



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Recurso nº. : 138.258 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Matéria: : IRPJ E OUTROS – Exs: 1994 a 1997
Recorrentes : 4ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ em RECIFE - PE e
DISTRIBUIDORA DE CAMELOS LTDA.
Sessão de : 23 de junho de 2006
Acórdão nº. : 101-95.456

RECURSO “EX OFFICIO” – IRPJ - Devidamente fundamentada nas provas dos autos e na legislação pertinente a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação, é de se negar provimento ao recurso necessário interposto pelo julgador "a quo" contra a decisão que dispensou parcela do crédito tributário da Fazenda Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – IMPROCEDÊNCIA – O julgador administrativo não se vincula ao dever de responder, um a um, o feixe de argumentos postos pelo peticionário, desde que já tenha encontrado motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio.

IRPJ - PRAZO DECADENCIAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRFONTE – PIS – DECADÊNCIA – Aplica-se ao IRF e ao PIS o prazo estabelecido pelo artigo 150, § 4º, do CTN, para contagem do prazo decadencial.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – CSLL – COFINS - INAPLICABILIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91 FRENTE ÀS NORMAS DISPOSTAS NO CTN – A partir da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes a elas todos os princípios tributários previstos na Constituição (art. 146, III, “b”), e no Código Tributário Nacional (arts. 150, § 4º. e 173).

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTOS DE CAIXA POR SÓCIOS – Os suprimentos de numerário atribuídos a sócios da pessoa jurídica, cujos requisitos cumulativos e indissociáveis de efetividade de entrega e origem dos recursos não forem devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, devem ser tributados como receitas omitidas pela empresa.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO NÃO COMPROVADO – Cabe ao sujeito passivo a prova de que os registros constantes de seu passivo exigível correspondem a obrigações efetivamente assumidas pela sociedade. A falta da comprovação caracteriza a existência de passivo não comprovado e autoriza a presunção de omissão de receitas.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE REGISTRO DE COMPRAS - Devidamente comprovada pela fiscalização a omissão do registro de compras, bem como o respectivo pagamento das mesmas no próprio ano-calendário, deve ser mantido o lançamento de ofício constituído a título de omissão de receitas.

IRPJ – DESPESAS FINANCEIRAS DERIVADAS DE SUPRIMENTOS DE CAIXA – TRIBUTAÇÃO DOS SUPRIMENTOS COMO OMISSÃO DE RECEITAS – GLOSA DOS ENCARGOS – IMPROCEDÊNCIA – A tributação dos suprimentos de caixa a título de omissão de receitas legitima os valores aportados ao caixa da empresa, pelo que não procede a glosa dos encargos financeiros deles decorrentes.

LEI 8.541/92 – ARTIGOS 43 E 44 – Em se tratando de tributação pelo lucro real, legítima a aplicação das regras de apuração determinadas pelos artigos em destaque.


DESPESAS FINANCEIRAS DERIVADAS DE SUPRIMENTOS DE CAIXA – TRIBUTAÇÃO DOS SUPRIMENTOS COMO OMISSÃO DE RECEITAS – GLOSA DOS ENCARGOS – IMPROCEDÊNCIA – A tributação dos suprimentos de caixa a título de omissão de receitas legitima os valores aportados ao caixa da empresa, pelo que não procede a glosa dos encargos financeiros deles decorrentes.

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 4ª TURMA DA DRJ em RECIFE – PE e por DISTRIBUIDORA DE CAMELOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao IR-Fonte, à contribuição para o PIS, à CSL e à COFINS apurados até o mês de março de 1994 e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a parcela de R\$ 3.098.00,00 em 1996, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior (Relator), Caio Marcos Cândido e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitaram a referida preliminar de decadência em relação à CSL e à COFINS. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 07 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

Recurso nº. : 138.258 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Recorrentes : 4ª TURMA/DRJ em RECIFE - PE e DISTRIBUIDORA DE
CAMELOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recursos de ofício e voluntário, tendo em vista as seguintes apontadas infrações:

01 – Omissão de Receitas – Suprimento de Caixa: Em 31/07/1994, no valor de R\$ 7.300.000,00, caracterizada pela não comprovação da origem e da efetividade da entrega do numerário pelo sócio/cotista/administrador João Florêncio dos Santos, CPF 070.142.284-04. A tributação teve por enquadramento legal os arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226, 229 e 230 do RIR/94, art. 3º da Medida Provisória nº 492/94 e suas reedições, convalidada pela Lei nº 9.064/95;

02 – Omissão de Receitas – Passivo Fictício: dos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, nos valores respectivos de R\$ 633.363,00, R\$ 5.667.680,85 e R\$ 9.635.008,46, caracterizada pela não comprovação, através de documentação (duplicatas) hábil e idônea dos valores contabilizados como obrigações nas contas Fornecedores e Financiamento a Curto Prazo (R\$ 4.223.000,00, de 31/12/96). Enquadramento Legal: arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226, 228 e 230 do RIR/94;

03 – Omissão de Receitas – Compras de Mercadorias não Contabilizadas: nos meses de fevereiro a dezembro de 1993, janeiro a dezembro de 1994, janeiro a maio e julho a dezembro de 1995, janeiro a dezembro de 1996, nos valores descritos nas fls. 0004 a 0006 do processo. O enquadramento legal é composto pelos arts. 157 e § 1º, 176, 178, 179, 183, 387, inciso II do RIR/80; pelos arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226, 230 e 232 do RIR/94, art. 24 da Lei nº 9.249/95, art. 43 da Lei nº 8.541/92;

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

04 – Custos ou Despesas Não Comprovadas: nos meses de março/93, julho agosto e setembro de 1996, nos valores respectivos de CR\$ 14.217.935.522,00, R\$ 198.669,20, R\$ 135.922,50 e 185.757,28. O enquadramento legal é composto pelos arts. 157 e § 1º, 192, 197 e 387, inciso I do RIR/80, arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 243 e 247 do RIR/94.

05 – Despesas não Comprovadas - Glosa de Despesa - Variação Monetária Passiva. Caracterizada pela não comprovação da efetividade e a causa do dispêndio no valor de R\$ 3.098.000,00, em 31.12.96. Arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 242, 243, 247 do RIR/94.

06 – Omissão de Receitas não Operacionais. Ganhos auferidos sobre empréstimos fornecidos à empresa Embaré Indústrias Alimentícias S/A, CGC 21.992.946/0001-05, não adicionados ao Resultado do ano-calendário de 1995. Valores tributáveis de R\$ 60.000,00 (30/06/95); R\$ 60.000,00 (31/07//95); R\$ 135.000,00 (31/08/95); R\$ 135.000,00 (30/09/95); R\$ 135.000,00 (31/10/95); R\$ 180.000,00 (30/11/95) e R\$ 210.000,00 (31/12/95). Enquadramento legal: arts. 195, incisos I e II, 197, parágrafo único e 369 do RIR/94.

07 – Imposto de Renda Variável – Receitas Financeiras – Diferenças Verificadas em Ganhos Líquidos. Caracterizada pela falta de apropriação de receitas de aplicações financeiras, verificadas através de informações firmadas nas DIRF's pelo Banco do Brasil e pelo Banorte, conforme dados extraídos do SIGA – Sistema Gerador de Ação Fiscal. Nos meses de janeiro, fevereiro, abril e julho de 1995, janeiro a março, maio a agosto, outubro a dezembro de 1996, nos valores descritos na fl. 008 do processo. O enquadramento legal é composto pelos arts. 818, 820 e 908 do RIR/94, arts. 72 e 76, § 2º, 3º e 4º da Lei nº 8.981/95.

RECURSO EX OFFICIO

O recurso de ofício diz respeito aos itens:

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

- decadência do lançamento referente ao IRPJ, tão-somente, para os meses de janeiro a março de 1994, haja vista a aplicação do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, tendo sido o auto de infração cientificado ao sujeito passivo em 26/04/99, rejeitada a preliminar para a CSLL, a Cofins e a contribuição ao PIS, em face do artigo 45 da Lei 8.212/91 e ao IRF pela inexistência de pagamento;

- parte da infração capitulada como Passivo fictício (financiamentos a curto prazo), parcela correspondente a variação monetária do empréstimo já tributado como omissão de receita por suprimento não comprovado. Afirmou o douto julgador que a tributação desta parcela de variação monetária, mantida no saldo de obrigação, como omissão de receita, não correspondia ao conceito de passivo fictício, haja vista que tais valores não ingressaram em caixa;

- parte da infração correspondente ao item omissão de compras, em face da constatação da escrituração de algumas das notas fiscais de compras apontadas no auto de infração como não contabilizadas;

- totalidade da infração capitulada como omissão de receitas não operacionais, tendo em vista a constatação de ter ocorrido mero erro na declaração de rendimentos, sem, contudo, ter sido afetado o lucro líquido declarado, pois devidamente escriturados e reconhecidos os juros sobre empréstimos, além de equívoco no enquadramento legal da infração;

- totalidade da infração correspondente ao item omissão de receitas financeiras, diferenças verificadas em ganhos líquidos, haja vista a impossibilidade da verificação da efetiva natureza das operações realizadas, após diligência requisitada para tanto e não cumprida, tendo o julgador considerado que sem tal informação não se pode confirmar se a tributação seja exclusiva de fonte, conforme alegara a impignante, ou compensada na declaração de rendimentos. Afirmou ainda que a descrição dos fatos não reflete os fatos ocorridos e que o enquadramento legal não correspondente aos fatos constatados pelo autuante e relatados nas peças processuais, estando, portanto, em desacordo com o disposto no artigo 10 do Decreto 70.235/72.

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

RECURSO VOLUNTÁRIO

Já o recurso voluntário corresponde às seguintes infrações mantidas pela decisão vergastada:

- suprimento de caixa não comprovado referente a empréstimo concedido pelo sócio administrador à empresa em julho de 1994, cuja comprovação da origem e efetiva entrega não restou comprovada, haja vista a apresentação de apenas um contrato e da declaração de rendimentos do supridor;

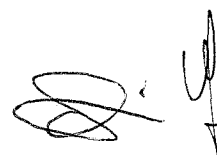
- restante do passivo não comprovado, correspondente ao saldo da conta Fornecedores em 31.12.94, 31.12.95 e 31.12.96, excluídas as compras dos meses de novembro e dezembro quando aos dois últimos anos-calendário;

- total da infração correspondente a custos ou despesas não comprovados, relativos à aquisição de mercadorias de empresas pertencentes ao sócio proprietário da autuada, ou de sua esposa, sem, contudo, ter sido apresentada a documentação respectiva;

- total da infração capitulada como variação monetária passiva não comprovada, correspondente ao registro, no ano-calendário de 1996, da atualização do empréstimo efetuado pelo sócio proprietário em 1994 e tributado como omissão de receita por suprimento não comprovado.

A decisão recorrida manteve, outrossim, o agravamento da multa para o percentual de 112%, quanto ao item suprimento de sócio não comprovado, haja vista a falta de atendimento a duas intimações.

Em seu apelo voluntário, apresenta a recorrente os seguintes argumentos:



Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

- preliminarmente, requer a extensão da declaração da decadência, referente aos meses de janeiro de 1993 a março de 1994, para os demais tributos lançados;

- ainda em preliminar, suscita a ilegalidade da aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.454/92, fundamento das exigências relativas aos anos-calendário de 1993, 1994 e 1995, por inexistência de acréscimo patrimonial e renda;

- no mérito, inicia pelo suprimento não comprovado, afirmando que devem ser sopesados todos os elementos constantes dos autos, além da duplicidade de cobrança e critérios pela tributação concomitante na pessoa física do sócio supridor, conforme processo 10435.002.291/99-09;

- para o passivo não comprovado, considera inexistir presunção legal a ensejar o lançamento antes do advento da lei 9.430/96, conforme jurisprudência que junta;

- da mesma forma, alega não ser possível a utilização de presunção legal por omissão de compras antes do advento da Lei 9.430/96, além de correspondente consideração de custo. Alega, outrossim, que a concomitância de presunções (suprimento de caixa não comprovado, passivo não comprovado e omissão de compras) em valores incompatíveis com o porte da empresa, demonstra a improcedência da autuação;

- por fim, refuta a possibilidade de tributação da variação monetária passiva sobre o empréstimo tido por suprimento não comprovado.

Há arrolamento.

É o Relatório.



Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

VOTO VENCIDO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator

Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecidos.

Inicialmente cabe a apreciação do recurso ex officio.

DO RECURSO DE OFÍCIO

A primeira parcela do recurso de ofício diz respeito à decadência do IRPJ para o mês de dezembro do ano-calendário de 1993. Os valores referentes aos meses de janeiro a novembro de 1993 e janeiro a março de 1994 já estariam englobados pela preliminar de nulidade acima suscitada.

Correta a decisão recorrida quanto a declaração da decadência. Está consolidado neste Conselho de Contribuintes o entendimento de que a natureza do IRPJ é de lançamento por homologação, aplicável, portanto, o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.

Nego provimento ao recurso de ofício quanto à esta parcela.

O segundo item do recurso de ofício diz respeito ao passivo não comprovado, correspondente ao saldo da conta Financiamentos a Curto Prazo em 31/12/96, no valor de R\$ 4.223.000,00.

Afirma o voto condutor da decisão vergastada que tal saldo é composto por contrapartidas à conta de resultado Variação Monetária Passiva, composto por R\$915.000,00 no ano de 1995 e R\$3.308.000,00 no ano de 1996, ambos os valores relativos à correção monetária de empréstimo do sócio, também tributado por suprimento sem comprovação, no ano-calendário de 1994.

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

A razão da exclusão da parcela está ancorada no fato de que não cabe a presunção por passivo incomprovado, pois tal presunção seria aplicável apenas a valores que poderiam ter transitado pela conta caixa, o que não é o caso de lançamentos meramente escriturais. Apreende-se do raciocínio explanado, que tal lançamento só seria possível mediante a glosa das variações passivas registradas em conta de resultado, o que não foi o caso dos autos.

Com razão a decisão recorrida. Inaceitável o uso da presunção quando o lançamento correto deveria ser a glosa dos valores escriturados em despesa, e nos períodos de apuração correspondentes, 1995 e 1996, e não pelo saldo acumulado em conta de passivo.

Nego, portanto, provimento ao recurso de ofício quanto a este valor, certo que aqui também há repercussão desta decisão para a CSL, PIS e COFINS.

A parcela subsequente no recurso de ofício está relacionada ao provimento concedido a alguns valores da infração capitulada como omissão de compras.

Depreende-se que tal provimento está ancorado em duas razões: a) existência de registros de parte das notas no Registro de Entrada, conforme Anexos I a VI da decisão recorrida e b) falta de comprovação do pagamento a ensejar a presunção de aquisição, conforme Anexo VII da decisão recorrida. Os valores excluídos estão consolidados no Anexo VII da decisão.

Mais uma vez está com razão a douta decisão, aliás lavrada com esmero.

Para que se possa aplicar a presunção por omissão de compras é condição estar comprovado ter ocorrido o gasto mediante pagamento. Outrossim, comprovado o registro de parte das notas fiscais indicadas como omitidas, deve também ser cancelada a exigência.

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

Observo, por oportuno, que todos os meses diversos a dezembro dos anos-calendário em apreço, já estariam também abrangidos pela preliminar de nulidade suscitada por este Relator, para o IRPJ, a CSL e o IRF.

Por sua vez, o provimento concedido pela decisão recorrida quanto a esta parcela de omissão de compras, ora confirmado, abrange a todos os tributos lançados.

A próxima parcela do recurso de ofício diz respeito à alegada omissão de receitas, correspondentes a rendimentos em empréstimos não adicionados. Cuidou o julgador de primeira instância de observar que em compensação à não adição destes valores, deixou também a interessada de registrar parcela equivalente de correção monetária sobre financiamento, resultando em lucro líquido correto. Indica também erro quanto ao enquadramento legal, pois tal lançamento veio apoiado no artigo 396 do RIR/94, que ganhos ou perdas de capital em bens de ativo permanente.

Aqui também correto o provimento concedido. Não fosse pela inexistência de efeitos na base final de apuração dos tributos, observo que os lançamentos foram feitos em bases mensais, sendo aplicável sobre os mesmo também a preliminar de nulidade inicialmente destacada, com exceção do valor referente a dezembro de 1996.

O provimento aqui confirmado tem repercussão na CSL e no IRF.

Resta, por fim, com relação ao recurso de ofício, a infração identificada como omissão de receitas financeiras, correspondentes a valores constantes das DIRFs de duas instituições financeiras, sem correspondência nos registros da interessada.

Afirmou o julgador no voto condutor da decisão recorrida ter resultado infrutífera a diligência para comprovação da efetividade das aplicações nas instituições financeiras, pelo simples não atendimento do solicitado.

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

Fundamentou, igualmente, o seu provimento, na necessidade de identificação das receitas ou ganhos líquidos, a fim de saber se tais valores seriam tributados exclusivamente na fonte ou com tributos compensáveis na declaração final.

Outra vez com razão a decisão desafiada. Sem a comprovação da efetiva aplicação dos recursos, fato que não foi confirmado dado o descumprimento do solicitado na diligência requerida, fica sem a devida segurança o lançamento de ofício.

Adicionalmente, haja vista o lançamento por períodos mensais, também já seria o lançamento afastado dada a preliminar de nulidade suscitada.

Esta parcela tem repercussão na CSL.

Pelo exposto até aqui, é de ser negado integral provimento ao recurso de ofício.

Passo a apreciar o recuso voluntário, por cada tributo.

RECURSO VOLUNTÁRIO – IRPJ

Inicialmente, cabe a apreciação das preliminares suscitadas pela recorrente.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A contribuinte levanta a preliminar de nulidade da decisão recorrente, em razão da falta de apreciação dos argumentos apresentados na peça impugnatória. Cita que o acórdão recorrido é nulo tendo em vista que muito pouco



Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

foi efetivamente levado em consideração quando da apresentação dos fundamentos da decisão.

Não identifico preterição do direito de defesa na decisão singular.

A Egrégia Turma Julgadora de primeiro grau registrou seu entendimento sobre a matéria de forma clara e objetiva. Não careceria, portanto, refutar cada um dos argumentos expostos a respeito dos argumentos suscitados em grau de impugnação ao crédito tributário. O voto condutor manifestou a convicção dos julgadores evidenciando a correta aplicação da legislação tributária no auto de infração impugnado.

A decisão singular está fundamentada e não é omissa acerca de matéria alguma levantada pela defendente. O julgador deve formar sua convicção sobre cada matéria e fundamentá-la por escrito. Não é obrigado a rebater, um a um, o feixe de argumentos suscitado pela defendente para cada uma das matérias. É o que diz trecho de ementa de julgado da Quarta Turma do Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 31.915-RS):

O juiz não se vincula ao dever de responder a todas as considerações postas pelas partes, desde que já tenha encontrado, como na hipótese, motivo suficiente para embasar a sua decisão, não estando obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados e muito menos a responder a cada item de suas colocações.

Rejeito, assim, a preliminar de nulidade da decisão singular.

DECADÊNCIA

A decisão recorrida acolheu a preliminar de decadência em relação ao IRPJ correspondente ao período compreendido entre janeiro de 1993 e março de 1994, cuja matéria já foi examinada quando da apreciação do recurso ex officio interposto pela turma julgadora de primeiro grau.

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

Porém, tendo em vista que o IRFONTE possui fato gerador mensal e trata-se de procedimento de ofício realizado com base nos mesmos fatos apurados na exigência referente ao imposto de renda pessoa jurídica, o lançamento para sua cobrança é decorrente e, assim, a decisão de mérito prolatada em relação ao principal constitui prejudgado na decisão do litígio considerado decorrentes. Assim, acolho a preliminar de decadência do IRFONTE para os fatos geradores até março de 1994.

O mesmo se aplica à contribuição para o PIS, pois tal tributo não está elencado na Lei 8.212/91, cujo artigo 45 determina prazo de dez anos para o lançamento.

Ao reverso, deve ser rejeitada a preliminar para a CSL e a COFINS, pois a estas é aplicável o prazo estabelecido no artigo supracitado.

Passo ao mérito.

MÉRITO

A recorrente insurge-se contra a tributação em separado das omissões de receita, tendo em vista que o artigo 43 da Lei nº 8.541/92, contemplaria inconstitucionalidades.

Na verdade, citado diploma legal estabeleceu uma forma diferenciada de tributar as receitas que não estivessem devidamente registradas pelas pessoas jurídicas, conforme assim disposto: *“Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida”*. No parágrafo primeiro do citado artigo 43, consta que *“o valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo”*.

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

Essa sistemática de tributação vigorou no período compreendido entre janeiro de 1993 e 31 de dezembro de 1995, tendo sido revogado pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95, com vigência a partir de janeiro de 1996.

Ressalte-se que o mencionado artigo 43 foi revogado pela edição de novo diploma legal, de forma que teve plena vigência durante o período mencionado, tendo produzidos efeitos válidos e eficazes.

Assim, as alegações da recorrente contra a tributação em separado da omissão de receitas não podem ser acolhidas, pois a exigência está fundamentada em lei plenamente vigente no período em questão.

As normas que regem essa matéria estavam legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional. A apreciação dos argumentos da recorrente acha-se reservada ao Poder Judiciário. Os mecanismos de controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa.

SUPRIMENTO DE CAIXA

Trata-se de suprimento de numerário à conta Caixa, pelo sócio da empresa Sr. João Florêncio dos Santos.

A recorrente alega que houve a efetiva entrega dos recursos pelo sócio e que não seria cabível o lançamento a título de omissão de receitas com a simples presunção, sem aprofundamento das investigações.

O enquadramento legal da acusação fiscal se deu com base no art. 229 do RIR/94, *verbis*:

Art. 229 – Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos



Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular de empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.


Ou seja, a norma legal atribuiu aos contribuintes o ônus de produzir provas cumulativas e indissociáveis sobre dois fatos: origem e efetividade dos recursos de caixa fornecidos por pessoas ligadas, seja no caso de suprimento de numerário a título de caixa, ou ainda, no caso de aumento do capital social mediante a entrega de moeda corrente. A determinação da regra tem por finalidade impedir o ingresso de recursos nos registros da empresa, decorrentes de receitas anteriormente omitidas, por meio de lançamentos contábeis que se destinem a integração ao patrimônio da pessoa jurídica, de valores desviados da tributação.

Assim, os argumentos expostos pela recorrente vêm de encontro à determinação legal, bem como à remansosa jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, pois o simples lançamento contábil do ingresso do numerário não é suficiente para comprovar a real efetividade da operação.

É lógico que tal determinação legal no sentido de exigir a devida comprovação dos suprimentos não caracteriza qualquer restrição ao livre curso da moeda nacional, como afirma a recorrente, pois tal requisito apenas comporta determinação da legislação tributária, vigente desde a edição do Decreto-lei nº 1.598/77.

A norma legal que prevê a presunção de omissão de receitas no caso de suprimentos de numerário escriturados a crédito de pessoa ligada preceitua duas condições que devem ser observadas para que seja afastada a presunção legal, quais sejam: a comprovação da efetividade de entrega e da origem dos recursos dos sócios supridores. De outra forma, pode-se dizer que faltando um desses requisitos está autorizada presunção legal de omissão de receitas.

Observe-se que é atribuição do contribuinte o ônus de produzir provas cumulativas e indissociáveis sobre esses dois fatos: a origem e efetividade



Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

dos recursos fornecidos à empresa por pessoas ligadas. É necessária a prova da efetividade da entrega do numerário a fim de reprimir lançamentos fictícios que visem evitar ocorrência de saldo credor de caixa. Já no que diz respeito à comprovação da origem, sua inclusão na norma visou impedir que recursos em algum momento desviados da escrituração oficial, retornem, legalizados, sob a forma de empréstimos dos sócios, ou seja, os suprimentos de numerário devem ser feitos de forma que permitam a verificação de que os recursos são provenientes da atividade dos que proverem os valores e não de receitas omitidas à tributação.

Acrescente-se ainda, que a demonstração da capacidade econômica dos sócios para suprir a empresa com recursos financeiros, assim como a alegação da existência de outras atividades geradoras de recursos para os sócios, não são suficientes para afastar a presunção de omissão de receitas prevista no art. 181 do RIR/80, pois é obrigatório atender as duas condições impostas pela lei.

Essa matéria é conhecida de longa data pela Administração Tributária e se constitui numa das formas mais comuns de irregularidades fiscais, pois, em 1971, a Coordenação do Sistema de Tributação da SRF publicou o Parecer Normativo CST nº 242, de onde transcreve-se o seguinte:

COMPROVAÇÃO DE SUPRIMENTOS DE CAIXA

A simples prova de capacidade financeira do supridor não basta para comprovação dos suprimentos efetuados à pessoa jurídica. É necessário, para tal, a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas.

[...]

2. A comprovação da veracidade do suprimento se faz, provando, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com importâncias supridas, a proveniência do numerário respectivo e não com a simples alegação de que o supridor dispunha da referida importância.

Note-se que documentos hábeis e idôneos são aqueles que, coincidentes em datas e valores, comprovem a origem plena, objetiva e inquestionavelmente dos recursos supridos.



Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

Portanto, tendo em vista que a contribuinte não apresentou à fiscalização, tampouco por ocasião da defesa administrativa, os documentos hábeis e idôneos para comprovar, cumulativamente, a origem e o efetivo ingresso dos recursos supridos, deve ser mantido o lançamento sobre essa infração.

Diante disso, não há como acolher o argumento da defesa no sentido de que a efetividade da transferência do valor objeto de tributação estaria comprovada simplesmente com a justificativa de que o suprimento de caixa fora efetuado em espécie e registrado nos livros contábeis. Não sendo suprida a comprovação inicial da efetividade dos aportes deve-se manter a presunção de omissão no registro de receitas.

Pelo exposto, deve ser mantida a exigência por omissão de receitas em razão dos suprimentos de numerários sem a comprovação da origem e efetiva entrega.

PASSIVO NÃO COMPROVADO

Trata de fatos geradores ocorridos em 31/12/1994, 31/12/1995, e 31/12/1996, nos valores de R\$ 633.363,00; R\$ 5.667.680,85 e R\$ 9.635.008,46, correspondentes aos saldos não comprovados da conta Fornecedores dos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, respectivamente.

A autoridade fiscal informa no TVF (fls. 1502), que nos meses de agosto a dezembro do ano de 1994, a contribuinte não contabilizou qualquer compra de mercadorias a prazo, razão pela qual não se justifica a existência de obrigações para com fornecedores em 31.12.94.

Em relação aos valores tributados nos anos-calendário de 1995 e 1996, apesar de a contribuinte não ter apresentado a documentação correspondente aos saldos declarados de 31.12.95 e 31.12.96, deles foi excluído o



Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

somatório das compras realizadas nos meses de novembro e dezembro de cada ano.

Diante da não comprovação por ocasião da defesa em primeira instância, foi mantida pela decisão recorrida. Nesse sentido, cabe ressaltar que não basta que a contabilidade registre e demonstre os fatos contábeis, para que se reputem regulares os saldos espelhados em balanço. É necessário que cada um dos lançamentos contábeis corresponda um documento capaz de certificar como verdadeiro o fato que está sendo registrado e que lhe dê o devido fundamento.

A falta de comprovação com documentação hábil e idônea das obrigações insertas na conta de fornecedores do balanço de encerramento do ano-base, caracteriza a hipótese de omissão de receitas posto que a referida ausência indica tratar-se de obrigações não comprovadas. Ou então que a dívida nunca existiu, caso em que os custos foram irregularmente majorados com saída de recursos para os sócios ou terceiros não identificados.

No caso do passivo não comprovado, uma das presunções mais antigas da legislação tributária, o ônus da prova do que registrou como obrigações com seus fornecedores cabe à recorrente, que não o fez.

O passivo não comprovado é, no meu entender, um passivo fictício, pois, sem a devida documentação, não se pode nem cogitar em verificar a correta contabilização do pagamento. Por esse motivo é que divirjo, com a devida vênia, daqueles que indicam a possibilidade de tal presunção apenas a partir da edição da Lei 9.430/97.

Voto pela manutenção das parcelas a este título, correspondente aos fatos geradores de 31/12/94, 31/12/95 e 31/12/96.

OMISSÃO DE COMPRAS



Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

A irregularidade diz respeito à falta de registro de compra de mercadorias, conforme o Demonstrativo Nº 03 (fls. 421/435) e Demonstrativo Nº 04 (fls. 436/442).

Cabe ressaltar o exaustivo trabalho realizado pela fiscalização, no sentido de aprofundar ao máximo as investigações, conforme depreende-se da documentação acostada aos autos. Foram intimados dezoito fornecedores da recorrente, de onde o fisco extraiu todas as notas fiscais emitidas para a empresa fiscalizada, além da cópia de conhecimentos de transportes, cópia de extratos bancários, cópia de comprovantes de recebimentos de mercadorias, cópia de avisos de lançamentos, documentos estes que compõem as fls. 0465 a 1445 do processo, cuja análise foi detalhadamente elaborada pela colenda turma julgadora de primeiro grau, que expurgou os valores de notas registradas e cujo pagamento não restou comprovado.

Conforme visto no relatório, a infração encontra-se perfeitamente caracterizada e com a descrição completa das irregularidades e o correto enquadramento legal, a qual se refere à falta de escrituração de notas fiscais de compras realizadas pela empresa.

A falta de escrituração de notas fiscais de compras, de acordo com a legislação de regência, caracteriza omissão no registro de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova de improcedência da presunção.

Tem-se nos presentes autos, um caso típico de reiterada prática de omissão de compras, pois conforme comprovam os relatórios fiscais, a contribuinte deixou de registrar inúmeras notas fiscais de compras nos anos-calendário de 1993 a 1996.

Uma vez que na hipótese sob exame a contribuinte não logrou infirmar, com documentação objetiva e incontestada, a acusação que lhe fora feita, a decisão recorrida manteve a autuação.

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

A ausência de elementos factuais que possam elidir a exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois a recorrente insiste em contestar o lançamento sob argumentos meramente protelatórios, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído, ou pelo menos reduzido o crédito tributário constituído.

A presunção de omissão de receitas por falta de registro de compras poderia ser ilidida pela recorrente, bastando, para tanto, que fizesse prova em contrário, o que seria suficiente para infirmar o lançamento sob análise.

A jurisprudência deste Conselho tem deixado assente que *“a falta de escrituração de aquisição de mercadorias autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receita omitidas na apuração dos resultados da empresa”*, conforme se depreende do Acórdão número –1-961/89, da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Também as diversas Câmaras deste Conselho comungam do mesmo entendimento:

COMPRAS NÃO REGISTRADAS – A falta de registro de compras caracteriza movimentação de recursos à margem da escrituração.

(Acórdão número 103-06.497/84)

COMPRAS NÃO REGISTRADAS – A falta de escrituração de aquisição de mercadorias autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receitas omitidas na apuração dos resultados da empresa.

(Acórdãos 105-1.424/85, 105- 1.671/86, 103-7.256/86, 101-76.532/86).

A matéria de omissão de compras enseja grandes discussões, principalmente pelo correspondente custo não registrado. No caso dos autos, não se tem comprovação da existência desses custos pois, em se tratando apenas de aquisições isoladas nos meses de dezembro, haveria de demonstrar a contribuinte a

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

venda subsequente da mercadoria adquirida. Assim sendo, não há custo correspondente a ser considerado.

Também não acolho o argumento de que somente a partir da Lei nº 9.430/96 pode tal presunção ser utilizada. É indício suficiente para o lançamento a falta de registro de compra quando comprovado o dispêndio. Em análise detalhada, o acórdão recorrido demonstra a existência dessas premissas, e adoto como se aqui presentes todas as suas considerações acerca desse tema.

VARIAÇÃO MONETÁRIA NÃO COMPROVADA

A glosa a título de Variação Monetária Passiva não comprovada, diz respeito à despesa no valor de R\$ 3.308.000,00, apropriada pela contribuinte em 31/12/1996, referente à atualização monetária do suprimento de caixa efetuado pelo sócio João Florêncio dos Santos, a título de remuneração do empréstimo citado no item anterior, o qual não foi devidamente comprovado em relação à origem e a efetiva entrega dos recursos à empresa.

Por ocasião da fiscalização, a empresa deixou de comprovar a origem e a efetiva entrega do numerário registrado a título de suprimentos de caixa, motivo pelo qual foi constituído o crédito tributário por omissão de receitas, com a exigência do imposto de renda da pessoa jurídica, bem como do imposto de renda na fonte e seus decorrentes.

Nesse caso, tendo o Fisco procedido ao lançamento de ofício no sentido de cobrar todos os tributos decorrentes do fato de existir receitas consideradas desviadas da tributação, e ainda, a consequente tributação na fonte pela distribuição dos valores omitidos aos sócios, na prática, ocorreu a regularização das importâncias desviadas, tanto na pessoa jurídica, quanto na pessoa física dos sócios, ou seja, com o lançamento de ofício, os valores resultaram devidamente regularizados.

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

A partir daí, deve-se considerar a efetividade dos empréstimos, pois a tributação dos suprimentos não comprovados tem o condão de regularizá-los perante o Fisco, sendo cabível a dedutibilidade das despesas financeiras sobre os citados empréstimos, bem como a sua devolução aos sócios.

Assim, entendo que o presente item deve ser provido.

Por fim, o IRF está devidamente ancorado na legislação de regência, artigo 44 da Lei 8.541/92, não podendo este Colegiado negar-lhe eficácia.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso ex officio. Quanto ao recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e acolher a preliminar de decadência em relação ao IRFONTE e ao PIS apurados até março de 1994 e, quanto ao mérito, dar provimento parcial para excluir da exigência a glosa de variação monetária passiva, no montante de R\$3.098.000,00, referente a 1996.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de março 2006


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR 

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

VOTO VENCEDOR

Conselheiro VALMIR SANDRI, Redator Designado

Com a devida *vênia* ao voto proferido pelo Ilustre Relator que nega acolhimento da preliminar de decadência suscitada pela Recorrente em relação a CSLL e a COFINS, por entender plenamente aplicável o disposto no art. 45 da Lei Ordinária n. 8.212/91 a essas contribuições, em detrimento da aplicação do disposto no art. 146, III, "b" da Constituição Federal e dos arts. 150, § 4º. e 173 do Código Tributário Nacional, tenho para mim, opinião divergente do que ali ficou assentado.

E a razão que me leva a discordar do entendimento ali esposado é muito simples, pois, trata-se, no caso, de aplicação de lei ordinária que tenta alongar o prazo decadencial de 5 (cinco) para 10 (dez) anos para o fisco constituir o crédito tributário, em detrimento de mandamento constitucional que fixa as exigências para o respectivo exercício de competência típicas de legislador ordinário, em especial, quando se tratar de matérias com reserva de lei complementar, como é o caso da decadência.

De fato, para evitar conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes tributantes e garantir um mínimo de segurança jurídica, a Constituição Federal no seu art. 146, dispôs:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - (...);

II - (...);

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (...);



Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;...”.

É sabido e o próprio “Voto Vencido” reconhece quando traz a colação entendimento doutrinário no sentido de que as contribuições sociais são tributos, devendo, por isso mesmo, obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária.

De fato, as contribuições sociais, espécies tributárias, por constituírem receitas derivadas, compulsórias e consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos, sujeitam-se às normas gerais estabelecidas por lei complementar, razão pela qual, por força da remissão do art. 149 da Carta Magna, estão adstritas ao Código Tributário Nacional, não podendo, portanto, lei ordinária fixar prazo decadencial diferente dos estabelecidos nos arts. 150, § 4º. e 173 do CTN.

Neste sentido, a Lei n. 5.172/66 (CTN), com status de lei complementar, recepcionada que foi pela Constituição Federal/88 como norma geral de direito tributário, dispõem nos seus arts. 150, § 4º. e 173, *verbis*:

“Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º. (...).

§ 4º. *Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. *O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*

Portanto, tendo a Constituição determinada que cabe a lei complementar a função de determinar os prazos de decadência e prescrição, e tendo o Código Tributário Nacional, com status de lei complementar, estipulado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º.), ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I), e por outro lado, tendo o art. 45, da Lei 8.212/91, estipulado o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a Seguridade Social constituir seus créditos, a questão que se coloca é: qual das normas deve ser aplicada no presente caso?

A esta indagação não tenho a menor dúvida em apontar o Código Tributário Nacional; a uma porque em consonância com a Lei Maior; a duas porque hierarquicamente superior a Lei n. 8.212/91; a três porque falta a referida lei ordinária competência para tratar da matéria relativo a decadência e prescrição.

Neste diapasão, a jurisprudência do Poder Judiciário vem declarando a inconstitucionalidade do “caput” do art. 45, da Lei 8.212/91, por invadir área reservada à lei complementar, conforme se pode verificar da Arguição de Inconstitucionalidade n. 63.912, incidente no AI n. 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa restou assim vazada:

“Arguição de Inconstitucionalidade. CAPUT do art. 45 da Lei n. 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei n. 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal”.

Mais recentemente (14/06/2005), a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Resp n. 694.678-PR, proposto pela Fazenda Nacional, por unanimidade de votos sepultou a pretensão da Fazenda Nacional em ver alongado o prazo para a constituição de créditos relativos as contribuições sociais, conforme se depreende parcialmente da ementa abaixo, vejamos:

“.....

*6. in casu, considerando-se que os débitos relativos à **COFINS**, objeto da presente irresignação, referem-se à maio de 1992, e que o respectivo auto de infração foi lavrado somente em novembro de 1999, consoante assentado pelas instâncias ordinárias, não merece acolhida a pretensão da recorrente, porquanto efetivado o lançamento após o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, previsto no art. 150, § 4º., do Código Tributário Nacional.”*

Logo, aplicando-se no presente caso o disposto no artigo 150, §4, do CTN, eis que inaplicável o disposto no art. 173, I, do referido diploma legal, tendo em vista a inoccorrência de dolo, fraude ou simulação, não remanesce dúvida que por ocasião do lançamento (31.10.02), já havida exaurido o direito do Fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício objeto dos presentes autos.


Por último, deve ficar aqui consignado que não se trata de análise da constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, matéria esta sabida de reserva absoluta do Supremo Tribunal Federal, mas sim da aplicação de dispositivo do Código Tributário Nacional que se sobrepõe a qualquer outra prevista em lei ordinária, principalmente a que trata das hipóteses de prescrição e decadência, por ser de reserva absoluta de lei complementar (CF, art. 146, inciso III, alínea b) conforme já acima explicitado, independentemente tenha a referida lei sido expungida ou não do nosso ordenamento jurídico, porquanto inadmissível a autoridade administrativa aplicá-la em detrimento de normas superiores plenamente em vigor.

Processo nº. : 10435.000348/99-45
Acórdão nº. : 101-95.456

A vista do exposto, voto no sentido de acolher também a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente em relação a CSLL e a COFINS.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 23 de março de 2006


VALMIR SANDRI
