

SUPLEMENTO TRIBUTÁRIO

LTr[®]

N. 76/83

SUPRIMENTO DE CAIXA

HUGO DE BRITO MACHADO

SUMÁRIO: 1 — Conceito. 2 — Espécies. 3 — Suprimento Simulado. 4 — Suprimento e Fraude Fiscal.

1. Conceito

Suprimento é "o ato de dar o que se faz necessário".⁽¹⁾ Suprimento de caixa é expressão com que se designa o ato de fornecer dinheiro a uma empresa para atender à necessidade de seu caixa, vale dizer, de sua tesouraria.

Boucher definiu **suprimento** como "artifício contábil destinado a possibilitar o registro de operações mercantis realizadas em fraude do fisco, as quais aparecem nos livros como simples entregas de numerário à caixa, em benefício direto da conta corrente do titular ou sócio da firma individual ou sociedade."⁽²⁾ A rigor, porém, tal não é o seu significado pois é perfeitamente possível dar-se um suprimento de caixa sem qualquer artifício. É possível também que, existindo artifício, seja este destinado a encobrir fraude contra outras pessoas, e não apenas contra o fisco.

Indispensável ao conceito de **suprimento de caixa** é apenas a entrega do dinheiro à empresa.

É importante estabelecer-se a necessária distinção entre **ato de suprir o caixa** e o **correspondente registro contábil**. Somente a partir dessa distinção é que se pode verificar a ocorrência de

fraude e determinar o ponto onde esta se situa, bem como, em consequência, as implicações desta.

Parece-nos que a expressão **suprimento de caixa** designa o ato de suprir a empresa de dinheiro. Não o registro contábil desse ato. O uso, porém, sobretudo na esfera das relações fisco-contribuinte, vem consagrando para a expressão o sentido de registro contábil não correspondente com a realidade. Daí o cometimento de alguns equívocos na apreciação de questões fiscais envolvendo tal figura, e a ocorrência de decisões evidentemente conflitantes, dos órgãos da Administração Tributária.⁽³⁾

2. Espécies

Poderíamos classificar os suprimentos em diversas espécies, levando em conta a pessoa do supridor, a forma, assim como as condições do desvio de lucros, que Boucher denominou "elementos relativos à caracterização geral do suprimento."⁽⁴⁾

Preferimos, porém, formular classificação em que se leva em conta apenas a ocorrência, ou não, da efetividade do ato de suprir, ou, por outras palavras, a existência ou não de simulação. Assim, classificamos os suprimentos em efetivos e simulados. Os suprimentos efetivos, por seu turno, devem ser classificados tendo-se em vista a origem dos recursos utilizados para sua efetivação, desdobrando-os, assim, em duas espécies, a saber, os suprimentos com recursos de origem comprovada e os suprimentos com recursos de origem não comprovada.

(1) Nunes, Pedro: "Dicionário de Tecnologia Jurídica", Livraria Freitas Bastos S/A., Rio de Janeiro/São Paulo, 8.ª ed. s/d., vol. II, pág. 1.164.

(2) Boucher, Hércules: "Conceitos e Categorias de Direito Tributário" (Imposto de Renda), Livraria Freitas Bastos S/A., Rio de Janeiro/ São Paulo, 1955, pág. 297.

(3) Pedreira, José Luiz Bulhões: "Imposto de Renda", Apec Editora, Rio de Janeiro, 1969, págs. 6-17 a 6-19.

(4) Boucher, Hércules: obra cit., págs. 299-300.

A pessoa do supridor, ou mais exatamente, as relações do supridor com a empresa prestam-se como elementos indicativos de presunções a respeito da efetividade ou não do suprimento.

3. Suprimento Simulado

Diz-se que há suprimento simulado quando é feito o registro contábil correspondente a entrada de valores no caixa, sem que esses valores efetivamente tenham ali ingresso. É forma usual de encobrir omissão no registro de receitas.

O suprimento simulado é uma forma primária de ocultação da fraude, geralmente anterior, mas que pode ser simultânea e até futura, no registro contábil das receitas. Como as receitas são registradas a menor, o caixa passa a ter a disponibilidade mas não pode fazer os registros respectivos. É feito, então, um lançamento de recebimento de dinheiro, geralmente a crédito de contas especiais do titular da empresa (individual) ou de sócios, ou de parentes destes.

Pode ocorrer também que o suprimento seja feito sob a forma de aumento de capital. Se esse aumento é subscrito pelo titular da empresa individual pelos sócios, ou por parentes destes, é possível que se caracterize um suprimento simulado.

Não importa, para caracterização do suprimento simulado, a forma pela qual é o mesmo registrado na contabilidade. Importa exclusivamente a correspondência do registro contábil com a efetiva ocorrência de ingresso de dinheiro no caixa. Pode ocorrer, porém, que os suprimentos tenham sido feitos por meio de cheques e se demonstre, com a indicação das respectivas datas e valores, em correspondência com os registros contábeis, a efetividade dos suprimentos, mas isto não basta para afastar a presunção de fraude.

4. Suprimento e Fraude Fiscal

Os suprimentos de caixa geralmente levam à presunção de fraude consistente na omissão de receitas. Essa fraude não é necessariamente em detrimento do fisco, embora o seja na generabilidade dos casos relativamente aos impostos incidentes sobre as receitas, ou sobre os lucros. No atual Sistema Tributário Brasileiro tal acontece especialmente nas áreas do ICM e do Imposto sobre a Renda.

A falta de um critério para distinguir as hipóteses em que os suprimentos não autorizam a presunção de fraude, o tratamento fiscal da questão tem sido vacilante. (5)

Na verdade o critério mais razoável para identificar o suprimento indicativo de fraude é o da fonte ou origem dos recursos para o mesmo utilizados. Aliás, é neste sentido a jurisprudência predominante. (6) Comprovada a origem dos recursos fica afastada a presunção da omissão no registro das receitas. Não basta demonstrar a capacidade financeira do supridor. É indispensável que se prove a efetividade do suprimento.

Note-se que o ônus da prova de fraude é do fisco. O suprimento é apenas um indício. Mas não basta, por si só, para autorizar o lançamento de tributo. É mister que se faça uma verificação de vários elementos que eventualmente podem robustecer, ou afastar, a presunção de fraude. Assim, devem ser objeto de observação, por exemplo: a) o controle contábil da empresa, especialmente no que se refere às compras, aos estoques e às vendas; b) a existência ou não de elementos outros que indiquem o desvio de receitas, tais como o coeficiente normal de produção, ou a margem normal de lucros. Tem-se, todavia, entendido que o suprimento constitui indício suficiente para justificar a instauração do procedimento fiscal, cabendo, então ao contribuinte, demonstrar a inocorrência da fraude. (7) E o fisco tem sustentado inclusive que o suprimento de caixa é, por si mesmo bastante para evidenciar fraude, inadmitindo prova em contrário. Tal entendimento, porém, tem sido, com acerto, repellido pelo Judiciário. Assim é que o Tribunal Federal de Recursos, em acórdão da lavra do eminente Ministro Sebastião Reis, decidiu com absoluta propriedade, que não pode prevalecer a presunção de lucro omitido ou suprimento fictício, sobre a prova pericial produzida em Juízo. (8) Aliás, o Ministro Sebastião Reis, votando, em outro julgado, esclareceu que a ju-

(5) Pedreira, José Luiz Bulhões, "Imposto de Renda", cit., pág. 6-18.

(6) Tribunal Federal de Recursos, AC 45.257-SP, Relator Ministro Márcio Ribeiro, DJU. de 12-12-1979, página 9.365.

(7) Boucher, Hércules: obra cit., págs. 300-301.

(8) REO n.º 66.110-SP, DJU. de 16-6-83, pág. 8.857.

SUPLEMENTO DA "REVISTA LTR - LEGISLAÇÃO DO TRABALHO E PREVIDÊNCIA SOCIAL"

Reg. Div. Cens. Div. Públ. DPF n.º 1658-p209/73

Redação: Diretor — Armando Casimiro Costa • Redator-Secretário: Nelson Barbosa Corrêa

PROPRIEDADE DA LTR EDITORA LTDA.

Administração: Misael Oliveira Junqueira e Arnaldo Casimiro Costa

Redação: Rua Jaguaribe, 585 — Fone: 67-1101 — CEP 01224 — São Paulo - SP

Vendas: Rua Apa, 165 — Fone: 826-2740 — CEP 01201 — São Paulo - SP

Produção Gráfica: Editora Unidas Ltda. — Rua Bueno de Andrade, 218

risprudência do TFR "no particular, é a de que o suprimento de caixa feito pelo sócio ou acionista, por si só, não autoriza, de plano, dar-se por lucro oculto ou receita desviada, tocando à empresa, através de prova idônea, demonstrar a lisura da operação." (9)

Pode haver casos em que a empresa não seja obrigada a dar ao fisco explicações quanto a origem dos recursos utilizados para os suprimentos. Silvio Dobrowolski decidiu que, tendo havido aumento de capital com o ingresso de sócios novos, não cabe à empresa o controle da origem do dinheiro destes. "Até aí, tem-se matéria estranha ao convívio social, sendo difícil crer que os sócios

antigos dariam, sem nada receberem, parte societária a terceiros, com os quais não ficaram provados laços mais fortes, como seriam parentesco, amizade íntima, ou vínculo obrigacional anterior." (10)

Aliás, em se tratando de aumentos de capital entendemos não ser lícito exigir da empresa a justificação da origem dos recursos a não ser relativamente aos fornecedores que sejam não apenas sócios, mas também administradores, ou que de alguma outra forma exerçam efetivamente o seu controle.

(10) Sentença prolatada em 22 de novembro de 1976, na ação movida pela empresa "Empreendimentos Técnicos de Estradas Ltda. — ETEL" contra a União Federal.

(9) AC n.º 53.880-SP, DJ. de 2-9-82.