



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0655753-19.1991.4.03.6100/SP
2007.03.99.001089-6/SP

D.E.

Publicado em 06/03/2019

RELATOR : Desembargador Federal MARCELO SARAIVA
 APELANTE : PAEZ DE LIMA CONSTRUÇOES COM/ E
 : EMPREENDIMENTOS LTDA
 ADVOGADO : SP023626 AGOSTINHO SARTIN e outro(a)
 APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
 ADVOGADO : SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF
 : VIANNA
 REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 21 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
 No. ORIG. : 91.06.55753-8 21 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. CPC/1973. OMISSÃO DE RECEITAS. MÚTUOS PACTUADOS COM OS SÓCIOS. VARIAÇÃO MONETÁRIA (OPERAÇÃO DE MÚTUOS ENTRE EMPRESAS INTERLIGADAS). EMPRESA MISTA. IRPJ. PIS. FINSOCIAL. IRF. CSLL. ART. 400, § 6º, DO RIR/1980.

I. A sentença recorrida foi proferida e publicada na vigência do CPC/1973 e, assim, devem ser observados os requisitos de admissibilidade no revogado *Codex*, bem como o entendimento jurisprudencial sobre estes, conforme estabelece o Enunciado Administrativo nº 2 do C. STJ.

II. Não comporta nova análise, por força de remessa oficial, a preliminar de falta de interesse processual da autora, arguida em contrarrazões, eis que analisada e decidida em despacho saneador (e não no bojo da sentença), não tendo sido interposto recurso pelas partes, encontrando-se preclusa a questão. Todavia, caso não seja esse o entendimento adotado, por se tratar de matéria de ordem pública, registro verificar existente o interesse processual, considerando a autuação lavrada pela ré, com a intimação da autora para fins de cobrança do débito tributário apontado, sendo direito o questionamento do crédito tributário no âmbito judicial.

III. Rejeitada a preliminar de nulidade da sentença, eis que devidamente fundamentada, tendo sido analisados todos os questionamentos deduzidos pelas partes. Sob outro aspecto, é cediço que o julgador não está adstrito a examinar, todas as normas legais ou argumentos trazidos pelas partes, bastando que decline fundamentos suficientes para lastrear sua decisão (RSTJ 151/229).

IV. No caso em concreto, é possível concluir pela configuração da omissão de receitas advinda dos mútuos firmados pela empresa autora com os seus sócios (suprimento de caixa), sendo devida a exigência do IRPJ e lançamentos tributários reflexos, uma vez que a autora/apelante não logrou comprovar, de forma inequívoca, a origem e a entrega das respectivas importâncias, não sendo suficiente a demonstração da capacidade econômica dos sócios e a existência de lançamento contábil efetuado unilateralmente pela empresa autora/apelante. Inteligência do art. 12, § 2º, do DL nº 1.598/1977. Precedentes desta Corte.

V. Cuida-se a rubrica de "adiantamento a fornecedores" de operação de mútuos firmados entre empresas interligadas, visto que a autora/apelante e a empresa P.L Prestações de Serviços S/C Ltda. tinham os mesmos sócios. Assim, a variação monetária proveniente de mútuo entre pessoas jurídicas interligadas, como na espécie, deveria ser reconhecida pelo mutuante (autora/apelante) para determinar o lucro real, nos termos do art. 21 do DL nº 2.065/1983, configurando-se, assim, fato gerador tributável. Nesse contexto, tendo a empresa autora omitido a declaração de receitas relativamente à

correção monetária advinda dos mútuos (conta "adiantamento a fornecedores"), legítima é a exigência do IRPJ e, por reflexo, os demais lançamentos tributários.

VI. O pedido alternativo (aplicação do art. 400, § 6º, do RIR/1980) de redução do percentual incidente sobre a receita omitida (de 100% para 50%) não constitui inovação da pretensão inicial, encontrando-se o pleito de nulidade parcial implícito na postulação mais ampla (nulidade integral), sem configurar afronta ao art. 293 do CPC/1973. De outro lado, a jurisprudência é pacífica quanto à aplicação do art. 400, § 6º, do RIR/1980, devendo ser reformada em parte a sentença, a fim de que seja considerado como base de cálculo do Imposto de Renda da empresa autora/apelante o valor equivalente a 50 % (cinquenta por cento) das receitas omitidas, e não a sua totalidade, com reflexo nos demais lançamentos tributários.

VII. A variação monetária, como na hipótese da conta "adiantamento a fornecedores", é de ser reconhecida para determinar o lucro real (art. 21 do DL nº 2.065/1983), configurando-se fato gerador tributável para fins do Imposto de Renda e, por consequência, reflete na exigência do PIS. Por seu turno, quanto à cobrança do PIS, é devida a observância quanto ao PIS do art. 6º, par. ún., da LC nº 7/1970 (semestralidade).

VIII. Constitui omissão de receita os valores oriundos da correção monetária da rubrica "adiantamento a fornecedores" e dos empréstimos pactuados com os sócios, sendo, portanto, legítima a exigibilidade do IRPJ (lançamento matriz) e, por consequência e reflexo, a cobrança de Imposto de Renda sobre os valores que deveriam ser retidos na Fonte.

IX. Tendo em conta no Contrato Social a possibilidade de a autora exercer atos de comércio, impossível considerá-la empresa exclusivamente prestadora de serviços, mais sim empresa mista, motivo pelo qual ela se encontrava sujeitativa ao FINSOCIAL desde a sua criação pelo DL nº 1.940/1982, e não apenas a partir da Lei nº 7.738/1989 (que instituiu o FINSOCIAL para as empresas prestadoras de serviços). Portanto, todos os fatos geradores remanescem incólumes, já observada a anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CR/1988), a merecer reforma a sentença, nesse aspecto, para afastar a nulidade dos lançamentos tributários de FINSOCIAL.

X. A CSLL, tal como instituída pela Lei nº 7.689/1988, por certo deve obedecer aos princípios constitucionais da irretroatividade (art. 150, III, "a", da CR/1988) e da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CR/1988). Consigno que o art. 8º da Lei nº 7.689/1988, o qual estabelecia "*A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31.12.1988*", foi declarado inconstitucional pelo E. STF (RE's 146.733 e 138.284). Dessa forma, considerando que o lançamento de CSLL diz respeito ao período de encerramento de 31.12.1988, é legítima a nulidade reconhecida na sentença, por não alcançar fatos pretéritos.

XI. Diante da sucumbência recíproca, a qual não se alterou no grau de recurso, mantém-se a sentença quanto à fixação dos ônus sucumbenciais, nos termos do art. 21, *caput*, do CPC/1973.

XII. Matéria preliminar rejeitada. Apelação da autora e remessa oficial parcialmente providas.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, rejeitar a matéria preliminar e, no mérito, dar parcial provimento à apelação da autora e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 07 de fevereiro de 2019.

MARCELO SARAIVA
Desembargador Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): MARCELO MESQUITA SARAIVA:10071

Nº de Série do Certificado: 7E6C6E9BBD25990F

Data e Hora: 20/02/2019 15:21:09

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0655753-19.1991.4.03.6100/SP

2007.03.99.001089-6/SP

RELATOR : Desembargador Federal MARCELO SARAIVA
APELANTE : PAEZ DE LIMA CONSTRUCOES COM/ E EMPREENDIMENTOS
LTDA
ADVOGADO : SP023626 AGOSTINHO SARTIN e outro(a)
APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000004 RAQUEL VIEIRA MENDES E LÍGIA SCAFF VIANNA
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 21 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG. : 91.06.55753-8 21 Vr SAO PAULO/SP

RELATÓRIO**O Excelentíssimo Senhor Desembargador Federal MARCELO SARAIVA (Relator):**

Trata-se de remessa oficial e recurso de apelação interposto pela empresa autora, PAEZ DE LIMA CONSTRUÇÕES COMÉRCIO E EMPREENDIMENTOS LTDA., em face da r. sentença acostada às fls. 592/605, proferida pelo MM. Juízo Federal da 21ª Vara Cível de São Paulo/SP, que julgou parcialmente procedente a Ação Anulatória de Débitos Fiscais.

A presente ação foi ajuizada contra a União Federal (Fazenda Nacional) objetivando a anulação de nove lançamentos tributários, apurados em Autos de Infração lavrados contra a autora (notificação em 22.04.1991). O lançamento matriz diz respeito a crédito de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, relativamente aos anos-base de 1.986, 1.987 e 1.988, decorrente da apuração de omissão de receitas pelos seguintes fatos: (a) não comprovação da origem e da entrega dos mútuos pactuados com os sócios, nos valores globalizados de Cr\$ 572,70 (1.986), Cr\$ 1.800,00 (1.987) e Cr\$ 82.543,00 (1.988); e (b) não reconhecimento na determinação do lucro real dos valores de correção monetária relativos a diversos empréstimos, sob a rubrica "adiantamento a fornecedores", firmados com a empresa P.L. Prestadora de Serviços S/C Ltda. (Interligada), nos valores de Cr\$ 7,38 (1.986), Cr\$ 888,94 (1.987) e Cr\$ 2.471,53 (1.988). Em consequência, foram apurados os seguintes lançamentos tributários: (a) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL do período encerrado no dia 31.12.1988; (b) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRF pela diferença de lucro real; (c) FINSOCIAL/Faturamento pela suposta omissão de receita de 1.988; (d) FINSOCIAL/IR devido, nos exercícios de 1.987 e 1.988; (e) PIS/Faturamento sobre a omissão de receita do ano-base de 1.988; e (f) PIS/Repique dos anos-base de 1.986 e 1.987; e (g) PIS/Dedução dos anos-base de 1.986, 1.987 e 1.988. E, por último, o lançamento relativo ao FINSOCIAL/Faturamento, por alegada falta de recolhimento no período de 04/1989 a 12/1990.

Na inicial, sustentou a autora, em suma, a carência de pressupostos de direito e validade dos lançamentos tributários, ao argumento de que a correção monetária da conta "adiantamento a fornecedores" não configura acréscimo patrimonial tributável (arts. 153, III, da CF e 43, 44 e 45 do CTN), bem como comprovados os mútuos pactuados com os sócios. Alegou, ainda, a inconstitucionalidade do FINSOCIAL em razão da sua revogação automática (art. 56 do ADCT); a ilegitimidade do FINSOCIAL e da CSLL no ano-base de 1.988, por afronta aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, aplicáveis às empresas prestadoras de serviços, como a autora; indevido o IRF porque não houve distribuição de lucro; e a ilegitimidade da exigência do PIS em virtude da inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.445/1988, que ampliava a base de cálculo para a receita bruta operacional, além da correção monetária não constituir faturamento. Juntou documentos de fls. 12/53.

Atribuído à causa o valor de Cr\$ 55.000.000,00, para junho/1991.

A União Federal ofertou contestação às fls. 58/61, alegando, em preliminar, a falta de interesse processual da autora, e, no mérito, a improcedência da ação.

Réplica às fls. 63/64.

O MM. Juízo de origem, por decisão de fl. 70, rejeitou a preliminar arguida em contestação, sob o fundamento da existência de interesse processual da autora na impugnação dos Autos de Infração, alegando matérias fáticas e jurídicas. Na ocasião, deferiu o pedido de prova pericial contábil formulado pela autora, nomeando perito judicial.

Laudo Pericial acostado às fls. 294/315, com documentos de fls. 316/460, e Laudo Pericial Complementar às fls. 560/572.

O MM. Juízo *a quo*, por sentença de fls. 592/605, proferida no dia 16.05.2005, julgou parcialmente procedente a ação, para anular os lançamentos do FINSOCIAL e da CSLL, por terem desrespeitado o princípio constitucional da anterioridade, mantendo-se as demais imposições. Fundamentou quanto ao lançamento de FINSOCIAL que, tratando-se a autora de empresa prestadora de serviço, a qual passou a se sujeitar ao tributo somente com o advento da Lei nº 7.738/1989, não alcançaria os fatos impositivos ocorridos em 31.12.1986 e 31.12.1987. Em relação ao lançamento de CSLL, considerou a irretroatividade da Lei nº 7.689/1988, instituidora da contribuição social, não alcançando o fato gerador ocorrido em 31.12.1988. Diante da sucumbência recíproca, determinou que cada parte arcasse com os honorários advocatícios de seus respectivos patronos, bem como fossem as despesas processuais repartidas igualmente. Ao final, submeteu a r. sentença ao duplo grau de jurisdição.

Opostos embargos de declaração pela autora (fls. 612/613), foram rejeitados (fls. 617/618).

Não conformada, a autora interpôs o recurso de apelação (fls. 622/642), no qual requer a reforma parcial da r. sentença. Alega, *como matéria preliminar*, a nulidade da r. sentença, por omissão atinente aos questionamentos acerca do PIS e do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRF). *No mérito*, sustenta: (a) a nulidade do Auto de Infração matriz (IRPJ), por violação ao artigo 400, § 6º, do RIR (Decreto nº 85.450/1980), impondo-se a redução do crédito tributário no excedente a 50% (cinquenta por cento) dos valores considerados omitidos no lucro real; (b) indevido o Imposto de Renda sobre os valores de correção monetária de "adiantamento a fornecedores", em face de não constituir acréscimo patrimonial tributável (arts. 153, III, da CF e 43 do CTN), além de não pactuada entre as partes e nem recebida pela autora à época do Auto de Infração; (c) demonstrado a origem distinta dos recursos dos sócios-gerentes das atividades da autora para os empréstimos pactuados, afastando a presunção de omissão de receitas quanto aos mútuos; (d) indevido o PIS/Faturamento sobre a correção monetária da conta "adiantamento a fornecedores", por não configurar faturamento, além de não ter sido observado o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/1970 (semestralidade); e (e) ilegítima a cobrança de IRF porque não houve distribuição de lucros quanto aos supostos fatos geradores (correção monetária e mútuos). Juntou documentos de fls. 644/655 (Embargos à Execução Fiscal).

A União Federal, em contrarrazões de fls. 664/667, pugna pelo desprovemento do recurso de apelação.

Subiram os autos a este Egrégio Tribunal, por força da remessa oficial e do recurso voluntário, recebido este em ambos os efeitos (fl. 661).

É o relatório.

VOTO

O Excelentíssimo Senhor Desembargador Federal MARCELO SARAIVA (Relator):

Trata-se de remessa oficial e recurso de apelação interposto pela empresa autora, PAEZ DE LIMA CONSTRUÇÕES COMÉRCIO E EMPREENDIMENTOS LTDA., em face da r. sentença acostada às fls. 592/605, proferida pelo MM. Juízo Federal da 21ª Vara Cível de São Paulo/SP, que julgou parcialmente procedente a Ação Anulatória de Débitos Fiscais.

Como relatado, a apelante teve contra si lavrado Auto de Infração (lançamento tributário matriz) para a exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, relativamente aos anos-base de 1.986, 1.987 e 1.988, decorrente da apuração de omissão de receitas pelos seguintes fatos: (a) não comprovação da origem e da entrega dos mútuos pactuados com os sócios, nos valores globalizados de Cr\$ 572,70 (1.986), Cr\$ 1.800,00 (1.987) e Cr\$ 82.543,00 (1.988); e (b) não reconhecimento na determinação do lucro real dos valores de correção monetária relativos a diversos empréstimos, sob a rubrica "adiantamento a fornecedores", firmados com a empresa P.L. Prestadora de Serviços S/C Ltda. (Interligada), nos valores de Cr\$ 7,38 (1.986), Cr\$ 888,94 (1.987) e Cr\$ 2.471,53 (1.988). Em consequência, foram apurados os seguintes lançamentos tributários: (a) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL do período encerrado no dia 31.12.1988; (b) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRF pela diferença de lucro real; (c) FINSOCIAL/Faturamento pela suposta omissão de receita de 1.988; (d) FINSOCIAL/IR devido, nos exercícios de 1.987 e 1.988; (e) PIS/Faturamento sobre a omissão de receita do ano-base de 1.988; e (f) PIS/Repique dos anos-base de 1.986 e 1.987; e (g) PIS/Dedução dos anos-base de 1.986, 1.987 e 1.988. E, por último, o lançamento relativo ao FINSOCIAL/Faturamento, por alegada falta de recolhimento no período de 04/1989 a 12/1990.

A autora, nas razões de apelação, sustenta, *como matéria preliminar*, a nulidade da r. sentença, por omissão atinente aos questionamentos acerca do PIS e do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRF). *No mérito*, sustenta: (a) a nulidade do Auto de Infração matriz (IRPJ), por violação ao artigo 400, § 6º, do Decreto nº 85.450/1980 (RIR); (b) indevido o Imposto de Renda sobre os valores de correção monetária de "adiantamento a fornecedores", em face de não constituir acréscimo patrimonial tributável (arts. 153, III, da CF e 43 do CTN), além de não pactuada entre as partes e nem recebida pela autora à época do Auto de Infração; (c) demonstrado a origem distinta dos recursos dos sócios-gerentes das atividades da autora para os empréstimos pactuados, afastando a presunção de omissão de receitas quanto aos mútuos; (d) indevido o PIS/Faturamento sobre a correção monetária da conta "adiantamento a fornecedores", por não configurar faturamento, além de não ter sido observado o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/1970 (semestralidade); e (e) ilegítima a cobrança de IRF porque não houve distribuição de lucros quanto aos supostos fatos geradores (correção monetária e mútuos). Juntou documentos de fls. 644/655 (Embargos à Execução Fiscal).

Feitas essas considerações, passo ao exame dos recursos voluntário e necessário.

De prêmio, assinalo que a r. sentença recorrida foi proferida e publicada na vigência do Código de Processo Civil de 1.973 (2005) e, assim, devem ser observados os requisitos de admissibilidade no revogado *Codex*, bem como o entendimento jurisprudencial sobre estes, conforme estabelece o Enunciado Administrativo nº 2 do Colendo Superior Tribunal de Justiça.

No tocante à preliminar de falta de interesse processual da autora, arguida pela ré com contrarrazões, foi analisada e decidida em despacho saneador (e não no bojo da r. sentença), não tendo sido interposto recurso pelas partes. Assim, não comporta nova análise por força da remessa oficial, encontrando-se preclusa a questão.

Todavia, caso não seja esse o entendimento adotado, por se tratar de matéria de ordem pública, registro verificar existente o interesse processual, considerando a autuação lavrada pela ré, com a intimação da autora para fins de cobrança do débito tributário apontado, sendo direito o questionamento do crédito tributário no âmbito judicial.

De outra parte, não procede a preliminar de nulidade da r. sentença, ao argumento de suposta omissão acerca dos questionamentos sobre o PIS e o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRF).

A r. sentença manteve a exigibilidade do Imposto de Renda com fundamento no reconhecimento do fato gerador quanto à correção monetária na conta "adiantamento a fornecedores" (considerada renda tributável), bem como pela omissão de receita advinda da não comprovação da efetiva entrega dos valores de mútuos pactuados entre os sócios e à autora (suprimento de caixa). No tocante ao PIS, entendeu o MM. Juízo pela inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.445/1988, mantendo, contudo, a exigência da exação com base na Lei Complementar nº 7/1970.

Destarte, a r. sentença guerreada encontra-se devidamente fundamentada, tendo sido analisados todos os questionamentos deduzidos pelas partes, inexistindo, assim, qualquer omissão.

Sob outro aspecto, é cediço que o julgador não está adstrito a examinar, um a um, todas as normas legais ou argumentos trazidos pelas partes, bastando que decline fundamentos suficientes para lastrear sua decisão (*RSTJ 151/229*).

No que diz respeito à exigência de IRPJ incidente sobre a operação de mútuos pactuados com os sócios-gerentes (lançamento matriz), com reflexo nos demais lançamentos tributários, em suas razões recursais, a autora/apelante afirma que restou demonstrada a origem distinta dos recursos financeiros dos sócios, afastando a presunção de omissão de receitas.

Segundo informa o Termo de Contestação não houve comprovação da origem e da entrega dos numerários relativos aos mútuos pactuados pela empresa autora com os seus sócios, a configurar omissão de receita. Confirma-se (fl. 44):

"A) Apesar de devidamente intimado em 10 de janeiro de 1.991 o contribuinte não comprovou, documentalmente, a origem, junto às pessoas físicas que efetuaram os mútuos relacionados na referida intimação, bem como, não comprovou a efetividade da entrega das respectivas importâncias, com coincidência de datas e valores, vez que, pela resposta, em 20 de janeiro de 1.991, a empresa tão somente relacionou os empréstimos, informando os destinos dos mesmos e as datas de devoluções."

A perícia judicial contábil (Laudos Pericial e Complementar às fls. 294/315 e 560/572, respectivamente), com base no confronto entre os rendimentos das Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física dos sócios com os valores de contabilidade da empresa autora, concluiu que os valores relativos aos créditos dos mútuos encontravam-se registrados nos Livros Mercantis e Contábeis da autora, a título de suprimento de caixa e aumento de capital, bem como que os sócios tinham auferido rendimentos (nos anos de 1.986, 1.987 e 1.988) suficientes para suportarem a cobertura dos valores repassados à empresa autora.

Sobre o tema, estabelece o Decreto-Lei nº 1.598/1977 (art. 12, § 2º), o qual disciplina o Imposto de Renda, que a existência de escrituração não desautoriza a presunção de omissão de receita, ressalvando ao contribuinte com a prova da sua improcedência:

Art. 12. (...)

(...)

§ 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.

Nessa linha de exegese, a jurisprudência é pacífica no sentido da necessidade de comprovação da origem e da entrega do numerário para a caracterização do empréstimo (mútuo), não bastando para tanto a simples existência de lançamentos contábeis, sem a documentação hábil a comprová-los, para elidir o indício de presunção da ocorrência de omissão de receita, cujo ônus cabe ao contribuinte.

Destaco precedentes desta Egrégia Corte:

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA E REFLEXOS. OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PRESUNÇÃO LEGAL. ARTS. 228 E 229, DECRETO Nº 1.041/94. LEGITIMIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. APELAÇÃO NÃO PROVIDA.

1. A apelante teve contra si lavrado auto de infração para exigência de imposto sobre a renda - pessoa jurídica (IRPJ), relativamente ao ano-calendário de 1999, em consequência de apuração de omissão de receitas decorrente de suprimentos de caixa efetuado por sócios, no montante de R\$ 62.000,00 (sessenta e dois mil reais), sem a devida comprovação de sua efetividade e da origem do numerário, nos termos do artigo 229 do RIR/1994. Em consequência, também foram lavrados auto de infração para exigência de PIS, COFINS e CSLL.

2. A ausência de comprovação de origem de recursos depositados em contas correntes bancárias, bem como da origem e da entrega dos suprimentos de caixa efetuados pelos sócios, autoriza a presunção da omissão de receitas operacionais, nos termos dos artigos 228 e 229 do RIR94, base da autuação.

3. A simples existência de lançamentos contábeis de suprimentos de numerários na conta caixa, sem a necessária documentação hábil a comprová-los, constitui o indício necessário para a presunção da ocorrência de omissão de receita, a teor do que prevê o artigo 229 do Decreto nº 1.041/94. A apresentação do contrato de mútuo em poder da empresa não se presta a comprovar a origem dos recursos e a efetiva entrega do numerário. O contribuinte deve se valer dos documentos necessários que atenda os dois aspectos, origem e efetividade da entrega dos recursos, de forma cumulativa e indissociável, não cabendo mera inferência de que o contrato de mútuo tenha sido cumprido. A apelante limita-se a alegar que as transações em dinheiro são legais. No entanto, em que pese verdadeira a assertiva, está a pessoa jurídica obrigada a manter a contabilidade em ordem, ou seja, os lançamentos contábeis devem estar amparados por documentação apta a comprovar a veracidade das operações escrituradas.

4. A perícia judicial contábil não apresenta qualquer fundamento de não ocorrência de omissão de receitas.

5. Para que fosse afastada a ocorrência de omissão de receita, deveria a apelante demonstrar, de forma inequívoca, a origem dos recursos supridos pelo sócio. Em outras palavras, seria necessário que ficasse evidenciado também de onde advieram os recursos utilizados pelos sócios para fornecimento do empréstimo à empresa. Em casos como o dos autos, a constatação da omissão de receita só é possível mediante a conjugação dos indícios que circundam o fato, não havendo, ordinariamente, prova direta da infração. Isso, contudo, não impede o reconhecimento da situação fática e a aplicação das sanções cabíveis pela autoridade administrativa.

6. Diante dos dados coligidos no âmbito administrativo e na presente ação, conclui-se que, efetivamente, houve o ingresso de receitas omitidas na escrituração da empresa.

7. Meras alegações, sem qualquer respaldo probatório, não se prestam para desnaturar as omissões de rendimentos apuradas na esfera administrativa. A regra inserta no art. 333, I e II, do CPC de 1973 é clara ao afirmar que incumbe ao autor provar o fato constitutivo de seu direito e, à parte contrária, o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

8. Apelação não provida.

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 1586250 - 0014662-06.2007.4.03.6110, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL ANTONIO CEDENHO, julgado em 10/11/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:25/11/2016)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IR. NULIDADE DA SENTENÇA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SUPOSTO EMPRÉSTIMO DE PESSOA JURÍDICA A SÓCIO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS A COMPROVAR O NEGÓCIO. OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO FISCAL MANTIDO.

Omissis

3. Houve autuação fiscal da apelante, após verificação fiscal em que foram apurados suprimentos de caixa a título de empréstimos efetuados pelo sócio, sem documentação idônea do efetivo ingresso de numerário nos valores de Cz\$ 733.538,00 do ano base de 1986 e de Cz\$ 13.300.000,00 no ano base de 1987, consistente em omissão de receita. A questão trata, portanto, de omissão incomprovada de caixa caracterizada pela falta de comprovação da efetivação de empréstimos alegadamente feitos em favor do sócio.

4. O simples lançamento contábil a débito de caixa e a crédito de conta dos sócios ou dirigente, nas respectivas contas, não elide a presunção de omissão de receitas. O lançamento contábil deve estar embasado em documentos sólidos e idôneos, coincidentes em data e valor. A simples capacidade financeira do supridor não é suficiente para elidir a presunção de omissão de receitas. A operação contábil deve estar acompanhada de documentos robustos que comprovem a origem dos recursos e sua efetiva entrada na empresa. Inteligência do artigo 181, do RIR/80.

5. Configurada omissão de receita, uma vez que a alegação de empréstimo da respectiva empresa não restou comprovada pelo apelante com documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores,

tampouco a devolução.

6. Preliminares afastadas. Apelação improvida.

(TRF 3ª Região, JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA D, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 938439 - 0029216-64.1993.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, julgado em 24/08/2011, e-DJF3 Judicial 1 DATA:09/09/2011 PÁGINA: 864)

AGRAVO DE INSTRUMENTO - TRIBUTÁRIO - OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO DE CAIXA DECORRENTE DE EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO DE SÓCIO DA EMPRESA AUTUADA - NECESSÁRIO COMPROVAR A ORIGEM DOS RECURSOS - RECEITA POSTERGADA - INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DEMAIS CONSECUTÓRIOS LEGAIS - DECRETO-LEI 1.598/77.

1. Na ausência de prova robusta acerca da origem do numerário oriundo do patrimônio particular de sócio, subsiste a presunção de omissão de receita em favor do Fisco (art. 181, do Decreto 85.450/80).

2. Não aproveitará à empresa autuada a demonstração da efetiva entrada da provisão em seu caixa se deixar de carrear aos autos elementos de prova capazes de justificar a origem externa dos recursos e, portanto, a veracidade da classificação constante de sua declaração de rendimentos.

3. No presente caso, embora haja registro contábil do suprimento de caixa havido a título de mútuo, bem como, o posterior resgate da quantia suprida mediante emissão de cheque nominal ao referido sócio, inexistem dados concretos acerca da efetiva origem dos recursos apresentados.

4. Há, desde a edição do Decreto-Lei nº 1.598, em 26.12.1977, previsão legal para o pagamento postergado do Imposto de Renda em caso de receita omitida dos registros contábeis no período de competência.

5. Os valores a qualquer título omitidos na declaração de IR apresentada no período de competência da ocorrência do fato impositivo devem, sim, ser oportunamente oferecidos ao Fisco, computando-se na apuração dos tributos incidentes, juros, correção monetária e demais consectários legais, a teor do disposto no § 7º, do artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77.

6. Agravo de instrumento provido.

(TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 394181 - 0000919-90.1992.4.03.6000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL MAIRAN MAIA, julgado em 27/09/2006, DJU DATA:17/11/2006 PÁGINA: 511)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. SUPRIMENTO DE CAIXA PELO SÓCIO. EMPRÉSTIMO DE TERCEIROS. INEXISTÊNCIA DE DOCUMENTOS HÁBEIS A COMPROVAR. OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA.

1. Para descaracterização da infração de omissão de receita tributável, o suprimento de caixa por meio de empréstimo de terceiro ou pelo sócio da empresa deve ser comprovado com documentos hábeis, inclusive, da efetiva entrega e origem dos valores e da capacidade financeira dos supridores.

2. No crédito tributário excutido, é devida a inclusão do encargo do Decreto-lei nº 1.025/69, para o custeio da cobrança da dívida ativa da União, que substitui, nos embargos do devedor, a condenação em verba honorária (Súmula 168/TFR), pelo que deve ser excluída a condenação em verba honorária.

3. A defesa genérica, que não articule e comprove objetivamente a violação aos critérios legais na apuração e consolidação do crédito tributário, é inidônea à desconstituição da presunção de liquidez e certeza do título executivo: artigo 3º da Lei nº 6.830/80.

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 63 - 0001760-24.1989.4.03.9999, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, julgado em 13/04/2005, DJU DATA:27/04/2005 PÁGINA: 251)

Assim, o contribuinte deve se valer de documentos aptos a demonstrar a origem e a efetividade da entrega dos recursos, de forma cumulativa e indissociável, encontrando-se os lançamentos contábeis amparados por documentação hábil a comprovar a veracidade das operações, não sendo suficiente a existência de registro contábil e a simples capacidade financeira do supridor para elidir a presunção de omissão das receitas.

Da análise detida da documentação acostada aos autos, verifica-se que a autora/apelante não apresentou na esfera administrativa, assim como no âmbito judicial, documento apto a comprovar os empréstimos pactuados com os seus sócios, nos anos de 1.986, 1.987 e 1.988, para suprimento do caixa. Consigno que, na esfera administrativa, conforme o Termo de Constatação (fls. 44/51), a autora/apelante se limitou a relacionar os empréstimos, informando os destinos dos mesmos e as datas de devoluções.

A mera apresentação dos contratos de mútuos em poder da empresa, assim como a simples existência de registro contábil e o fato dos sócios terem recursos suficientes, porém, sem a documentação apta a demonstrar a veracidade das operações, não se presta a comprovar, efetivamente, a origem e a entregas das respectivas importâncias. *In casu*, os contratos de mútuos juntados aos autos (fls. 162/182 e 191/215) sequer foram registrados em cartório.

Além disso, sequer consta das Declarações de Rendimentos dos sócios (fls. 84/89) que eram detentores de créditos referentes aos empréstimos concedidos, tendo a perícia judicial contábil apenas concluído que possuíam recursos financeiros suficientes para suportarem os mútuos. Aliás, nem se tem notícia, nos autos, de que as Declarações de Rendimentos dos sócios tenham sido apresentadas à fiscalização no intuito de afastar a autuação imposta.

A regra inserta no artigo 333, incisos I e II, do Código de Processo Civil de 1.973 (correspondência legislativa ao art. 373, I e II, do NCPC), então vigente, também é clara no sentido de incumbir ao autor provar o fato constitutivo de seu direito e, à parte contrária, o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Nesse diapasão, no caso em concreto, é possível concluir pela configuração da omissão de receitas advinda dos mútuos firmados pela empresa autora com os sócios (suprimento de caixa), sendo devida a exigência do IRPJ e dos lançamentos tributários reflexos, uma vez que a autora/apelante não logrou comprovar, de forma inequívoca, a origem e a entrega das respectivas importâncias, não sendo suficiente a demonstração da capacidade econômica dos sócios e a existência de lançamento contábil efetuado unilateralmente pela empresa autora/apelante.

No que tange à propugnada ilegalidade da exigência de IRPJ incidente sobre os valores de correção monetária da conta "adiantamento a fornecedores" (lançamento matriz), concedidos à empresa P.L. Prestadora de Serviços S/C Ltda., a autora/apelante assevera que não configura acréscimo patrimonial a permitir tal cobrança (arts. 153, III, da CF e 43 do CTN). Alega, ainda, que não restou pactuado entre as partes a correção monetária e tampouco havia sido recebida à época da lavratura do Auto de Infração.

Na espécie, cuida-se a rubrica de "adiantamento a fornecedores" de operação de mútuos firmados entre empresas interligadas, visto que a autora/apelante e a empresa P.L. Prestações de Serviços S/C Ltda. tinham os mesmos sócios, conforme informam o Termo de Constatação (fl. 45) e o Laudo Pericial (fl. 312), assim como se verifica dos documentos em nome da empresa mutuária acostados às fls. 216/229.

A respeito do assunto, preconiza o Decreto-Lei nº 2.065, de 26.10.1983, no seu artigo 21, *in verbis*:

Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.

Assim, a variação monetária proveniente de mútuo entre pessoas jurídicas interligadas, como na espécie, deveria ser reconhecida pelo mutuante (*in casu*, a autora/apelante) para determinar o lucro real, nos termos do artigo 21 do Decreto-Lei nº 2.065/1983, configurando-se, assim, fato gerador tributável.

Nessa senda, colaciono julgados desta Colenda Corte Regional:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IRPJ INCIDENTE SOBRE OPERAÇÃO DE MÚTUO ENTRE EMPRESAS COLIGADAS. OMISSÃO DE RECEITAS RELATIVAS À VARIAÇÃO MONETÁRIA. PERÍCIA CONTÁBIL. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO TÍTULO EXECUTIVO NÃO ILIDIDAS. DECISÃO MONOCRÁTICA QUE NEGOU SEGUIMENTO À APELAÇÃO DA EMBARGANTE. AGRAVO LEGAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1 - Os débitos consolidados na certidão de dívida ativa exequianda (CDA n. 80.2.92.002230-56) referem-se ao lançamento de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - IRPJ incidente sobre o lucro real, e multa, relativos aos períodos de apuração / ano base 04/85, 03/87, 03/88 e 07/88.

2 - Em suas razões apelativas, no tocante à ilegitimidade da exigência de IRPJ incidente sobre operação de mútuo, a embargante assevera que "celebrou com uma empresa coligada um contrato de mútuo sem cobrar qualquer encargo financeiro, tendo em vista tratar-se de um simples repasse operacional de recursos, sem fins lucrativos. Assim, a celebração desse negócio não gerou para a apelante a percepção de nenhuma renda e de nenhum provento. Consequentemente, não se caracterizou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária." (fls. 374/375).

3 - A exigência foi mantida em sede administrativa por ser o artigo 21 do Decreto-lei n. 2.065/83 norma válida e dotada de pressuposto de constitucionalidade (fls. 215/216).

4 - O perito judicial declarou que, havendo diversos créditos e débitos à empresa coligada, o mútuo restou caracterizado nas operações e, portanto, concluiu pela procedência do pleito da fiscalização (fl. 271).

5 - A ocorrência de mútuo à empresa coligada Destilaria Porto Velho S/A foi constatada pela fiscalização, nos termos do relatório do Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 150/152) - como "colocações de capital financeiro à disposição da empresa coligada, e que, conforme tratado pelo Parecer Normativo n. 17/84 deve ser consideradas mútuos e lhes reconhecido um rendimento de, no mínimo, igual à variação da correção monetária".

6 - Tendo a embargante omitido a declaração de receitas relativamente à variação monetária proveniente da operação de mútuo apurada, nos termos do artigo 21 do Decreto-lei n. 2.065/1983, a exigência é legítima, não havendo o que se falar em "imposição tributária sobre valores fictícios e imaginários" (fl. 374). Precedentes desta Corte.

7 - A alegação de ser indevida a observância do critério "pro rata tempore" na escrituração contábil de despesa financeira não prospera. A inobservância do critério de apuração "pro rata tempore" ocorreu no momento em que a empresa contabilizou em 28/12/1984, a título de conta resultado, valor referente a juros e despesas financeiras pagos em operação de desconto bancário com vencimento apenas em 18/02/1985 (fl. 151). A autoridade fiscal justificou o lançamento, argumentando que "parte dos referidos dispêndios tornaram-se dedutíveis apenas no período-base de 1985", incorrendo, a empresa, desta forma, na postergação do pagamento do imposto de renda conforme discriminado no Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fl. 151).

8 - A apelante, não logrou comprovar a ilegitimidade das exações exigidas no feito executivo.

9 - É cediço que, no prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas (artigo 16, §2º da Lei n. 6.830/80).

10 - Considerando que a certidão de dívida ativa do crédito tributário goza de presunção de certeza e liquidez (art. 204, CTN), ilididas somente mediante prova inequívoca a cargo do executado (artigo 3º, parágrafo único da Lei n. 6.830/80), razão não assiste à apelante. Precedentes desta Corte.

11 - Decisão monocrática que negou seguimento à apelação. Negado provimento ao agravo legal. (TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, ApReeNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 324548 - 0049494-24.1996.4.03.9999, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, julgado em 16/06/2011, e-DJF3 Judicial 1 DATA:27/06/2011 PÁGINA: 710)

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IRPJ, EXERCÍCIOS 1987/1989 - AUTUAÇÃO FISCAL RATIFICADA POR PERÍCIA CONSISTENTE - ÔNUS EMBARGANTE INATENDIDO - IMPROCEDÊNCIA AOS EMBARGOS

1. Em cena o art. 21 do DL 2.065/83, transcrito no primeiro parágrafo de fls. 247, este ordena que, nos negócios de mútuo travado entre empresas coligadas, deva o mutuante, para fins de lucro real, ao menos reconhecer o valor atinente a correção monetária do empréstimo, em plano contábil.

2. Com acerto flagra a r. sentença, a inicial e o documento a revelarem efetivamente incorporou a aqui apelante Campina LTDA à Cafeeira Gomes LTDA.

3. Destacados foram os excertos em que se formulou o r. trabalho pericial.

4. Consistentes, sólidos, os informes periciais em pauta, enquanto o contribuinte não logrou coligar ao feito elementos de convicção hábeis a desfazer / abalar a presunção de certeza e decorrente liquidez do crédito em pauta.

5. Diante de tema técnico e específico como o em pauta, no qual o próprio contribuinte não oferece suficiente discordância sobre a produção técnico-probatória realizada, então (assim o fosse) hábil a afastar as inconsistências fiscalmente levantadas, limpidamente incide no caso vertente a

compreensão administrativista fundamental, de que, se os atos administrativos são dotados, dentre outros, do atributo da presunção de legitimidade, esta restou ratificada.

6. Pacífico seja relativa ou juris tantum enfocada presunção de legitimidade, serve a lide em tela para revelar sua confirmação, uma vez que a análise do expert envolvido culminou com a cabal conclusão da ocorrência das máculas inicialmente apontadas pela Fiscalização, assim se corroborando aquela ilação de legitimidade ao agir estatal aqui hostilizado.

7. Limpidamente confirmada a presunção de certeza e liquidez da dívida em questão, consoante parágrafo único do art. 204, CTN, configurada a constatada omissão de receita por credor saldo de caixa, em sede de receita da empresa a uma sua coligada.

8. Improvimento à apelação, acertada a r. sentença inclusive em plano sucumbencial.

(TRF 3ª Região, TURMA SUPLEMENTAR DA SEGUNDA SEÇÃO, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 453097 - 0003252-02.1999.4.03.9999, Rel. JUIZ CONVOCADO SILVA NETO, julgado em 21/08/2008, DJF3 DATA:03/09/2008)

Registro, por oportuno, que os Laudos Pericial e Complementar (fls. 294/315 e 560/572, respectivamente), foram conclusivos no sentido de que não foi apurado qualquer registro na contabilidade da empresa autora a título de correção monetária proveniente da conta "adiantamento a fornecedores", relativamente à empresa P.L. Prestadora de Serviços S/C Ltda. (Interligada), bem como se encontravam corretos os valores de correção monetária constantes do Auto de Infração.

Nesse contexto, tendo a empresa autora omitido a declaração de receitas relativamente à correção monetária advinda dos mútuos (conta "adiantamento a fornecedores") à empresa interligada P.L. Prestações de Serviços S/C Ltda., legítima é a exigência do IRPJ e, por reflexo, os demais lançamentos tributários.

A autora/apelante sustenta também a nulidade do Auto de Infração matriz (IRPJ), por violação ao artigo 400, § 6º, do RIR (Decreto nº 85.450/1980), impondo-se a redução do crédito tributário no excedente a 50% (cinquenta por cento) dos valores considerados omitidos no lucro real.

A regra inserta no artigo 400, § 6º, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto nº 85.450/1980) estabelece que, nos casos de omissão de receita, para efeito do Imposto de Renda, o lucro líquido deverá ser considerado como 50% (cinquenta por cento) dos valores não declarados.

Porém, antes de adentrar no exame de tal questão, é imperioso assinalar que o pedido alternativo (aplicação do art. 400, § 6º, do RIR/1980) de redução do percentual incidente sobre a receita omitida (de 100% para 50%) não foi objeto de inconformismo na petição inicial da autora/apelante.

Contudo, temos que a autora/apelante requereu, na peça vestibular, a anulação integral dos Autos de Infração e, por conseguinte, no meu entender, a redução do percentual incidente sobre a receita omitida, formulada em grau de recurso, não constitui inovação da pretensão inicial, encontrando-se o pleito de nulidade parcial implícito na postulação mais ampla (nulidade integral), de molde a não configurar afronta ao artigo 293 do Código de Processo Civil de 1973.

Ademais, não se deve olvidar que o juiz poderá conceder providência menos ampla que entenda cabível, sob o axioma *qui potest maius, potest et minus* (quem pode o mais, pode também o menos), sem incorrer em violação à *litis contestatio*.

Dessa maneira, considero não haver óbice à apreciação do pleito alternativo, o que passo a fazer.

A jurisprudência é pacífica quanto à aplicação do disposto no artigo 400, § 6º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1980), determinando que, verificada a ocorrência de omissão de receita pela pessoa jurídica, deverá ser considerado como base para fins de incidência do Imposto de Renda o valor equivalente a 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, e não a totalidade de tais valores (100%).

Nessa esteira, destaco precedentes do Colendo Superior Tribunal de Justiça e desta Corte Regional:

Do Colendo Superior Tribunal de Justiça

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA JURÍDICA. OMISSÃO DE RECEITA. ART. 400, § 6º, DO RIR/80. SUPOSTA AFRONTA A SÚMULA. INVIABILIDADE. JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TRD. LEIS 8.177/91 E 8.218/91. POSSIBILIDADE.

1. Nos casos de omissão de receita, para efeito de Imposto de Renda, o lucro líquido deverá ser considerado como 50% dos valores não declarados. Precedentes.

2. A indicada violação de Súmula deste Tribunal não enseja recurso especial, pois esta não se enquadra no conceito de lei previsto no artigo 105, III, "a", da Constituição Federal.

3. É legítima a utilização da TRD como juros de mora, a partir do mês de fevereiro de 1991, por não infringir os princípios constitucionais da irretroatividade, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido. Inteligência do art. 9º da Lei 8.177/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei 8.218/91. Precedentes.

4. Recurso especial conhecido em parte e provido em parte.

(REsp 628.184/AL, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/12/2006, DJ 01/02/2007, p. 446)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE RECEITA. ART. 400, § 6º, DO RIR/80. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA N. 284 DO STF.

1. Verificando a ocorrência de omissão de receita pela pessoa jurídica, deve a autoridade fiscal considerar como base de cálculo para fins de incidência do imposto de renda o valor relativo a 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, conforme estabelecido no art. 400, § 6º do RIR/80.

2. Não se admite recurso especial quando a deficiência na sua fundamentação não permite a compreensão da controvérsia (Súmula n. 284/STF).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(REsp 328.762/PR, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2006, DJ 25/04/2006, p. 103)

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA "A" - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - OMISSÃO DE RECEITA - ARTIGO 400, § 6º, DO RIR (DECRETO 85.850/80).

Este egrégio Sodalício, na linha do que já vinha sendo decidido pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, firmou no sentido de que, "havendo omissão de receita, para efeito de imposto de renda, será considerado lucro líquido o correspondente a 50% dos valores omitidos" (REsp 159.913/PE, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, DJU 27.03.2000). Precedentes: REsp 639.057/MG, Rel. Ministro José Delgado, DJU 13.09.2004; AgRg no REsp 417084 / SC, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJU 14.06.2004, e REsp 164.103/SE; Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, DJU 11.03.2002.

Recurso especial improvido.

(REsp 523.604/SE, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/12/2004, DJ 02/05/2005, p. 277)

Desta Colenda Corte Regional

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. ARTIGO 400, § 6.º DO RIR/94. OMISSÃO DE RECEITA. LUCRO LÍQUIDO CORRESPONDENTE A 50% DOS VALORES OMITIDOS. IMPOSSIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO OU EMENDA DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA APÓS A PROLAÇÃO DA SENTENÇA. NULIDADE DA CDA. POSIÇÃO DO COLENDO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. O Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, ao interpretar o artigo 400, § 6.º do RIR/94, entendeu que em "havendo omissão de receita, para efeito de imposto de renda, será considerado lucro líquido o correspondente a 50% dos valores omitidos" e não a totalidade da omissão apurada pela fiscalização (RESP 383344, Relator Ministro José Delgado, DJ 18/3/2002, p. 190).

2. Segundo entendimento também consolidado do Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, "a substituição ou emenda da Certidão de Dívida Ativa é uma faculdade conferida à Fazenda Pública, em observância ao princípio da economia processual. Tal procedimento, contudo, é permitido até a prolação da sentença, consoante dispõe o § 8º do art. 2º da Lei nº 6.830/80"; daí, não procedente a correção da CDA, antes da sentença, deve ser declarada a sua nulidade.

3. Remessa oficial a que se nega provimento.

(TRF 3ª Região, JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA C, REO - REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL - 531208 - 0089096-17.1999.4.03.9999, Rel. JUIZ CONVOCADO WILSON ZAUHY, julgado em 22/10/2010, e-DJF3 Judicial 1 DATA:16/11/2010 PÁGINA: 399)

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IRPJ- OMISSÃO DE RECEITAS NA PESSOA JURÍDICA - REFLEXO NA PESSOA FÍSICA - ÔNUS CONTRIBUINTE DE PROVAV INATENDIDO -

50% DOS VALORES OMITIDOS É QUE BASE AO LUCRO LÍQUIDO, ARTIGO 400, § 6º, RIR/80 - PARCIAL PROCEDÊNCIA AOS EMBARGOS.

Omissis

7. Na origem a autuação fiscal, a flagrar omissão, efetivamente assiste razão ao polo contribuinte quanto à prevalência do comando estabelecido pelo § 6º, do artigo 8º, Decreto-Lei 1.648/78 (§ 6º do artigo 400, RIR/80), a assim fixar incidência do apuratório (em sede de lucro líquido) sobre cinquenta por cento dos valores omitidos, inoponível, ante a especialidade em tela, o (amiúde) cotejado artigo 181, do mesmo Regulamento. Precedentes.

8. Neste passo a ser reformada a autuação, para que a base de incidência passe a ser a ora fixada, por de rigor, com efeito, assim no mais igualmente atendida a estrita legalidade, o que, por decorrência, a ensejar o prosseguimento executivo sobre a metade da base do IRPJ em questão, a não inviabilizar a liquidez da presente CDA, com efeito.

9. Parcial procedência sob tal ângulo, sucumbentes ambos os polos em proporção, cada qual a responder por seu patrono.

10. Parcial provimento à apelação contribuinte. Improvimento à apelação fazendária. Parcial procedência aos embargos.

(TRF 3ª Região, TURMA SUPLEMENTAR DA SEGUNDA SEÇÃO, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 320958 - 0043040-28.1996.4.03.9999, Rel. JUIZ CONVOCADO SILVA NETO, julgado em 10/07/2008, DJF3 DATA:24/07/2008)

Nesse passo, é de se reformar em parte a r. sentença, para determinar a aplicação do disposto no artigo 400, § 6º, do RIR/1980, a fim de que seja considerado como base de cálculo do Imposto de Renda da empresa autora/apelante o valor equivalente a 50 % (cinquenta por cento) das receitas omitidas, e não a sua totalidade, com reflexo nos demais lançamentos tributários.

Quanto à alegada inexigibilidade do PIS/Faturamento, aduz a autora/apelante que a correção monetária da conta "adiantamento a fornecedores" não configura faturamento a autorizar a cobrança da exação, bem como sustenta a inobservância do disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/1970 (semestralidade).

Nos termos da fundamentação já deduzida neste voto, a variação monetária proveniente de mútuo entre pessoas jurídicas interligadas, como na hipótese da conta "adiantamento a fornecedores", é de ser reconhecida para determinar o lucro real, nos termos do artigo 21 do Decreto-Lei nº 2.065/1983, configurando-se fato gerador tributável para fins do Imposto de Renda. Desse modo, por consequência, a correção monetária em questão reflete na exigência do PIS.

De outro lado, a r. sentença combatida afastou a exigibilidade do PIS com fulcro no Decreto-Lei nº 2.445/1988, mantendo-a, todavia, na forma disciplinada na Lei Complementar nº 7/1970, o que se coaduna com a orientação firmada no Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Confiram-se os arestos abaixo:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS: ILEGALIDADE DOS DECRETOS-LEIS N°S 2.445 E 2.449, DE 1988. VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N° 7/70. CONTINUIDADE DA COBRANÇA DA EXAÇÃO. 1. A contribuição para o PIS, na forma estabelecida pela Lei Complementar nº 7/70, foi recepcionada pela nova ordem constitucional, sendo que o preceito consagrado no art. 239 do Texto Fundamental condicionou à disciplina de lei futura apenas os termos em que a arrecadação dela decorrente seria utilizada no financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono instituído por seu § 3º, e não a continuidade da cobrança da exação. 2. Embargos da União Federal recebidos. 3. Embargos da empresa rejeitados.

(RE 214229 ED, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 13/02/1998, DJ 17-04-1998 PP-00013 EMENT VOL-01906-07 PP-01439)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OBSCURIDADE NO ARESTO QUE ENTENDEU PELA LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO PIS NO "QUANTUM" E NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEI COMPLEMENTAR

7/70. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS N°S 2.445 E 2.449/88. ÔNUS DA SUCUMBÊNCIA. FIXAÇÃO. 1. Legítima a cobrança do PIS na forma disciplinada pela Lei Complementar 07/70, vez que inconstitucionais os Decretos-Leis n°s 2.445 e 2.449/88, por violação ao princípio da hierarquia das leis. 2. Ônus da sucumbência. Fixação. Tendo sido a recorrente vencida e vencedora, o ônus da sucumbência há de ser proporcionalmente compensado e distribuído entre as partes. Embargos de declaração recebidos. (RE 181165 ED-ED, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 02/04/1996, DJ 19-12-1996 PP-51784 EMENT VOL-01855-07 PP-01382)

Por seu turno, o Colendo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.127.71/SP, sob à sistemática dos recursos repetitivos (Tema 412), firmou orientação no sentido de que "O art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 7/70 não se refere ao prazo para recolhimento do PIS, mas à base de cálculo do tributo, que, sob o regime da mencionada norma, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador". Desse modo, é devida a observância da semestralidade na cobrança do PIS (art. 6º, par. ún., da LC nº 7/1970), conforme reclamado no recurso de apelação da autora.

Confira-se o ementário:

TRIBUTÁRIO. PIS. SEMESTRALIDADE. ART. 6º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LC 7/70. NORMA QUE SE REFERE À BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. O art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 7/70 não se refere ao prazo para recolhimento do PIS, mas à base de cálculo do tributo, que, sob o regime da mencionada norma, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

2. Recurso Especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art.

543-C do CPC e do art. 8º da Resolução STJ 8/2008.

(REsp 1127713/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 13/09/2010)

A r. sentença, muito embora tenha determinado a cobrança do PIS com base na Lei Complementar nº 7/1970 (afastando o DL n/ 2.445/1988), não se pronunciou quanto à semestralidade e tampouco constou do seu dispositivo, limitando-se a dar parcial procedência a ação, apenas para anular os lançamentos do FINSOCIAL e da CSLL.

Por conseguinte, é de rigor o provimento do recurso de apelação da autora para determinar, quanto à cobrança do PIS, a observância do artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/1970 (semestralidade).

Nas razões recursais, a autora/apelante sustenta, ainda, ilegítima a cobrança de Imposto de Renda na Fonte, ao argumento de que não houve distribuição de lucros quanto aos supostos fatos geradores (omissão de receitas advinda da correção monetária da conta "adiantamento a fornecedores" e dos mútuos pactuados com os sócios).

Porém, não prospera o inconformismo da autora/apelante.

Conforme amplamente debatido e examinado neste voto, constitui omissão de receita pela autora/apelante os valores oriundos da correção monetária da rubrica "adiantamento a fornecedores" (mútuos firmados entre empresas interligadas) e dos empréstimos pactuados com os sócios, sendo, portanto, legítima a exigibilidade do IRPJ (lançamento matriz) e, por consequência e reflexo, a cobrança de Imposto de Renda sobre os valores que deveriam ser retidos na Fonte.

De seu turno, por força da remessa oficial, adentro no exame da nulidade dos lançamentos tributários do FINSOCIAL e da CSLL, tal como reconhecida na r. sentença.

Quanto ao FINSOCIAL, a r. sentença reconheceu a nulidade do lançamento em questão, sob o fundamento de cuidar a autora de empresa prestadora de serviço, sujeitando-se, assim, a exação

somente a partir do advento da Lei nº 7.738/1989, devendo, ainda, ser observada a anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CR/1989). Nesse contexto, entendeu não alcançados os fatos geradores, os quais teriam ocorridos em 31.12.1986 e 31.12.1987.

Todavia, muito embora a autora afirme se tratar de empresa prestadora de serviços, verifica-se do Contrato Social que o objeto social diz respeito à *"construção civil, a prestação de serviços de engenharia civil, inclusive a que se refere a portos, rios, canais e aeroportos, bem como o comércio de mercadorias, podendo ainda se estender a incorporações de construções, e a todas e quaisquer atividades conexas e correlatas, que não dependerem de autorização governamental específica, como também a participação em outras sociedades como quotistas ou acionistas"* (Cláusula segunda).

Deveras, tendo em conta no Contrato Social a possibilidade de a autora exercer atos de comércio ("comércio de mercadorias"), impossível considerá-la empresa exclusivamente prestadora de serviços, mais sim empresa mista, motivo pelo qual ela se encontrava sujeita ao FINSOCIAL desde a sua criação pelo Decreto-Lei nº 1.940/1982, e não apenas a partir da Lei nº 7.738/1989 (que instituiu o FINSOCIAL para as empresas prestadoras de serviços).

In casu, são fatos geradores imponíveis de FINSOCIAL: (a) decorrentes do lançamento matriz, ocorridos no ano-base de 1.988 (FINSOCIAL/Faturamento - Auto de Infração de fl. 27) e nos exercícios de 1.987 e 1.988 (FINSOCIAL/IR devido - Auto de Infração de fl. 30); e (b) exigidos em virtude do não recolhimento da exação no período de 04/1989 a 12/1990 (FINSOCIAL/Faturamento - Auto de Infração de fls. 39/41).

Portanto, não se tratando a autora de empresa exclusivamente prestadora de serviços (mas sim de empresa mista), todos os fatos geradores imponíveis em apreço remanescem incólumes, já observada a anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CR/1988), a merecer reforma a r. sentença, nesse aspecto, para afastar a nulidade dos lançamentos tributário de FINSOCIAL.

Respeitadamente à CSLL, tal como instituída pela Lei nº 7.689, de 15.12.1988, por certo deve obedecer aos princípios constitucionais da irretroatividade (art. 150, III, "a", da CR/1988) e da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CR/1988). Consigno que o artigo 8º da Lei nº 7.689/1988, o qual estabelecia *"A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31.12.1988"*, foi declarado inconstitucional pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (RE's 146.733 e 138.284).

A propósito, trago aresto da Suprema Corte:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDO SOCIAL DE EMERGÊNCIA. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 10/1996. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. A destinação da arrecadação integra a norma tributária impositiva de uma contribuição, exceto se a desvinculação com relação ao fim originalmente previsto provém da própria Constituição Federal. A vinculação não assume, portanto, caráter de cláusula pétrea (RE 537610, Rel. Min. Cezar Peluso). O fato da arrecadação da CSLL ter sido destinada ao custeio de um fundo, por força de determinação constitucional transitória, não fez com que o tributo fosse convertido em imposto. Reconhecido o dever de observância ao princípio da anterioridade mitigada, não há que se falar, na hipótese, de incidência sobre fatos geradores pretéritos. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 805477 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014)

Dessa forma, considerando que o lançamento de CSLL diz respeito ao período de encerramento de 31.12.1988, é legítima a nulidade reconhecida na r. sentença, por não alcançar fatos pretéritos.

Por derradeiro, considerada a sucumbência recíproca, a qual não se alterou no grau de recurso, mantém-se a r. sentença quanto à fixação dos ônus sucumbenciais, nos termos do artigo 21, *caput*, do Código de Processo Civil de 1.973.

Isto posto, **rejeito** a matéria preliminar e, no mérito, **dou parcial provimento** à apelação da autora para determinar a aplicação do artigo 400, § 6º, do RIR/1980, a fim de que seja considerado como base de cálculo do Imposto de Renda o valor equivalente a 50% (cinquenta por cento) das receitas omitidas, com reflexo nos demais lançamentos tributários, e, ainda, determinar, quanto à cobrança do PIS, a observância do artigo 6ª, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/1970 (semestralidade), e **dou parcial provimento** à remessa oficial para afastar a nulidade dos lançamentos tributários de FINSOCIAL, nos termos da fundamentação acima.

É o voto.

MARCELO SARAIVA
Desembargador Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): MARCELO MESQUITA SARAIVA:10071

Nº de Série do Certificado: 7E6C6E9BBD25990F

Data e Hora: 20/02/2019 15:21:06
