Plenário a peça recursal, seguida às fls. 80/82.

O presente apelo foi admitido pelo Ilustre presidente da Câmara recorrida, por despacho de fls. 83, não tendo o sujeito passivo apresentado contra-razões.

É o relatório.



lido

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

Ao ser reconhecida, no aresto recorrido, a possibilidade de o sócio da pessoa jurídica que sofreu o lançamento ex officio ver-se tributado reflexivamente pela diferença encontrada entre a receita sonegada pela empresa e o imposto por ela suportado no lançamento, como sendo esse o lucro efetivamente recebido por seus sócios, pretendeu a E. 4a. Câmara estender aos casos de omissão de receita, a jurisprudência recentemente firmada por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais para os casos em que, por inexistência ou desclassificação da escrita a pessoa jurídica tem seu lucro arbitrado.

A impossibilidade de ser aplicado o mesmo tratamento tributário às duas espécies de distribuição de lucros já foi exhaustivamente examinada por esta Câmara, ao ensejo do julgamento do Recurso nº RP/104-0.082, como faz certo o Acórdão CSRF/01-0.284, baseado no magnífico voto do Eminentíssimo Conselheiro, Presidente deste Colégio, Dr. AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, cujos fundamentos adoto como razão de decidir, como se aqui transcrito fora, solicitando à Secretaria a sua juntada aos autos.

Por essas razões, dou provimento ao Recurso.

Brasília, DF, em 16 de fevereiro de 1984.


RAUL PIMENTEL - RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ROO

Sessão de 16 de dezembro de 1982.

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.284

Recurso nº - RP/104-0.082

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

SUJEITO PASSIVO: LEONEL MENDES

IRPF - BASE DE CÁLCULO - OMISSÃO DE RECEITA. Quando apurada, na pessoa jurídica, através de "Suprimento de Caixa de Origem não Comprovada", "Passivo Fictício" e "Saldo Credor de Caixa", está sujeita, em sua totalidade, ao imposto incidente sobre o lucro distribuído e auferido pelos sócios ou titular de firma individual, face à disponibilidade econômica que antecede o crédito ou rein—gresso dos recursos na pessoa jurídica.

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

Acordam os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões, em 16 de dezembro de 1982.

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros; RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, URGEL PEREIRA LOPES, PEDRO MARTINS FERNANDES, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, LUIZ MIRANDA e WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0830/053.826/81-00

RECURSO N.º: -RP/104-0.082

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.0.284

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: LEONEL MENDES

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º, incisos I e II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, recorre a Fazenda Nacional pelo seu Representante junto à Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes — conforme petição de fls. 36/39, datada de 13.08.82 e dirigida a esta Câmara Superior — da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 15.07.82, e consubstanciada no Acórdão nº-104-02.969 (fls. 30/34), da qual teve vista oficial em sessão de 13.08.82.

A origem do presente litígio está na omissão de receita, caracterizada pela falta de comprovação da origem e efetiva entrega dos Suprimentos de Caixa, levada a crédito do titular, na conta Títulos a Pagar, a qual foi submetida a tributação na firma individual e incluída na Cédula "F", da declaração de rendimentos do sujeito passivo, como lucro distribuído, em obediência ao estabelecido no art. 34, alínea "a", do RIR/75.

A decisão recorrida, embora tenha considerado materializada a distribuição do lucro, como se observa da seguinte ementa:

"CÉDULA "F" - RENDIMENTOS - LUCROS DISTRIBUÍDOS - A legislação fiscal de regência e a jurisprudência administrativa consideram distribuído, pela firma individual, em favor do seu titular, o lucro que for imputado à pessoa jurídica em processo regular.

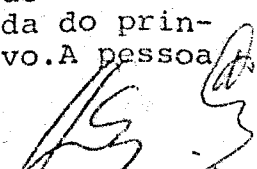
PROCESSO DECORRENTE - Tratando-se de tributação reflexa, há de se aplicar no processo da pessoa física do titular o que foi decidido na esfera administrativa no tocante ao julgamento do processo principal, ante a íntima relação de causa e efeito."

por maioria de votos, vencidos os Conselheiros PEDRO MARTINS FERNANDES (Presidente) e MÁRIO RODRIGUES TEIXEIRA, deu provimento parcial ao recurso por considerar que o lucro distribuído não corresponderia ao montante da omissão da receita, mas àquele diminuído da parcela do imposto de renda devido pela pessoa jurídica.

Neste sentido lê-se no voto do Relator, Conselheiro FRANCISCO AMARAL MANSO:

"No mérito, não vislumbro como atender à pretensão do recorrente. Com efeito, versam os autos sobre mera decorrência de processo lavrado contra pessoa jurídica equiparada, já apreciado neste Conselho, nesta mesma sessão, e que ensejou a aprovação do Acórdão nº 104-2.968/82. Observa-se que a pessoa jurídica foi tributada por omissão de receita, apurada com base no valor dos recursos de caixa alegadamente fornecidos pelo seu titular, sem comprovação da efetividade da entrega e da origem dos recursos. Nestes autos, o lucro tributável é considerado automaticamente distribuído ao recorrente, nos termos da legislação de regência. Tratando-se de lançamento reflexo, estende-se ao litígio decorrente - provocado na pessoa física - a solução dada ao litígio principal - estabelecido na pessoa jurídica -, não cabendo a este Colegiado apreciar, a esta altura, as alegações do recorrente com referência à matéria objeto do processo matriz. Tendo em vista que, acolhendo proposição deste Relator, os ilustres Conselheiros que integram esta Câmara houveram por bem negar provimento ao sujeito passivo da obrigação tributária apurada no processo matriz, idêntica conclusão se impõe no exame deste feito.

Entendo, porém, cabível reparo na parte relativa à quantificação do lucro considerado distribuído ao recorrente, a bem de salvaguarda do princípio da moralidade do ato administrativo. A pessoa



Acórdão nº-CSRF/01-0.284

jurídica teve seu lucro arbitrado em Cr\$290.000,00, sendo compelida a recolher ao erário a quantia de Cr\$ 87.000,00 a título de imposto de renda, à qual se adicionaram os acréscimos legais. Ora, o art. 9º do DL. 1.648/78, consolidado no art. 403 do RIR/80, estabelece que

"o lucro arbitrado se presume distribuído em favor dos sócios ou acionistas de sociedades não anônimas, na proporção da participação no capital social, ou ao titular da empresa individual."

Observa-se que a distribuição é apenas presumida, ainda que "iuris et de iure". Tratando-se de presunção, não vejo como a Lei poderia estabelecer que uma quantia, da qual se subtraísse alguma parcela, fosse presumidamente distribuída em sua integralidade, pelo valor considerado antes da subtração. O lucro arbitrado se presume distribuído, sim, mas apenas na parte em que a distribuição é possível de ser efetuada. Assim, entendo se deva considerar presumidamente distribuída em favor do recorrente a quantia de Cr\$ 290.000,00, subtraída da parcela de Cr\$ 87.000,00."

Visando à reforma dessa decisão foi apresentado o Recurso Especial nº-RP/104-0.082, em cujos trechos principais se lê:

"3. O processo é decorrente de ação fiscal contra empresa individual de que é titular LEONEL MENDES, em que "a pessoa jurídica foi tributada por omissão de receita, apurada com base no valor dos recursos de caixa alegadamente fornecidos pelo seu titular, sem comprovação da efetividade da entrega e da origem dos recursos". O processo principal foi julgado pela mesma Quarta Câmara e negado provimento ao sujeito passivo da obrigação tributária, em decisão unânime.

4. O reflexo na pessoa do titular da empresa individual da conclusão do processo matriz está determinado pelo DL 1.648/78:

"Art. 9º - O lucro arbitrado se presume distribuído em favor dos sócios ou acionistas de sociedades não anônimas, na proporção da participação no capital social ou ao titular da empresa individual."

5. Pelos seus termos indubitáveis, o dispositivo legal não dá margem a interpretação de possíveis deduções ou exclusões do lucro arbitrado, com reflexo líquido na pessoa do titular da empresa indivi-

Acórdão nº-CSRF/01-0.284

dual. E assim é porque o lucro arbitrado presume-se ser aquele que não foi calculado pelo contribuinte de modo regular, tomando, em sua determinação, os custos, despesas operacionais e encargos.

6. Todo contribuinte é obrigado a manter escrituração regular de suas atividades, conservando os comprovantes dos fatos registrados, a fim de que possa apurar, ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o lucro do exercício, de acordo com as leis comerciais e tributárias. A prova dos autos é de que houve omissão de receita, apurada com base no valor de suprimentos de caixa, que teriam sido feitos pelo seu titular à empresa individual, mas sem prova da efetividade da entrega e da origem dos recursos. Os lucros apurados pela ação fiscal foram distribuídos em um tempo anterior ao seu arbitramento na pessoa jurídica. E quando foram distribuídos o foram integralmente, sem se considerar o Imposto de Renda que a pessoa jurídica deveria ter recolhido aos cofres públicos."

.....

"8. DIVERGÊNCIA

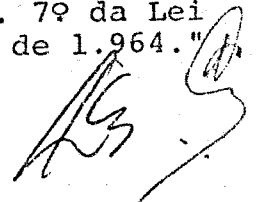
Além de ser contra a lei e a prova dos autos, como se demonstrou, a veneranda decisão recorrida divergiu do Acórdão nº 102-18.301, de 06.07.81, da ilustrada Segunda Câmara do Primeiro Conselho, cuja ementa é:

"PESSOA FÍSICA. SUPRIMENTO DE CAIXA OCORRIDO EM FIRMA INDIVIDUAL. CONFIGURADA A OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO TITULAR.

-I- O suprimento de caixa registrado, na contabilidade da pessoa jurídica, sem prova do ingresso do numerário, configura omissão de receita. Na pessoa jurídica essa receita omitida é tratada como lucro realizado. Na pessoa física como lucro distribuído que é o rendimento classificável na cédula "F" da declaração de rendimentos da pessoa física, nos termos do art. 34, letra "a", do RIR, para efeito de tributação.

-II- A receita omitida na pessoa jurídica é tributada na sua totalidade, na declaração de rendimentos da pessoa física, como lucro distribuído.

-III- A multa imposta está sujeita à atualização monetária, de conformidade com o disposto no art. 7º da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1.964."



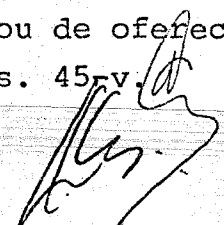
Acórdão nº-CSRF/01-0.284

9. Nessa decisão trazida a confronto nenhuma restrição se faz ao reflexo integral, no processo decorrente, do lucro arbitrado no processo matriz, sendo tal entendimento mais razoável e congruente com a lei do que o esposado pela respeitável decisão recorrida."

O presidente da Câmara recorrida reconheceu a tempestividade do recurso e materializada a divergência, dando-lhe seguimento.

O sujeito passivo deixou de oferecer contra-razões ao recurso, conforme certificado às fls. 45^{rv}.

É o relatório.



Acórdão nº-CSRF/01-0.284

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

A obrigatoriedade de adequada escrituração para provar não só a existência, como também o seu montante e data da ocorrência dos atos e fatos da gestão econômica é imposição de há muito prevista para o comerciante.

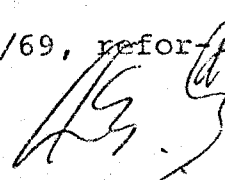
Com efeito, já o art. 12 do vetusto Código Comercial (Lei nº 556, de 25/06/1850) estabelecia a obrigatoriedade de o comerciante lançar, em ordem cronológica e com individuação e clareza, todas as suas operações, o que veio a ser ratificado pelo art. 2º do Decreto-lei nº 486, de 03.03.69, e a doutrina atenta à máxima jurídica: NEMO SIBI IPSUM 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 EU-NÁPIO 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 Probatante dos Livros Comerciais", Forense, Rio, 1960, pág. 29/30).

Finalmente o Decreto nº 64.567, de 22/05/69, reforça



çou 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 03 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."

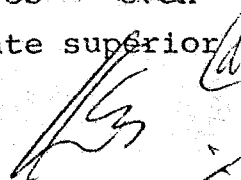
Por outro lado, é sabido que a Contabilidade como ciência, e, igualmente, a técnica de sua aplicação, integrando a função administrativa de controle, tem como normas balizadoras a rigorosa fidelidade aos fatos de gestão da empresa e o embasamento obrigatório em documentação hábil e idônea. Assim, cabe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

Neste sentido, se dispôs no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77:

"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 assim definidos em preceitos legais."

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 firma, após haver sonegado o seu ingresso na escrita da sociedade, era o registro na contabilidade da pessoa jurídica de pseudo suprimentos em nome dos sócios ou administradores, evitando-se, desse modo, os eventuais "estouros de caixa" (liquidação de dívidas em montante superior



às disponibilidades do caixa) ou ainda, o registro de enganosas en
tradas de numerário para aumento de capital.

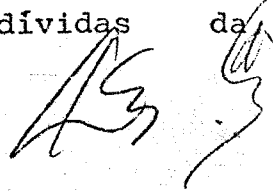
A contabilização desses créditos só se efetiva em razão da premência de numerário, ora para atender a compromissos com vencimento imediato, ora para expandir os negócios da pessoa jurídica.

Tendo a fiscalização descoberto esse procedimento irregular, dada a completa vinculação entre o creditado e a sociedade, aquela passou a exigir a efetiva comprovação da origem dos recursos que as firmas ou sociedades creditavam aos administradores ou titulares do capital, quer nas contas de "Suprimentos", quer nas de "Capital", ou em qualquer outra.

Efetivamente, a omissão de receita pode ser apurada de forma direta ou indireta.

Na apuração de forma direta, que é mais rara, geralmente o Fisco detecta não só o momento em que a fraude é praticada como qual é, exatamente, o montante sonegado, v.g.: as famosas "notas calçadas" (aquelas em que seu emitente coloca um valor na la. via, que é a do destinatário, e outro na última via dos talonários, que fica em poder dos emitentes para a escrituração e fiscalização).

Na apuração indireta, o Fisco, normalmente, não consegue precisar nem o exato momento em que ocorreu o desvio de receita, nem qual o seu verdadeiro montante. A apuração indireta se faz através de indícios e presunções. Nesta modalidade de detecção de sonegação de receitas avultam aquelas formas consistentes no saldo credor de caixa (conhecido como "estouro" de caixa), apurando-se que o Caixa desembolsou recursos além do montante de que dispunha registrados), Passivo Fictício: os credores não são mais os que figuram nos registros contábeis, mas sim os sócios em virtude da liquidação extracontábil (com recursos desviados) das dívidas da



Acórdão nº-CSRF/01-0.284

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 (créditos 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.

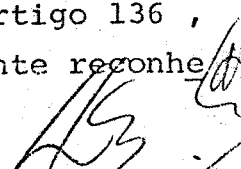
No caso da omissão de receita detectada através do "Saldo Credor de Caixa" e "Passivo Fictício" ou "Passivo Inexistente", a tributação se fazia por presunção simples.

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), presume-se 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 que ela é meio de prova, expressamente admitido pelo artigo 136, do Código Civil (Lei nº 3.071, de 01/01/1916), e igualmente reconhe-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0830/053.826/81-00

Acórdão nº-CSRF/01-0.284

cida 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 EUNÁPIO BORGES, para se fazer prova em favor do seu dono

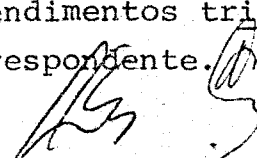
"não bastam os livros comerciais... é sempre indispensável o auxílio de outro elemento estranho aos livros"

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 illustre Conselheiro Sylvio Rodrigues, em voto que proferiu no Acórdão nº 101-72.291, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, é 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 físicas, 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, vinculando as pessoas físicas de cada um daqueles titulares, sócios ou diretores, às respectivas empresas ou pessoas jurídicas, se o contribuinte furtar-se da apresentação de documento hábil que comprove, plenamente, a fonte de onde provieram as verbas creditadas.

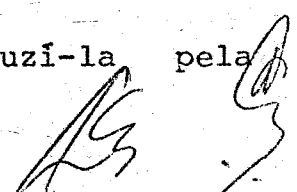
As citadas pessoas físicas, em princípio, tanto faz que os resultados das operações mercantis da empresa, de que participam, lhes sejam adjudicadas sob a forma de lucros ou créditos, suprimentos, aumento de capital e semelhantes. Medidas, porém, as vantagens do recebimento sob a forma de crédito, em 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.

O indício da omissão de 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 operação que motivou a entrega efetiva da importância, mediante dos irrefutavelmente coincidentes.

Essa prova cumpre à recorrente produzi-la pela



Acórdão nº-CSRF/01-0.284

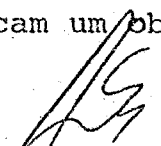
possibilidade, melhor do que ao Fisco, de ter ciência da operação previamente praticada, da qual redundou a entrega do numerário creditado, sob a forma de suprimento, aumento de capital ou equivalente.

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) vindo a prestar contraprova inidônea e imprecisa, ou ainda oferecê-la prenhe 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 origem, após devidamente intimada a comprovar, não o fez, corporifica-se a circunstância ou antecedentes 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)..."

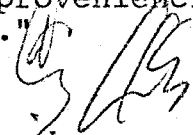


Por outro lado, é certo que as causas de difícil prova, como é o caso da sonegação de receitas, pois geralmente não deixam vestígios, admitem provas menos idôneas como já estabeleciam as Ordenações Filipinas, no Livro V, Título 135, pr e §§ 1º e 2º e o Alvará de 30 de outubro de 1649, segundo PONTES 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 suprimidos 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 fulcral 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:

"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."



Acórdão nº-CSRF/01-0.284

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.

Pois bem, essa jurisprudência que se assentava em presunção comum ("praesumptiones hominis"), evoluiu para presunção legal, após a vigência do Decreto-lei nº 1598, de 26/12/77, onde se dispôs:

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

.....

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

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrará-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 demonstradas."

Ressalte-se, assim, que, tanto o "Suprimento de Caixa" como o "Aumento de Capital em dinheiro", ambos com recursos cuja origem não é comprovada, bem assim o "estouro de Caixa", como, ainda, o chamado "Passivo Fictício" ou "Passivo Inexistente" são a prova do ingresso de recursos fornecidos pelos titulares, sócios ou acionistas da sociedade, sem origem declarada, e que, até prova em contrário, provêm de receitas sonegadas (não contabilizadas) de

Acórdão nº CSRF/01-0.284

que os sócios se haviam apropriado, como demonstraremos.

Efetivamente, a falta de comprovação da origem dos recursos ingressados, caracteriza a utilização de numerário de origem extracontábil, aplicado na sociedade, por qualquer das modalidades indicadas.

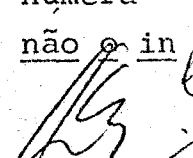
Apurada pelo Fisco a existência de receita sonegada, isto é, não contabilizada e, portanto, não incorporada ao patrimônio da sociedade, milita em favor da Administração Tributária a presunção legal juris tantum de que, simultaneamente com o seu surgimento, se deu o seu apossamento pelos sócios, ou seja, ocorreu a disponibilidade econômica da renda, visto que, neste caso, só o registro, tempestivamente efetuado, poderia demonstrar o contrário, servindo de prova contra terceiros, inclusive contra o Poder Público.

Detectada a omissão de receita na contabilidade da pessoa jurídica, isto é, tendo ela deixado de proceder oportunamente à sua escrituração, esta abriu mão de todas as medidas que permitiriam seu controle e, fato mais importante, teve completamente esvaziada a possibilidade de provar - o que somente a ela cabe fazer - que tais valores integraram o patrimônio da firma.

Com efeito, devendo a contabilidade retratar, com absoluta fidelidade, o patrimônio da empresa - representado por todos os bens, direitos e obrigações - é lícito presumir que qualquer desses valores que deixar de constar da escrituração, não pertence ao seu patrimônio a partir dessa omissão, o que significa que o numerário correspondente à receita não escriturado, desde a sua realização, constitui permanente disponibilidade econômica de seus titulares.

Legalmente, assim, em momento algum o valor da receita omitida integrou o patrimônio da pessoa jurídica.

Saliente-se que a aplicação do referido numerário, em um dado momento, na solução de dívidas da empresa, não o in



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0830/053.826/81-00
Acórdão nº CSRF/01-0.284

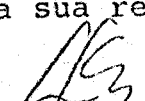
tegra no patrimônio da firma, como vimos. Referida aplicação apenas transforma a disponibilidade econômica do seu titular, já demonstrada, em disponibilidade jurídica, de vez que o mesmo passa a ser credor, expressa ou implicitamente.

Note-se que, tanto o ressarcimento dos recursos ao titular, sócios ou acionistas fornecidos como "Suprimento de Caixa"; como dos créditos em nome dos fictos credores, no caso de "Passivo Fictício" não acarreta qualquer consequência tributária para os sócios, porque se trata de uma segunda disponibilidade econômica em relação a parcelas que já lhe pertenciam, desde o momento em que houve a omissão de receita, confirmada pelo intitulado "passivo fictício" encontrado, e que, como esclarecemos, revelou que a primeira disponibilidade econômica fora transformada em jurídica ao serem pagas dívidas com receitas extracontábeis, isto é, receitas que, embora não pertencendo à pessoa jurídica, em face de as sociedades através de seus administradores não terem provado a origem dos recursos, surge a presunção de que se trata de disponibilidades geradas dentro da empresa e que os sócios estavam fazendo retornar, ocultamente, para pagamento de dívidas da empresa substituindo-se aos credores originários.

Se a liquidação ou baixa se der a crédito de qualquer outra conta, sempre traduzirá disponibilidade dos sócios, pois, segundo ensinamento dos mestres da Contabilidade, as contas do grupo exigível sempre representam capitais alheios e nunca capitais da própria firma, pois estes são sempre retratados nas contas de grupo patrimonial próprio, em contas de capital ou contas que representam lucros apurados em balanço e deixados no grupo não exigível.

Todavia, as importâncias que deram origem ao "Suprimento de Caixa com recursos de origem não comprovada" e do denominado "passivo fictício" nunca integraram qualquer das contas do grupo patrimonial, nem transitaram pelas contas diferenciais, razão porque tais valores jamais integram o patrimônio da pessoa jurídica.

Efetivamente, as importâncias que giram à margem dos controles oficiais, isto é, aquelas que não foram objeto de incorporação às contas de resultado da sociedade, quando da sua realiza



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0830/053.826/81-00

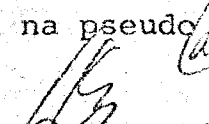
Acórdão nº CSRF/01-0.284

ção, até prova em contrário de seu SIMULTÂNEO emprego na liquidação de dívidas da própria empresa, são consideradas subtraídas pelos seus sócios, visto que, como afirmamos salvo demonstração, quantum satis, nenhum bem material ou imaterial existe dentro da empresa que não figure sob o rótulo de uma conta na pessoa jurídica, havendo, nestas circunstâncias, uma distribuição antecipada e extracontábil de lucros da sociedade. Isto porque, só pertencem à sociedade as parcelas que, dentro dos princípios técnicos e éticos da Ciência Contábil e das normas comerciais e fiscais, são objeto de contabilização como tal.

As importâncias que podem ser objeto de livre movimentação pelos sócios, sem que terceiros, inclusive o FISCO, possam controlar: como e quando foram aplicadas, em razão de não haverem transitado por qualquer conta da sociedade, presumem-se (presunção juris tantum) que houve seu instantâneo apossamento por parte dos sócios para rateio. E, como se sabe, a presunção exime de prova quem a tiver.

Sendo certo ainda que se os bens regularmente, contabilizados das pessoas jurídicas ficam aos cuidados de seus gestores, nenhuma sociedade deixaria a receita não contabilizada, isto é, aquela da qual ninguém pode pedir contas, em poder de empregados. Por aí se demonstra como, efetivamente, os sócios inicialmente têm a disponibilidade econômica das receitas que nunca transitaram por qualquer conta diferencial da pessoa jurídica e, portanto, nunca se incorporaram ao patrimônio da sociedade, tendo, quando muito, sido desviadas para o denominado "Caixa 2", o qual não tem existência no mundo jurídico dos valores patrimoniais da empresa, pertencendo aos sócios, já que ninguém pode exigir legalmente a sua apresentação e, quando apreendido, manu militari, pela Fiscalização, só serve como prova da sonegação perpetrada.

Tanto nos "Suprimentos de Caixa" como nos "Saldos Credores de Caixa" ou ainda no chamado "Passivo Fictício", como ainda, nas pseudo "Entradas de Capital", o que se verifica é a sonegação de receitas que posteriormente os sócios fazem retornar à empresa de forma clara, no caso dos "pseudo suprimentos" ou na pseudo



Acórdão nº-CSRF/01-0.284

"Entradas para Integralizar Capital", ou de maneira oculta, no caso do "estouro de caixa" (saldo credor da conta Caixa) ou de "passivo fictício", já que como vimos, as receitas do alegado Caixa "2" em bora tenham origem na subtração de receitas da empresa, desde a sua origem passaram para a livre disposição dos sócios, cujo giro antes de retornar à empresa é sempre impossível de determinar.

Em todas elas, todavia, até prova em contrário, se constata: primeiro, uma disponibilidade econômica dos sócios com a subtração das parcelas sonegadas dos controles contábeis e; depois, uma disponibilidade jurídica, ora com o crédito em nome individual de cada sócio (nos casos de pseudo suprimentos ou aumentos de capital, atualmente pouco praticados em razão de ser uma forma muito visada pela Fiscalização), ora sem a individualização, sendo os verdadeiros credores ocultados com a indicação no balanço de falsos credores (os credores das dívidas originárias, ou mesmo de entidades que nunca foram credoras, como é o caso do registro de financiamentos inexistentes etc.). Esta segunda modalidade mais difícil de descobrir se revela no "Passivo Fictício" e no "estouro de caixa" ainda não coberto.

Deste modo, o fato gerador surge cristalino, pois basta que o fisco demonstre a sua disponibilidade econômica ou jurídica, como se verifica do disposto no artigo 43, do CTN, e também do art. 34, letra "a" do RIR, de regência.

No caso em que os sócios utilizam o que se chamou de "Caixa" "2", existe primeiro a disponibilidade econômica, que, por falta de qualquer indicação do momento em que ela teve lugar e da impossibilidade de acompanhar o giro dos recursos subtraídos ao controle contábil, o Fisco toma como data do fato gerador a data em que apura a disponibilidade jurídica (balanço, ou na data da quitação do título, na data do saldo credor de caixa, na data do crédito aos sócios etc.), pois, não tendo a empresa, dentro do exercício social, contabilizado as receitas sonegadas, na maioria das vezes torna-se impossível detectar o momento em que a apropriação teve lugar.

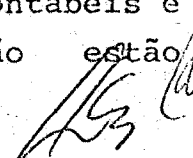
O ingresso dos recursos na sociedade pode fazer-se às claras, no caso de crédito aos sócios: em conta corrente, de ca-

pital ou registro em Títulos a Pagar; ou então ter lugar de forma ca muflada e transitória, quando não se procede a qualquer registro na sociedade, mantendo-os ocultamente em nome de terceiros (credores i nexistentes ou em nome de credores cujas dívidas já foram pagas), con figurando-se aí, de modo perfeito, o fato gerador do imposto, median te a transferência simulada da titularidade de créditos de terceiros para os sócios de empresa ou a efetivação em nome de terceiros de créditos pertencentes aos sócios.

Essa disponibilidade dos sócios é indiscutível sen do certo que, a qualquer momento e sem qualquer impecilho, poderão dar baixa do chamado "passivo fictício" reembolsando-se das importân cias de que são titulares ocultos. Nem mesmo a sempre alegada inexis tência de saldo em caixa impede que se ressarcam das importâncias o cultamente injetadas na sociedade, pois a qualquer momento poderão lançar mão não só das receitas que a pessoa jurídica venha a obter , mas também de financiamentos contratados pela sociedade. Conseqüente mente, a demora do ressarcimento, seria em tudo idêntica a de qual quer outro crédito do sócio, mesmo que registrado em seu nome esti vesse e por mais legítimo que ele fosse.

Portanto, na chamada tributação reflexa, o tributo alcança, na realidade, fatos jurídicos diversos. Assim, como se tra te de pessoa jurídica, o tributo recai sobre seus lucros, apurados contábil ou extracontabilmente. No caso de pessoa física, o gravame incide sobre a disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros que a sociedade lhe tenha oficialmente pago, qualquer que seja a intitu lação adotada, ou de que o sócio se tenha apropriado, por formas me nos dignas.

Note-se que, quando ocorre a baixa do "passivo fic tício", sob alegação do pagamento ao credor originário, como este já estava quitado, quem estão sendo reembolsados são os sócios, titula res ocultos dos créditos constantes do Passivo Exigível da socieda dade, isto é, a obrigação da pessoa jurídica que está sendo liquida da não é a originalmente registrada, mas a que lhe sucedeu em decor rência da mudança de titulares dos credores, que teve lugar quandoos sócios saldaram os primitivos credores com receitas extracontábeis e sem registrar nos livros a operação. Portanto, os sócios não estão

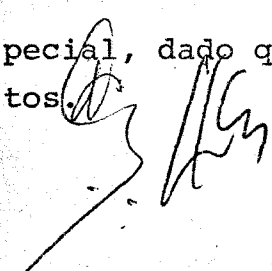


SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0830/053.826/81.00
Acórdão nº CSRF/01-0.284

Demonstrado assim, ser inviável provar o momento em que, pela primeira vez, os sócios tiveram a disponibilidade econômica da receita sonegada, revelada na apuração do "suprimento de caixa com recursos de origem não comprovada", "passivo exigível fictício" ou qualquer outro crédito em nome dos sócios (sem origem comprovada) ou de terceiros (quando estes nada mais têm ou tiveram a receber) — créditos estes indicadores de disponibilidade jurídica de recursos, cuja titularidade real é dos sócios — o futuro momento da liquidação ou baixa do débito ou o destino a ser dado a tal parcela é irrelevante para a incidência do Imposto sobre a Renda, quer na pessoa jurídica, quer na física ou fonte: O fato gerador de ambas as incidências já ocorreu cristalino, ante o que expressamente declara o art. 43 do Código Tributário Nacional.

Concluindo, se ficou provada a disponibilidade e econômica e jurídica do total da receita sonegada, não há como cogitar-se de tributar-se importância inferior à efetivamente recebida.

Impõe-se, deste modo, o provimento do recurso especial, dado que a decisão recorrida contrariou a realidade dos fatos.



AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR.