



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13808.006156/97-75
Recurso n° 159.494 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-001.020 – 1ª Turma**
Sessão de 24 de maio de 2011
Matéria IRPJ e outros
Recorrente Fazenda Naciona
Interessado New Line Indústria e Comércio Ltda.

NORMAS PROCESSUAIS - RECURSO ESPECIAL - DECISÃO CONTRÁRIA À LEI - OMISSÃO DE RECEITAS - A contabilização de empréstimos bancários sem a respectiva comprovação não se subsume a hipótese legal de omissão de receita caracterizada por suprimento de recursos por sócio. Não configurada a contrariedade à lei, impõe-se a confirmação do acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

OTACILIO DANTAS CARTAXO

Presidente

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alberto Pinto Souza Junior, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Suzy Gomes Hoffmann e João Carlos de Lima Junior.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 101-96.695, sessão de 17 de abril de 2008, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, impetrou RECURSO ESPECIAL com fulcro no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICSRF -, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007.

Em seu apelo, argumenta a PFN que, ao afastar a omissão de receitas em razão de empréstimo não comprovado, a E. Câmara *a quo* afrontou os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, bem como os arts. 229 e 230 do RIR/94 (reprodução do art. 181 do RIR/80).

A presidência da 1ª Câmara deu seguimento ao recurso, por considerar atendidos os requisitos de admissibilidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O presente recurso foi interposto com base nos permissivo do art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICALS), aprovado pela Portaria ME nº 147 - Anexo II, sob alegação de que a decisão recorrida seria contrária à lei e às provas dos autos, consoante o disposto no §1º, do art. 15 do RICALS.

O acórdão vergastado encontra-se assim ementado:

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - EMPRÉSTIMOS NÃO COMPROVADOS - A hipótese legal dos art. 181 do RIR/1980 e 229 do RIR/1994 é aplicada apenas às pessoas ali designadas, sendo improcedente o lançamento quando inexistente prova nesse sentido.

PIS - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COFINS - IRRF - DECORRÊNCIA - Em se tratando de tributação decorrente, cujo lançamento deu-se com base nos mesmos fatos apurados no feito relativo ao Imposto de Renda, a decisão de mérito relativamente a ele prolatada constitui prejudgado na decisão do processo relativo às citadas contribuições.

Recurso provido.

A acusação fiscal é de omissão de receitas operacional, caracterizada pela não comprovação da origem do empréstimo bancário contabilizado no diário geral referente ao mês de dezembro de 1993, com enquadramento legal nos artigos (além dos genéricos) 181 do RIR/80, 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

Conforme consta do relatório integrante do acórdão recorrido, no Termo de Constatação (fls. 12), a autoridade autuante informa que o contribuinte não conseguiu comprovar por documentação hábil e consistente o empréstimo bancário obtido no mês de dezembro do ano-base, objeto da ação fiscal, caracterizando, pois, suprimento de caixa fictício.

A Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, acompanhando, por maioria, o Relator, entendeu não caracterizada a hipótese legal prevista no dispositivo legal apontado pela autoridade fiscal (art. 181 do RIR/80, suprimento de caixa feito por administrador, sócio da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia).

Argumenta a recorrente que:

“a fiscalização agiu de acordo com o comando legal, na medida em que intimou expressamente o Contribuinte (fls. 06 e reintimação 41. às fls. 08) a apresentar elementos comprobatórios do empréstimo no valor de R\$ 63.000.000,00. Com a negativa de cumprimento da intimação, constata-se a perfeita subsunção à norma prevista no Art. 44, acima transcrito, ou seja, a fiscalização considerou a receita omitida

automaticamente recebida pelos sócios e procedeu à sua tributação na fonte.

Não há, dessa forma, qualquer reparo a ser feito no presente lançamento, devendo o mesmo ser mantido em sua integralidade.”

Aduz que esse é o entendimento que vem sendo firmado pelos Conselhos de Contribuintes, e traz, como exemplos, os acórdãos 103-21950, Sessão de 18/05/2005, e 201-67.833, Sessão de 27/02/1992, cujas ementas transcreve:

Acórdão 103-21950

OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO NÃO COMPROVADO - SALDO CREDOR DE CAIXA - Não restada provada a efetiva da entrega do numerário do sócio supridor à suprida, e assim recomposto o caixa acusando saldo credor, a presunção de omissão se materializa e indica manutenção de valores à margem da escrituração.”

ACÓRDÃO 201-67833

FINSOCIAL - BASE DE CÁLCULO - Omissão de receita: Suprimento de caixa e integralização de capital em dinheiro. Os valores registrados, a título de empréstimos pelos sócios e de integralização do capital social em dinheiro, quando a efetividade da entrega e dos recursos supridos ou integralizados não forem comprovadamente demonstrados, presume-se, facultado prova em contrário, que esses recursos decorrem de receitas operacionais à margem da escrita fiscal e que se exteriorizam com esses registros. “Recurso provido em parte, para excluir valores comprovados quanto à entrada e origem.”

De se observar, inicialmente, que a argumentação trazida pelo ilustre representante da Fazenda Nacional para demonstrar a contrariedade à lei a tanto não se presta, se não vejamos:

Primeiro porque, os artigos 43 e 44 da Lei nº 9.541/92, tratam apenas da forma de tributação das receitas omitidas (em separado na pessoa jurídica, e na fonte), mas demandam a prévia caracterização da omissão de receitas.

Segundo porque, quanto à caracterização da omissão, os julgados trazidos tratam de situação distinta, e foi exatamente essa distinção que levou o colegiado a dar provimento ao recurso. É que os fatos de que tratam os Acórdãos 103-21950 e 201-67.833 se subsumem às presunções legais utilizadas pelo auditor para apurar a omissão de receitas, quais sejam, o saldo credor de caixa e suprimento feito por sócio.

No entanto, no caso tratado no acórdão ora recorrido, o fato apurado foi a não comprovação de empréstimo bancário contabilizado.

O fundamento legal para a acusação de omissão de receitas foi o §3º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648/88, consolidados no artigo 181 do RIR/80.

Os parágrafos 2º e 3º do Decreto-lei nº 1.598/77, erigiram à condição de presunção legal situações de há muito tratadas pela jurisprudência como presunções simples, como a seguir:

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - 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 à 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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Tratando-se de presunções legais, o ônus da prova fica invertido, ficando o fisco desobrigado de provar a omissão, bastando-lhe provar o fato que a autoriza. Sobre o tema presunções, transcrevo excerto do voto da Conselheira Sandra Faroni, no Acórdão 101-94.384, Sessão de 15 de outubro de 2003, como de costume, tão bem analisou a questão:

Como esclarece Alfredo Augusto Becker¹, “ A praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos) cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital ”.

As presunções legais, normalmente, se originam de presunções simples que, consagradas pela jurisprudência, são trazidas para o direito positivo pelo legislador, transformando-se em presunções legais relativas, a inverter o ônus da prova, ou em regra dispositiva de direito substantivo (presunção legal absoluta, que não admite prova em contrário).

O mesmo autor ensina:

“ A pesquisa histórica da evolução de muitas regras jurídicas de direito substantivo revela que inicialmente eram presunções simples (praesumptiones hominis), mais tarde tornaram-se presunções legais (praesumptiones juris) e, finalmente atingem o último estágio, convertendo-se em regras jurídicas dispositivas de direito substantivo. Já no ano de 1890, RAMPONI observara esse fenômeno de metamorfose da presunção em regra jurídica de direito substantivo: “As presunções legais têm verdadeiramente uma história. Começa por ser

¹ Becker, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário - Saraiva, 1963

simples conjectura; penetra na consciência do juiz que lhe sente a relevância; pouco a pouco, quase insensivelmente, adquire terreno e torna-se padrão de toda a jurisprudência; e agora não precisa mais que um passo para se fazer penetrar na consciência do legislador que a formula e sanciona. Mas aquele conceito jurídico, que vinha se desenvolvendo pouco a pouco, de simples conjectura de homem até a presunção de lei, continua ainda seu movimento evolutivo. Adquire um domínio sempre mais forte na consciência do jurista, do magistrado, do legislador, e acaba perdendo sua veste de presunção e afirmando-se diretamente como um princípio, como uma norma imperativa”.

As regras dos artigos 180 e 181 do RIR/80, por exemplo, tiveram essa gênese. Começaram por conjecturas dos fiscais de que passivo fictício, saldo credor de caixa, suprimentos de caixa por sócio, etc. representavam omissão de receitas, os aprofundamentos das fiscalizações foram confirmando suas conjecturas, foram se configurando como padrão de jurisprudência e acabaram se tornando presunção legal relativa com o Decreto-lei 1.598/77. Note-se que muito antes da edição desse diploma legal aqueles fatos (passivo fictício, saldo credor de caixa, fornecimento de recursos à empresa por sócio, acionista controlador, titular, sem justificação da origem) já davam origem ao lançamento do imposto, sendo a matéria sedimentada na jurisprudência. Veja-se que em 1970 a Coordenação de Tributação já emitiu ato normativo sobre o tratamento passível de ser adotado quanto às importâncias tributada em poder da pessoa jurídica como passivo fictício (Parecer Normativo 214/70). O mesmo ocorreu com os suprimentos de caixa, (...)

No caso, o lançamento litigado tem, de fato, um duplo fundamento: (a) uma presunção legal, qual seja, suprimento feito por sócio, administrador, titular ou acionista controlador; (b) uma presunção simples, qual seja, que os valores contabilizados como empréstimo bancário se originaram de uma dessas pessoas indicadas na lei.

Sobre a presunção legal indicada, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes de longa data consolidou-se no sentido de que o suprimento de caixa efetuado por uma daquelas pessoas indicadas, desde que restem incomprovados a origem e o efetivo ingresso dos recursos no patrimônio da pessoa jurídica, por si mesmo, gera a presunção de omissão de receitas, que cabe à empresa afastar, como evidenciam acórdãos proferidos há quase trinta anos (Acórdãos CSRF 01-0220/82, 101-74.521/83, 101-74.538/83, 103-5.186/83, 101-73.904/82, 101-75.974/85, 105-1.450/85, 105-0.070/83, 105-0.620/84, etc.)

Não obstante, embora o suprimento de recursos pelas referidas pessoas constitua presunção legal, com inversão do ônus da prova, a prova que cabe ao contribuinte para desconstituir a presunção é a de que aquele fato (suprimento pela pessoa indicada) não representa omissão de receita, tendo uma outra justificativa qualquer. Não está, todavia, o fisco, dispensado de provar que ocorreu o fato indício, isto é, cabe-lhe provar que ocorreu o

suprimento feito por uma daquelas pessoas. E no caso, ele presumiu que os valores contabilizados não se referiam a empréstimos bancários, mas a suprimentos feitos por sócio. A prova poderia ser, inclusive, indireta, mas o fisco não a coligiu.

Casos como esse, em que há um ingresso de recursos contabilizado como empréstimo, mas não provado, não se subsume à hipótese legal de suprimento feito por sócio, administrador, etc. No entanto, é forte indício de omissão de receitas, e que poderia se enquadrar na outra presunção legal erigida pelo Decreto-lei nº 1.598/77, que é a de saldo credor de caixa. Mas isso exigiria do fisco a recomposição do caixa, dele retirando o valor do empréstimo não comprovado, para averiguar a existência do saldo credor, fato suficiente para a presunção legal.

Logo, não caracterizada a violação a lei, não vejo reparo a fazer ao acórdão recorrido, razão porque, NEGO provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2011.

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri