



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP

Sessão de 19 de fevereiro de 19 86

ACORDÃO Nº 101-76.442

Recurso n.º 89.950 - IRPJ - Exercício de 1982

Recorrente PAEZ DE LIMA - CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM ARAÇATUBA - SP.

IRPJ - SUPRIMENTO AO CAIXA - A origem, externa à empresa, dos numerários utilizados pelos sócios para empréstimo à mesma, deve ser comprovada com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas, contrario sensu há presunção juris tantum de que os numerários se originaram da própria empresa, pois ela é a única fonte conhecida de dinheiro no processo, o que caracteriza omissão de receita, com fulcro no artigo 181 do RIR/80.

SALDO CREDOR DE CAIXA - Este fato, detectado pela fiscalização na escrita contábil da pessoa jurídica, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, com fulcro no artigo 180 do RIR/80. Pois ele demonstra que a empresa pagou um débito com dinheiro não registrado no Caixa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso, interposto por PAEZ DE LIMA - CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

V.v.

Sala das Sessões (DF), em 19 de fevereiro de 1986

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

AGOSTINHO SERRANO FILHO - RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA  
NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 20 FEV 1986

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 10820-000.719/85-40

RECURSO Nº: 89.950

ACÓRDÃO Nº: 101-76.442

RECORRENTE: PAEZ DE LIMA - CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Recorre a este Conselho, a empresa em epígrafe, inconformada com a decisão singular, de fls. 70 a 74, que julgou procedente a exigência tributária, consubstanciada no Auto de Infração de fls. 01, trazendo as seguintes irregularidades:

1ª) "Omissão de receita, caracterizada por suprimentos de caixa, cuja origem dos recursos não foi comprovada, realizadas pelos sócios Sebastião Mauro do Prado, Francisco Haroldo do Prado e Cristiano Goldisten."

Exercício de 1982 - Cr\$ 2.425.006.

2ª) "Omissão de receita, caracterizada por saldo credor de caixa."

Exercício de 1982 - Cr\$ 2.653.602.

Em sua impugnação, às fls. 29 e 30, alega, em síntese:

- que não houve suprimentos de origem não comprovada, pois as Declarações de Renda comportam os rendimentos tributários, conforme cópias xerográficas anexas;

- que não houve saldo credor de caixa, pois o valor

Acórdão nº 101-76.442

glosado foi constituído assim Cr\$ 3.000.000 do cheque nº 263780 , visado e sacado em Jales, menos o saldo de caixa em 21.12.81, na quantia de Cr\$ 346.398, cujo saldo neste dia foi apurado como credor, uma vez que o dinheiro foi devolvido ao caixa, conforme se comprova através da declaração original do Sr. Hisaji Tanaka.

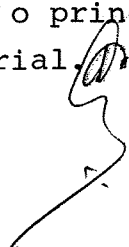
A impugnação foi julgada improcedente pela decisão recorrida, "considerando que não são suficientes, para elidir a presunção fiscal de ocorrência de omissão de receitas, as alegações dispendidas pela autuada de que os sócios tinham disponibilidades capazes de suportar os suprimentos contabilizados, conforme já decidido em inúmeros casos pelos tribunais administrativos e judiciário; considerando que as alegações da impugnante, concernentes ao saldo credor de caixa detectado pela fiscalização, não merecem acolhida, tendo em vista que o cheque emitido em 21.12.81 e cujo valor foi registrado como entrada, conforme se comprovou, foi sacado no dia seguinte, o que evidencia ser fictício o lançamento contábil efetuado".

Em seu recurso, de fls. 79 a 89, ainda diz, além de reiterar sua defesa na impugnação:

1 - O saldo credor de caixa foi impugnado pela em presa com a apresentação da declaração que prova ter o valor do cheque de nº 263780 retornado ao caixa da empresa.

2 - A presunção de omissão de receita foi mantida pela decisão recorrida, mas, como disse Celso Antônio de Melo, em Parecer na Revista de Direito Tributário, nºs. 23/24, págs. 91/103, a presunção de renda não é renda, sendo fictício e não autorizado pelo texto constitucional, não contempla no artigo 21, IV da Constituição.

3 - A decisão recorrida não só contraria o mandamento constitucional, que institui imposto sobre renda real e não presumida, como viola o princípio constitucional que obriga a apuração da verdade material.



Acórdão nº 101-76.442

4 - Como disse o administrativista argentino, Agustín Gordillo, em procedimentos e Recursos Administrativos, página 63, no procedimento administrativo, o ônus da prova recai inteiramente e sem limitações sobre a administração o que se ajusta ao direito constitucional pátrio, pois à Administração incumbe a busca do interesse público.

5 - Se é imposição constitucional a tributação baseada na renda real e não presumida, torna-se evidente que os meios indiciários de arbitramento de renda só se legitima em casos excepcionais, sendo este o entendimento do Tribunal Federal de Recursos, conforme Súmula nº 76, Ap. Cível nº 37.047-CE e Ap. Cível nº 37.276-MG.

6 - No presente caso, a presunção de omissão de receita é tanto mais inadmissível quanto se trata de uma empresa que exerce uma única atividade, a de construção e venda de imóveis, sendo fácil se saber qual o lucro real da pessoa jurídica, não podendo se admitir o recurso ao lucro presumido, conforme já foi decidido através do acórdão nº 66.888, ficando claro que só pode subsistir presunção de desvio de receita, quando a atividade exercida pela empresa possibilita a percepção de outras receitas, além das declaradas.

7 - Quanto ao saldo credor de caixa, se escrituralmente o valor de Cr\$ 2.653.602 nunca saiu do patrimônio da empresa, o patrimônio real permaneceu inalterado e ela sempre continuou a poder dispor dele livremente, não existindo o mencionado saldo.



É o relatório.

Acórdão nº 101.76.442

V O T O

Conselheiro AGOSTINHO SERRANO FILHO, Relator:

Examinemos o mérito do recurso, pois foram interpostos tempestivamente tanto ele como a impugnação. São duas, então, as espécies de omissão de receita a serem analisadas.

## 1ª) SUPRIMENTOS DE CAIXA.

De fls. 04 a 07 e às fls. 43 e 45, encontramos os Termos de Esclarecimentos e Intimações, onde a fiscalização exige que seja comprovada a origem dos recursos para os suprimentos, com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores. Nestes Termos foram relacionados minuciosamente os suprimentos : Ressalte-se que o primeiro Termo é datado de 23 de outubro de 1984, aposto às fls. 43, enquanto o Auto de Infração é de 12 de agosto de 1985.

Pelo Termo de Verificação Fiscal, aposto às fls. 19, verificamos que, com fundamento na documentação apresentada pela empresa no dia 5 de agosto de 1985, de fls. 10 a 18, o Sr. Fiscal autuante considerou comprovados os suprimentos relacionados com os documentos, restando, porém, ainda outra parte a comprovar.

Após a lavratura do Auto de Infração no dia 12 de agosto de 1985, os únicos documentos que a empresa anexou ao processo, para comprovar a origem dos numerários utilizados para os suprimentos, são cópias de Declarações de Rendimentos dos sócios, de fls. 31 a 36. Às fls. 29 diz que os suprimentos, cuja origem não foi comprovada, não caracterizam omissão de receita, "uma vez que as Declarações de Renda dos sócios, Sebastião Mauro do Prado, Francisco Haroldo de Prado e Cristiano Goldisten, comportam com os rendimentos tributados e não tributados".



Ora, a empresa não se apercebeu que os sócios podem ter capacidade econômica justamente porque, tendo ela omitido receita por meio de suprimentos não verdadeiros, distribuiu-os aos mesmos, sem pagar imposto, o que certamente pode aumentar ainda mais a capacidade econômica. Portanto, este argumento é uma faca de dois gumes, podendo ser utilizado até para provar que os sócios estão ganhando mais da empresa, porque ela está omitindo receitas e distribuindo-as aos sócios.

Se não foi comprovada suficientemente a origem externa do dinheiro utilizado nos vários suprimentos, presumivelmente sua origem é a própria receita da empresa, que a omitiu, pois evidentemente não há origem espontânea de dinheiro. Ou ele provém de fora ou da própria empresa. Esta tem obrigação de respaldar toda sua escrituração em documentos hábeis e idôneos. Se houve realmente empréstimo, que o prove. Não venha a empresa dizer que compete à fiscalização provar que não houve empréstimo. De acordo com o artigo 8º do Decreto-lei nº 486, de 03 de março de 1969, "os livros e fichas da escrituração mercantil somente podem provar a favor do comerciante quando mantidos com observância das formalidades legais". Se a empresa não tem os documentos que servem de comprovante para os empréstimos, não observou o artigo 8º do citado diploma legal e sua escrituração não prova nada a seu favor.

A egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, procurando espurgar alguma divergência jurisprudencial do Conselho, trouxe a seguinte ementa no acórdão nº CSRF/01-0.220, prolatado em sessão do dia 04 de maio de 1982:

"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 latreie 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 número

Acórdão nº 101-76.442

1.598/77) quando o crédito a sócio administrador reportar a entrega de número, nestas condições; constituindo-se em omissão de receita (art. 12, § 3º do Decreto-lei nº 1.598/77)."

Esta é uma jurisprudência mansa e pacífica do Conselho de Contribuintes, há muito tempo atestada pela Circular nº 18, de 09 de maio de 1946, conforme publicação do D.O.U. de 11 de maio de 1946, à pág. 6.997:

"O Ministro de Estado de Negócios da Fazenda, 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 a firmas e sociedades pelos respectivos sócios ou titulares, suprimentos esses de proveniência, susceptível de não ser comprovada."

2º) SALDO CREDOR DE CAIXA.

Conforme Termo Fiscal, às fls. 04-v, em 21 de dezembro de 1981, a empresa fez o seguinte registro contábil:

Caixa

a Bancos - Banco Itaú S.A.

Cheque nº 263780.....Cr\$ 3.000.000

Como o referido cheque foi visado e sacado na agência da cidade de Jales - SP, no dia 22 de dezembro de 1981, o Sr. Fiscal deduziu que o valor do cheque não ingressou no Caixa no dia 21 de dezembro, visto que o saldo de caixa, neste dia, era de Cr\$ 346.398.



Por isso, o Sr. Fiscal autuante concluiu que houve um saldo credor de caixa de Cr\$ 2.653.602, exigindo, às fls. 07, que a empresa justificasse o saldo credor de caixa ou demonstrasse a existência de erro na escrituração. Tendo sido intimada no dia 10 de julho de 1985 e nada dito a respeito, quando respondeu ao Fiscal no dia 5 de agosto de 1985, conforme fls. 08 e 09, foi autuada também por esta razão no dia 12 de agosto de 1985.

Sua defesa, no item 02 de fls. 29 e às fls. 89, consistiu em dizer que o cheque nº 263780, no valor de Cr\$ 3.000.000, continuou na posse da recorrente, pois foi emitido no dia 21, mas devolvido no dia 22, conforme declaração prestada por Hisaji Tanaka, anexa às fls. 37.

Mesmo aceitando esta declaração, que é um papel simples, sem nenhuma testemunha, e feito no dia 20 de setembro de 1985, é lógica a conclusão do Fiscal, pois a empresa emitiu um cheque visado, cujo valor não era acobertado pelo Caixa da empresa, o qual foi sacado na agência de Jales pelo Sr. Hisaji Tanaka, enquanto a emitente tem sede em Birigüi. Portanto, o saldo credor ocorreu inevitavelmente, pois houve um pagamento não comportado pelo Caixa, o que denota receita omitida.

Às fls. 82, diz a empresa que "a Administração não pode, sob nenhum pretexto, dar à lei ordinária inteligência dissimulante com a exigência constitucional", que no inciso IV do artigo 21 da Constituição manda tributar renda real e não, renda presumida.

Quando a fiscalização, baseando-se nos artigos 180 e 181 do RIR/82, que codificaram os parágrafos 2º e 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 e inciso II do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.648/78, presume legalmente omissão de receita, na escrituração da empresa, não está contrariando o inciso IV do artigo 21 da Constituição. Esta norma constitucional estabelece simplesmente que compete à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Ao contrário do que intenciona a empresa,

Acórdão nº 101-76.442

parágrafo 1º do artigo 18 da Constituição declarou ser Lei complementar a ela o Código Tributário Nacional, que nos artigos 158, 185 e seu parágrafo, 204 e seu parágrafo, manda se aplicar a presunção tão combatida pela defesa.

Na hipótese dos autos, os fatos estão sendo considerados omissões de receita, reveladas por indícios, como suprimimentos de origem não comprovada e saldo credor de caixa, tal qual requer a lei. Então, o fisco está amparado por uma presunção legal, incumbindo ao sujeito passivo provar uma situação contrária a esta presunção.

É lógico, como quer a recorrente, que a eficácia do direito depende sempre da prova dos fatos, os quais servem de respaldo às causas jurídicas. Sendo, porém, a omissão de receita um fato de difícil comprovação, pois não deixa vestígios diretos de sua ocorrência, os parágrafos 2º e 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598 e inciso II do Decreto-lei nº 1.648 autorizaram o uso da presunção, ressalvada ao contribuinte a prova em contrário. Aqui, ela não é aplicada arbitrariamente, mas corresponde ao que ordinariamente acontece, pois existem fatos cuja existência só se provam por indícios e circunstâncias e suposições.

É verdade que o fato precisa ter existência certa, porque do fato emerge o direito, enquanto a certeza é a finalidade da prova. Ora, os sentidos, a consciência, a razão dão-nos a certeza pelos instrumentos da observação, da intuição, da indução e da dedução. Portanto, a indução, partindo de efeitos conhecidos, suprimimentos de origem não comprova o saldo credor de caixa, para causas desconhecidas, omissões de receita, é fonte de prova. Os efeitos conhecidos apresentam aspectos e circunstâncias, que oferecem indícios de outros fatos, sem os por à luz claramente. A respeito desses indícios, a razão faz conjecturas, estabelece opiniões e tira conclusões, que são as presunções. Por isso, a própria lei, em casos de omissão de receita, autoriza o uso das presunções juris tantum.

V.v.

curso

Ante o exposto, nego provimento ao re-

*Agostinho Serrano Filho*  
AGOSTINHO SERRANO FILHO - RELATOR