



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 12 de junho de 1989

ACORDÃO N.º 103-09.198

Recurso n.º 94.135 - IRPJ - EXS.: DE 1984 a 1987

Recorrente FITEK CONFECÇÕES LTDA.

Recorrido DRF em SOROCABA (SP)

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTOS
DE CAIXA NÃO COMPROVADOS.

Na hipótese de a pessoa jurídica não provar, com documentação hábil e idônea, a efetiva entrega do numerário, bem como a origem deste, a importância suprida será tributada como omissão de receita. Não basta invocar-se a capacidade financeira do supridor nem o fato de o suprimento ter sido feito com vistas a integralização de capital, ainda que a respectiva alteração contratual tenha sido registrada em repartição de junta comercial.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto FITEK CONFECÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Díciler de Assunção, que dava provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de junho de 1989

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

DIVA MARIA COSTA CRUZ E REIS

- PROCURADORA DA
NACIONAL

FAZENDA

15 JUN 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e BRAZ JANUÁRIO PINTO. Ausente por motivo justificado o Conselheiro ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA.

RECURSO Nº 94.135

ACÓRDÃO Nº 103-09.198

RECORRENTE: FITEX CONFECÇÕES LTDA.

R E L A T Ó R I O

FITEX CONFECÇÕES LTDA., empresa com sede em Sorocaba, Estado de São Paulo, inscrita no CGC sob o nº 50.553.254/0001-05, não se conformando com a decisão de fls. 48/50, recorre a este Conselho, para os fins e efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

A matéria fática objeto do presente feito se acha relatada no Termo de Constatação de fls. 26, no qual a fiscalização alega que, procedendo a auditoria fiscal-contábil nos livros e documentos da interessada, pôde verificar que restou incomprovada não só a origem como a entrega do numerário suprido por sócios a título de integralização de aumentos de capital, o que provocou a caracterização do evento como omissão de receitas manipuladas à margem da contabilidade, conforme ficou provado mediante leitura dos vários Termos de Intimação, respostas da empresa e instrumentos particulares de lateração contratual, de acordo com o seguinte demonstrativo:

DATA	HISTÓRICO	VALOR
28.02.83	Integralização nesta data em moeda corrente	Cr\$ 2.478.575
29.08.83	Idem	Cr\$ 10.000.000
20.03.84	Idem	Cr\$ 36.106.800
01.02.85	Idem	Cr\$ 31.000.000
15.07.86	Idem	Cz\$ 269.922,31

Em sua impugnação lembrou a empresa que a alteração contratual e consequente majoração do capital social são documentos a serem levados em conta, sobretudo porque registrados na junta comercial. A interpretação diversa dada pela fiscalização, infringe o disposto no art. 110 do CTN. Além disso,



os arts. 153, 154, 155, 156, 157, 172, 175, 179 e 181, todos do RIR/80, invocados pela fiscalização, não servem para embasar a autuação. Na verdade, a autuação foi levada a efeito por mera presunção. As declarações de rendimentos dos sócios relativas aos anos-base de 1984 a 1987 evidenciam que eles possuíam condições financeiras suficientes para procederem a aumentos de capital. Impossível, por outro lado, a pessoa física provar a origem dos recursos, pois não está ela obrigada a manter assentamentos e escrituração de suas atividades. Invoca, por último, parecer do Prof. A. Lopes de Sá, que sustenta ser a declaração de rendimentos prova suficiente da origem dos recursos.

As fls. 43/46 foi inserida a informação fiscal, propondo-se a manutenção do auto.

O Delegado da Receita Federal não acolheu as razões da impugnante, pelos seguintes motivos:

a) a empresa fez apenas alegações e não apresentou provas quanto à origem e efetiva entrega do numerário;

b) o lançamento contábil da entrada de dinheiro no Caixa a crédito dos sócios, com o respectivo registro no livro Diário não se constitui em prova hábil e idônea, por não estar embasado em documentação que comprove a origem e efetiva entrega do numerário;

c) a simples alegação da capacidade financeira dos sócios não é suficiente.

No recurso voluntário a autuada se reportou novamente às razões da impugnação. Acrescentou que o art. 181 do RIR/80 só se refere a recursos fornecidos à empresa, não especificando o caso de integralização de capital. Além do mais, o referido artigo exige que, primeiro, fique provada, por indícios escrituração do contribuinte ou qualquer elemento de prova, omissão de receita. A seguir, deteve-se sobre o significado



palavra "indício", para concluir que mero indício ainda não é prova da ocorrência da infração.

É o relatório.

V O T O

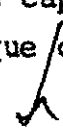
Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 01.03.89 (AR de fls. 53), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 31.03.89 (doc. de fls. 55). Os demais pressupostos processuais foram cumpridos.

Quanto ao mérito, entendo não caber razão à recorrente pelos motivos a seguir.

A recorrente já invocara, na impugnação, a circunstância de a alteração contratual ter sido registrada na junta comercial e, portanto, fazer prova a seu favor. Acontece que o registro na junta comercial é documento que comprova o fato de a empresa ter levado ao conhecimento do público a alteração contratual, mas não serve como documento para comprovar a origem e a efetiva entrega do respectivo numerário. Em outras palavras, a fiscalização não duvidou do fato mesmo do aumento de capital, devidamente registrado na junta. Duvidou da entrega do numerário e da origem deste.

Quanto ao fato de as declarações de rendimento demonstrarem a capacidade financeira dos supridores, esta par também nenhuma dúvida sofreu por parte do Fisco. Uma coisa, r rêm, é ter capacidade financeira e, outra, é o fato de o sô ter entregue efetivamente a quantia que realmente diz que er gou. Isto sem falar na circunstância de que se capacidade nanceira fosse prova da origem dos recursos, que o sócio



ter entregue à empresa, haveria um privilégio em favor dos ricos, pois a estes bastaria, perante o fisco, alegar a condição de abastados e o suprimento estaria devidamente comprovado.

A respeito do art. 181 do RIR/80, não está correta a interpretação da empresa ao dizer que este só previu o caso de suprimentos de caixa e não de integralização de capital. Na verdade o texto do dispositivo é no seguinte sentido:

"... RECURSOS DE CAIXA FORNECIDOS À EMPRESA POR ..."

A expressão "recurso de caixa" envolve, pois, todo o numerário ofertado pelo sócio e que irá, evidentemente, ser escriturado a débito de caixa e a crédito da conta Capital, pouco importando o fato de que, até, se escriture de maneira mais analítica. De resto, a torrencial jurisprudência do Conselho é no sentido de que a integralização de capital com recursos fornecidos pelo sócio e cuja origem e efetiva entrega não foram comprovados embasa a presunção de omissão de receitas (Acórdãos nºs. CSRF/01-0.058/80, CSRF/01-0.112/80 e CSRF/01-0.156/81, entre muitos outros).

A respeito da palavra "indício" e demais argumentos levantados pela recorrente, transcrevo parte do voto do Cons. Amador Outereiro Fernández, no Acórdão nº CSRF/01-0.220, de 04.05.82:

"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. 2º do Decreto-lei nº 486, de 03.03.69 e a doutrina atenta à máxima jurídica: NEMO SI IPSI TITULUM CONSTITUUNT, ou seja, de que é vedada a qualquer pessoa forjar para si mesma, previamente, as provas do seu direito, concluiu que p que a escrita possa fazer prova em favor do seu no:

"Não bastam os livros comerciais... é pre indispensável o auxílio de outro elemento tranho aos livros" (JOÃO EUNÁPIO BORGES, in C

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 do 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:

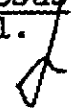
"Sempre que outros elementos, ou as circunstâncias que rodeiam o caso controverso, não ilidam a fé que os assentos, em princípio merecem" (TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, in "Força Probatante dos Livros Comerciais", Forense, Rio, 1960, pág.29/30).

Finalmente o Decreto nº 64.567, de 22.05.69, reforçou a tese de que a escrituração deve apoiar-se em documentos ou papéis que lhe dêem suporte, ao estabelecer no art. 2º que:

"A individuação da escrituração a que se refere o art. 2º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969 (e também o art.12 do Código Comercial, acrescentamos nós) compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis 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 embaçamento 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 dos meios de prova da apropriação, pelos titulares sócios ou acionistas, de receitas da firma, após haver sonegado o seu ingresso na escritura da sociedade, era o registro na contabilidade da pessoa jurídica de a) pseudo suprimentos em nome 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, 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 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 (créditos 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 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 âmbito do julgador quanto à existência do fato, dizendo GALDINO SIQUEIRA, (citado por Waler P. Acosta, na conhecida obra o Processo Penal, nº 76) que são "os juízos formados sobre a existência do fato probado...".

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 jurídi-



cas 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 real ingresso (entrada externa) e/ou da origem ou procedência dos recursos supridos. Isto porque como escreveu o ilustre Conselheiros 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 casualidade 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 créditos (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 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 rendimen -



tos 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 preenche 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.

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



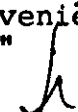
fato, ou seja, os aludidos meios de prova (indícios), que segundo GALDINO SIQUEIRA, citado por Walter P. Acosta, na conhecida obra "O Processo Penal", nº 76, define como sendo os "elementos sensíveis, reais, que indicam um objeto (index)...".

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 a 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 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 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 compulsa 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 concorrentes, mas a sua existência nunca foi indispensável para a tributação da receita omitida, detectada através 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 dispondo a seu belprazer, como já se deu notícia e ainda sobre ela voltaremos a tratar com outros pormenores.

Realmente a lei nova nada inovou a respeito da matéria.

Isto porque, a autuação, nesses casos, já encontrava lastro jurídico na legislação que trata da "escrituração que deverá abranger todas as operações do contribuinte", consoante determina o 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 25.06.1850). Autuação que, além de decorrer dos in-

dícios 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 derem origem à própria escrituração, documentos esses que a empresa é obrigada a conservar em ordem até a prescrição pertinente aos atos mercantis, de acordo com o disposto no art. 5º do referido Decreto.

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

"§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábéis, segundo sua natureza, ou assim de finidos 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, ressaltando-se ao contribuinte prova em contrário.

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



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

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

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

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

As posições, portanto, sempre foram bastante claras no processo. A fiscalização tributária cabe prova de que existe saldo credor de caixa ou exigível ficto. Ao contribuinte sempre coube a prova de que o dinheiro assim empregado é oriundo de fonte externa e não da própria empresa."

....."

"De fato, o suprimento de caixa de origem e efetiva entrega incomprovadas tem todas as características de indícios 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 ressaltou, 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 receita omitida.

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

.....

"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. 9º, § 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 dezenas 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 consequente 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 fê 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 entrada 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):

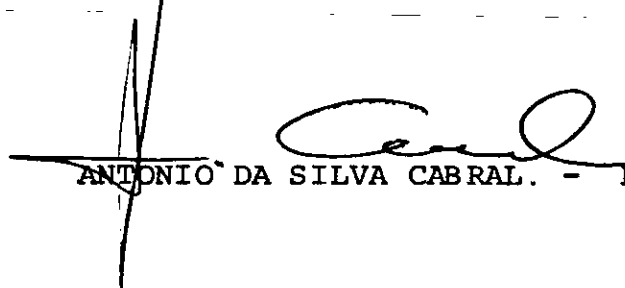
SE NÃO FOR FEITA PROVA DA ORIGEM DOS RECURSOS CONTABILIZADOS, corporifica-se a circunstância ou antecedentes que autoriza a fundar uma opinião acerca da existência de determinado fato, ou seja, os



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 in dicam um objeto (index)..."

Assim sendo, em razão do exposto e em razão de tu do o mais que do processo consta, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 12 de junho de 1989.


ANTONIO DA SILVA CABRAL. - RELATOR