



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 13805.007516/94-05
Recurso nº. : 120.628
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exs.: 1990 a 1992
Recorrente : ROBECA PARTICIPAÇÕES S/A.
Recorrida : DRJ - SÃO PAULO/SP
Sessão de : 23 de fevereiro de 2000
Acórdão nº. : 108-06.010

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

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE IMÓVEIS: Caracteriza ocorrência de omissão de receitas a falta de escrituração de bens imóveis, denotando que os recursos utilizados para a aquisição dos ativos ocultos foram provenientes de receitas mantidas à margem da tributação.

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 correção monetária incidente sobre a obrigação constante do Passivo da pessoa jurídica.

IMPOSTO DE RENDA - FONTE - ART. 8º DO DECRETO-LEI 2.065/83 - DECORRÊNCIA: A partir do período-base de 1989, não é devida a exigência do imposto de renda na fonte com base no art. 8º do Decreto-lei 2.065/83, pelo entendimento da administração tributária de que este artigo foi revogado pelo artigo 35 da Lei 7.713/88 (ADN-COSIT 06/96).

FINSOCIAL FATURAMENTO - EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS - ALÍQUOTA - OMISSÃO DE RECEITA - DECORRÊNCIA : Confirmada a omissão de receitas nos anos de 1989 a 1991, é devida a contribuição do Finsocial estipulada pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89 para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços, com as majorações das alíquotas efetuadas pela legislação superveniente, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal manifestado no julgamento do RE 187.436 RS (D.J.U. de 01.08.97).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – LANÇAMENTO DECORRENTE: O decidido no julgamento do lançamento principal do imposto de renda pessoa jurídica faz coisa julgada no dele decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por ROBECA PARTICIPAÇÕES S/A.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar da incidência do IRPJ e da CSL o item "glosa de variação monetária incidente sobre empréstimos de acionista"; 2) cancelar a exigência do IR-FONTE, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



NELSON LOSSO FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 MAR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

Recurso nº. : 120.628
Recorrente : ROBECA PARTICIPAÇÕES S/A.

RELATÓRIO

Contra a empresa Robeca Participações S/A., foram lavrados os autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fls. 02/08 e seus decorrentes: Finsocial Faturamento, fls. 15/18, Contribuição Social s/ o Lucro, fls. 19/23 e Imposto de Renda Retido na Fonte, fls. 24/27, com base no artigo 8ª do Decreto-lei nº 2.065/83, ainda em litígio, por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades, descritas às fls. 03/04 do auto de infração do IRPJ:

"1- Omissão de Receitas – Suprimento de Numerário – Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela não comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega do numerário, referente a suprimento de numerário efetuado pelo acionista/diretor, conforme termo de constatação, anexo, que faz parte integrante do presente.

Exercício de 1990 – período-base de 1989.....1.108.230,37

Exercício de 1991 – período-base de 1990.....15.393.147,35

Exercício de 1992 – período-base de 1991.....89.421.250,00

2- Omissão de Receitas – Bens do Ativo Permanente Não Contabilizados e/ou Contabilizado a Menor – Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela insuficiência ou ausência de contabilização de bens imóveis, conforme termo de constatação, anexo, que faz parte integrante do presente;

Exercício de 1992 – período-base de 1991.....5.300.000,00



Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

3- Custos, Despesas Não Comprovados – Glosa de Despesas – Glosa do valor contabilizado como correção monetária sobre os empréstimos efetuados pelo acionista/diretor, tendo em vista que a contribuinte não comprovou a efetiva realização dos empréstimos nem a origem dos recursos, conforme item 1 acima e termo de constatação, anexo, que faz parte integrante do presente.

Exercício de 1990 – período-base de 1989.....1.738.212,42
Exercício de 1991 – período-base de 1990.....45.798.699,28
Exercício de 1992 – período-base de 1991.....229.148.145,27

Inconformada com a exigência, apresentou a autuada impugnação que foi protocolizada em 19/12/94, em cujo arrazoadado de fls. 306/326, alega em síntese o seguinte:

1- o artigo 181 do RIR/80, com base no qual a fiscalização realizou a exigência, determina que existam os seguintes elementos para que seja caracterizada a infração – prova, mesmo que por indícios, de omissão de receita pela empresa; existente a prova, pode a autoridade arbitrar o montante da omissão; com base nos recursos de Caixa fornecidos pelo sócios; se a origem dos recursos e sua efetiva entrega não for comprovadamente demonstrada;

2- a fiscalização não constatou nem provou omissão de receita na empresa, mesmo que por meio de indícios;

3- o Fisco interpretou erroneamente a norma legal, porque não havendo prova, não poderia arbitrar a omissão de receita nos suprimentos ;

4- a sua renda é constituída, quase que exclusivamente, de aluguéis e arrendamentos e alguma renda de aplicação financeira;

5- tendo firmado contrato de compra de várias unidades imobiliárias, financiadas pelos vendedores, além de precisar custear sua manutenção e funcionamento normais e não tendo receitas de aluguéis suficientes, deliberaram os acionistas que o sócio principal supriria as necessidades de recursos da impugnante, ao qual se creditaria

Processo nº. : 13805.007516/94-05

Acórdão nº. : 108-06.010

simples correção monetária dos empréstimos tomados, deliberação esta tomada em Assembléia Geral Extraordinária, cuja ata foi registrada na Jucesp sob o nº 129.917/92-8 (cópia anexa, doc nº 2);

6- Assim, as despesas e investimentos da impugnante eram atendidas com recursos fornecidos pelo sócio-diretor, que os obtinha de outra fonte, ao qual era creditado, mensalmente. Daí os comprovantes terem a redação "Recebemos neste mês, em dinheiro, do acionista etc, etc;

7- O sócio-diretor obtinha recursos de outra empresa da qual é sócio, a RGM Engenharia e Construções Ltda., estando aí a origem dos suprimentos efetuados, comprovando-se a efetiva entrega dos suprimentos, pelos pagamentos dos compromissos da impugnante, única forma de se comprovar a efetividade da entrega de dinheiro, pois este não deixa rastro, não sobram marcas de sua passagem. A prova desse evento é representada pelos pagamentos efetuados, pois do contrário teria sido impossível atendê-los.

8- a falta de escrituração dos imóveis, por terem sido pagos com recursos fornecidos pelo sócio-diretor, não acarretou qualquer omissão de receitas, não justificando qualquer presunção de receita à margem da escrituração e quando regularizadas na escrituração, serão movimentadas apenas contas patrimoniais, sem afetar as contas de resultados;

09- a glosa da despesa de Variação Monetária Passiva, relativa à atualização monetária dos empréstimos tomados do sócio-diretor, não tem fundamento, pois os ditos dispositivos infringidos, operam no sentido de admitir a dedutibilidade da correção monetária de obrigações, tendo a impugnante demonstrado a obrigação de creditar a atualização dos empréstimos tomados.

Em 18/09/98 foi prolatada a Decisão 22.405/98, fls. 344/353, onde a Autoridade Julgadora "a quo", considerou parcialmente procedentes os lançamentos, estando suas conclusões sintetizadas no seguinte ementário:

** Omissão de Receita*

5  

Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

É correta a tributação como omissão de receita do montante de recursos contabilizados como entregues ao caixa da pessoa jurídica, pelo acionista/diretor, quando não se comprova, com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a efetiva entrega e a origem de tais recursos.

A ausência de escrituração de bens do Ativo Permanente enseja a tributação desses valores como omissão de receita.

Finsocial: Lançamento decorrente segue a mesma decisão dada no processo principal (IRPJ). Empresas prestadoras exclusivamente de serviços sujeitam-se ao recolhimento do Finsocial de acordo com o estabelecido nas Leis nºs. 7787 de 30.06.89, artigo 7º; 7894, de 24/11/89, artigo 1º e 8147, de 8.12.90, artigo 1º.

Despesas de Variações Monetárias Passivas – Não são dedutíveis como despesas operacionais as variações monetárias passivas, calculadas sobre valores tributados como omissão de receitas.

IRRF Sobre Omissão de Receitas e CSSLL.

Lançamento decorrente segue a mesma decisão dada no processo principal (IRPJ).

ILL.

Cancela-se o lançamento, por força da IN SRF nº 63/97, por tratar-se de sociedade por ações.

Juros de Mora e TRD.

Excluem-se os juros de mora calculados com base na TRD, no período de 04/02/91 a 29/07/91, remanescendo nesse período juros moratórios à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração.

Multa de Ofício

Reduz-se o percentual da multa, de 100% para 75% do tributo/contribuição, por determinação do art. 44, I, da Lei 9.430/96 e ADN COSIT 01/97.

PIS

Com a Resolução do Senado Federal nº 49/95, suspendendo a execução dos Decretos-Lei nºs 2445/88 e 2449/88, cancela-se a exigência formulada.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificada em 19/05/99, AR de fls. 356, e novamente irresignada com a decisão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 16/06/99, em cujo arrazoado de fls. 359/365 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando ainda que:



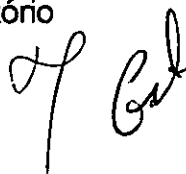
Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

1- a empresa não é prestadora de serviços ou revendedora de mercadorias, tratando-se de pura holding familiar, tendo como receitas apenas inexpressivos alugueres, ocorrendo a mesma situação de suprimentos de caixa em empresa em fase pré operacional, não existindo caixa 2 ou falta de emissão de notas fiscais, por não ser contribuinte do ICMS ou ISS;

2- no que diz respeito a omissão de receita por falta de contabilização de dois imóveis, o que ocorreu foi postergação de tributo, porque a autuação teve como base o dia 31/12/93, quando a compra ocorreu em 27/02/91;

3- deve ser cancelada a exigência do IR-Fonte por estar fulcrada no art. 8º do DL 2.065/83.

É o Relatório

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized cursive letters, likely representing the name of the reporting officer.

Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

VOTO

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO - Relator

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

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte cientificada da Decisão de Primeira Instância em 19 maio de 1999, recibo de fls. 355, apresentou seu recurso apoiada por decisão judicial, determinando à autoridade local da SRF o encaminhamento do recurso a este Conselho.

A recorrente foi autuada porque não comprovou a origem e a efetividade da entrega dos numerários aportados a seu ativo por acionista/diretor nos exercícios de 1990 a 1992, períodos-base de 1989 a 1991.

A caracterização de omissão de receita, pela falta de comprovação da origem e efetiva entrega de numerário aportados ao caixa da empresa como suprimentos, é matéria cediça neste Colegiado.

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/acionista 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.

Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

Não foram trazidos à colação documentos para sustentar as alegações apresentadas de que o acionista efetuava pagamentos de despesas e outros gastos por conta da empresa, não comprovando a recorrente 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 receita.

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. A simples emissão de recibo pela contribuinte não pode ser aceita para a comprovação, como bem decidiu o julgador "a quo". Além disso não ficou também provada a origem deste numerário no patrimônio do supridor.

Incabível a alegação que não haveria receitas a omitir por não se tratar a empresa de prestadora de serviços ou mercadorias. Fica claro na análise dos autos, que a pessoa jurídica obtinha renda de aluguéis e a omissão de rendimentos está mais do que caracterizada pela falta de registro da aquisição de dois imóveis.

Não conseguindo a recorrente comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos aportados ao caixa pelo acionista/diretor, presume-se, até prova em contrário, que este aumento foi levado a efeito com recursos subtraídos da tributação, devendo ser mantida a exigência quanto este item.

Melhor sorte não a tem a pessoa jurídica quanto ao item 2 do auto de infração, omissão de receitas pela falta de registro da aquisição de imóveis no ano de

Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

1991. Não trouxe a recorrente elementos que pudessem ilidir a constatação que estes imóveis foram adquiridos com recursos à margem da contabilidade, oriundos de omissão de registro de receitas.

Incabível, também, as alegações levantadas pela recorrente quanto a postergação no pagamento de tributos, porque a omissão de receitas está perfeitamente caracterizada no período abordado pelo Fisco. Assim deve ser mantida a exigência.

Quanto ao terceiro item do auto de infração, glosa de despesa de correção monetária sobre empréstimos efetuados pelo acionista/diretor, entendo assistir razão à recorrente.

Vejo que a incidência de correção monetária sobre principal dos empréstimos realizados pelo acionista controlador foi tomada por deliberação da Assembléia Geral Extraordinária, cópia da ata de fls. 328.

Não levantou a fiscalização nenhum outro elemento que pudesse sustentar que os valores relativos a correção monetária não eram válidos como despesas, 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 que autorize, 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 de conta pertencente ao Patrimônio Líquido, porque não invalidado o registro no órgão competente.



Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

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 do numerário, 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 a tributação. Era por este motivo que a legislação tributária previa a incidência do imposto de renda na distribuição desses valores aos sócios, ora com a tributação nas suas 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.



Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

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

“Art. 181 – Provada, por indícios na escrituração do contribuição ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrará-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 as despesas de correção monetária incidentes 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



Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

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

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recente julgado, também adotou a mesma linha de raciocínio por nós defendida, expresso por meio da seguinte ementa do Acórdão CSRF/01-02.516 da sessão de 21/09/98:

“Glosa de Despesas de Juros Pagos ao Supridor – A exigência fiscal relativa à presunção de omissão de receitas, por falta de prova de efetividade da entrega e origem do numerário nos suprimentos de caixa, quando configurada, por si só, não afasta a legitimidade da dedução dos juros atinentes ao valor suprido, na inexistência de outra prova em contrário.”

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

Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

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.

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.



Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

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.

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*

Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

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 empréstimos do acionista/diretor, sendo insubsistente, portanto, a exigência fiscal quanto a este item do auto de infração.

Lançamentos Decorrentes

Contribuição Social Sobre o Lucro, Finsocial/Faturamento e IR-Fonte Contribuição Social Sobre o Lucro

O lançamento da Contribuição Social Sobre o Lucro em questão teve origem em matéria fática apurada na exigência principal, onde a fiscalização lançou crédito tributário do imposto de renda pessoa jurídica. Tendo em vista a estrita relação entre eles



Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida, provimento parcial ao recurso.

Finsocial/Faturamento

Quanto ao Finsocial deve ser mantida a exigência em virtude do decido no lançamento principal. Cumpre-me deixar consignado que a Corte Suprema se pronunciou no sentido de que a limitação de alíquota a 0,5% (meio por cento) só tem aplicação para as empresas com receitas provenientes de vendas de mercadorias ou mistas, não se aplicando para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços, empresas estas que passaram a contribuir para o Finsocial, com base na receita bruta auferida em cada mês, só a partir do art. 28 da Lei nº 7.738/89, dispositivo este que foi julgado compatível com o sistema Constitucional então vigente. Assim, entendeu a Suprema Corte que as empresas exclusivamente prestadoras de serviços se submetem às majorações das alíquotas do Finsocial, processadas pela legislação superveniente.

Com efeito, no julgamento do RE 187.436-8 RS, em que era Recorrente uma empresa prestadora de serviços (Mercúrio S.A. - Transportes Internacionais), o Ministro Relator MARCO AURÉLIO, que já havia proferido voto favorável à limitação da alíquota em 0,5%, pediu vistas para reformular a sua decisão e não conhecer do recurso, deixando expressamente consignado no pronunciamento que acabou prevalecendo, por maioria, na sessão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, *verbis*:

"Sendo pacífico que o artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias não alcançou as empresas exclusivamente prestadoras de serviços, conforme assentado no precedente da lavra do Ministro Sepúlveda Pertence (recurso extraordinário nº 150.755/PE), e que a contribuição do art. 28 da Lei nº 7.738/89 mostrou-se harmônica com o que previsto no artigo 195, I, da Constituição Federal, forçoso é concluir pela legitimidade das majorações ocorridas, não se aplicando às empresas exclusivamente prestadoras de serviços o precedente revelado pelo recurso extraordinário nº 150.764."

Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

Ora, não resta a este Tribunal Administrativo outra alternativa que não se curvar ao enunciado da Suprema Corte que, como guardião da Constituição, detém a prerrogativa da decretação da inconstitucionalidade das leis. A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já reformulou sua orientação, reconhecendo como procedentes as majorações de alíquotas do Finsocial excedentes de 0,5% (meio por cento), consoante se vê do Acórdão CSRF/01-02.279, proferido na sessão de 15 de setembro de 1.997, cuja ementa foi publicada no D.O.U. de 15 de outubro de 1.997.

Assim, entendida como devida a contribuição do Finsocial, correta está a aplicação da alíquota do Finsocial quanto às empresas prestadoras de serviços.

Imposto de Renda Retido na Fonte

O lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, formalizado por via reflexa pelo auto de infração de fls. 24/27, tem íntima relação com as parcelas do IRPJ exigidas nos períodos-base de 1989 a 1991, e foram tributadas aqui pela alíquota de 25% prevista no artigo 8º do Decreto-lei 2.065/83.

Vejo que o lançamento dos períodos-base de 1989 a 1991 não reúne as condições para que prospere a exigência, porque a administração tributária considerou, por meio do ADN-COSIT nº 06/96, ilegal a exigência, do IR-Fonte, no período que medeia 01/01/89 a 31/12/92, com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 "in verbis" :

"... o disposto no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, foi revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei 7.713, de 1988...."
"Em virtude desse entendimento, aplicar-se-á, em relação aos fatos geradores ocorridos:
a) no período de 01/01/89 a 31/12/92, as normas dos arts. 35 e 36 da Lei 7.713, de 1988;



Processo nº. : 13805.007516/94-05
Acórdão nº. : 108-06.010

b) a partir de 01/01/93, até 31/12/1995, a norma do art. 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992 (art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995)".

Assim, para assegurar uniformidade de tratamento nesta matéria, cujo ADN 06/96 afasta a tributação fulcrada no art. 8º do Decreto-lei 2.065/83, deve ser cancelada a exigência do IR-Fonte.

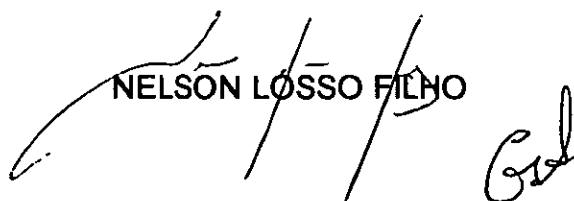
Pelos fundamentos exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para:

1- excluir do lançamento do IRPJ a exigência relativa ao item III do auto de infração: glosa de correção monetária incidente sobre o empréstimo do acionista/diretor.

2- adequar a exigência da Contribuição Social Sobre o Lucro ao decidido no julgamento do lançamento principal do IRPJ.

3- cancelar a exigência do IR-Fonte, porque fulcrada no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2000.


NELSON LOSSÓ FILHO