



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA TURMA ESPECIAL**

Processo nº 15374.003150/2001-93
Recurso nº 155.565 Voluntário
Matéria IRPJ e outros
Acórdão nº 193- 00.002
Sessão de 15 de setembro de 2008
Recorrente SÃO CRISTOVÃO POSTO DE SERVIÇOS LTDA
Recorrida DRJ/Rio de Janeiro/RJO-I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

Ementa: LUCRO REAL. SUPRIMENTO DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITA. Tributa-se como omissão de receita os aportes de capital efetuados por sócios à empresa, quando a origem dos suprimentos não for comprovada.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Sendo o imposto de renda, tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação, o início da contagem do prazo é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

LANÇAMENTOS REFLEXOS – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – CSLL, PIS e COFINS. Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

ACORDAM os membros da TERCEIRA TURMA ESPECIAL do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHERAM a preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos de janeiro a julho de 1996 (inclusive), vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença; que aplicava o art. 173, I, do CTN. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Presidente



ESTER MARQUES LINS DE SOUSA

Relatora

FORMALIZADO EM: 19 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CHERYL BERNO
e ROGÉRIO GARCIA PERES.

Relatório

SÃO CRISTÓVÃO POSTO DE SERVIÇOS LTDA, já qualificada nos autos, recorre a este colegiado da decisão de primeira instância, DRJ/Rio de Janeiro/RJO-I, que julgou procedente o lançamento constante dos Autos de Infração, fls.100/120 e por consequência manteve o seguinte crédito tributário, relativo ao Ano-calendário de 1996:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 52.392,81, acrescido de multa de 75% e juros de mora (fls.100/108);

- Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS no valor de R\$ 1.517,21 acrescido de multa de 75% e juros de mora (fls.109 a 112);

- Contribuição Social - CSLL no valor de R\$ 17.085,09, acrescido de multa de 75% e juros de mora (fls.113 a 116);

- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS no valor de R\$ 4.612.98, acrescido de multa de 75% e juros de mora (fls.117 a 120).

A exigência principal relativa ao IRPJ, teve como fundamento Omissão de Receita caracterizada pela falta de comprovação da origem e da entrega de R\$ 230.649,21 contabilizados no Livro Diário, conforme descrito também no Termo de Constatação de Irregularidades, fl.99 (enquadramento legal: artigos 195, inc. II, 197 e parágrafo único, 225, 226, 227 e 229 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11.01.1994 (RIR/1994) e art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995).

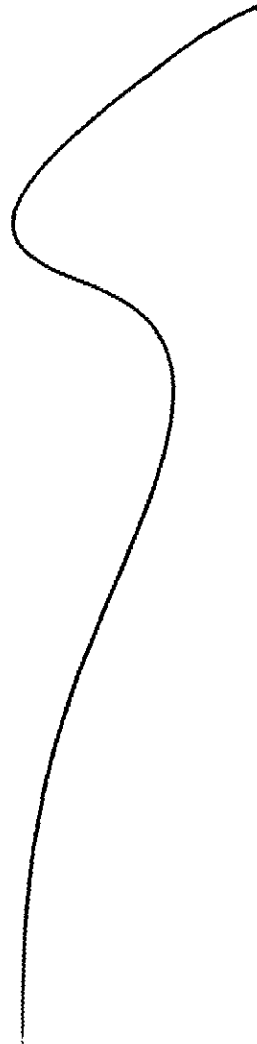
A empresa foi cientificada da decisão proferida mediante o Acórdão DRJ/RJO-I, 6.898, de 04/03/2005, conforme Aviso de Recebimento (AR), fls.202-v, em 24/03/2006 e protocolizou Recurso ao Conselho de Contribuintes em 20/04/2006, fls.204/210.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente alega, em síntese:

- a decadência da exigência principal, ou seja, do IRPJ e Contribuições Sociais reflexas, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a julho de 1996 diante do prazo decadencial previsto no art.150, § 4º do CTN;
- que em relação à presunção de omissão de receita relativamente a agosto de 1996, também não deve prosperar o Acórdão recorrido, tendo em vista haver comprovado a origem, a efetividade do aporte e a capacidade financeira dos sócios.
- que demonstrou às fls.149 a 167, que as importâncias de R\$ 3.000,00, R\$ 8.000,00 e R\$ 148.149,21 foram depositadas pelos sócios no banco Credireal em agosto de 1996 e que os mesmos possuíam capacidade financeira para promover o aporte de capital, conforme reconhecido no voto vencido nos exatos termos: *“para piorar e aniquilar de uma vez a presunção de omissão de receitas, asseguro que um levantamento da conta Caixa em nada contribuiria para converter em prova indiciária o indício apontado pelo autuante, pois, conforme alegado e comprovado pela interessada (fls. 164), os recursos que lhe foram fornecidos em agosto de 1996 foram depositados na sua conta corrente mantida no banco Credireal”*.

Ao final propugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.



Voto

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72 e alterações posteriores, dele tomo conhecimento.

Quanto à questão preliminar da decadência em relação ao lançamento tributário objeto do Auto de Infração, pertinente aos fatos geradores mensais ocorridos a partir de 31 de janeiro de 1996 a 31 de agosto de 1996, considerando a apuração do IRPJ na forma de tributação do lucro real mensal, vale fixar algumas noções sobre o lançamento tributário.

Para Rubens Gomes de Souza, em seu Compêndio de Legislação Tributária,

“o lançamento é um ato declaratório, e desta natureza declaratória do lançamento conclui-se que ele está sempre, obrigatoriamente ligado ao fato gerador”.

Doutrina o ilustre tributarista que,

“o lançamento pode assumir diferentes espécies ou modalidades: é a lei tributária relativa a cada tributo que regula a maneira pela qual se deve fazer o respectivo lançamento, escolhendo a modalidade que mais se adapte ao tipo de tributo de que se trata”. (...) “a lei muitas vezes impõe ao próprio contribuinte ou a terceiros, a obrigação tributária acessória de comunicar ao fisco a ocorrência do fato gerador e suas circunstâncias (p.ex., declaração do imposto de renda...)”.

Para melhor compreender o que se pretende demonstrar, quanto à decadência alegada pela Recorrente, faz-se necessário transcrever a legislação pertinente:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

É sabido que, hodiernamente, dentre as modalidades de lançamento previstas na Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional – CTN, o imposto sobre a renda submete-se à modalidade de lançamento por homologação disciplinada no art. 150 do CTN, e seus parágrafos, na medida em que cabe ao sujeito passivo apurar e recolher espontaneamente o tributo devido.

O texto da lei é claro na fixação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial que é o fato gerador do imposto, que nos casos de fatos complexivos como o do IRPJ, temos que buscar a periodicidade em que tal imposto é apurado, podendo ser mensal, trimestral ou anual.

É certo, que a decadência em matéria tributária está definida no artigo 173 do CTN, que estabelece como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em o tributo poderia ser lançado.

A regra vale para todas as modalidades de lançamento previstas na Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional – CTN.

Ocorre que o artigo 150 do CTN que regula o lançamento por homologação estabelece em seu § 4º a homologação tácita em 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do imposto.

Entendo que a regra contida no § 4º do artigo 150, de fato, antecipa o prazo decadencial, em relação à regra contida no art 173 da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, ao invés de ocorrer em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ocorre em cinco anos a contar, do fato gerador no caso de lançamento por homologação.

Ainda sobre a matéria vale transcrever excertos do voto do conselheiro Natanael Martins no Acórdão nº 107.06.455 de 08/11/2001, o qual também adoto como razão de decidir a matéria de decadência do IRPJ.

“(…)

Com efeito, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do CTN:

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

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

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

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

Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150, § 4º, do CTN:

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

...

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

Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.

Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por declaração ou misto, outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.

Alberto Xavier, em sua clássica obra Do lançamento, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao

lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Daí conclui Alberto Xavier:

"Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base na declaração, regido pelos arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não no momento posterior do procedimento tributário". (pg. 80).

Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

Com efeito, com a edição do Decreto-lei 1967/82, desvinculou-se o prazo do pagamento do imposto com a entrega da declaração de rendimentos não havendo mais, pois, o prévio exame da autoridade administrativa. Se mais não bastasse, com a descentralização da entrega da declaração de rendimento, não se pode alegar, em absoluto, estar havendo exame do lançamento pela autoridade administrativa, pois o simples carimbo apostado pelo estabelecimento receptor da declaração (que, aliás, pode ser uma instituição financeira), à evidência, não pode ser considerado notificação de lançamento nos termos preconizados no art. 142 do CTN. Logo, o contribuinte recolhe (está obrigado) as parcelas do imposto devido sem que tenha ocorrido qualquer manifestação da autoridade administrativa. Ademais, grande parte do imposto já deve ser recolhido antes da própria entrega da declaração de rendimentos sob a forma de antecipações, duodécimos ou recolhimentos estimados (calculável com base em lucro presumido) na linguagem atual.

Não há dúvida, pois, ser o IRPJ um tributo sujeito a lançamento por homologação.

A declaração do imposto de renda, hoje, representa o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de visto jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, a Fazenda Nacional deve verificar a atividade do contribuinte, homologando-a dentro do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considerar-se-á, de forma tácita, homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo, portanto, o direito de a Fazenda corrigir ou lançar "ex officio" (via auto de infração) o tributo anteriormente não pago, sendo inaplicável à espécie a regra do art. 173, I, do CTN.

Paulo de Barros Carvalho, a esse propósito, é claro:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário" (Curso do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. Ed., pg. 311).

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado.

(confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. nº 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94) Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeatur" sujeito a pagamento antecipado.

É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.

Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:

"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).

....

"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo,

atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)". (fls.440/441), Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

"...Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)

Aliás, a interpretação de que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento realizado é a única possível, sob pena de nulificar todas as regras insertas no art. 150 e §§ do CTN, especialmente a do § 4º.

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art.150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se já que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, o legislador, à evidência, não quis dizer (e não disse) que homologável seria o pagamento do tributo (R\$ 100,00, p.ex.), posto que o valor recolhido, qualquer que seja a sua grandeza, considerado em si mesmo, não diverge (R\$ 100,00 são , sempre e necessariamente, R\$ 100,00) sendo, pois, inexoravelmente homologável. Nesse diapasão, admitindo-se a tese de que homologável seria apenas o valor pago (atividade de pagamento), a regra inserta no § 4º do art. 150 do CTN, porque então não haveria sobre o que divergir, seria estúpida e absolutamente desnecessária, posto que não abrangeria as situações em que não tenha havido pagamento ou que, em tendo havido, o teria sido feito com insuficiência, não obstante toda a atividade procedimental exercida pelo contribuinte.

Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer.

(...)

Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.

O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter

de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento.

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN" (Revista Dialética de Direito Tributário nº 26 -p. 61/66).

Para a efetiva aplicação da legislação tributária ao presente caso faz-se necessário uma explicitação dos atos normativos em sua temporalidade.

A Lei nº 8.383, de 30 dezembro de 1991, introduziu regras que modificaram a legislação do imposto de renda, a partir de 01/01/1992, especialmente quanto a periodicidade de apuração do imposto.

Dentre as principais alterações introduzidas pelo novo diploma legal, destaca-se aquela relativa ao período de apuração dos tributos incidentes sobre os lucros das pessoas jurídicas, que passou a ser mensal, *verbis*:

Art.38 – A partir do mês de janeiro de 1992, o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

De acordo com a Lei nº 8.541, de 23/12/1992, publicada em 24 de dezembro de 1992, a partir de janeiro de 1993, o período-base de incidência do Imposto de Renda da pessoa jurídica com base no lucro real, permaneceu mensal, porém com a possibilidade da pessoa jurídica optar pelo recolhimento mensal do imposto por estimativa devendo apurar o resultado tributável em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades a teor do art.25 do mencionado ato legislativo.

Nos anos-calendário de 1995 e 1996, sobreveio a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, alterada pela Lei nº 9.065/95, que mantiveram a sistemática mensal de apuração e pagamento do imposto de renda para todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Com a edição da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a partir do ano calendário de 1997 o imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ter como regra a apuração trimestral.

Impende esclarecer que a contribuinte durante o ano-calendário de 1996 adotou a forma de tributação com base no lucro real, com apuração mensal do IRPJ, conforme se extrai da DIPJ, fl.05 e da legislação que à época regia a matéria.

Destarte, considerando que os fatos geradores mensais ocorreram sob a égide das leis anteriores à Lei nº 9.430/96, portanto, no último dia dos meses de janeiro a julho de 1996, datas de apuração do lucro real e determinação do IRPJ, e que, o contribuinte tomou ciência do lançamento somente em 20.08.2001, o prazo para a administração lançar eventuais diferenças, referentes aos meses de janeiro a julho de 1996, a contar da data do fato gerador, venceu em 31 de julho de 2001, havendo, portanto, transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos.

previsto no art.150, § 4º do CTN para o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário.

Desse modo, as exigências constantes dos autos relativas aos meses de janeiro a julho de 1996 devem ser afastadas porque alcançadas pela decadência. No entanto, há de se prosseguir a análise do Auto de Infração quanto à irregularidade apontada relativa ao fato gerador ocorrido em 31 de agosto de 1996.

No tocante à Omissão de Receita sob o fundamento de que a empresa não comprovou a origem e a entrega de R\$ 148.149,21 contabilizados no Livro Diário, aduz a recorrente que o voto vencedor da decisão recorrida, assim asseverou: "*que levando-se em conta os documentos de fls.149/167, ocorreram aportes de capital efetuados por meio de depósitos bancários em dinheiro; contudo ficou comprovada a origem externa desses valores*".

Partindo desta premissa a recorrente afirma que comprovou a origem e a efetividade do aporte do capital à sociedade.

A escrituração do suprimento de caixa poderia ter como contrapartida a conta dos sócios ou capital, conforme contabilizado às fls. 154.

Cotejando-se os autos a partir da fl.154 a 164, em relação ao mês de agosto de 1996 a recorrente comprova que os recursos foram fornecidos à empresa no entanto o que se busca desde a decisão de primeiro grau e não se encontra nos autos é a comprovação da origem desses recursos.

A recorrente apenas, de modo singelo, alega que os sócios possuíam capacidade financeira para promover o aporte de recursos porém não traz aos autos qualquer explicação e/ou comprovação da origem dos valores consentâneos com suposta capacidade financeira dos sócios para o aludido aporte de recursos à empresa nas datas coincidentes da entrega dos recursos.

Para melhor compreender a matéria traz-se à lume o inteiro teor do art.229 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/94:

Provada, por indícios da escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrariamente com base no valor de recursos de caixa fornecidos à sociedade por administradores, sócios da sociedade de pessoas, ou pela acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Decretos-lei nºs 1598/77, art.12, § 3º, e 1.648/78, art.1º,II)

Da dicção do referido dispositivo legal depreende-se que o suprimento de numerário sem comprovação conjunta de sua origem e efetiva entrega autoriza a presunção de omissão de receita nos montantes supridos.

A figura do suprimento de caixa, geralmente, decorre da necessidade de a empresa honrar suas obrigações a pagar sem que deste cumprimento resulte saldo credor de

caixa por possível receita omitida. No entanto é necessária a comprovação da origem dos valores supridos pelos sócios.

Por pertinência à matéria de que se cuida, vale lembrar o Acórdão nº 101-75.653/85 (DOU de 02.10.86) a seguir ementado:

Se o supridor, sócio da pessoa jurídica, não comprovar com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com o numerário suprido, a origem externa à empresa destes mesmos valores, há presunção jûris tantum de que houve omissão de receitas, pois, se a origem do numerário não for externa, evidentemente a fonte do dinheiro utilizado é a própria empresa.

Tal entendimento é totalmente provido de lógica. Nesse raciocínio calha à fiveleta a afirmação constante do voto vencedor sobre o art.229 do RIR/94: *“É essa a situação fática de subtração de rendimentos tributáveis pelo sócio que o dispositivo legal em exame quer alcançar, pois, de outro modo, teríamos a possibilidade perene de se legalizar, sem ônus qualquer, a receita anteriormente afastada da incidência tributária.”*

A simples alegação de que o supridor dispunha da importância suprida em nada comprova a veracidade do suprimento esta se faz provando, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias supridas, a proveniência do numerário respectivo.

É certo como bem frisou o mencionado Acórdão a presunção é relativa e para que seja afastada, o contribuinte terá necessariamente que provar dois aspectos: a transferência de recursos para a pessoa jurídica, como provado e a origem dos valores. Qualquer um desses elementos, isoladamente comprovados, não terá o condão de descaracterizar a presunção de omissão de receitas

A decisão de primeiro grau que se pontificou no voto vencedor traz magníficos excertos da doutrina e da jurisprudência que não se pode deixar de colher para as razões de decidir neste colegiado, que peço vênha para transcrever e adotar:

“17. Nesse contexto, trago alguns excertos do voto do eminente conselheiro Amador Outereiro Fernandez, então presidente da CSRF. Voto que se tornou paradigma para decisões administrativas de mesma espécie.

Acórdão nº CSRF/01-0.220, de 4 de maio de 1982 Finalmente, a experiência de mais de meio século de fiscalização demonstrou ao Fisco que um dos meios de prova de apropriação, pelo titulares, sócios ou acionistas, de receitas da firma, após haver sonogado o seu ingresso na escrita da sociedade, era o registro na contabilidade da pessoa jurídica de: a) pseudo suprimento em nome dos sócios ou administradores, evitando-se desse modo, os eventuais “estouros de caixa” (...); ou ainda de b) enganosas entradas de numerário para aumento de capital.

.....
Tendo a fiscalização descoberto esse procedimento irregular, dada a completa vinculação entre o creditado e a sociedade, aquela passou a

exigir a efetiva comprovação da origem dos recursos que as firmas ou sociedades creditavam aos administradores ou titulares do capital, quer nas contas de "Suprimentos", quer nas de "Capital". (Grifos do original).....

(...) entendia a jurisprudência do Conselho que se o Fisco ao examinar a contabilidade das pessoas jurídicas encontrava créditos a favor dos sócios com poder de gerência, sem qualquer documento hábil que amparasse tal escrituração, considerava esse fato indício de omissão de receita, intimando imediatamente a fiscalizada a que fizesse prova do real ingresso (entrada externa) e/ou da origem ou procedência dos recursos supridos.

Assim, provado ter a pessoa jurídica haver levado a crédito dos seus titulares ou administradores importância cuja origem, após devidamente intimada a comprovar, não o fez, corporifica-se a circunstância ou antecedente que autoriza a fundar uma opinião acerca da existência de determinado fato, ou seja, os aludidos meios de prova (indícios) (...).

Efetivamente, a jurisprudência que conhecemos sempre se apoiou no exame de escrita para compulsar a legitimidade dos créditos aos sócios. Quando os documentos ou esclarecimentos não eram satisfatórios, exigia-se por escrito, a prova da efetiva entrega dos recursos contabilizados e a origem da procedência dos recursos que se indicava, sem qualquer prova, haverem sido aportados. Qualquer outra prova de omissão de receita, devidamente comprovada, tal como: subfaturamento devidamente quantificado; vendas sem nota; saldo credor de caixa; passivo fictício etc. sempre foi concomitantemente tributada quando esses fatos eram concorrentes, mas a sua existência nunca foi indispensável para a tributação da receita omitida, detectada através de créditos aos sócios, cuja origem dos recursos não ficava cabalmente demonstrado estar em negócios sociais regularmente contabilizados. Finalmente, os suprimentos nunca foram tributados como tal, mas como prova da origem de recursos omitidos na contabilidade da sociedade e desviados pelos sócios dirigentes. Quer dizer, eles não eram tributados pela sua entrada na sociedade (retorno), mas porque, à semelhança do que ocorre como o "estouro de caixa", o crédito sem origem revela ter ocorrido, em momento anterior não determinável, uma sonegação de receita da pessoa jurídica (...).

Realmente a lei nova nada inovou a respeito da matéria.

Isto porque, a autuação, nesses casos, já encontrava lastro jurídico na legislação que trata da "escrituração que deverá abranger todas as operações do contribuinte", consoante determina o art. 2º da Lei nº 2.354, de 28.11.54. (...) A autuação que além de decorrer de indícios circunstanciais que rodeavam o caso controvertido, também já encontrava suporte no fato de que, inexistindo norma que atribua à escrituração do contribuinte a presunção e veracidade, a ele cabe,

naturalmente, o ônus da prova da ocorrência dos fatos contabilizados e de que eles se deram na forma objeto de registro.

.....

Ora, se produção dessa prova é possível e se a pessoa jurídica, que tem o ônus legal de produzi-la, não o faz, porque não pode ou porque não quer, fica de meridiana forma patenteada a certeza de que os recursos supridos não tiveram a alegada origem externa à empresa, mas que são oriundos desta e configuram receita omitida.

(...) a legislação nova, de uma parte, consagrou o que a jurisprudência administrativa há décadas já admitia, ou seja, a tributação por indícios; e, de outra parte, nada mais fez do que formular um critério de arbitramento da receita omitida com base no valor dos recursos de caixa supridos, nos casos em que não for comprovada a efetividade da entrega e a origem destes.

.....

A opinião da doutrina, por sua vez, anda na mesma senda, consoante os trechos abaixo:

Nos termos do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 3º (...) a presunção relativa de omissão de receitas baseia-se em indícios coletados a partir da escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, gerando à autoridade administrativa o dever de arbitrar a receita com base no valor de recursos de caixa fornecidos à sociedade por administradores, sócios, titulares da empresa individual ou acionista, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. Para que a presunção relativa seja afastada, o contribuinte terá necessariamente que provar dois aspectos: a transferência de recursos para a pessoa jurídica, o que facilmente seria provado mediante, por exemplo, cheque nominal em seu favor, e a origem dos valores, se da fonte estranha à sociedade ou, se dela, regularmente contabilizados. Qualquer um desses elementos, isoladamente comprovados, não terá o condão de descaracterizar a presunção de omissão de receitas. (Maria Rita Ferragut, "Presunções no Direito Tributário", editora Dialética, 2001, página 131).....

O empréstimo ou aumento de capital em dinheiro, com recurso de origem externa comprovada, deverá ser feito mediante cheque nominal cruzado em favor da pessoa jurídica a fim de evitar que os suprimentos de recursos sejam considerados como receitas omitidas. Não basta, todavia, comprovar somente a efetiva entrega do dinheiro. A comprovação da origem dos recursos supridos significa a necessidade de ser demonstrado que os recursos advenientes dos sócios foram percebidos por estes de fonte estranha à sociedade ou, se da empresa, submetidos a regular contabilização. (Hiromi Higuchi, em "Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática", página 557, Atlas, 26ª edição, 2001) 36. Por fim, a jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais ainda hoje beira a unanimidade quando trata da matéria. O que não é de surpreender, tendo em conta os enunciados declarativos de validade do § 3º do art. 12 do Decreto-Lei

nº 1.598/77 proferidos pela CSRF. Aqui trago alguns arestos aprovados pela Justiça, pelos CC e pela própria CSRF:

TRF - PRIMEIRA REGIÃO, APELAÇÃO CIVEL 01113487, SEGUNDA TURMA, 04/06/2002, JUIZ CÂNDIDO MORAES TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. OMISSÃO DE RECEITA. EMPRÉSTIMO DE DINHEIRO PELO SÓCIO À SOCIEDADE.

1. "O empréstimo feito pelo sócio à empresa de que faz parte, para suprimento de caixa, deve ficar cabalmente demonstrado, comprovando-se a origem do numerário e sua entrega efetiva, sob pena de se entender ser fictício para ocultar estouro de caixa." (AC 95.01.35915-8/GO, 3ª Turma, Relator Juiz TOURINHO NETO, DJ 06/05/1996).

2. "No caso presente, depósitos bancários ou declaração dos sócios de que os aportes foram fornecidos em moeda corrente, sem o documento comprobatório da efetiva entrega do numerário, não são suficientes para comprovar sua origem ou a conta credora do sócio, tido como supridor." (AC 94.01.11073-5/MG, 3ª Turma, Relator Juiz LUIZ AIRTON DE CARVALHO).

TRF - PRIMEIRA REGIÃO, APELAÇÃO CIVEL - 01000023663, SEGUNDA TURMA, 05/03/2002, JUÍZA VERA CARLA NELSON DE OLIVEIRA CRUZ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE CAIXA. CTN, ART. 148. RIR/80, ART. 181.

(...)IV. A não comprovação da origem e da efetividade de suprimento de caixa importa na prevalência da presunção de omissão de receita, não sendo os lançamentos contábeis suficientes para afastá-la.

TRF - PRIMEIRA REGIÃO APELAÇÃO CIVEL - 01000445438, TERCEIRA TURMA, 24/06/1999, JUIZ OLINDO MENEZES TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE CAIXA PELOS SÓCIOS. NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA PATRIMONIAL.

(...)2. Apurada omissão presumida de receita, mediante suprimento de caixa pelos sócios, sem a devida transferência de numerário do patrimônio daqueles para o da empresa, não é esta última parte ilegítima para a causa na execução do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre o lucro presumidamente distribuído aos sócios.

3. A omissão de receita caracterizada pelo suprimento de caixa feito pelos sócios à empresa só é ilidida pela comprovação da efetiva transferência de numerário do patrimônio daqueles para o da empresa, não sendo suficientes, para essa comprovação, a exibição de recibos emitidos pela empresa, o lançamento contábil de tais recibos e a demonstração de capacidade financeira dos sócios para suportar o suprimento.

CSRF/01-04.012, 19/08/2002, rel. Cândido Rodrigues Neuber OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO POR ACIONISTA MAJORITÁRIO. Nos casos de suprimento de numerário por acionista majoritário da empresa, a prova da origem dos recursos

alcança a fonte pela qual o supridor obteve os recursos oferecidos à companhia. OMISSÃO DE RECEITAS. Constituem omissão de receitas os valores supridos pelos sócios e empresas ligadas, quando o contribuinte não demonstra a efetividade do ingresso dos valores e o fato de que estes se originaram do patrimônio do supridor. OMISSÃO DE RECEITAS. Comprovado o lançamento à débito de caixa de cheques cuja compensação se deu em favor de pessoas estranhas aos pagamentos efetuados no mesmo dia e no mesmo valor, configura-se a omissão de receitas, não na forma presuntiva, mas na concreta, no valor do suprimento inexistente.

Acórdão 107-07612, 15/04/2004, rel. Octávio Campos Fischer IRPJ E OUTROS – OMISSÃO DE RECEITA – SUPRIMENTO DE CAIXA. Mesma orientação supra, lastreada em específica jurisprudência desse e. Conselho de Contribuintes, no sentido de que "A falta de comprovação pela autuada da efetividade do suprimento de caixa realizado por sócio, e de que ele dispunha, na mesma data, de recursos suficientes com a correspondente prova da origem admite a presunção de que os valores supridos têm origem em receitas omitidas do giro comercial da própria empresa" (Recurso Voluntário nº 117873, 5ª Câmara do 1º CC, Relator Ivo de Lima Barboza).

Acórdão 103-19322, 14/04/1998, rel. Edson Vianna de Brito IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTOS DE CAIXA - EMPRÉSTIMOS - Se, devidamente intimada, a contribuinte não logra comprovar com documentação hábil, coincidentes em datas e valores, a origem dos recursos utilizados na operações de empréstimos, é de se manter a tributação do valor da receita omitida, tendo em vista o disposto no art. 181 do RIR/80.

Acórdão 103-20564, 18/04/2001, rel. Mary Elbe Gomes Queiroz SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS - O suprimento de valores pelos sócios da pessoa jurídica sujeita-se à comprovação de requisitos essenciais, cumulativos e indissociáveis, no tocante à origem e à efetividade da respectiva entrega dos recursos, cujas operações deverão ser coincidentes em datas e valores. Caso o sujeito passivo não consiga comprovar a efetividade do suprimento configura-se a hipótese como a presunção legal juris tantum de omissão de receitas.

Acórdão 107-05598, 13/04/1999, Natanael Martins IRPJ - AUMENTO DE CAPITAL - COMPROVAÇÃO - Os suprimentos de caixa realizados por parte dos sócios da pessoa jurídica, destinados a aumento de capital, sem prova da boa origem e efetiva entrega dos mesmos, autoriza a presunção legal de omissão de receitas nos termos do disposto no artigo 181 do RIR/80."

Com efeito, não havendo a recorrente trazido aos autos a comprovação da origem externa dos suprimentos de caixa realizados pelos sócios em agosto de 1996, no total de R\$ 148.149,21, configura-se a hipótese como presunção de omissão de receitas não desconstituída pelo contribuinte, razão pela qual deve ser mantida a exigência.

Quanto aos lançamentos reflexos, CSLL, PIS e COFINS, decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a

mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Pelo exposto, voto no sentido da DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para afastar as exigências tributárias relativas aos meses de janeiro a julho de 1996.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2008.



ESTER MARQUES LINS DE SOUSA