



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10945.004647/95-93
Recurso nº. : 115.495
Matéria : IRPJ e OUTROS – Anos: 1991 e 1992
Recorrente : CLARABELA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Recorrida : DRJ - FOZ DO IGUAÇU/PR
Sessão de : 15 de julho de 1998
Acórdão nº. : 108-05.237

IRPJ – CSL – DEPRECIAÇÃO – CUSTO NA BAIXA DE BENS - DIFERENÇA IPC/BTNF - A quota de depreciação a ser apropriada ao resultado do exercício deve ser calculada com base no valor do bem atualizado e contabilizada em cada período-base levando-se em conta o princípio da competência dos exercícios, quando a despesa for incorrida pelo desgaste do bem em função do seu uso. Também o custo na baixa de bens deve levar em consideração o seu valor corrigido monetariamente. O diferimento de tal despesa e custo, previsto no art. 39 do Decreto nº 332/91, pelo expurgo do efeito da chamada diferença IPC/BTNF, fere o regime de competência estampado na legislação tributária, não estando esta exigência respaldada em Lei que a sustente, contrariando o previsto no art. 99 do CTN.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTOS NÃO COMPROVADOS - Os recursos entregues pelos sócios para reforço de caixa ou aumento de Capital, consideram-se provenientes de receitas omitidas quando não comprovada sua efetiva entrega e/ou a origem no patrimônio da pessoa física supridora.

IRPJ – GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE EMPRÉSTIMOS DE ACIONISTA TRIBUTADOS COMO OMISSÃO DE RECEITAS - A presunção de omissão de receitas estatuída no art. 181 do RIR/80, restringe-se ao valor do suprimento cuja origem e efetiva entrega não foi comprovada, não podendo esta presunção, por si só, na falta de outro elemento de prova, causar a glosa da variação monetária passiva incidente sobre a obrigação constante do Passivo da pessoa jurídica.

IMPOSTO DE RENDA - FONTE - ART. 35 DA LEI Nº 7.713/88 - DECORRÊNCIA - É indevida a exigência do Imposto de Renda Sobre o Lucro Líquido instituída pelo art. 35 da Lei nº 7.713/88, quando inexistir no contrato social cláusula de sua automática distribuição no encerramento do período-base. Entendimento do Supremo Tribunal

Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

Federal (RE nº 172058-1 SC, de 30/06/95), normatizado pela administração tributária através da INSRF nº 63/97.

PIS- PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – ANO DE 1991- Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra especial de decadência insculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, refugindo à aplicação do disposto no art. 173 do mesmo Código. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

FINSOCIAL FATURAMENTO - OMISSÃO DE RECEITAS – DECORRÊNCIA - Confirmada a omissão no registro de receitas no lançamento do IRPJ, é devida a contribuição ao Finsocial sobre o valor apurado que ficou à margem da contabilidade, pela relação de causa e efeito entre eles existente, devendo ser excluída a parcela excedente à alíquota de 0,5%, conforme orientação emanada do STF.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, COFINS E PIS/FATURAMENTO – LANÇAMENTOS DECORRENTES - O decidido no julgamento do lançamento principal do imposto de renda pessoa jurídica faz coisa julgada nos dele decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Preliminar de decadência do PIS acolhida.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por CLARABELA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência da contribuição para o PIS relativa ao ano de 1991, vencido o Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) excluir da incidência do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro as matérias relativas aos itens "diferença de IPC X BTNF" e "despesas de correção monetária sobre empréstimos"; 2) cancelar a exigência do Imposto de Renda devido na Fonte; 3) reduzir a 0,5% (meio por cento) a alíquota da contribuição

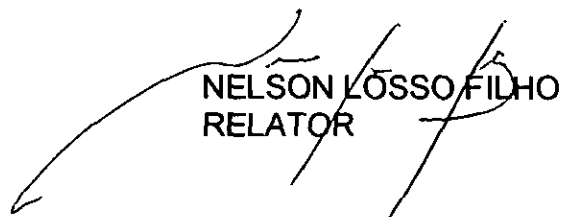


Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

para o FINSOCIAL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



NELSON LÓSSO FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 ABR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, TÂNIA KOETZ MOREIRA, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

Recurso n.º : 115.495
Recorrente : CLARABELA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

RELATÓRIO

Clarabela Produtos Alimentícios Ltda., empresa qualificada nos autos, recorre a este Conselho de Contribuintes da decisão proferida pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu, que julgou procedente em parte a exigência fiscal nos anos de 1991 e 1992, consubstanciada nos autos de infração do IRPJ, fls. 160/170 e seus decorrentes, PIS Receita Operacional, fls. 171/175 e seu retificador de fls. 294/299, Finsocial Faturamento, fls. 176/179, COFINS, fls. 180/184, Imposto de Renda Retido na Fonte, fls. 185/193 e Contribuição Social Sobre o Lucro, fls. 194/201.

Dos referidos lançamentos remanescem ainda em litígio as matérias concernentes às infrações a seguir, descritas às fls. 166/170 e no Termo de Verificação de fls. 15/22, em virtude da exoneração em primeira Instância dos outros itens do auto de infração:

1 - Omissão de Receita – Item 1 do auto de infração;

1.1 - falta de comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos aportados ao Caixa da empresa pelos sócios para aumento de Capital e empréstimo.

ano de 1992 - 1º semestre Cr\$ 30.000.000,00

ano de 1992 - 2º semestre Cr\$ 104.280.000,00

1.2 – “pro-labore” e aluguéis declarados a maior pelo sócio, em relação aos valores contabilizados pela empresa – item 2 do auto de infração;

ano de 1991 Cr\$ 918.662,82

ano de 1992 - 1º semestre Cr\$ 420.787,82

ano de 1992 - 2º semestre Cr\$ 353.790,29



Processo nº. : 10945.004647/95-93

Acórdão nº. : 108-05.237

2 - Glosa de despesa relativa a correção monetária calculada sobre a conta de empréstimo de sócio cuja origem e efetiva entrega dos recursos não foi comprovada – item 4 do auto de infração.

ano de 1992 – 2º semestre Cr\$ 128.878.340,94

3- Adição ao Lucro Líquido na Apuração do Lucro Real – item 6 do auto de infração.

3.1 - falta de adição de despesa de correção monetária referente a diferença IPC/BTNF de bem de natureza permanente baixado.

ano de 1991 Cr\$ 4.469.506,08

3.2 - falta de adição da correção monetária da depreciação das contas de correção monetária IPC/BTNF, sendo adicionado pela empresa apenas os valores contábeis não corrigidos.

ano de 1991 Cr\$ 2.124.571,60

ano de 1992 - 1º semestre Cr\$ 2.938.575,00

ano de 1992 - 2º semestre Cr\$ 28.567.847,00

Inconformada com a exigência, apresentou a autuada impugnação que foi protocolizada em 12/12/95, em cujo arrazoadado de fls. 212/228 alega em síntese o seguinte:

1- quanto a diferença do valor declarado pelo contribuinte e aqueles contabilizados como “*pro-labore*” e aluguéis, o fisco não considerou a totalidade das quantias entregues aos sócios pela empresa;

2- comprova a origem do suprimento de numerário realizado no ano de 1992 com a venda de imóvel pelo sócio no valor de Cr\$85.000.00,00, em 16/04/92, bastante para suprir o aumento de capital e os empréstimos caso fosse transformado para UFIR, conforme fica demonstrado pelo quadro de fls. 220;

3- o saldo devedor de correção monetária com base no IPC/BTNF pode ser considerado pela empresa porque tal índice reflete a inflação;



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

4- é incabível a glosa dos encargos financeiros incidentes sobre os empréstimos realizados pelos sócios quotistas, pois restou comprovado este passivo;

Às fls. 293 consta solicitação da DRJ em Foz do Iguaçu para lavratura de auto de infração para exigência do PIS com base na Lei Complementar 07/70.

Às fls. 294/299 foi lavrado o auto de infração do PIS, com ciência ao contribuinte em de 07/05/97.

Em 25 de julho de 1997 foi prolatada a Decisão nº 0782/97, acostada aos autos às fls. 302/313, onde a autoridade julgadora de primeira instância, repelindo as alegações apresentadas pela autuada, manteve parcialmente a exigência lançada, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

*"Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
PIS - Programa de Integração Social
Imposto de Renda Retido na Fonte
Fundo de Investimento Social (Finsocial)
Contribuição Social Sobre o Lucro*

A autoridade julgadora administrativa, como integrante da estrutura do Poder Executivo, não tem competência para examinar alegações de inconstitucionalidade de leis, atribuição reservada, constitucionalmente, ao Poder Judiciário.

Para que os aportes de recursos realizados à sociedade na forma de empréstimos e integralizações de capital não sejam reputados decorrentes de omissão de receitas, cabe à empresa demonstrar, com documentação hábil e idônea, a efetividade da entrega do numerário e que o sócio, na mesma data, possuía recursos suficientes de origem comprovada.

O registro, como origem de caixa, de cheques liquidados pelo serviço de compensação bancária, não é prova suficiente de que a contribuinte omitiu receitas, hipótese que ficaria configurada se, excluídos aqueles cheques, o caixa revelasse saldos credores.

É procedente o lançamento sobre diferenças apuradas no cálculo da correção monetária das demonstrações financeiras, resultantes da adoção do IPC como indexador no ano de 1990.

Lançamentos Parcialmente Procedentes

Contribuição Para a Seguridade Social (cofins)

A solução dada ao litígio do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica, estende-se aos lançamentos decorrentes, no que lhes



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

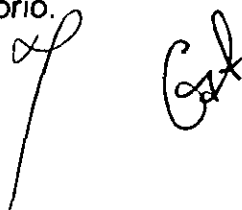
for aplicável, face à íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Com a declaração de inconstitucionalidade do Decretos-lei n 2.445/88 e 2.449/88, o PIS é exigível segundo as normas da Lei Complementar 07/70, com as alterações da Lei Complementar 17/73, exceto no que se refere à sua indexação e prazos de recolhimento, posto que não previstos nos decretos-leis citados. Lançamento Procedente."

Cientificada em 04 de agosto de 1997, AR de fls. 316, e irresignada com a Decisão de Primeira Instância, apresenta seu recurso voluntário que foi protocolizado em 29 de agosto de 1997, em cujo arrazoado de fls. 318/322 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, acrescentando argumentos quanto a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88.

O Procurador da Fazenda Nacional manifesta-se às fls. 325/327 pela manutenção da Decisão recorrida.

É o Relatório.

Two handwritten signatures in black ink. The first signature is a stylized, elongated 'F' shape. The second signature is a more complex, cursive script.

Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

VOTO

Conselheiro - NELSON LÓSSO FILHO – Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Inferre-se do relato que as matérias ainda em litígio dizem respeito aos seguintes itens do auto de infração do IRPJ:

1- omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação da origem e efetiva entrega nos suprimentos de numerários efetuados por sócios;

2- omissão de receita pela constatação de que os valores declarados pelos sócios como “*pro-labore*” e aluguel foram em montante superior ao contabilizado pela pessoa jurídica;

3- Glosa de despesa relativa a correção monetária sobre empréstimo de sócio cuja origem e efetiva entrega não foi comprovada.

4- falta de adição de despesa de correção monetária- diferença IPC/BTNF, referente a bem de natureza permanente baixado;

5- falta de adição de despesa de correção monetária- diferença IPC/BTNF, referente a depreciação de bens;

No que diz respeito a falta comprovação da origem dos numerários aportados ao ativo da pessoa jurídica por sócio no ano de 1992, item 1 do auto de infração, constato que a caracterização desta omissão de receita, pela falta de comprovação da origem e efetiva entrega do numerário, é matéria cediça neste Colegiado.



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

A presunção estatuída no art. 12, § 3º do Decreto-lei 1.598/77, c/c artigo 1º III do Decreto-lei nº 1.648/78, matrizes legais do artigo 181 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450/80, RIR/80, é "juris tantum", cujo efeito é o de transferir à pessoa jurídica o ônus da prova quanto a efetiva entrega dos recursos, como também à origem de tais valores no patrimônio do sócio supridor. Esta presunção de omissão de receita admite, portanto, sua elisão por meio de apresentação de prova confirmando a efetividade da operação e a origem desses recursos.

Não foram trazidos à colação documentos para sustentar as alegações apresentadas pela recorrente, não comprovando a efetividade da entrega dos numerários supostamente vertidos, não sendo também confirmada a outra condição cumulativa que é a origem dos recursos e sua transferência do patrimônio dos sócios para a pessoa jurídica. Em nenhum momento, desde a fase impugnatória, foi provada a lisura da operação, não conseguindo a pessoa jurídica afastar a presunção de omissão de receitas.

Para a comprovação da efetiva entrega do numerário é necessário que a empresa comprove o real recebimento do valor, seja por depósito em conta corrente bancária, em cheque, ordem de pagamento a seu favor, ou qualquer outro elemento de prova da transferência do numerário do patrimônio do acionista para o da pessoa jurídica. Além disso não ficou também provada a origem deste numerário no patrimônio do supridor.

A alegação que esta origem restaria provada pelo montante recebido pelo sócio na venda de imóvel, corrigido pela UFIR, não pode ser acatada porque seria necessária a prova da vinculação desta alienação com os valores supridos, isto é, que a recorrente comprovasse que o produto da venda ficara disponível em conta-corrente, aplicação financeira etc até aquelas datas, provando a sua real destinação.



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

Não conseguindo a empresa comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos aportados ao caixa pelo sócio, presume-se, até prova em contrário, que estes suprimientos foram levados a efeito com recursos subtraídos da tributação, devendo ser mantida a exigência quanto este item.

Em relação a omissão de receita detectada pela constatação de que na declaração de rendimentos pessoa física dos sócios os valores informados como "pro-labore" e aluguéis, recebidos da recorrente, o foram em montante superior ao realmente contabilizado pela empresa, item 2 do auto de infração, vejo que tal fato caracteriza que os desembolsos extras foram efetuados com recursos mantidos à margem da tributação, não trazendo a recorrente nenhum elemento de prova da ocorrência de erro em tal contabilização, devendo, portanto, ser mantido este item da exigência.

Quanto ao quarto item do auto de infração, glosa de despesa de correção monetária sobre empréstimos efetuados pelo sócio no ano de 1992, entendo assistir razão à recorrente, porque tal passivo, base para a incidência da atualização, não foi descaracterizado pelo Fisco.

Não levantou a fiscalização nenhum outro elemento que pudesse sustentar que os valores relativos a correção monetária não eram válidos como despesa, apoiando sua tributação apenas pegando carona na presunção legal do art. 181 do RIR/80, que a meu ver só invalida para efeitos fiscais o momento do aporte de numerário proveniente do sócio, não configurando que a obrigação não exista, nem autorizando, na falta de outro elemento de prova, a glosa da despesa de correção monetária.

É assim que ocorre em situações de aporte de numerário em aumento de Capital, cuja origem e efetiva entrega não é comprovada, aceitando-se, entretanto, a correção monetária devedora decorrente de acréscimo da conta pertencente ao



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

Patrimônio Líquido, porque não invalidado o registro no órgão competente. Este foi o procedimento adotado pelo fiscal autuante nos suprimentos para aumento de Capital.

Além do mais, a legislação comercial prevê que as obrigações constantes do passivo da empresa deverão ser atualizadas na data do balanço, com aquiescência da legislação tributária nos art. 254 do RIR/80:

"Art. 254 – Na determinação do lucro operacional (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 18):

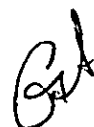
I – deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

II – poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos."

A presunção legal contida no art. 181 do RIR/80 era que a falta de comprovação da origem ou da efetiva entrega dos numerários aportados pelos sócios ao caixa da empresa, denotaria que estes recursos foram provenientes de omissão de receitas anterior, podendo o fisco arbitrá-la com base no montante dos referidos suprimentos. Entretanto, vejo que esta presunção legal não estaria descaracterizando a operação em si e sim concluindo que estes valores retornaram à empresa por meio de empréstimos dos sócios, sem o devido oferecimento à tributação. Era por este motivo que a legislação tributária previa a incidência do imposto de renda na sua distribuição aos sócios, ora com a tributação nas pessoas físicas, ora como retido na fonte.

A própria administração tributária já se manifestou neste sentido, por meio do Parecer Normativo CST nº 214/70 que orientou que os valores remanescentes de omissão de receitas – passivo fictício- tributados pelo Fisco, podem ser utilizados como reservas livres para aumento de Capital.

O artigo do RIR/80 caracterizador da presunção de omissão de receitas estava assim redigido:



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

"Art. 181 – 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 recursos de caixa fornecidos a empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12 § 3º e Decreto-lei nº 1.648/78, art. 1º, II)."

Sempre devemos levar em conta que a presunção legal contida no citado artigo é para apuração de omissão de receitas, que previa que os recursos lastreadores dos empréstimos não se sujeitaram à tributação. Glosar a despesa de correção monetária incidente sobre estes valores é estender a presunção além do previsto no art. 181 do RIR/80.

Ao analisar a presunção de omissão de receitas e o fluxo do numerário e empréstimo realizado por sócio, o mestre José Luiz Bulhões Pedreira assim se manifestou em seu livro Imposto Sobre a Renda – Pessoas Jurídicas, fls. 356:

" Suprimento à Caixa por Administradores, Sócios ou Titulares – Outra orientação jurisprudencial tradicional é a utilização, como medida da receita omitida, dos suprimentos à caixa feitos por administradores, sócios ou titulares da pessoa jurídica, se não há prova da efetividade do suprimento e da origem dos recursos supridos.

Essa jurisprudência foi construída com base na experiência da fiscalização de firmas individuais, ou de empresas de pequeno porte, que constituem (em número) a grande maioria dos contribuintes na categoria de pessoas jurídicas. Nessas empresa, dirigidas pessoalmente pelo titular ou sócio principal, que vendem bens ou serviços com preço recebido em dinheiro é fácil ao sócio ou titular contabilizar apenas parte da receita efetivamente recebida, sonegando desse modo o imposto. Mas como a receita omitida é necessária aos negócios da empresa, em geral é mantida em caixa e registrada contabilmente como suprimentos do sócio ou dirigente.

Esse desvio de receita deixa vestígio na evolução do patrimônio contábil e a análise da escrituração, especialmente das contas de mercadorias e vendas, permite à fiscalização identificar indícios da omissão de receita. Quando esses indícios são encontrados ou a fiscalização dispõe de outros elementos de prova da omissão e a escrituração registra suprimentos de sócios ou dirigentes cuja origem não é comprovada, a autoridade lança o



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

contribuinte por omissão de receita e adota o valor dos suprimientos não comprovados como medida da receita sonegada.”

Ainda que essa contabilização possa ser considerada o produto de procedimento anormal por parte da contribuinte, entendo que nada prova por si só, nem autoriza o lançamento fiscal. Quando muito pode constituir um indício que justifique um aprofundamento da ação fiscal em torno de eventual infração, o que somente se concretizaria caso a fiscalização viesse a juntar outras provas materiais.

Não se diligenciou junto ao credor, para se confirmar ou não as conclusões hauridas dos indícios apurados. Afinal, trata-se de uma presunção comum ou de “hominis”, extraída de uma presunção legal e que pode se prestar a conclusões diversas. Por se tratar de uma operação bilateral, a fiscalização não deveria limitar sua ação apenas na recorrente, desprezando a outra ponta da relação, onde poderia confirmar suas suspeitas.

Também não consta dos autos a realização de pesquisa de outros fatos que auxiliassem a descaracterização do empréstimo. Entendo, pois, que ao Fisco competiria apurar outros fatos que o conduzissem à caracterização mais segura sobre tal irregularidade. Não o fazendo, a conclusão a que se chega é a de que o fato em si não autoriza e também não pode dar suporte à tributação, sob pena de, caso assim prevaleça, admitirmos uma presunção que não está autorizada por lei, justamente pela falta de prova material para dar suporte a mesma.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

Alberto Xavier nos ensina in "Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, p. 146/147:

"Dever de prova e "in dubio contra fiscum"

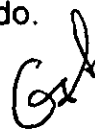
Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração."

Cabe, ainda, transcrever um texto de Maria Helena Diniz extraído de seu livro Código Civil Anotado:

"Presunção – É a ilação tirada de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido. É a consequência que a lei ou juiz tiram, tendo como ponto de partida o fato conhecido para chegar ao ignorado. A presunção legal pode ser absoluta (juris et de jure), se a norma estabelecer a verdade legal, não admitindo prova em contrário (CC, arts. 111 e 150), ou relativa (juris tantum), se a lei estabelecer um fato como verdadeiro até prova em contrário (CC, arts. 11 e 126)."

Portanto, não me repugna que a presunção possa ser usada como auxílio na prova de um fato, porque este instituto foi erigido como meio legítimo de prova, como se extrai do art. 136, V, do Código Civil. Todavia, a legítima presunção precisa ser construída tecnicamente, tendo como ponto de partida um fato provado.



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

Sobre o assunto em questão, presunção, assim se manifesta Paulo Celso B. Bonilha em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª edição, fls. 92:

“Conceitos de Presunção e Indício.

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador. Indício é o fato conhecido (“factum probatum”) do qual se parte para o desconhecido(“factum probandum”) e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: “Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito”.

Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.

As presunções definem-se, assim, como ... consequências deduzidas de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido”.

Não conseguindo a fiscalização descaracterizar o empréstimo constante do Passivo da pessoa jurídica, sendo condição essencial que aprofundasse a auditoria, para só aí concluir pela infração à legislação tributária, incabível, assim, a glosa da correção monetária apropriada sobre os suprimentos dos sócios, sendo insubsistente, portanto, a exigência fiscal quanto a este item do auto de infração.

No que concerne às glosas das parcelas contabilizadas pela empresa nos anos de 1991 e 1992 como depreciação e custo na baixa de bem de natureza



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

permanente, item 6 do auto de infração, pela influência da correção monetária referente a diferença IPC/BTNF, a fiscalização usou como fundamento e respaldo o Decreto 332/91, porque a Lei nº 8.200/91 só contemplava o tratamento fiscal a ser aplicado à chamada diferença IPC/BTNF, índice para cálculo da correção monetária no ano de 1990, saldo credor ou devedor. Nada mais o legislador pretendeu a não ser postergar os efeitos dessa diferença entre os citados índices de atualização.

Assim, é inquestionável que o Decreto n.º 332/91, na sua pretensão de regulamentar a aplicação da Lei 8.200/91, extrapolou o âmbito da própria lei regulamentada, na medida em que restringiu a dedutibilidade de parcelas apuradas em períodos subseqüentes, que não foram excepcionadas pelo legislador. O Poder Executivo não respeitou o mandamento contido no art. 99 do Código Tributário Nacional, assim redigido: *“o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas em lei”*.

Com efeito, por estarem despidos de base legal, são inaplicáveis os dispositivos do Decreto n.º 332/91 que ocasionaram a majoração da base tributável nos períodos de 1991 e 1992, especialmente o seu art. 39 que considerou indedutível na apuração do Lucro Real *“a parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão ...”* sobre a diferença IPC x BTNF contabilizada no ano de 1990, como também o art. 41 que manda adicionar os valores assim contabilizados para apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL).

Além do mais, estas despesas e custos seguem o denominado princípio da competência, que reza que eles devam ser reconhecidos no período em que forem incorridos, inclusive pela baixa.

Vejo que o Conselho de Contribuintes vem sistematicamente reconhecendo ser o IPC (índice de preço ao consumidor) e não o BTN, o indexador legal da correção monetária das contas patrimoniais das empresas no exercício de



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

1991. Após o advento da Lei nº 8.200/91 ficou clara a manipulação indevida dos índices de correção monetária do balanço naquele período.

A regência legal da correção monetária do balanço em vigor no exercício de 1991 era a Lei nº 7.799/89. Para a atualização monetária dos elementos patrimoniais como também da base de cálculo do imposto de renda, era utilizado como indexador o BTN Fiscal, divulgado pela Secretaria da Receita Federal. O BTN tinha como fator de atualização a variação do IPC, como previsto na Lei nº 7.777/89, art. 5º, § 2º, "verbis" :

"parágrafo segundo: O valor nominal das BTN será atualizado mensalmente pelo IPC"

Entretanto, por meio da Lei nº 8.008/90, a atualização do BTN passou a ser feita através do IRVF. A mudança do índice de atualização do BTN gerou distorções nas demonstrações financeiras das pessoas jurídicas. Os dispositivos da Lei nº 8.008/90 que modificaram os indexadores do BTN e do BTNF, seguindo o princípio da legalidade e anualidade, só poderiam vigorar a partir de 01/01/91. Constata-se, então, que o indexador com vigência no ano de 1990 deveria ser o IPC e não o novo BTN.

O próprio Poder Executivo dirimiu qualquer dúvida existente quanto ao índice de correção monetária aplicado ao ano-base de 1990 ao editar o Decreto nº 332, publicado no DOU de 05/11/91, que em seu artigo 32 determina:

"Art. 32 - As pessoas jurídicas que, no exercício financeiro de 1991, período-base de 1990, tenham determinado o imposto de renda com base no lucro real deverão proceder a correção monetária das demonstrações financeiras desse período com base no Índice de Preços ao Consumidor - IPC."

Tratou ainda este decreto de localizar a época desse ajuste no ano-base de 1990, como pode ser observado no § 4º do referido artigo:

"§ 4º - A correção monetária deverá ser registrada contabilmente no curso do período-base de 1991, mas referida a 31 de dezembro de 1990."



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

O legislador ao admitir a diferença de índice no cálculo da correção monetária dos balanços encerrados em 1990, determinou que os efeitos contábeis de tais ajustes deversem ser realizados no ano de 1991, reportando-se quanto ao aspecto temporal ao ano de 1990.

Sobre esta matéria proferi voto que foi acompanhado por todos os integrantes desta Câmara, dando provimento ao recurso interposto pela contribuinte e assim ementado:

Acórdão n.º:108-04.057, sessão de 18/03/97

IPRJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - APLICABILIDADE DE ÍNDICE NO EXERCÍCIO DE 1991: A exclusão da variação do IPC (índice do preço ao consumidor) da atualização monetária do balanço das pessoas jurídicas no exercício de 1991 afronta princípios constitucionais, sendo inconcebível face à legislação tributária da época.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO E IMPOSTO DE RENDA NA FONTE : Aplica-se a tributação decorrente da contribuição social sobre o lucro e imposto de renda na fonte o mesmo entendimento relativo ao IRPJ.

RECURSO PROVIDO

Também nesta Câmara registro voto favorável à recorrente, da lavra do ilustre relator José Antônio Minatel, resumindo seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"Acórdão n.º.:108-05.192, sessão de 03/06/98

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO PELO IPC EM 1.990 - EFEITOS EM PERÍODOS SUBSEQUENTES: Autorizada pela Lei 8.200/91 a apuração de diferença de correção monetária entre os indexadores do IPC e BTNF, e reconhecida a sua apropriação integral no ano de 1.990, em respeito ao primado do regime de competência, improcede qualquer ajuste ou glosa dos efeitos da correção monetária das contas patrimoniais nos períodos subsequentes.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - IR-FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DECORRÊNCIA: Não confirmados os pressupostos que sustentavam a exigência principal, impõe-se o cancelamento das incidências lançadas por via reflexa.

Recurso provido."



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem se manifestado da mesma forma, entendendo ser o IPC o fator de correção monetária no ano de 1990, exprimindo a opinião de seus integrantes por meio das ementas dos seguintes acórdãos:

*"Acórdão nº: CSRF/01-02.332, sessão de 08/12/97.
IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - ANO DE 1990
- DIFERENÇA IPC X BTNF - É legítima a correção monetária das demonstrações financeiras do período-base de 1990, pelo índice determinado pela variação do IPC, em vez do BTNF, conforme reconhecido pela Lei nº 8.200/91. Pode o contribuinte compensar prejuízos fiscais gerados em razão da diferença dos índices, sem observar o escalonamento previsto na referida lei, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade.
Recurso a que se nega provimento.*

*Acórdão nº: CSRF/01-02.347, sessão de 09/12/97
IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES
FINANCEIRAS - ANO DE 1990 - DIFERENÇA IPC X BTNF -
Reconhecida expressamente pela lei nº 8.200/91, é legítima a apropriação como despesa, da diferença de correção monetária integralmente no resultado do período-base de 1990, em respeito ao regime de competência. Nada impede que o contribuinte só o faça na apuração do resultado do período-base de 1991, uma vez não gerado nenhum prejuízo para o Fisco.
Recurso especial a que se nega provimento."*

Então, sendo autorizada pela Lei nº 8.200/91 a apuração de diferença de correção monetária entre os indexadores do IPC e BTNF, e reconhecida como válida a sua apropriação integral no ano de 1990, em respeito ao primado do regime de competência, improcede qualquer ajuste ou glosa dos efeitos da correção monetária das contas patrimoniais nos períodos subseqüentes, inclusive no custo de baixa de bens do ativo permanente.

Desse modo, cingindo-se a controvérsia ora destacada exclusivamente quanto aos efeitos da aplicação do indexador para correção monetária das Demonstrações Financeiras, no ano findo em 31/12/90 - exercício de 1991 e seus reflexos nos períodos seguintes, tem a contribuinte o direito de reconhecer nos anos de 1991 e 1992 o valor relativo a diferença de correção monetária IPC/BTNF



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

componente do custo na baixa de bens e despesa de depreciação incorrida, estando com razão em sua reclamação quanto a este item do auto de infração.

Lançamentos Decorrentes

Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido

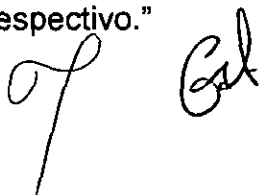
O lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, foi formalizado por via reflexa e tem íntima relação com a parcela do IRPJ exigida e foi tributada aqui pela alíquota de 8% prevista no artigo 35 da Lei n.º 7.713/88.

Vejo que ele não reúne as condições para que prospere a exigência, porque sua incidência já foi submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal que, em decisão de seu pleno, no julgamento do RE nº 172.058-1/SC, considerou ser o art. 35 da Lei nº 7.713/88 inconstitucional para as sociedades anônimas e, quando não ocorrer a automática distribuição de lucros, para as sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

Cabe aqui transcrever a síntese conclusiva constante do voto do Ministro MARCO AURÉLIO, relator de tal Recurso Extraordinário no Tribunal Pleno, seção de 30/06/95:

“Diante das premissas supra, concluo:

- a) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 conflita com a Carta Política da República, mais precisamente com o artigo 146, III, a, no que diz respeito às sociedades anônimas e, por isso, tenho como inconstitucional a expressão “o acionista” nele contida;
- b) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é harmônico com a Carta, ao disciplinar o desconto do imposto de renda na fonte em relação ao titular da empresa individual, uma vez que o fato gerador está compreendido na disposição do artigo 43 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar;
- c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo.”



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

No caso em tela, a autuada é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, não constando dos autos menção de que o contrato social da recorrente contenha cláusula atribuindo disponibilidade imediata dos lucros aos sócios cotistas, hipótese incomum nas disposições societárias.

A própria administração tributária, por meio da IN SRF nº 63/97, admitiu, normatizando o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 172058-1, de 30/06/95, a revisão do lançamento do ILL, nas hipóteses de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando não restar provado que o contrato social da empresa atribui disponibilidade imediata do lucro aos sócios, no término do período-base.

Do exposto, impõe-se o cancelamento da exigência lançada a título de Imposto sobre o Lucro Líquido prevista no art. 35 da Lei nº 7.713/88.

PIS - Faturamento

O auto de infração de fls. 171/175 foi formalizado por via reflexa, e abrange as operações tributadas pelo IRPJ nos de 1991 e 1992. A matéria fática que sustenta a exigência do PIS nesses dois anos foi objeto de exame no âmbito da incidência do IRPJ, onde foi confirmada a prática de omissão de receitas, pelo que deve sujeitar-se, também, à incidência do PIS, pela estreita relação de causa e efeito entre eles existente.

Vejo, entretanto, a ocorrência de irregularidade quanto à exigência do PIS/Faturamento, relativo ao ano de 1991, por meio do auto de infração complementar de fls. 294/299, porque vislumbro a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Nacional efetuar este lançamento.

Está claro que a legislação do PIS, seguindo a sistemática da maioria dos tributos, atribui "ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa", encaixando-se, portanto, na sistemática de



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, onde o seu § 4º é taxativo no sentido de fixar o prazo de 5 (cinco) anos para o exame da autoridade administrativa, com vistas à homologação ali referida, isto com a ressalva prévia de seu "caput": "se a lei não fixar prazo à homologação...".

Anteriormente à Constituição Federal de 1988, o Decreto-lei nº 2.052/83, baixado para regular a cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta das contribuições para o PIS-PASEP, estabeleceu o dever de os contribuintes conservarem, pelo prazo de dez anos, os documentos comprobatórios dos pagamentos e da apuração das bases de cálculo das contribuições, prazo este para homologação do lançamento pela administração tributária.

Ocorre que após a promulgação da nossa Carta Magna não existe lei que fixe este prazo. A única lei que versa sobre o assunto, a de nº 8.212/91, ao fixar também este prazo em 10 anos, trata apenas de contribuições para a manutenção da seguridade social, campo em que não se enquadra o PIS. Então, a Fazenda Nacional tem o prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador da contribuição, para a homologação do lançamento.

Como a recorrente só foi cientificada do auto de infração complementar de fls. 294/299 em 07/05/97, operou-se a decadência relativamente ao ano de 1991, fato gerador ocorrido em 31/12/91.

Pelos fundamentos expostos voto no sentido de suscitar a preliminar de decadência para afastar a exigência do PIS/Faturamento no exercício de 1992, período-base de 1991

Finsocial/Faturamento

O auto de infração de fls. 176/179 foi formalizado por via reflexa, e abrange as operações tributadas pelo IRPJ no ano de 1991. A matéria fática que sustenta a exigência do FINSOCIAL nesse ano foi objeto de exame no âmbito da



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

incidência do IRPJ, onde foi confirmada a prática de omissão de receitas, pelo que deve sujeitar-se, também, à incidência da Contribuição devida ao Finsocial, pela estreita relação de causa e efeito entre eles existente.

Confirmada a ocorrência da omissão de receitas, resta o exame da alíquota do Finsocial aplicável à época do fato gerador, uma vez que a decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1- Pernambuco, repeliu as majorações de alíquotas do Finsocial excedentes de 0,5%, efetivadas após a Constituição de 1988.

Para solucionar o conflito, o Poder Executivo editou a Medida Provisória, que vem sendo mensalmente reeditada, com a finalidade de cancelar os créditos excedentes à alíquota de 0,5%, conforme se vê no art. 18 da MP nº 1.542/18 de 16/01/97, a seguir transcrito:

“Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

.....
III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8 147, de 28 de novembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987”.

Assim, entendida como devida a contribuição do Finsocial, tem a Recorrente o direito de vê-la calculada pelo percentual máximo de 0,5% (meio por cento) no período objeto do lançamento.

Contribuição Social Sobre o Lucro e COFINS

O lançamento da Contribuição Social Sobre o Lucro em questão teve origem em matéria fática apurada na exigência principal, onde a fiscalização lançou



Processo nº. : 10945.004647/95-93
Acórdão nº. : 108-05.237

crédito tributário do imposto de renda pessoa jurídica. Tendo em vista a estrita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida.

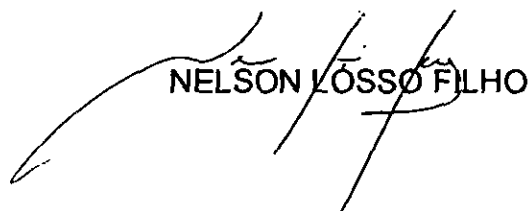
Pelos fundamentos expostos, suscito de ofício a preliminar de decadência do lançamento do PIS do ano de 1991 e no mérito, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para:

1- excluir da exigência do IRPJ e da CSL as glosas das despesas de correção monetária IPC/BTNF sobre a depreciação e custo de bem de natureza permanente baixado e correção monetária sobre suprimentos de sócios, itens 6 e 4 do auto de infração.

2- cancelar a exigência do IR-Fonte, porque fulcrado no art. 35 da Lei nº 7.713/88.

3- Reduzir alíquota do Finsocial a 0,5%.

Sala das Sessões (DF) , em 15 de julho de 1998


NELSON LÓSSO FILHO

