MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	11080.001190/96-81
Recurso nº.	:	15.296
Matéria	:	IRPJ e OUTROS - Exs: 1994 e 1995
Recorrente	:	CURSO PRÉ-UNIVERSITÁRIO S/A
Recorrida	:	DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de	:	22 de setembro de 1998
Acórdão nº.	:	104-16.567

IRF - DISTRIBUIÇÃO DE RECEITA OMITIDA POR PARTE DE PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO REAL - DISTRIBUIÇÃO AUTOMÁTICA - PRESUNÇÃO LEGAL - Está sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, a qual será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sem prejuízo da incidência da pessoa jurídica. Assim, verificada a omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda na fonte, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida (Arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CURSO PRÉ-UNIVERSITÁRIO S/A.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 OUT 1998

Processo nº. : 11080.001190/96-81
Acórdão nº. : 104-16.567

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, SÉRGIO MURILO MARELLO (Suplente convocado), JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO e JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.001190/96-81
Acórdão nº. : 104-16.567
Recurso nº. : 15.296
Recorrente : CURSO PRÉ-UNIVERSITÁRIO S/A

RELATÓRIO

CURSO PRÉ-UNIVERSITÁRIO S/A, empresa privada inscrita no CGC/MF 89.551.980/0001-24, estabelecida na cidade de Porto Alegre - Estado do Rio Grande do Sul, na Praça Conde de Porto Alegre, nº 16, Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Porto Alegre - RS, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 924/929, prolatada pela DRJ em Porto Alegre - RS, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 934/938.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 13/12/96, os Autos de Infrações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte, Contribuição para a Seguridade Social e Contribuição Social de fls. 854/890, com ciência em 13/12/96, exigindo-se o recolhimento de crédito tributário no valor total de 2.485.457,05 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte, Contribuição para a Seguridade Social e Contribuição Social, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 100%; e dos juros de mora de 1% ao mês , calculados sobre o valor dos impostos e contribuições, relativo aos exercícios financeiros 1994 e 1995, correspondente, respectivamente, aos períodos-base de 1993 e 1994.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde se constatou omissão de receita operacional, caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme Relatório de Inspeção Fiscal.

A infração foi capitulada da seguinte forma:

1 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica: artigos 157 e parágrafo 1°; 175; 178; 179; 387, inciso II do RIR/80; artigos 43 e 44 da Lei n° 8.541/92; artigos 197, parágrafo único; 225; 226; 227; 195, inciso II e 230 do RIR/94;

2 - Imposto de Renda na Fonte: artigo 44 da Lei n° 8.541/92 c/c artigo 3° da Lei n° 9.064/95;

3 - Contribuição para a Seguridade Social: artigos 1° ao 5° da Lei Complementar n° 70, de 30/12/91; e

4 - Contribuição Social: artigos 38, 39 e 43 da Lei n° 8.541/92, com as alterações do artigo 3° da Lei n° 9.064/95 e artigo 2° e seus parágrafos da Lei n° 7.689/88.

Os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, autores do procedimento fiscal, esclarecem, ainda, através do Relatório de Inspeção Fiscal, de fls. 03/07, o seguinte:

- que o Curso Pré-Vestibular Universitário S/A tem como acionistas as seguintes pessoas físicas, todas com participação percentual de 16,67%: Adroaldo Almir Endres, Alfredo O de Castro, Carlos Jorge Appel, Cesar Alberto Mantelli, Eufrásio B. Freischlag e José Antônio Sanabria;

- que a empresa utiliza o sistema de processamento de dados no registro de sua escrituração contábil. Discrimina seus alunos nos Livros Diário Auxiliar utilizando campos e códigos para perfeita identificação. Para conhecer os códigos utilizados

tomaremos como exemplo o dia 04/10/93, constante da página 6 do Diário Auxiliar n° 21, aluna Karen Ramos de Oliveira (fls. 230);

- que os números de ordem dos alunos constantes do campo "Matrícula" obedecem às seguintes faixas: 0500 a 3000 - curso extensivo; 3001 a 5000 - intensivo-PUC; 5001 a 7000 - semi-extensivo; 7001 a 10000 - semestral; e 10001 em diante - revisão;

- que o campo "NRO" identifica a ordem seqüencial dos recebimentos do dia. No caso exemplificativo do dia 04/10/93, o último nome que aparece às fls. 15 do livro, Eduardo Azevedo Mahlmann, n° 338, significa que neste dia 338 alunos pagaram suas prestações;

- que no curso da fiscalização nesta empresa, nos deparamos com os documentos denominados "Fechamento de Caixa" junto aos demais documentos que davam suporte à contabilização das receitas do mês de abril de 1993. Estes documentos foram incluídos junto à documentação normal somente neste mês. Nestes documentos (fls. 240 a 257), havia a prestação de contas do movimento diário dos pagamentos dos alunos nos diversos cursos oferecidos pela empresa. Porém, na contabilização das receitas operacionais do dia não havia registro do curso extensivo. Todos os outros cursos eram contabilizados corretamente, ou seja, débito de bancos e crédito de receitas operacionais. Estes documentos foram apreendidos por nós em 27/12/95 e foram juntados ao processo às fls. 240/257. Instado verbalmente a justificar a falta de lançamento das receitas do "curso extensivo", o diretor da empresa, Sr. Cesar Mantelli, admitiu ter ocorrido falhas no registro das receitas do curso extensivo em 1993, justificando que este fato ocorreu devido à implantação do sistema de processamento de dados na empresa naquele ano. Comprometeu-se, imediatamente, a fornecer todos os recibos que porventura faltassem na documentação contábil, e assim o fez, tendo entregue em 09/01/96 e 12/01/96, a quase totalidade dos recibos dos alunos que freqüentaram este curso;

- que dando continuidade à fiscalização, examinamos os Livros Diários Auxiliares dos anos de 1993 e 1994 e constatamos a falta de lançamentos dos cursos "extensivo" em 1993 e, ainda, do "semi-extensivo" em 1994. Intimado por escrito em 24/01/96 a esclarecer e fornecer os recibos de todos os alunos matriculados nestes cursos, o contribuinte colocou a maior parte deles à disposição desta fiscalização em 30/01/96 (fls. 227);

- que foram apreendidos por nós, em 15/01/96 (fls. 223), 17/01/96 (fls. 224) e 29/01/96 (fls. 226), os livros auxiliares, tanto do Curso Pré-Universitário como da Associação;

- que de posse desses livros e dos recibos, pudemos constatar que o que não estava contabilizado no Curso Pré-Universitário, estava contabilizado na Associação. Verificamos que nos livros do Curso Pré-Universitário faltavam seqüências nos números de ordem do registro dos pagamentos diários, exatamente nos registros dos cursos "extensivo" em 1993 e "semi-extensivo" em 1994, que coincidiam perfeitamente com as seqüências que constavam nos livros da Associação, como números e códigos pertencentes a alunos dos cursos citados, oferecidos pelo Pré-Universitário. Esta inversão ocorreu em todos os dias dos dois anos;

- que como prova do que está sendo relatado, demonstrando o que ocorria diariamente, juntamos ao processo, às fls. 258/295 e 396/428, cópia dos movimentos contábeis nos Livros Diários Auxiliares n°s 19 (CPU) e 14 (Associação) e 23 (CPU) e 20 (Associação) dos dias 05/04/93 e 05/04/94, respectivamente. No dia 05/04/93 a seqüência no Livro Auxiliar n° 19, do Universitário, pg., 7, começa no número 1 e pula para o número 439. Olhando o Livro n° 14 da Associação, pgs. 25 a 42, verificamos que os números faltantes, 2 a 438, que deveriam estar no livro do Universitário, estão no livro da Associação.

Os códigos dos alunos são efetivamente do curso "extensivo' do Pré-Universitário e não de alunos da Associação como a princípio pode parecer. Os recibos entregues pelo contribuinte provam que todos os 437 alunos eram do "extensivo";

- que da mesma forma, em 05/04/94, a seqüência no Livro Diário Auxiliar n° 23 do Universitário, pg. 16, começa no número 1, pula para o número 18 (faltas referentes ao extensivo 1993), e na pg. 36 quebra no número 528 e recomeça no número 612 (faltas referentes ao semi-extensivo 1994).Os números faltantes encontram-se no Livro da Associação n° 20, pgs. 22 a 26. Neste ano nem todos os recibos foram entregues à fiscalização, porém todos os existentes comprovam que estes alunos freqüentavam os cursos "extensivo" e "semi-extensivo", oferecidos pelo Curso Pré-Universitário;

- que com estas informações foi elaborada uma relação completa referente aos anos de 1993 e 1994 de todos os alunos que constavam indevidamente na contabilidade da Associação. Esta relação é parte integrante do presente relatório (fls. 09/219) e servirá de base para o lançamento dos impostos cabíveis, que não foram recolhidos.

Em sua peça impugnatória de fls. 910/919, apresentada, tempestivamente, em 12/03/96, a autuada, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração do Imposto de Renda na Fonte, requer que a autoridade singular dê provimento a impugnação declarando-o insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a impugnante reconhece, de plano, que não há nenhum reparo a fazer ao levantamento fiscal promovido pelos nobres Auditores da Receita Federal que atuaram no feito com louvável lisura e exemplar competência na defesa dos interesses da Fazenda Nacional, no que se refere aos autos de infração relativos ao imposto de renda da pessoa

jurídica, COFINS e contribuição social, que não comportam qualquer contradição e, portanto, não estão sendo impugnados;

- que no entanto, no que concerne ao Auto de Infração pertinente ao Imposto de Renda Retido na Fonte, reflexivo ao Auto de Infração da Pessoa Jurídica entende a Impugnante, permissa vênia, que a base legal que lastreia não se adequa aos fatos que ocorreram no mundo fenomênico, além de se relevar conflitante com norma de hierarquia legislativa superior, no caso, o CTN, através de seu artigo 43;

- que conforme está consignado no item IV do Relatório de Inspeção Fiscal (fls. 05) a própria Fiscalização constatou e relatou que todas as receitas omitidas na contabilidade do Curso Pré-Universitário foram contabilizadas na Associação Educacional Prof. Edmilson Morais Pereira, o que revela, destarte, que não houve desvio das receitas não contabilizadas no Curso Pré-Universitério em prol do locupletamento dos seus acionistas;

- que conforme está consignado no item IV do Relatório de Inspeção Fiscal a própria Fiscalização constatou e relatou que todas as receitas omitidas na contabilidade do Curso Pré-Universitário foram contabilizadas na Associação Educacional Prof. Edmilson Morais Pereira, o que revela, destarte, que não houve desvio das receitas não contabilizadas no Curso Pré-Universitário em prol do locupletamento dos seus acionistas;

- que provado está que as receitas não contabilizadas no Curso Pré-Universitário, nenhum centavo transladou-se da pessoa jurídica para o patrimônio particular dos seus acionistas;

- que temos, de um lado, o art. 43 do CTN prescrevendo que o fato gerador do IR ocorre mediante a aquisição, pelo contribuinte, de disponibilidade econômica ou

jurídica que represente acréscimo patrimonial, ao passo que o art. 44 da Lei n° 8.541/92, em seu caput, determina que a receita omitida na pessoa jurídica, será considerada como automaticamente recebida pelos sócios ou acionistas da pessoa jurídica e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica;

- que da leitura do art. 8° do Decreto-lei 2.065/83, constata-se que o seu conteúdo jurídico-tributário é rigorosamente o mesmo que consubstancia o art. 44, caput, da Lei n° 8.541/92, ou seja, a prescrição normativa de 1992 não discrepa daquela de 1993, quanto aos efeitos tributários que delas devem resultar;

- que requer por fim, serena e cordialmente, ao ínclito julgador monocrático o cancelamento integral do Auto de Infração vinculado ao Imposto de Renda Retido na Fonte, em razão das falhas contábeis e das omissões de receitas apuradas no Curso Pré-Universitário S/A não terem ensejado, no mundo fenomênico, a distribuição dos valores omitidos aos seus acionistas, conforme a própria Fiscalização relata no item IV do Relatório de Inspeção Fiscal.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que é fácil verificar que o artigo citado se ajusta perfeitamente aos fatos, legitimando o procedimento fiscal adotado. Houve omissão de receita na determinação dos resultados da pessoa jurídica em questão, com a conseqüente redução do lucro líquido, e, portanto, cabe a exigência de IRRF sobre estes valores;

- que o disposto no § 2° do art. 44 da Lei n° 8.541/92 ao se referir à "deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos" trata daquelas hipóteses em que a omissão se dá através de artifícios meramente contábeis. É o caso, por exemplo, da contabilização de um bem do ativo imobilizado como despesa ou a não escrituração de saldo credor de correção monetária;

- que a situação descrita no presente processo, porém, não pode ser arrolada entre aquelas que se coadunam com o previsto no citado § 2°. Os valores omitidos, conforme levantamento realizado pela fiscalização, foram contabilizados na Associação Educacional Prof. Edmilson Morais Pereira, cujos sócios são os mesmos da pessoa jurídica autuada. Assim sendo, configura-se a transferência dos recursos da omissão de receita para o patrimônio dos sócios da autuada, que passam a ter a disponibilidade jurídica sobre os mesmos. Em uma eventual extinção da associação, com a devolução das respectivas participações societárias, os valores omitidos tornar-se-ão disponíveis economicamente aos sócios;

- que no ínterim entre a realização do lançamento objeto do presente Auto de Infração e a confecção desta Decisão adveio a Lei 9.430, de 27/12/96, que em seu artigo 44, inciso I, estabelece o percentual de 75% nos casos de falta de pagamento ou de recolhimento. Este dispositivo legal, por força do artigo 106, inciso II, do CTN, determina a retroatividade da lei a ato ou fato pretérito não devidamente julgado, quando for cominada penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Sendo assim, e nos termos do Ato Declaratório ADN/CST 01/97, a multa administrativa imposta no presente lançamento deverá ser reduzida, de ofício, de 100% para 75%.

A ementa da referida decisão, que resumidamente consubstancia os fundamentos da autoridade julgadora de primeiro grau é a seguinte:

Processo nº. : 11080.001190/96-81
Acórdão nº. : 104-16.567

"LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) - Verificada omissão de receita na pessoa jurídica, torna-se devido o IRRF sobre os valores omitidos, os quais consideram-se automaticamente recebidos pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual.

MULTA DE OFÍCIO - Deve-se reduzir a multa de ofício prevista no artigo 4°, inciso II, da Lei n° 8.218/91, de 100% para 75%, por força da retroação benigna do artigo 44, inciso I, da Lei n° 9.430/96.

AÇÃO FISCAL (parte litigiosa) PROCEDENTE EM PARTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 08/12/97, conforme Termo constante às fls. 930/932, e, com ela não se conformando, a autuada interpôs, em tempo hábil (06/01/98), o recurso voluntário de fls. 934/938, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelo entendimento de que destarte, da análise conjugada dos preceitos que emergem dos artigos 25, 29 e 30 do Estatuto da Associação, verifica-se, à evidência, que as receitas omitidas no Curso Pré-Universitário e apropriadas contabilmente na Associação Educacional não possibilitarão, em tempo algum, que seus associados (que também integram o Curso Pré-Universitário), adquiram disponibilidade econômica ou jurídica sobre as mesmas.

Em 31/03/98, a Procuradora da Fazenda Nacional Dr.ª Jussara Ayala Guedes, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Porto Alegre - RS, apresenta, às fls. 954/957, as Contra-Razões ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.

Processo nº. : 11080.001190/96-81
Acórdão nº. : 104-16.567

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há argüição de qualquer preliminar.

A matéria em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito tão-somente a tributação reflexa de Imposto de Renda na Fonte (art. 44 da Lei nº 8.541/92), tendo em vista apuração de omissão de receitas na pessoa jurídica, já que a suplicante não contesta os Autos de Infrações relativo ao IRPJ, COFINS e Contribuição Social, cujos créditos tributários foram parcelados.

Preliminarmente é de se ressaltar que em se tratando de processo decorrente, em princípio dever-se-ia observar o decidido no respectivo processo principal. No entanto, é indene de dúvida que a decisão prolatada no processo principal não vincula, de modo algum, o julgador do processo decorrente. Quando se diz que a decisão no processo reflexo deve acompanhar a decisão do matriz, na verdade apenas se está fazendo um juízo lógico no sentido de que, repousando as tributações num mesmo suporte fático, as conclusões extraídas no primeiro exame, por uma questão de coerência, devem prevalecer no segundo. Há, no entanto, sempre de se ressalvar a possibilidade de se apresentar no processo decorrente elemento novo, quando então não se poderia pretender que a juízo antecedentemente exercido prevalecesse em relação ao lançamento reflexo.

Assim, não se pode pretender que a decisão proferida no processo matriz vincula a decisão do processo decorrente. Tal circunstância evidencia-se em caso como o presente, em que a respeito de uma mesma matéria de direito, entre o lançamento principal de imposto de renda pessoa jurídica e imposto de renda na fonte (decorrente), entendimentos diferentes foram manifestados.

Desta forma, entendo ser perfeitamente possível examinar somente o lançamento decorrente de imposto de renda na fonte, por omissão de receitas na pessoa jurídica, cujo lançamento não foi contestado pela autuada.

A situação não é nova nesta Câmara, como também no Conselho de Contribuintes. Para a solução deste litígio deve se ter por base o princípio da verdade material aplicável ao procedimento administrativo-fiscal.

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados extraídos da contabilidade da própria suplicante, nesse contexto, entendo que a autoridade julgadora agiu corretamente indeferindo, em parte, a peça impugnatória, pois a suplicante teve a oportunidade de exercer seu amplo direito de defesa, entretanto, não apresentou nenhum argumento convincente que justificasse o seu pedido.

A fiscalização considerou ilícito os procedimentos adotados, porque entende que estes revelavam a intenção clara da recorrente em reduzir o lucro tributável naqueles exercícios.

Insurge-se a suplicante, com ênfase, em oposição a essa conclusão do fisco. Na sua veemência argumentativa, a suplicante chega afirmar, em algumas passagens

de sua defesa, que não pode acordar com a prática adotada pelos Auditores Fiscais, indevidamente endossada pelo julgador de Primeira Instância, que, destarte, da análise conjugada dos preceitos que emergem dos artigos 25, 29 e 30 do Estatuto da Associação, verifica-se, à evidência, que as receitas omitidas no Curso Pré-Universitário e apropriadas contabilmente na Associação Educacional não possibilitarão, em tempo algum, que seus associados (que também integram o Curso Pré-Universitário), adquiram disponibilidade econômica ou jurídica sobre as mesmas, já quando dissolvida a Associação, seu patrimônio será revertido à entidades congêneres e que eventuais "superavits" apurados em balanços da Associação serão necessariamente aplicados em seu próprio benefício.

Ora, se bem compreendi o sentido das afirmações da suplicante nessa linha de exposição de seu pensamento, constituem elas, "data vênia", flagrante despropósito, haja visto que a função precípua do fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, sendo irrelevante o nome que os contribuintes lhes tenham emprestado na escrituração.

Nesta linha de raciocínio, que está em conformidade com a Jurisprudência deste Conselho, é fácil verificar que o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 se ajusta perfeitamente aos fatos, legitimando o procedimento fiscal adotado. Houve omissão de receita na determinação dos resultados da pessoa jurídica em questão, com a conseqüente redução do lucro líquido, e, portanto, cabe a exigência de IRRF sobre estes valores.

Ora, se as receitas foram apropriadas, de forma indevida, em outra empresa, se torna irrelevante para solução do litígio, já que, aos olhos da legislação fiscal, nada mais representam do que suprimentos de numerários na Associação. Pois, parece inarredável o fato de que se houve a omissão de receitas, houve lucros realizados. Se a "realização", na pessoa jurídica, e a "percepção por presunção" pelos sócios, foram manifestadas pela apuração de receitas subtraídas à escrituração mercantil e, via de

conseqüência, à tributação normal na época própria, cabe lançamento de ofício duplo: contra a pessoa jurídica, pela "realização" da omissão de receitas, que constituíra o feito principal e contra a mesma pessoa jurídica, como sujeito passivo responsável, na qualidade de fonte pagadora e este auto de infração será decorrente do IRPJ.

Contudo, no presente processo, a suplicante, quer na impugnação, quer no recurso voluntário, limitou-se a perfilhar pontos de vista acerca da validade e da eficácia do lançamento, pertinentes aos procedimentos da fiscalização no curso da ação fiscal, relativo ao imposto de renda na fonte, decorrente de imposto de renda pessoa jurídica por omissão de receita operacional. Para ela, o lançamento é nulo pelos argumentos que desenvolveu. Porém nada modifica o fato gerador da questão em litígio que é a omissão de receitas, confirmada pela própria suplicante.

O dispositivo legal, em discussão, diz que está sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, a receita omitida ou diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, a qual será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica.

Ora, por este dispositivo, a legislação do imposto de renda estabelece uma presunção de distribuição de rendimentos, isto é, constatada a omissão de receitas ou a escrituração de custos ou despesas que não correspondam à realidade, é licito ao fisco presumir que tais quantias tenham sido distribuídas aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual.

Resulta claro que, constatada a hipótese prevista no dispositivo legal, o lançamento de ofício passou a ser efetuado contra a pessoa jurídica, que além do próprio

imposto, sujeita-se a recolher 25% na fonte, relativamente à distribuição, presumida automática daquelas receitas omitidas.

É de se frisar que esta incidência na fonte tem aplicação às hipóteses em que a redução do lucro líquido possa de fato ensejar transferência de valores do patrimônio da pessoa jurídica para outros, como é caso da omissão de receitas por falta de escrituração de receitas operacionais, não seria aplicável quando, embora haja redução do lucro líquido, o procedimento adotado não propicie qualquer distribuição de valores, como se observa, dentre outros: diferença a menor de correção monetária do ativo permanente, apropriação como custo ou despesa de aplicação de capital na aquisição de bens do ativo imobilizado, apropriação de depreciação maior que o legalmente admitido e subavaliação de estoques. Sendo que nestes casos o fisco ajustaria o lucro líquido.

Observa-se que a hipótese de incidência prevista no artigo 44 da Lei nº 8.541/92 não cogita de distribuição regular de rendimentos, isto é, pelos mecanismos usualmente utilizados, previstos na legislação comercial. Pelo contrário, pode-se afirmar, com segurança, que a forma utilizada pela empresa objetivou encobrir a transferência de tais recursos a outrem.

Precipuamente é necessário estabelecer que mera presunção não é suficiente para a constituição do crédito tributário. O respeito integral aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada são essenciais à própria credibilidade do contencioso administrativo, e por conseguinte é indispensável extrair dos fatos aquilo que interessa ao direito tributário e, no caso especificamente ao imposto de renda na fonte.

Em termos jurídicos: se fez prova plena do fato imputado; o Fisco apoiou-se em matéria de fato, confirmada pela suplicante, partindo desse fato o Fisco, por presunção legal lançou o tributo questionado.

Na palavra de Ricardo Mariz de Oliveira:

"Nas presunções, a partir de um fato conhecido e efetivamente ocorrido, deduz-se uma conclusão lógica sobre outro fato, este até então desconhecido ou controvertido."

De Plácido e Silva, em seu "Vocabulário Jurídico" (Ed. Forense, vol. III, 2ª ed., p. 1215), sintetiza tudo o que se deve tirar do termo presunção:

"PRESUNÇÃO. Do latim "praesumptio" (conjetura, idéia antecipada), é o vocábulo empregado na terminologia jurídica para exprimir a dedução, a conclusão ou a conseqüência, que se tira de um fato conhecido, para se admitir como certa, verdadeira e provada a existência de um fato desconhecido ou duvidoso.

A presunção, pois, faz a prova e dá a certeza do que não estava mostrado nem se via como certo, pela ilação tirada de outro fato que é certo, verdadeiro e já se mostra, portanto, suficientemente provado.

A presunção, portanto, é o resultado de um trabalho mental de exercício lógico, eis que a conclusão decorre da análise crítica de fatos conhecidos, na tentativa de estabelecer a verdade existente em outros fatos desconhecidos.

Neste sentido, o homem presume a verdade em todo e qualquer raciocínio que desenvolva, com mais ou com menos certeza. A presunção de fato ou presunção do homem é, portanto, a conseqüência ou entendimento que o próprio homem tira dos fatos conhecidos."

A presunção, no direito tributário, pode ser admitida com certas restrições, e desde que estabelecida em lei. A doutrina, no particular, é farta. No mesmo sentido a jurisprudência. Assim sendo, e desde que observado os princípios da estrita legalidade e de tipicidade cerrada, cuja raiz está exatamente nas normas inscritas na Constituição e no Código Tributário Nacional, segundo as quais somente a lei pode definir incidências

tributárias e levando em conta que o lançamento é atividade vinculada, e o fato gerador da obrigação tributária é aquela situação definida em lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação, não existem razões para aceitar os argumentos da suplicante, ou seja, não vejo como se dar provimento ao seu recurso, já que ocorreram todas as condições para o nascimento do fato gerador do imposto de renda na fonte. Pois no caso submetido a julgamento trata-se de hipótese para a qual a legislação estabeleceu presunção legal da ocorrência do fato gerador.

Desta forma, diante da falta de elementos concretos, amparados na legislação, que possam elidir a exigência fiscal, entendo que a recorrente insiste em contestar o lançamento sob argumentos meramente protelatórios, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído o crédito tributário lançado.

Enfim, a matéria se encontra longa e brilhantemente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações, razão pela qual, firmo a minha convicção que a farta documentação carreada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca o fato gerador do imposto de renda na fonte.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 22 de setembro de 1998

NELSON MALLMANN