



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10880.008010/97-85
Recurso nº : 120.497
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1994 e 1993
Recorrente : DIANA COSMÉTICOS LTDA
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO - SP
Sessão de : 12 de abril de 2000
Acórdão nº : 103-20.274

IRPJ – SUPRIMENTOS 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 entrega dos recursos, que deverão ser coincidentes em datas e valores. Não satisfaz como prova hábil, a fim de elidir a imputação, a simples apresentação de argumentos desacompanhados de provas documentais.

PASSIVO FICTÍCIO – Configura-se como presunção legal relativa, capitulada como omissão de receita, a constatação de operação fictícia revelada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas, cuja imputação não seja elidida pelo sujeito passivo.

PROCESSOS REFLEXOS – PIS – FINSOCIAL/FATURAMENTO - COFINS – IRF – CSLL - Respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo principal será aplicada aos processos tidos como decorrentes, face a íntima relação de causa e efeito.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
DIANA COSMÉTICOS LTDA,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **REJEITAR** a preliminar suscitada e, no mérito, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ MATA
RELATORA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

FORMALIZADO EM: 11 MAI 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR, SILVIO GOMES CARDOZO E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long tail, positioned to the right of the text.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274
Recurso nº : 120.497
Recorrente : DIANA COSMÉTICOS LTDA

RELATÓRIO

DIANA COSMÉTICOS LTDA empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, às fls. 467/473, de decisão proferida, às fls. 455/462, pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que julgou procedentes, o lançamento objeto do Auto de Infração, às fls. 391, contra ela lavrado, com ciência na data de 11/03/1997, relativo à exigência do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, e autuação reflexas para o PIS, às fls. 400, FINSOCIAL/FATURAMENTO, às fls. 408, a COFINS, às fls. 413, o Imposto sobre Renda Fonte - ILL, às fls. 420, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, às fls. 428. Saliente-se que, na autuação para o IRPJ também foi incluída a exigência de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, consoante demonstrativo de fls. 399.

Consoante o Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 392 e o Termo de Verificação Fiscal de fls. 384/390 do processo, o citado lançamento é decorrente de procedimento fiscal através do qual a autoridade administrativa apurou irregularidade relativa à omissão de receitas decorrente de suprimento de numerário e passivo fictício. Enquadramento legal: arts. 157, e seu § 1º; 179; 180; 181 e 387, II do RIR/1980; e artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992.

Em sua impugnação, na data de 10/04/1997, às fls. 438/443, a defesa requereu o cancelamento dos autos de infração, arguindo, sinteticamente:

1. Preliminarmente, argüi a nulidade da autuação, suscitando ofensa aos princípios da tipicidade e da verdade material, por entender que o ordenamento jurídico, como sistema pressupõe unidade e coerência, uma vez que, segundo a defesa, no presente caso inexistente a vinculação legal exigida para a formalização do crédito tributário que coincida com o fato ocorrido. Para a impugnante, o fato imponible somente existiria se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

fosse o caso de saldo credor de caixa, como afirmado pela própria autoridade fiscal, na página 3 do Termo de Verificação Fiscal;

2. No mérito, alega que existe uma grave erro que deixa sem base a autuação, pois, ainda que se considerasse existente o saldo credor de caixa ele não foi objeto de tributação, uma vez que foram autuados os lançamentos e não o saldo credor. Segundo a contribuinte trata-se de autêntico hibridismo, haja vista que à norma legal autorizadora de presunção de omissão de receita adaptou-se um outro suporte econômico – o simples lançamento a crédito e não o saldo credor como quer a lei, art. 180, o que se constitui em uma inovação jurídica. Ressaltando, ainda, que foram considerados todos os lançamentos a crédito sem considerar os lançamentos a débito, o que resulta em superdimensionar a base tributável, pois todos os lançamentos a débito constituem origem para os posteriores lançamentos a crédito;
3. *Ad argumentandum tantum*, a defesa aduz que o artigo 181 do RIR/1980, encerra dois comandos, no sentido de haver duas fases, uma provar a omissão de receita e a outra arbitrar, e na autuação transparece que faltou a primeira fase;
4. Acrescenta, ainda, a impugnante que se não foi considerada como improcedente a autuação, no caso, teria ocorrido simplesmente postergação do imposto e só poderiam ser cobrados os acréscimos legais, pois olhada a situação de caixa da empresa deve ser considerado que ao final do período de um ano o movimento de empréstimos e devoluções não teve qualquer efeito sobre a situação de disponibilidades da mesma, já que no final do período o saldo foi zero, não havendo o que tributar. Salieta que se a empresa apura o imposto de renda anual, a movimentação de empréstimos não teve nenhum efeito sobre a apuração do lucro tributável;
5. Quanto à autuação do passivo fictício, alega que as provas a serem posteriormente juntadas pela defesa fornecerão elementos suficientes a demonstrar a improcedência da autuação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

Através da Decisão DRJ/SPO nº 023441/98-11.5110, a autoridade administrativa julgadora de primeira instância julgou procedentes os Autos de Infração objetos do presente processo, cuja respectiva ementa transcreve-se a seguir:

"IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO
– O suprimento de numerário, a título de empréstimo, feito pelos sócios à empresa, sem comprovação mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores, é presunção *juris tantum* de omissão de receita, devendo, como tal, ser submetido a tributação.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – PASSIVO FICTÍCIO – A não comprovação da emissão dos cheques nas datas da baixa dos títulos de fornecedores e da posterior compensação destes cheques, leva a presunção de que os valores constantes da conta "cheques a compensar" referem-se a obrigações já liquidadas mantidas no passivo, caracterizando assim, omissão de receita."

De acordo com a motivação da R. Decisão da instância a *quo*, a autoridade julgadora administrativa observou que, no tocante à autuação reflexa para o ILL, deixou de efetuar qualquer análise acerca da distribuição, ou não, de lucros, uma vez que nos autos não consta o contrato social da contribuinte. Igualmente, em relação à exigência da multa por atraso na entrega da declaração, a autoridade julgadora manteve a respectiva exigência, com base no argumento de que a mesma não foi objeto de contestação.

Às fls. 466, foi juntado o Aviso de Recebimento (AR), no qual consta a data de ciência da decisão a *quo* em 19/05/1999.

Mediante a apresentação da petição de fls. 467/473, a contribuinte, na data de 17/06/1999, apresentou recurso voluntário a esse Conselho de Contribuintes, ratificando os termos da impugnação já apresentada perante a autoridade julgadora de primeira instância, solicitando o cancelamento das exigências objetos de autuação, e acrescentando argumentos contra a exigência dos juros de mora, argüindo que a Constituição Federal, no seu artigo 192, § 3º, limita a cobrança de juros acima do percent-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

tual de 12%, bem como que a TR, a TRD e a SELIC têm natureza remuneratória de capital e sua aplicação aos tributos vencidos ofende os conceitos econômico e jurídico de juros, traduzindo-se em ofensa ao artigo 161 do CTN e artigo 192, § 3º da Constituição Federa.

Por meio de liminar concedida pelo Exmo. Dr. Juiz da 24ª Vara da Justiça Federal de Juiz de São Paulo - SP, consoante informação de fls. 474, foi deferida liminar em mandado de segurança, favorável à recorrente, determinando que o recurso administrativo fosse recebido independentemente de qualquer depósito.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA, Relatora

Após a análise minuciosa dos elementos do processo, tomo conhecimento do recurso voluntário interposto pela interessada, por tempestivo, e em obediência à liminar concedida pelo Exmo. Dr. Juiz da 24ª Vara da Justiça Federal de Juiz de São Paulo – SP.

Da análise minuciosa dos elementos que compõem o processo em confronto com os argumentos do recurso voluntário e a legislação que rege a espécie, constata-se que o litígio ora em questão diz respeito à autuação das infrações capituladas como suprimimento de numerário e passivo fictício.

O cerne da discussão, entretanto, está diretamente vinculado à materialidade da ocorrência dos fatos apontados como infração no lançamento tributário, sua respectiva subsunção às hipóteses de incidências previstas na lei e aos elementos probatórios.

Vale ressaltar, todavia, que a recorrente, apesar de a matéria autuada ser relativa a presunções legais *juris tantum*, não logrou carrear ao processo, quer em fase de impugnação à primeira instância quer em fase de recurso perante a instância *ad quem*, quaisquer provas que pudessem elidir a imputação, desperdiçando, assim, a oportunidade de produzir provas em seu favor.

Da leitura da peça recursal, constata-se que os argumentos apresentados têm efeito meramente protelatório e não laboram em favor da contribuinte, os quais a seguir passa-se a examinar em respeito ao contraditório e à ampla defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

Tendo em vista que as alegações de mérito apresentadas pela recorrente confundem-se com as preliminares também suscitadas, sem qualquer prejuízo à motivação e fundamentação do presente voto, far-se-á uma análise conjunta e detalhada de todas as razões da contribuinte.

Trata a hipótese de autuação de fatos capitulados como presunções legais tidas como relativas, uma vez que a ordem jurídica brasileira não abriga qualquer hipótese de acusação de prática de infração tributária em que não se dê a oportunidade para o sujeito passivo manifestar-se e produzir prova em contrário.

Acerca das presunções legais, já tivemos oportunidade de nos manifestarmos, expondo o seguinte pensamento:

***Tributação por meio de presunções legais.**

Como forma de coibir a prática de determinadas infrações, a própria lei fiscal criou, expressamente, a figura das chamadas presunções legais (*ex legis*), pelas quais estabeleceu procedimentos que, uma vez adotados pela pessoa jurídica, ensejam a possibilidade de se supor a ocorrência de irregularidade fiscal. A presunção legal consiste no pressuposto de se ter como verdadeiro um fato duvidoso ou provável a que a lei atribui o caráter de infração, a qual se considera configurada com a prática da operação ou transação descrita na norma legal.

....

As presunções legais podem ser:

....

2) *Relativas – juris tantum*: o fato descrito na lei dispensa a prova pela autoridade fiscal. Entretanto, admite que seja produzida, em contrário, pela pessoa jurídica. É de vital importância, para que seja configurada, que se conheça a quem a lei imputa o ônus da prova.

No caso das presunções legais relativas, há uma inversão do ônus da prova, pois a autoridade fiscal, após a constatação fática do tipo descrito na lei, pode presumir a ocorrência de irregularidade pela simples invocação do texto legal, dispensada a produção de provas, imputando a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

lei, neste caso, ao contribuinte, o ônus de fornecê-la." (MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Tributação das Pessoas Jurídicas – Comentários ao Regulamento do Imposto de Renda/94*. Brasília: Editora UNB, 1997, pp. 386-387).

Do minucioso exame das peças processuais, constata-se que a autoridade administrativa procedeu com bastante cuidado quando procurou construir os elementos probatórios suficientes não só para demonstrar, mas muito mais, o bastante para provar a efetiva ocorrência das infrações imputadas à recorrente. Nesse sentido foi irreparável o procedimento fiscal.

Deve-se ressaltar que a recorrente não apresentou qualquer prova com o intuito de infirmar ou contrariar a autuação e que todas as provas carreadas pelas autoridades fiscais foram extraídas dos próprios assentamentos, registros, documentários da pessoa jurídica e foram por ela fornecidos, até mesmo com relação aos extratos bancários.

No tocante à infração capitulada como suprimento de numerário, por se tratar de uma presunção *juris tantum*, ela tem a força de transferir o ônus da prova da autoridade fiscal para a contribuinte, com relação aos fatos objeto de autuação, porém, a recorrente não logrou apresentar qualquer prova em seu favor.

É inconteste que o suprimento de numerário caracteriza-se como uma das presunções capituladas como omissão de receitas, a qual, entretanto, por ser relativa admite a produção de prova em contrário pelo sujeito passivo da relação tributária, exigindo-se, contudo, que sejam por ele apresentadas provas suficientes à desconstituir a autuação.

As normas legais que regem à espécie são perfeitamente claras, não dando margem a qualquer discussão em torno da presunção de omissão de receita nele disciplinada, pois caberia à contribuinte elidir a imputação referente ao suprimento de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

numerário através da comprovação e cumprimento de dois requisitos essenciais: a prova da origem e da efetividade da entrega dos recursos à empresa pelos seus sócios que foram registrados como supostos suprimento de numerários.

A jurisprudência administrativa sobre o assunto é pacífica e unânime em entender que o suprimento de caixa da pessoa jurídica, mediante a entrega de valores pelos respectivos sócios, cuja efetividade da transação não esteja devidamente comprovada caracteriza-se como indício veemente de omissão de receita, visto que os aspectos da origem e entrega dos recursos pelas físicas à pessoa jurídica constituem-se em requisitos cumulativos e indissociáveis, exigindo dupla comprovação sem que a existência de um dispense a do outro.

Necessário faz-se, portanto, que seja produzida prova irrefutável, coincidente em datas e valores, da transferência dos recursos das pessoas físicas para o patrimônio da pessoa jurídica, haja vista que quando não for produzida prova suficiente à comprovação, configura-se a ocorrência da presunção de que os recursos utilizados e entregues à pessoa jurídica originaram-se de receitas auferidas pela própria empresa, provenientes da prática de anterior omissão de receitas passível, portanto, de tributação.

A comprovação da origem dos valores entregues significa a necessidade de ser demonstrado, através de elementos hábeis e irrefutáveis, que os recursos tidos como dos sócios foram percebidos por aqueles de fontes estranhas à sociedade, ou, se da empresa, foram submetidos anteriormente a regular contabilização.

Já para que se configure a efetividade da entrega é mister, também, que sejam apresentados documentos hábeis e idôneos, que sejam coincidentes em datas e valores, e que tenham sido emitidos por terceiros.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

Haja vista o interesse e a relação intrínseca que vincula os sócios à pessoa jurídica, sem desconsiderar-se a natural distinção entre as respectivas personalidades jurídicas, somente poderiam ser acolhidos como prova da efetividade da

ocorrência do suprimento documentos que revelassem a estrita conexão da efetiva ocorrência do regular suprimento pelos próprios sócios da empresa.

Nesse sentido, igualmente, descabe força probante, em favor da autuada, aos simples registros contábeis da pessoa jurídica, ou argumentos de que o "Caixa" da empresa tinha recursos suficientes e não resultaria em credor caso não existissem os suprimentos.

A infração constante no tipo legal como suprimento de numerário, por si só, configura-se como procedimento independente de qualquer outra causa, origem ou conseqüência. A constatação de cada suprimento enseja uma infração isolada, não se tratando de tipo continuado ou que possa ser anulado ou compensado com qualquer procedimento posterior. Para contrariar a imputação é imprescindível que a prova produzida não deixe vislumbrar quaisquer dúvidas acerca da existência dos recursos e da efetividade de cada operação, que possam revestir o suprimento de numerário de toda a certeza e legitimidade necessárias a contrariar a presunção apontada.

Aplicando-se os motivos expostos retro, à hipótese em causa, conclui-se que o lançamento ora *sub judice* é procedente, pois, apesar de a defesa apresentar argumentos supostamente favoráveis, ela não conseguiu apresentar qualquer prova no sentido de demonstrar a veracidade de tais operações o que revela e confirma a existência da presunção autuada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

Para que fosse infirmada tal presunção e elidida a imputação da irregularidade, bastava que a contribuinte lograsse carrear ao processo elementos irrefutáveis de que o suprimento se realizou em concreto, através de provas documentais que demonstrassem, inequivocamente, a efetividade da entrega e as respectivas operações, coincidentes em datas e valores, que os respectivos recursos entregues eram

originários do patrimônio das pessoas físicas dos sócios da empresa, ou que eles estavam suportados por anteriores valores já registrados contabilmente.

Não pode ser alegado, igualmente, como favorável à autuada, o simples fato de que existiram lançamentos a "débito" que não foram considerados como origem por serem fatos *a posteriori*, e por a recorrente não ter conseguido estabelecer a conexão ou fazer a indispensável correspondência, coincidente, igualmente em datas e valores, com os fatos autados, encontrando-se, portanto, os argumentos apresentados desprovidos de comprovação, não sendo suficientes para descaracterizar a ocorrência da infração anterior.

Ainda, na tentativa de defender-se, a recorrente argüi a hipótese da irregularidade supostamente configurar uma pretensa postergação. Melhor sorte não se pode vislumbrar às razões apresentadas, uma vez que no tocante à irregularidade autuada, a prática adotada pela pessoa jurídica, por si só, independentemente de qualquer outro fato posterior, desprovido de provas documentais, configura infração ao tipo legal. Cada suprimento de *per si* constitui uma infração isolada, não ensejando a possibilidade de infração continuada, desde que não seja produzida prova em contrário que infirme cada operação.

Caso a contribuinte quisesse infirmar a imputação, sob o argumento de que posteriores lançamentos a débito teriam dado origem ao suprimento, mister fazia-se que fosse produzida prova irrefutável e estabelecida a perfeita e efetiva correspondência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

entre os fatos, coincidentes em datas e valores, o que não feito pela recorrente, que optou, simplesmente por apresentar argumentos destituídos de quaisquer provas documentais.

Em consequência do exposto, pode-se concluir que no processo não se vislumbra qualquer anomalia, ofensa ou violação aos princípios constitucionais da tipicidade e da verdade material, nem qualquer "hibridismo" ou inovação jurídica a ser

suscitada, como alegado pela recorrente, pois todos as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal e objeto de autuação caracterizam-se com fatos geradores, suficientes a fazerem nascer obrigações tributárias, por subsumirem-se e adequarem-se perfeitamente aos tipos em abstrato previstos nas hipóteses de incidências legais.

Com relação ao passivo fictício, também, configura-se a hipótese como presunção legal *juris tantum*, para a qual a recorrente, mais uma vez, deixou de apresentar qualquer prova que pudesse infirmar a autuação.

Sobre o assunto, igualmente, já manifestamos o nosso entendimento, em comentários ao artigo 228 do RIR/1994 (tal dispositivo corresponde ao artigo 180 do RIR/1980) no sentido de que:

***41.3.3. – Passivo fictício (art. 228 do RIR)**

Caracteriza-se como presunção legal relativa.

De acordo com o *caput* do citado artigo, a manutenção como passivo de obrigações já liquidadas, cujo pagamento não for regularmente contabilizado, evidencia artifício no sentido de ocultar omissão de receita praticada anteriormente.

O efetivo pagamento sem o respectivo registro contábil induz à conclusão da existência física do dinheiro utilizado, à margem da tributação, o qual, por não estar devidamente lançado, autoriza a que se considere configurada a presunção de omissão de receita." (MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Tributação das Pessoas Jurídicas – Comentários ao*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.008010/97-85
Acórdão nº : 103-20.274

Regulamento do Imposto de Renda/94. Brasília: Editora UNB, 1997, pp. 389).

Em consequência, ante a absoluta falta de argumentos e provas, por parte da recorrente, deverá ser mantido o lançamento tributário relativamente ao passivo fictício.

No recurso voluntário, também, a contribuinte insurge-se contra os juros moratórios exigidos na autuação. Mais uma vez, não há como se dar guarida aos argu-

mentos apresentados. Apesar da recorrente tentar justificar o seu pedido no texto constitucional, ressalte-se que o Poder Judiciário vem decidindo que a aplicabilidade de tal dispositivo depende de regulamentação legal, a qual, até o presente momento não foi editada. Igualmente, cumpre reconhecer que é legítima a imposição de juros moratórios incidentes sobre os tributos não recolhidos nos prazos legais, às taxas previstas na lei, tendo em vista que tais acréscimos legais destinam-se a ressarcir o sujeito ativo credor pela demora do sujeito passivo – contribuinte, em cumprir com as suas obrigações tributárias, em última análise, até mesmo como uma forma de realizar a legalidade, a igualdade tributária e a justiça fiscal.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de Rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, para manter inalterada a decisão atacada.

Sala das Sessões - DF, 12 de abril de 2000


MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA