



Processo nº : 10880.032696/90-68
Recurso nº : 107.673
Matéria : IRPJ - Ex: de 1987
Recorrente : DEPÓSITO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO PRÍNCIPE DO
CARRÃO LTDA.
Recorrida : DRF EM SÃO PAULO-SP
Sessão : 15 de abril de 1997
Acórdão : 107-04.026

SUPRIMENTOS DE CAIXA - A intimação do contribuinte para comprovar a efetiva entrega e a origem dos recursos tidos como aportados á empresa pelo sócio é indispensável para que o fisco possa, á falta dessa comprovação, lançar o imposto com base na presunção legal de que trata o parágrafo 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DEPÓSITO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO PRÍNCIPE DO CARRÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, Vencido o Conselheiro Rubens Machado da Silva (Suplente Convocado), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1997

Processo nº : 10880.032696/90-68
Acórdão : 107-04.026

Participaram, ainda do presente julgamento, os Conselheiros : JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e PAULO ROBERTO CORTEZ. Ausente, Justificadamente o Conselheiro MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT.

Processo nº : 10880.032696/90-68
Acórdão : 107-04.026
Recurso nº : 107.673
Recorrente : DEPÓSITO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO PRÍNCIPE DO
CARRÃO LTDA.

RELATÓRIO

DEPÓSITO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO PRÍNCIPE DO CARRÃO LTDA. , empresa qualificada nos autos, foi autuada por omissão de receitas indiciada por suprimentos de caixa realizados por seus sócios sem comprovação da sua realidade , sendo autuada com fulcro no art. 181 do RIR/80, fundamentação essa confirmada na informação fiscal.

Impugnou a exigência, sustentando a improcedência do lançamento, a realidade dos suprimentos e a falta de comprovação da acusação do fisco.

O lançamento foi mantido pela autoridade julgadora de primeira instância ao argumento de que o art. 181 do RIR/80 impõe às pessoas jurídicas o ônus da prova da improcedência da omissão de receitas quando sua escrituração apresentar indícios nele previstos e que por si só já autoriza essa presunção, não tendo, outrossim, a impugnante apresentado qualquer prova de suas alegações e que pudessem ilidir a infração apontada pelo agente do fisco.

Na fase recursal, a sucumbente volta a insurgir-se contra o lançamento, perseverando na linha de argumentação apresentada em sua defesa.

Seu recurso é lido na íntegra para melhor conhecimento do Plenário.

É o relatório.



Processo nº : 10880.032696/90-68
Acórdão : 107-04.026

VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES -Relator

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

O exame dos autos revela que a empresa foi autuada sem a apresentação de indícios na escrituração que autorizassem o emprego do art. 181 do RIR/80, ou, pelo menos, de intimação prévia para que ela e seus sócios comprovassem a efetiva entrega dos recursos e a origem dos mesmos.

Na verdade, a fiscalização sequer apresentou cópia dos lançamentos ou recibos dos suprimentos, que, por outro lado, não foram demonstrados por sócio, se é que efetuado por mais de um.

O auto (fls. 19), na descrição dos fatos e enquadramento legal, diz que "As infrações que originaram o presente Auto de Infração encontram-se devidamente descritas e capituladas nas folhas de continuação em anexo...". Só que não existe nenhuma folha em anexo a descrevê-las. Há sim, às fls. 13, o Termo de Verificações e de Constatação que afirma ter sido "constatado a manutenção de Contas Correntes Passivas no valor de Cz\$ 642.695,00 sem que a empresa comprovasse a efetiva entrada do respectivo numerário na empresa, caracterizando pois, omissão de receitas nos termos do art. 181 e 676-III do RIR/80, combinado com o art. 8º do DL. 2.065/83".

Esta Câmara, em diversas oportunidades, já se manifestou contra o procedimento aqui adotado, como fazem certo, dentre outros, Acórdãos 107-01.279, 107-01.904 e 107-02.229.

***3 - Omissão de receitas evidenciada pela falta de comprovação de comprovação da efetiva entrega e origem dos recursos fornecidos à empresa por pessoas físicas e/ou jurídicas ligadas.**

3.1 - Do suprimento de Caixa



Processo nº : 10880.032696/90-68
Acórdão : 107-04.026

3.1.1 No entanto, no que se refere à omissão de receitas por falta de comprovação da efetiva entrega e origem e/ou jurídicas ligadas, o lançamento não pode prosperar porque a empresa não foi previamente intimada a comprovar a efetiva entrega e a origem dos recursos, condição primeira para que o lançamento possa ser feito com base em presunção, nos termos da lei.

3.1.2 O suprimento de caixa é uma operação em que o sócio ou administrador empresta dinheiro à empresa para que ela possa fazer pagamentos inadiáveis.

3.1.3 É portanto uma operação de mútuo prevista no artigo 1256 do código Civil e no artigo 247 do Código Comercial.

3.1.4 Até prova em contrário, é uma transação legítima e corriqueira na vida de uma sociedade.

3.1.5 O instituto em causa é, no entanto, muitas vezes utilizado para encobrir a presença de saldo credor de Caixa, que indicia a existência de omissão de receitas da contabilidade e, por via de consequência, do crivo da tributação..

3.1.6 Seria, pois, uma simulação de mútuo: recursos desviados da empresa e já como disponibilidade dos sócios, retornam ao Caixa a crédito deles que, em contrapartida "esquentam" o dinheiro desviado.

3.1.7 A fiscalização caberia das duas uma. Ou aprofundar a investigação para demonstrar a falsidade do lançamento e determinar os seus efeitos tributários, ou, desde logo, lançar mão da presunção legal de que trata o parágrafo 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 (consolidado no artigo 181 do RIR/80)., **atendidas, para tanto, as condições previstas no dispositivo.**



Processo nº : 10880.032696/90-68

Acórdão : 107-04.026

3.2 - Da vinculação do lançamento

3.2.1 O lançamento no Direito Tributário Brasileiro é uma atividade vinculada (regrada ou ligada) e obrigatória (CTN art. 142, parágrafo único). vale dizer que a autoridade administrativa tem a sua competência vinculada à lei, só podendo agir nos casos e na forma nela estabelecidos.

3.2.2 Diz o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional:

"Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional".

3.2.3 A propósito, ensina Hely Lopes Meireles, em sua consagrada obra DIREITO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO, Editora Revista dos Tribunais, 15ª edição, atualizada pela Constituição de 1988, São Paulo 1990, pág. 96:

"Poder vinculado ou regrado é aquele que o direito positivo - a lei - confere à Administração Pública para a prática de ato de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários à sua formalização.

Nesses atos a norma legal condiciona a sua expedição aos dados constantes de seu texto. Daí se dizer que tais atos são vinculados ou regrados, significando que, na sua prática, o agente público fica inteiramente preso ou enunciado da lei em todas as suas especificações. Nessa categoria de atos administrativos, a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do direito positivo para realizá-los eficazmente. Deixando de atender a qualquer dado expresso na lei, o ato nulo, por desvinculado de seu tipo-padrão.

O princípio da legalidade impõe que o agente público observe, fielmente, todos os requisitos expressos na lei como da essência do ato vinculado. O seu poder administrativo restringe-se, em tais casos, ao de praticar o ato, mas de o praticar com todas as minúcias especificadas na lei omitindo-se ou diversificando-se na sua substância, nos motivos, na finalidade, no tempo, na forma ou moda indicados, o ato inválido, e assim pode ser reconhecido pela própria Administração ou pelo Judiciário, se o requerer o interessado.



Processo nº : 10880.032696/90-68
Acórdão : 107-04.026

Nesse sentido é firme e remansada a jurisprudência de nossos Tribunais, pautada pelos princípios expressos neste julgado do Supremo Tribunal Federal: "A legalidade do ato administrativo, cujo controle cabe ao Poder Judiciário, compreende não só a competência para a prática do ato e de suas formalidades extrínsecas, como também os seus requisitos substanciais, os seus motivos, os seus pressupostos de direito e de fato, desde que tais elementos estejam definidos em lei como vinculadores do ato administrativo.

3.2.4 Portanto, a competência discricionária, pela qual o agente é senhor da conveniência, da oportunidade e da forma de praticar o ato, está afastada na atividade administrativa do lançamento. E com muito mais razão, o arbítrio do agente do poder público.

3.3 - Da escrituração regular

3.3.1 O contribuinte tem obrigação acessória de possuir escrituração regular com base em documentos comprobatórios de suas operações, e de mantê-los, livros e documentos, em boa guarda e conservação enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º parágrafo 1º).

3.3.2 Entrementes, a lei impõe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância das disposições legais (Decreto-lei cit., art. 9º parágrafo 2º)

3.3.3 A lei estabelece, assim, em favor da escrituração regular, a presunção de verdade.

3.3.4 Mas essa presunção de verdade da escrituração tem exceções estabelecidas pela própria lei.

3.3.5 Assim é que o ônus da prova em contrário imposta ao fisco pelo parágrafo 2º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77 se inverte diante das presunções legais previstas em lei.

h

Processo nº : 10880.032696/90-68
Acórdão : 107-04.026

3.4 - Das presunções legais

3.4.1 A par de outras presunções estabelecidas em lei, despontam:

a) **saldo credor de caixa**

3.4.2 O Decreto-lei nº 1.598/77, em seu artigo 12, parágrafo 2º, estabelece a presunção legal relativa de omissão de receitas o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa.

b) **Passivo Fictício**

A manutenção, no passivo, de obrigações já pagas.

c) Suprimentos de Caixa ou Integralização de capital cuja origem externa não foi comprovada.

3.4.3 O mesmo artigo 12, em seu parágrafo 1º, dispõe que, provada por indícios na escrituração a omissão de receitas, a autoridade administrativa poderá arbitrará-la com base nos aportes de recursos para suprir o, caixa ou integralizar o capital por parte das pessoas nele indicadas, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstrados.

d) **Sinais exteriores de riqueza:**

3.4.4 A Lei nº 8.021, de 12/04/90, em seu artigo 6º, autoriza o lançamento de ofício com base em renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza, conceituando como tal a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

e) **Depósitos bancários:**

3.4.5 Essa mesma lei permite também arbitrarem-se os rendimentos não declarados com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessa operação (lei cit., art. 6º, parágrafo 5º).

97

Processo nº : 10880.032696/90-68

Acórdão : 107-04.026

3.4.6 Em todos esses casos presume a lei , desde que ocorridos os pressupostos por ela estabelecidos, a omissão de rendimentos por parte do contribuinte, permitindo que a autoridade administrativa efetue o lançamento de ofício independentemente de provar a inveracidade dos fatos registrados na contabilidade, que como, regra geral, lhe cumpre, por força do disposto no parágrafo 2º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77.

3.4.7 E aí o ônus da prova se inverte, passando o contribuinte a ter que demonstrar o oposto.

3.4.8 O lançamento se faz aqui por presunção legal, isto é, a estabelecida em lei, e deste modo, em consonância com o disposto no parágrafo único do artigo 142 do código Tributário Nacional.

3.4.9 Nos diversos casos de lançamento por presunção legal de omissão de receitas, a lei dita as condições para tanto. A escrituração apontar saldo credor de caixa (saldo credor), a manutenção no passivo de obrigações já pagas (passivo fictício), indícios de omissão de receitas na escrituração e falta de comprovação da entrega e da origem dos recursos (suprimentos de caixa e integralização de capital), gastos incompatíveis com a renda disponível (sinais exteriores de riqueza) e falta de comprovação da origem dos recursos (depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras).

3.4.10 Assim, compete ao fisco demonstrar a ocorrência das condições previstas em lei para poder lançar o imposto com base na presunção de omissão de receitas.

3.4.11 Diz o parágrafo 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, "in verbis":

parágrafo 3º - Provada por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receitas, a autoridade tributária poderá arbitr-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titula da empresa individual, ou pelo acionista controlador da entrega e a origem dos recursos se a afetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas *.



Processo nº : 10880.032696/90-68
Acórdão : 107-04.026

3.4.12 A Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão CSRF/01-0.220, de 04/05/82, publicado na Resenha Tributária, "in" revista de "jurisprudência (1.2.14) da Câmara Superior de Recursos Fiscais, página 3885, colhendo o voto do relator e presidente daquele colegiado, Dr. Amador Outereiro Fernandez, decidiu que o próprio registro contábil do suprimento de autoria atribuída a integrantes da própria empresa (Administradores, sócios das sociedades não anônimas, titular da empresa, ou acionista controlador da companhia), dadas as possibilidades de distorções da realidade, é indício de omissão de registro de receitas, na medida em que, **intimada pela fiscalização**, a empresa não comprovar a efetiva entrega e a origem dos recursos supridos.

3.4.13 Em diversas passagens de seu longo e bem fundamentado voto, o ilustre relator deixa patente a necessidade de se intimar previamente a empresa para essa comprovação, e só na ausência dela lançar o imposto com base na presunção legal.

3.4.14 E a ementa do referido acórdão é muito incisiva a respeito:

"SUPRIMENTO DE CAIXA OU AUMENTOS DE CAPITAL EFETUADOS POR DIRIGENTES - Devidamente intimada a pessoa jurídica a fazer a prova de efetiva entrega do dinheiro e sua origem, se não lograr fazê-lo com documentação hábil e idônea, coincidentes 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 (NEM SIBI IPSI TITULUM CONSTITUIT), isto é, não será o lançamento considerado amparado em prova hábil (art. 9º parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77) quando o crédito a sócio administrador reportar a entrega de numerário nestas condições, constituindo-se em indício de omissão de receita (art. 12, parágrafo 3º do Decreto-lei nº 1.598/77)".

3.4.15 A prévia intimação da empresa é, portanto, uma necessidade para que se possa considerar o registro contábil



Processo nº : 10880.032696/90-68

Acórdão : 107-04.026

como indício de omissão de receita, materializando-se, à ausência da comprovação hábil e idônea, primeira condição erigida no parágrafo 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 ("provada por indícios na escrituração "). Se o contribuinte não comprova a origem externa dos recursos é porque o lançamento contábil não expressa a realidade.

3.4.16 E essa ilação, tirada do fato conhecido (registro contábil inverídico) é uma presunção grave, precisa e concordante, meio de prova admitido no direito processual brasileiro, como fazem certo os arts. 332 e 131 do Código de Processo Civil e o art. 29 Decreto nº 70.235/72.

3.4.17 No fundo, sobre essa conclusão repousa o citado Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de modo que dispensar a prévia intimação do contribuinte é inviabilizar a realização da primeira condição legal porque faltará o indício de omissão de receitas. É negar os fundamentos do mencionado aresto.

3.4.18 Mas a prévia intimação é também indispensável ao segundo pressuposto contido na parte final do citado parágrafo (... se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas).

3.4.19 A condição está patente no emprego da condicional SE, constante do parágrafo em questão (... se a efetividade).

4. O caso concreto

4.1 Na espécie, não havia "qualquer outro elemento de prova" de omissão de receita não tributada e, deste modo, era preciso caracterizar o próprio suprimento como "indício " na escrituração do contribuinte para que a autoridade tributária pudesse presumir omissão de receitas arbitrada com base no valor aportado.

4.2. Para essa caracterização, deveria o agente da fiscalização intimar o contribuinte a comprovar a efetividade da entrega e a origem dos recursos.



Processo nº : 10880.032696/90-68

Acórdão : 107-04.026

4.3 De lembrar que o fisco tem poder de verificar a exatidão do lucro real determinado pelo contribuinte, podendo intimá-lo a comprovar adequadamente qualquer operação realizada e a prestar os esclarecimentos pertinentes, como prescrevem a Lei nº 2.354/54, art. 7º (RIR/80, arts. 641 a 644) e o Decreto-lei nº 1598/77, art. 9º.

4.4 Se ele silenciasse a respeito ou não fosse capaz de produzir a comprovação exigida em lei, estaria então a fiscalização autorizada legalmente a presumir a ocorrência de desvio de receitas, arbitrando-a com base no valor do aporte contabilizado.

4.5 A intimação deve ser clara e específica, isto é, a empresa deve ser intimada a comprovar entrega e a origem dos recursos.

4.6 O argumento de que basta consignar no auto que o lançamento se faz por falta de comprovação da efetiva entrega e da origem dos recursos não pode prevalecer por duas razões básicas.

4.7 A primeira, porque neste caso não haveria necessidade de se intimar formalmente o contribuinte a produzir aquela prova como é prática consagrada pela fiscalização para materializar a hipótese legal. E mais, intimando-se a parte para apresentar a prova específica.

4.8 Por outro lado, a aceitação da validade de intimação genérica pode conduzir a fiscalização, no futuro, a proceder dessa forma, ou a não mais formalizar essa exigência. Mais tarde, poderá dizer que intimara o contribuinte oralmente e que, pela mesma forma, recebera resposta não satisfatória, sem lavrar termo de esclarecimentos.

4.9 Em segundo lugar, porque não é a formalização da convicção do autuante que dá lugar à presunção legal. Até aí, há apenas uma suposição, insuficiente, face o princípio da reserva legal, dominante no direito tributário, para lançar-se tributo.



Processo nº: 10880.032696/90-68
Acórdão : 107-04.026

4.10 o lançamento feito com base em mera presunção não poderá ser feita posteriormente, porque aquela exigência é condição para lançar .

4.11 Se a intimação e a resposta não forem por escrito, deverão ser tomadas a termo, como recomenda o artigo o artigo 644 do RIR/80 para que se comprove o preenchimento do pressuposto exigido na lei.

4.12 Sem ele, o lançamento já nasce contaminado de ilegitimidade.

4.13 O auto de infração, pela descrição dos fatos: a) Saldo do item "Crédito de pessoas ligadas" e b) Créditos contabilizados como empréstimo, somente poderia autorizar omissão de receitas se efetuada a recomposição da conta Caixa e fosse apurado saldo credor.

4.14 Ademais, como é pressuposto para o lançamento com base na presunção de que trata o artigo 181 do RIR/80) que haja: 1º) indício de omissão de receitas de valor desconhecido; 2) que o contribuinte não comprove a efetiva entrega e a origem dos recursos aportados ao Caixa, é indispensável a prévia intimação do contribuinte para que realize comprovação.

4.15 Por todo o exposto, o lançamento por omissão de receitas é insubsistente e não pode prosperar."

5. - Conclusão:

Nesta ordem de juízos, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, 15 de abril de 1997

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES