



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 13 fevereiro de 1989

ACORDÃO Nº 103-08.891

Recurso n.º 93.455 - IRPJ - EXS.: DE 1985 a 1987

Recorrente CAUCAIA INDUSTRIAL S.A. - CAISA

Recorrid DRF em FORTALEZA (CE).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - 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 ou administrador se 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). (Acórdão CSRF/01-0.220).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CAUCAIA INDUSTRIAL S.A. - CAISA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 1989



ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE


LUIZ CARLOS PIVA

- PROCURADOR DA FAZENDA NA
CIONAL

16 MAR 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE A
SUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, BRAZ JANUÁRIO PINTO,
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. / AUSENTE POR MOTIVO JUSTIFICADO O CONS
LHEIRO AYRES DE OLIVEIRA. 

SERVICO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10380/010.609/87-84
RECURSO Nº 93.455
ACÓRDÃO Nº 103-08.891
RECORRENTE: CAUCAIA INDUSTRIAL S.A. - CAÍSA

R E L A T Ó R I O


CAUCAIA INDUSTRIAL S/A CAÍSA, empresa com sede no município de Caucaia, Estado do Ceará, inscrita no CGC sob o nº 07.138.860/0001-35, não se conformando com a decisão de fls. 241/252 recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Conforme o auto de infração de fls. 02/03, as seguintes irregularidades foram observadas na empresa:

"1) Nos anos-base de 1984 e 1985 foi debitado na conta nº 1.01.000-Caixa em contrapartida com a conta nº 1.57.001-Ernani de Queiroz Viana (conta corrente de sócio da empresa) os valores de Cr\$ 574.901.145 (quinhentos e setenta e quatro milhões, novecentos e um mil, cento e quarenta e cinco cruzeiros) e Cr\$ 520.000.000 (quinhentos e vinte milhões de cruzeiros), respectivamente. Intimada a comprovar a efetiva entrega e origem destes valores (Termo de intimação lavrado em 03.11.87 anexo) a firma não apresentou documentação que viesse a satisfazer as exigências legais, bem como a veracidade dos valores lançados em sua contabilidade, caracterizando pois, OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL, por existência de suprimento de caixa, sem comprovação hábil da efetiva entrega e origem do numerário, infringindo o disposto no art. 181 do Decreto nº 85.450/80 (RIR/80).

2) Nos anos-base de 1984 e 1985 a empresa deixou de reconhecer o valor da Correção Monetária dos empréstimos efetuados às pessoas jurídicas interligadas, Fazendas Ernani Viana e Caucaia Agropecuária S/A CAPISA, conforme se pode constatar através das fichas do Razão contas nºs 1.14.002 e 1.14.003, respectivamente (cópia anexa), infringindo assim o disposto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83.

Esta fiscalização apurou, de acordo com os quadros demonstrativos números 1 e 2 (anexos), os seguintes valores referentes à Correção Monetária acima mencionada.



Ano-base de 1984

- Fazendas Ernani Viana-Conta nº		
1.14.002	Cr\$	18.677.034
- Caucaia Agropecuária S/A - CAPI		
SA - Conta nº 1.14.003	Cr\$	13.414.038
TOTAL	Cr\$	32.091.072

Ano-base de 1985

- Fazendas Ernani Viana-Conta nº		
1.14.002	Cr\$	254.337.609
- Caucaia Agropecuária S/A - CAPI		
SA-Conta nº 1.14.003	Cr\$	147.296.490
TOTAL	Cr\$	401.634.099

3) No ano-base de 1986 a empresa apropriou como custo, debitando nas contas nº 1.42.000 - Matéria Prima-Castanha de Caju e nº 3.16.000-Custo do Produto vendido-Amido de Castanhas, os valores de Cz\$ 78.186.527,91 (setenta e oito milhões, cento e oitenta e seis mil, quinhentos e vinte e sete cruzados e noventa e um centavos) e Cz\$ 25.604.351,80 (vinte e cinco milhões, seiscentos e quatro mil, trezentos e cinquenta e um cruzados e oitenta centavos), respectivamente, em contrapartida com a conta nº 1.19.000-Adiantamento a Terceiras-Matéria Prima (documento anexo).

Após verificação da documentação apresentada pelo contribuinte a esta fiscalização, constatou-se que não houve o efetivo ingresso das mercadorias, através de Notas Fiscais, referentes aos lançamentos supra citados no estabelecimento da Autuada, bem como ficou comprovado ainda a não existência de qualquer outra documentação que viesse a respaldar os já mencionados lançamentos.

Estas irregularidades cometidas pela empresa, vêm a infringir o disposto nos artigos 183 e 165 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, uma vez que oneram ilegalmente os custos dos produtos vendidos."

Em razão da decisão e considerando-se que a empresa só apresentou recurso contra a exigência, nos anos-base de 1984 e 1985, relativa a suprimentos de caixa, abstenho-me de relatar toda a discussão havida neste processo sobre a matéria restante.

Iniciou a empresa sua impugnação contestando o pressuposto da fiscalização, no sentido de que ela não apresentara do-

cumentação que viesse a satisfazer as exigências legais, sem especificar que documentos são esses e apenas citando o art. 181 do RIR/80. A Fazenda supõe que a empresa não possuía documentação hábil e idônea, esquecendo-se de que "os valores alocados no Caixa da defendente, por crédito da Conta Corrente do sócio ERNANI DE QUEIROZ VIANA, não se fizeram à margem do dispositivo citado pelos próprios agentes fiscais, gravados que foram à vista de documentação probante, utilizada pela contabilidade da autuada, coincidentes em datas e valores, como se comprovada através dos mesmos demonstrativos a seguir descritos:

"a) - Suprimento de Cr\$ 250.000.000, em 26.06.84, repassado ao Sr. José Eduardo Alves Batista, em duas parcelas, sendo uma de Cr\$ 20.463.250 e outra de Cr\$ 229.536.750, ambas em 26.06.84, relativamente a adiantamentos para compra de Castanha, conforme Contrato de Compra e Venda de Matéria Prima nº 045/83, firmado em 07.12.83 - (Docs. nºs 01/04);

b) - Suprimento de Cr\$ 30.000.000, em 09.07.84, sendo Cr\$ 10.000.000 repassados ao Sr. Francisco Antero Filho, em 09.07.84, referente a adiantamento para compra de Castanha, conforme Contrato de Compra e Venda de Matéria Prima nº 027/83, firmado em 18.10.83, e Cr\$ 20.000.000 depositados no Bradesco, em 09.07.84, conforme recibo de depósito. (Docs. nºs 05/08);

c) - Suprimentos de Cr\$ 5.000.000 e Cr\$.. 15.853.000, em 27.07.84, num total de Cr\$ 20.853.000, deste repassado a quantia de Cr\$ 19.671.452 ao Sr. José Eduardo Alves Batista, em 31.07.84, referente a adiantamento para compra de Castanha, conforme Contrato de Compra e Venda de Matéria Prima nº 045/83, firmado em 07.12.83. (Docs. nºs 09/11) e (Docs. nº 04);

d) - Suprimento de Cr\$ 14.000.000, em 02/08/84, repassado à Caucaia Agropecuária S/A - CAPISA, em ... 02.08.84, para cobertura do valor líquido de parte da Cédula Rural Hipotecária nº 84000002-6, de 30.07.84, junto ao Banorte, quantia esta transferida para Picos no Piauí, em favor do Sr. Francisco Rego Filho, conforme ordem de pagamento através do Bradesco (Docs. nºs 12/14);

e) - Suprimento de Cr\$ 20.000.000, em 14.08.84, repassado à Caucaia Agropecuária S/A - CAPISA, em 14.08.84, para cobertura do valor líquido de parte da Cédula Rural Hipotecária nº 84000002-6, de

Acórdão nº 103-08.891

30.07.84, junto ao Banorte, quantia esta depositada no Bradesco, em 14.08.84, conforme recibo de depósito (Docs. nºs 15/17);

f) - Suprimento de Cr\$ 5.500.000, em 16.08.84, repassado à Caucaia Agropecuária S/A - CAPISA, em..... 16.08.84, para cobertura do valor líquido de parte da cédula Rural Hipotecária nº 84000002-6, de 30.07.84, junto ao Banorte, quantia esta depositada no Bradesco, em 16.08.84, conforme recibo de depósito (Docs. nºs 18/20);


g) - Suprimento de Cr\$ 5.000.000, em 17.08.84, repassado à Caucaia Agropecuária S/A - CAPISA, para cobertura do valor líquido de parte da Cédula Rural Hipotecária nº 84000002-6, de 30.07.84, junto ao Banorte, quantia esta depositada no Bradesco, em 17.08.84, conforme recibo de depósito (Docs. nºs 21/23);

h) - Suprimento de Cr\$ 25.000.000, em 23.08.84, repassado à Caucaia Agropecuária S/A - CAPISA, em..... 23.08.84, para cobertura do valor líquido de parte da Cédula Rural Hipotecária nº 84000002-6, de 30.07.84, junto ao Banorte, quantia esta depositada no Bradesco, em 23.08.84, conforme recibo de depósito (Docs. nºs 24/26);

i) - Suprimento de Cr\$ 30.000.000, em 27.08.84, repassado à Caucaia Agropecuária S/A - CAPISA, em..... 27.08.84, para cobertura do valor líquido de parte da Cédula Rural Hipotecária nº 84000002-6, de 30.07.84, junto ao Banorte, quantia esta depositada no Bradesco, em 27.08.84, conforme recibo de depósito (Docs. 27/29);

j) - Suprimento de Cr\$ 10.000.000, em 28.08.84, repassado à Caucaia Agropecuária S/A - CAPISA; em..... 28.08.84, para cobertura do valor líquido de parte da Cédula Rural Agropecuária nº 84000002-6, de 30.07.84, junto ao Banorte, quantia esta depositada no Bradesco, em 28.08.84, conforme recibo de depósito (Docs. nºs 30/32);

k) - Suprimento de Cr\$ 10.000.000, em 30.08.84, repassado à Caucaia Agropecuária S/A - CAPISA, em..... 30.08.84, para cobertura do valor líquido de parte da Cédula Rural Hipotecária nº 84000002-6, de 30.07.84, junto ao Banorte, quantia esta depositada no Bradesco em 30.08.84, conforme recibo de depósito (Docs. nº 33/35);



l) - Suprimento de Cr\$ 10.000.000, em
05.09.84, repassado à Caucaia Agropecuária S/A - CAPI-
SA, em 05.09.84, para cobertura do valor líquido de
parte da Cédula Rural Hipotecária nº 84000002-6, de
30.07.84, junto ao Banorte, quantia esta depositada no
Bradesco, em 05.09.84, conforme recibo dedepósito
(Docs. nºs 36/38);

m) - Suprimento de Cr\$ 10.000.000, em
12.09.84, repassados para Caucaia Agropecuária S/A -
CAPISA, em 12.09.84, para cobertura do valor líquido
de parte da Cédula Rural Hipotecária nº 84000002-6, de
30.07.84, junto ao Banorte, quantia esta depositada no
Bradesco, em 12.09.84, conforme recibo dedepósito
(Docs. nºs 39/41);

n) - Suprimento de Cr\$ 20.020.460,20 em
14.09.84, repassado à Caucaia Agropecuária S/A - CAPI-
SA, em 14.09.84, para cobertura do valor líquido de
parte da Cédula Rural Hipotecária nº 84000002-6, de
30.07.84, junto ao Banorte, quantia esta depositada no
Bradesco, em 14.09.84, conforme recibo dedepósito
(Docs. nºs 42/44);

o) - Suprimento de Cr\$ 64.527.685, de
31.10.84, para crédito em Conta Corrente do sócio Erna
ni de Queiroz Viana. (Docs. nºs 45);

p) - Suprimento de Cr\$ 50.000.000, em
12.12.84, repassado à ADOC - Advocacia Operacional, em
favor de Representações Marilac Ltda, através do che-
que nº XV-002.041, de emissão do sócio Ernani de Quei-
roz Viana, em 12.12.84, para pagamento da transação efe-
tivada nos Autos da Ação promovida pela citada Empresa
contra a CAISA. (Docs. nºs 46/47);

q) - Suprimento de Cr\$ 500.000.000, em
27.06.85, para depósito no Bradesco, em 27.06.85, con-
forme recibo de depósito (Docs. nºs 48/50);

r) - Suprimento de Cr\$ 20.000.000, em
29.11.85, para crédito na Conta Corrente do sócio Erna
ni de Queiroz Viana. (Docs. nºs 51)."

Ora, se a fiscalização não desclassificou sua escrita
é óbvio que tudo isso foi registrado na contabilidade à vista de do-
cumentação, hábil e idônea, coincidente em datas e valores. O contrá-
rio seria a própria desclassificação e isso efetivamente não veio a
ocorrer. Nomear outro tipo de documento, que não os utilizados pela
contabilidade da defendente - um cheque, por exemplo, emitido pelo

supridor em favor da empresa - é extrapolar as fronteiras de abrangência da própria lei. A autoridade fiscal não pode ir além da lei, criando normas que não são legais.

Entende que não há como proibir a pessoa jurídica de prover o suprimento baseado em recibos e comprovantes bancários, devidamente assentados na contabilidade, pois tais documentos são hábeis e idôneos. A lei não obriga a que só o cheque seja documento hábil para comprovar o suprimento.

Citou, a propósito, julgado da Justiça do Ceará, onde se lê o seguinte:

"Comprovadas, quantum satis, a origem dos recursos e a capacidade financeira do supridor, não há como justificar-se a increpação de omissão de receita."

Lembrou que o art. 142 do CTN tem a atividade administrativa como plenamente vinculada, o que não permite à autoridade fiscal proceder a lançamento sem base em lei. Nem se esqueça de que o art. 152, § 3º, da Constituição Federal determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Quem tem a obrigação de comprovar a origem dos recursos é o próprio supridor e este não foi intimado a fazer a prova. Se o ...fosse, certamente teria efetuado a devida comprovação.

Na informação fiscal de fls. 210/217, o fiscal autuante propôs se mantivesse a tributação, baseando sua argumentação, na essência, na circunstância de o art. 181 exigir que a origem e a efetiva entrega dos recursos fiquem devidamente demonstrados, o que não aconteceu no caso presente.

Em resumo, disse o informante:

1. os documentos anexados ao processo não cumprem os requisitos do art. 181 do RIR/80, que exige se comprove a origem e a efetiva entrega dos suprimentos. Citou o Acórdão nº 101-74.993/84, segundo o qual os valores tidos como entregues ao caixa, ainda que pa-

ra amortização de provável empréstimo anteriormente contraído, possuem as mesmas características de suprimento de caixa;

2. Em momento algum foi feita qualquer exigência pela fiscalização a fim de que a empresa comprovasse os suprimentos mediante entrega de cheque, acrescentando:

"... o que se exigiu durante a ação fiscal foi apenas e unicamente que fosse comprovada a origem e efetiva entrega dos recursos alocados no caixa (doc. de fls. 12), ficando subentendido que tais comprovantes referem-se a qualquer documento emitido por terceiros que lastreiem o registro na contabilidade."

3. Engana-se a autuada ao afirmar que cabe à pessoa física do sócio o ônus da prova do suprimento de caixa, uma vez que à luz do art. 165 do RIR/80, verifica-se que a pessoa jurídica fica obrigada a conservar documentos e papéis relativos à sua atividade, daí porque foi intimada a fazê-lo e não a pessoa do sócio.

4. Embora a análise das declarações de renda do sócio, nos exercícios de 1985 e 1986 demonstre capacidade financeira e econômica, o Acórdão nº 101-73.902/82 já foi taxativo, ao entender que não basta a prova da capacidade econômica e financeira do supridor. Terminou, dizendo:

"Tendo em vista os argumentos e provas apresentadas pela defendente, bem como, as ponderações acima mencionadas é de se concluir que não ficou devidamente comprovada, através de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, nos termos da legislação vigente, a origem e a efetividade da entrega (sendo essas duas condições cumulativas e indissociáveis) das transferências das disponibilidades particulares do acionista Ernani Queiroz Viana para o patrimônio da pessoa jurídica autuada, razão porque há de prevalecer a autuação integralmente, nesse tópico."

O Delegado da Receita Federal negou acolhida às razões da impugnante, em decisão assim ementada:


"Os suprimentos de Caixa, cuja origem não se comprove com documentos coincidentes em datas e valores, por previsão legal, caracterizam-se como omissão de receitas."

A motivação do julgador foi no seguinte sentido:

"Da análise das peças que instruem os presentes autos, temos que, em que pesem os argumentos espostos pela autuada na tentativa de justificar o Suprimento de Caixa apurado pelos autuantes, demonstrando a capacidade financeira do sócio supridor através de suas Declarações de Rendimentos apenas ao processo, não há como aceitar-se tal justificativa, porquanto, no caso, configurou-se a infração prevista no artigo 181 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 e, além do mais, em reiterados Acórdãos emanados do Primeiro Conselho de Contribuintes, firmou-se o entendimento de que, se a pessoa jurídica não provar, com documentação hábil e idônea, a efetiva entrada do dinheiro e sua origem, coincidente em datas e valores, a importância suprida será tributada como omissão de receita, sendo, portanto, irrelevante a capacidade econômica do administrador, sócio ou acionista supridor."

Em razão de a decisão ter excluído considerável importância da tributação, foi interposto recurso de ofício para o superintendente da 3a. Região Fiscal. Esta autoridade confirmou a decisão do Delegado, conforme cópia que se encontra às fls. 293/300.

No recurso voluntário, após afirmar que só iria contestar a matéria relativa a suprimentos (item 5, fls. 308), a recorrente iniciou pela transcrição do art. 181 do RIR/80, o qual não obriga a que se prove o suprimento somente mediante cheque emitido a favor da empresa. Além do mais, se a própria lei não estabelece propriedade ao cheque como único instrumento hábil e idôneo para fazer face aos suprimentos de caixa e não se provando a omissão de receita, o que só seria possível pela presença de saldo credor de caixa, passivo fictício, etc., é evidente que se passa a tributar por mera presunção, em contradição com o disposto no C.T.N., segundo o qual somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal.



É mister admitir-se a ilegalidade de qualquer exigência tributária, uma vez que a lei não expressou objetivamente que a validação de tais suprimentos somente se efetivasse através de documentos coincidentes em datas e valores. Antes de tudo, ter-se-ia que considerar a capacidade financeira do supridor, através de suas contas bancárias e, sobretudo, da movimentação de recursos de suas próprias declarações de imposto de renda.

A seguir, transcreveu trecho da informação fiscal, que constou do item 2 do relatório do julgador singular, no seguinte sentido:

"ITEM 2 - que quanto a segunda alegação da autuada, de que não é lícito ao fisco exigir que o suprimento de caixa seja somente através de cheque nominal emitido pelo supridor, temos a informar que em momento algum foi feita tal exigência tácita ou expressamente, o que se exigiu durante a ação fiscal foi apenas e unicamente que fosse comprovada a origem e efetiva entrega dos recursos alocados no caixa (Documento de fls. 12), ficando subentendido que tais comprovantes referem-se a qualquer documento emitido por terceiros que lastreiem o registro na contabilidade."

Criticou esse posicionamento da administração, pois se não fora condicionada a exigência de cheque para tais suprimentos, qualquer outro documento utilizado teria sobejante validade para ratificar esses mesmos suprimentos. E acrescentou: "Daí a razão estar com a recorrente, uma vez que os documentos (recibos e comprovantes bancários) alocados no caixa para fazer face a entrega do numerário por parte do supridor, efetivamente foram considerados como "hábeis e idôneos".

Se, de fato, não houve a exigência de cheque para comprovar suprimentos, quais outros documentos poderiam se adequar a tal comprovação se não os apresentados pela então defendente que, sem sombra de dúvida, fazem parte do acervo de papéis oficiais exigidos pela boa técnica contábil e que em nenhum momento foram desclassificados pelo agente fiscal? De outra parte, ao se questionar

f

sobre a colocação feita no item 4 da mesma informação fiscal a resposta está implícita no próprio reconhecimento da capacidade financeira do supridor por parte da autoridade fiscal atuante. E acrescentou:

"Com efeito, o que a autoridade fiscalizadora fez foi apenas ratificar a validade dos documentos utilizados nos suprimentos (recibos e comprovantes bancários), e assim tendo ocorrido, inibe-se o procedimento fiscal constante do item "1" do Auto objeto da presente peça recursal."

Deixa-se de referir os demais argumentos, pois já foram mencionados acima, quando se relatou o conteúdo da impugnação.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 29.08.88 (AR de fls. 304) e a protocolização deste ocorreu em 28.09.88 (doc. de fls. 305). Esta ciência se referiu à decisão do Superintendente, mas o Delegado, no momento em que recorreu de ofício, condicionou o prazo para apresentação do recurso voluntário à ciência da decisão da autoridade revisora, conforme se lê às fls. 251.

Quanto ao mérito, a empresa relacionou os suprimentos, conforme transcrição feita no relatório, cabendo algumas observações:

a) a quantia de Cr\$ 250.000, a título de suprimento, foi explicada como tendo sido repassada ao Sr. José Eduardo A. Batista a título de adiantamento para compra de castanha, conforme os docs. de nºs 1 a 4. Quem examina os documentos, verifica, no entanto,



que esse senhor simplesmente afirma ter recebido da empresa essa quantia para compra das castanhas. Faltou à recorrente provar que tal quantia tinha sido entregue pelo sócio e qual a origem desse dinheiro. Na verdade, segundo o documento de fls. 12, verificou o fiscal que a empresa dera entrada no Caixa de valor equivalente e a crédito do Sr. Ernani. Ora, a experiência tem demonstrado que, muitas vezes, essa espécie de escrituração é realizada justamente para explicar receitas desviadas da empresa. Além do mais, a própria empresa diz que pagou, como adiantamento para compra de castanhas, Cr\$ 20.463.250 e Cr\$ 229.536.750. A mesma coisa se diga quanto a outros suprimentos que a autuada diz terem sido para compra de castanha. Faltou, sempre, a prova da origem desse dinheiro, pois as empresas que possuem o chamado "Caixa 2" também fazem essa espécie de negócios. É por isso que o fiscal insistiu na circunstância de a interessada provar tanto a origem quanto a efetiva entrega do numerário. Os documentos apresentados pela recorrente quando muito comprovariam o que neles está especificado, isto é, que a empresa pagou a uma certa pessoa determinada quantia para compra de castanhas, mas não a origem desse dinheiro do suprimento nem a efetiva entrega pelo supridor;

b) a importância de Cr\$ 14.000.000, teria sido repassada à Caucaia para cobertura do valor líquido de parte da cédula rural, quantia essa transferida para Picos, no Piauí, em favor de Francisco Rego Filho. A questão é sempre a mesma: qual a relação deste fato com os suprimentos efetuados pelo sócio? A mesma coisa se diga quanto aos demais valores repassados, segundo a empresa, para pagamento de obrigações relacionadas com a cédula rural;

c) para explicar a importância de Cr\$ 64.527.685, a empresa juntou o doc. nº 45, no qual simplesmente está dito: "ERNANI DE QUEIROZ VIANA. Recebido para crédito de sua conta corrente." Ora, qual a prova de que esse dinheiro foi efetivamente recebido? De onde retirou o Sr. Ernani esta quantia?

d) A quantia de Cr\$ 50.000.000 para pagamento de honorários advocatícios em favor da autuada: resta saber de onde o Sr. Ernani retirou esse dinheiro. Não basta fazer referência à sua conta

bancária, pois o Conselho sempre exige que a disponibilidade financeira do sócio seja comprovada;

e) os Cr\$ 500.000.000 utilizados para depósito no BRADESCO: qual a origem dessa importância? Qual a prova de que o sócio entregou esse numerário à empresa?


f) A importância de Cr\$ 20.000.000 (doc. 51) é um recibo assinado por Tania Maria A. Menezes, no qual se diz que foi recebida esta quantia do Sr. Ernani para amortização de seu débito em conta corrente. Qual a relação com a autuada? Qual a origem desse dinheiro? Teria sido obtido com recursos fora da empresa? E que dizer de sua efetiva entrega?

Um aspecto que se nota na defesa da autuada é o desconhecimento do velho provérbio: "nemo sibi ipsi titulum constituit". Na realidade, parte da documentação apresentada foi emitida por ela mesma. Além disso, baseia-se em sua escrituração, que supõe idônea. Acontece que o art. do RIR/80 determina no art. 174:

"§ 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."

Não basta, pois, escriturar qualquer fato. É necessário que essa escrituração esteja embasada em documentos hábeis.

Outro princípio muito esquecido pelos contribuintes é o chamado da PRINCÍPIO DA ENTIDADE, segundo o qual a personalidade da pessoa jurídica não se confunde com a pessoa do sócio. De tanto operar numa empresa, o sócio acaba, não raro, por confundir seu patrimônio com o da sociedade e acontece não prestar atenção quando realmente fornece recursos próprios e quando simplesmente opera com dinheiro da empresa. É necessário, pois, que não só haja escrituração, mas que essa contabilidade esteja em sintonia com documentos hábeis e idôneos.



A respeito do argumento tantas vezes repetido, no sentido de que não está previsto em lei que a prova do suprimento se faça mediante cópia de cheque nominal emitido pelo supridor a fiscalização já teve oportunidade de esclarecer, conforme relatado, que já mais exigiu semelhante coisa da empresa.

Outro equívoco da recorrente é exigir que, primeiro, se desclassifique a escrita ou se prove inidoneidade de documentos para depois dizer que eles não provam a origem e a efetividade da entrega. Uma coisa nada tem a ver com a outra: pode a escrita estar perfeita e a comprovação do suprimento não ser realizada e nem por isso se desclassificará a escrita.

Não há exigência legal para que se concretize o suprimento não comprovado haja, ao mesmo tempo, saldo credor de caixa, passivo fictício, etc.

Esta matéria, de resto, já foi delucidada no Acórdão CSRF nº 01-0.220, de 04.05.82, Relator o Conselheiro Amador Outere-lo Fernández, de cujo voto passo a transcrever alguns trechos, para esclarecimento da recorrente:

"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 individualização e clareza, todas as suas operações, o que veio a ser ratificado pelo art. 29 do Decreto-lei nº 486, de 03.03.69, e a doutrina atenta à máxima jurídica: NEMO SIBI IPSI TITULUM CONSTITUUNT, ou seja, de que é vedado a qualquer pessoa forjar para si mesma, previamente, as provas do seu direito, concluiu 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 EDNÁPIO 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 pro-

var-se pelos livros dos comerciantes:

"sempre que outros elementos, ou às circunstâncias que rodeiam o caso controvertido, não ilidam a fé que os assentos, em princípio merecem" (TRAJANODE 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 individualização 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 de que deram 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 firma, após haver sonogado o seu ingresso na escrita da sociedade, era o registro na contabilidade da pessoa jurídica de a) 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 de b) enganosas entradas de numerário para aumento de capital.

A contabilização desses créditos só tinha lugar 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".

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

Na apuração de forma direta, que é mais rara, ge-

ralmente 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 1ª via, que é a do destinatário, e outro na última via dos talonários que ficam 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, apura-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 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), 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, aplicar-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 Waler P. Acosta,



Acórdão nº 103-08.891

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 admitida pelo artigo 136, do Código Civil (Lei nº 3.071, de 01.01.1916), e igualmente reconhecida pelo artigo 332, do Código do 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 bastar 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 invés, 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, vincula as pessoas físicas de cada um daqueles titulares, sócios ou diretores, às respectivas empresas ou pessoas jurídicas, se a contribuinte furtar-se a 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 operação que motivou a entrega efetiva da importância, mediante dados irrefutavelmente coincidentes.

Essa prova cumpre à 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 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 sempre

Acórdão nº 103-08.891

sa, 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 importância, cuja 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 FONTES 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 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 expediu a Circular nº 18, datada de 9 de maio

Acórdão nº 103-08.891

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 pessoa jurídicas, (...) poderão refutar, 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 de numerário, vale dizer, de onde se originou a disponibilidade financeira que ensejou o suprimento."

.....

"Efetivamente, a jurisprudência que conhecemos sempre se apoiou no exame da escrita para compulsar a legitimidade dos créditos dos sócios. Quando os documentos ou esclarecimentos não eram satisfatórios, exigia-se, por escrito, a prova da efetiva entrada dos recursos contabilizados e a origem da procedência dos recursos que se indicava, sem qualquer prova, haverem sido apontados. Qualquer outra prova de omissão de receita, devidamente comprovada, tal como: subfaturamento devidamente quantificado; vendas sem nota; saldo credor de caixa; passivo fictício etc. sempre foi concomitantemente tributada quando esses fatos eram correntes, mas a sua existência nunca foi indispensável para a tributação da receita omitida, detectada a través de créditos aos sócios, cuja origem dos recursos não ficava cabalmente demonstrado estar em negócios sociais regularmente contabilizados.

Finalmente, os suprimentos nunca foram tributados como tal, mas como prova da origem de recursos omitidos na contabilidade da sociedade e desviados pelos seus sócios dirigentes. Quer dizer, eles não eram tributados pela sua entrada na sociedade (retorno), mas porque, a semelhança do que ocorre com o "estouro de caixa", o crédito sem origem revela ter ocorrido, em momento anterior não determinável, uma sonegação de receita (receita que deixou de ser contabilizada e, portanto, subtraída) da pessoa jurídica, dela se apropriando os seus dirigentes e dela dispendo a seu bel-prazer, como já se deu notícia e ainda sobre ela vol-

J

Acórdão nº 103-08.891

taremos a tratar com outros pormenores.

Realmente a lei nova nada inovou a respeito da matéria.

Isto porque, a autuação, nesses casos, já encontra lastro jurídico na legislação que trata da "escrituração que deverá abranger todas as operações do contribuinte", consoante determina o art. 2º da Lei nº 2.354, de 29.11.54, Obrigação aliás, que existe há mais de um século, pois assim já dispunha o art. 12 do Código Comercial (Lei nº 556, de 25.6.1850). Autuação que, além de decorrer dos indícios circunstâncias que rodeavam o caso controvertido, também já encontrava suporte no fato de que, inexistindo norma que atribua à escrituração do contribuinte a presunção de veracidade, a ele cabe, naturalmente, o ônus da prova da ocorrência, dos fatos contabilizados e de que eles se deram na forma do 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 de rem 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 hábeis, 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 exigí-los em presunção legal que autoriza o lançamento do imposto respectivo, ressalvando-se ao contribuinte prova em contrário.

A constatação de saldo credor de caixa e de obrigações pagas e não contabilizadas passou a ser tratada pelo legislador como presunção legal relativa, que permite ao contribuinte a produção de prova de que os recursos assim utilizados tiveram outra origem, quando não

Acórdão nº 103-08.891

a receita auferida pela própria empresa e omitida nos respectivos registros contábeis.

Para a jurisprudência administrativa e judicial, pois há décadas mantém 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. A fiscalização tributária cabe prová 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."

....."

"De fato, o suprimento de caixa de origem e efetiva entrega incomprovadas tem todas as características de indício de omissão de receitas.

Com efeito, quando o suprimento de caixa corresponde à realidade dos fatos, trata-se de ingresso, na empresa, de recursos de origem externa a esta.

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

Entretanto, quando tais suprimentos são, pelo menos nominalmente, feitos por integrantes da própria empresa, dadas as possibilidades de distorções da realidade, já focalizadas anteriormente, é natural que tais operações sejam inquiridas de suspeição e seja exigida comprovação cabal da efetiva entrega e da origem dos recursos supridos, ônus que, como já se res -

Acórdão nº 103-08.891

saltou, a lei atribui claramente à empresa.

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

Ora, se a produção dessa prova é possível e se a pessoa jurídica, que tem o ônus legal de produzi-la, não o faz, porque não pode ou porque não quer, fica de meridiana forma patenteada a certeza de que os recursos supridos não tiveram a alegada origem externa à empresa, mas que são oriundos desta, e configuram re ceita omitida.

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

.....
"Demonstrado que as normas do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nada inovaram, sendo em tudo idênticas as já consagradas pela jurisprudência, pois no regime do Decreto-lei nº 1.598/77, incumbe ao Fisco, tal como no anterior, produzir prova da mesmíssima natureza, vale dizer, a prova indiciária. É o texto legal quem o afirma textualmente: "Provada, por indícios na escrituração do contribuinte...".

A prova por indício, antes, como agora, é o mínimo que se exige ao Fisco.

Evidentemente, antes, como agora, não se exclui a hipótese de outro elemento de prova. Porém, uma coisa é não excluir, ou admitir, e outra, bem diversa, é exigir. Para se exigir outro elemento de prova ter-se-ia de especificar qual, ou quais, por uma simples questão de lógica.

Portanto, antes, como agora, não só exigiu, nem se exige (embora se permita) outro tipo de prova.

Também nenhuma novidade se divisa na norma do art. 99, § 2º, do citado Decreto-lei nº 1.598/77, visto que à 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 dez

nas de anos a esta parte, não se apresenta qualquer novidade nos §§ 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.598/77.

"A jurisprudência, tanto administrativa como judicial, em razão da concordância de interesses de um lado, pela pessoa jurídica e seus administradores (no eventual desvio de receita e conseqüente redução da carga tributária) e; de outro lado, pela situação de inferioridade em que ficaria a coletividade (representada pelo Poder Público), embora não condene nem permita a condenação, sem direito de defesa: impõe cabal prova da origem dos recursos dado que, além de inexistir norma que atribua à escrituração do contribuinte a presunção de veracidade, ainda se fazem presentes "as circunstâncias que rodeiam o caso controvertido" e que ilidem a fé que os assentamentos em princípio, poderiam merecer para, por si sós, fazerem prova em favor do seu titular, impondo-se o ônus da prova da ocorrência dos fatos contabilizados e de que eles se deram na forma objeto de registro.

Nestas condições:

1º) Encontrado na escrita um registro a crédito de um dos sócios referente ao que seria a entrega de numerário à sociedade;

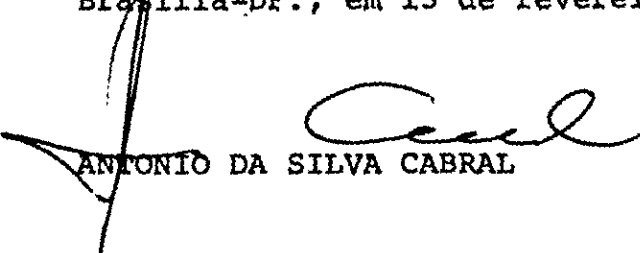
2º) Verificado que aparece como supridor uma pessoa que além de teoricamente ter interesse comum com a sociedade no desvio de recursos; a sua posição de administrador lhe permite efetivar a subtração;

3º) 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 CONTABILIZADOS, 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)..."

Assim sendo, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 13 de fevereiro de 1989


ANTONIO DA SILVA CABRAL

RELATOR