



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49  
Recurso nº : 135.105  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1995  
Recorrente : COEXP COMÉRCIO E CONSTRUÇÃO LTDA.  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA  
Sessão de : 16 de outubro de 2003  
Acórdão nº : 103-21.399

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO - EMPRESTIMOS DE SÓCIOS - A comprovação da entrega de numerários à pessoa jurídica, e de que a sua origem é estranha aos recursos desta, são requisitos cumulativos e indissociáveis, cujo atendimento é ônus do sujeito passivo.

REFLEXOS - IRRF - CSLL - COFINS - PIS - Subsistindo a exigência no processo matriz, idêntica solução deve ser adotada em relação aos tributos reflexos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por COEXP COMÉRCIO E CONSTRUÇÃO LTDA.

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 NOV 2003

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, NILTON PESS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49  
Acórdão nº : 103-21.399

Recurso nº : 135.105  
Recorrente : COEXP COMÉRCIO E CONSTRUÇÃO LTDA.

## RELATÓRIO

COEXP COMÉRCIO E CONSTRUÇÃO LTDA., empresa já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes, contra a decisão proferida pela autoridade colegiada julgadora de primeira instância que manteve os lançamentos consignados no Auto de Infração de fls. 02/35, relativos ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS-REPIOUE), Contribuição para a Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), mais acréscimos legais, do período de apuração de 1994.

A exigência fiscal decorreu da constatação de que a recorrente omitira receita, caracterizada pela não comprovação da origem e/ou de efetividade da entrega do numerário pelos sócios ao caixa da empresa.

Enquadramento legal: Regulamento do Imposto de Renda (RIR, de 1994), aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226, 229 e 230, art. 3º. da Medida Provisória 492/94 e suas reedições, convalidadas pela lei nº. 9.064/95.

Cientificada, em 27/10/1999, tempestivamente, em 25/11/1999, apresentou as impugnações de fls. 78/87, alegando que:

Preliminarmente - Cerceamento ao Direito de Defesa:

- a exigência de crédito tributário têm por base a omissão de receita operacional por suprimentos de caixa efetivados por Assis Gurgacz e Ana Maria Gurgacz, sem, contudo, especificar qual o valor do suprimento efetivado pelos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49  
Acórdão nº : 103-21.399

respectivos supridores, cerceando assim, o legal e constitucional direito de defesa, ainda mais quando levado em consideração que a Sra. Ana Maria Gurgacz não pertence ao quadro societário da impugnante;

- o lançamento ofende o princípio da estrita legalidade e da tipicidade cerrada para a constituição do crédito tributário, vez que a legislação citada não dá suporte ao lançamento de suprimento efetivado por pessoas estranhas ao quadro de sócios da empresa, cuja importância suprida poderia ser excluída do saldo de caixa, para FINS DE TRIBUTAÇÃO DO SALDO CREDOR, caso não comprovado o efetivo ingresso do numerário, nunca, porém, objeto de tributação por suprimento;

- o sujeito ativo da relação jurídico fiscal, como ente mais forte desta relação, no Estado de direito, têm as atribuições da Lei, onde se conclui que a vontade da autoridade administrativa é a vontade expressada pela legislação aplicável à espécie, que se move sempre sob seu domínio, restando consagrado o princípio da legalidade, cujo corolário é o da finalidade normativa impeditivo do desvio de poder e do abuso do poder. A atribuição, assim conferida pela Lei não constitui direito subjetivo da autoridade administrativa; nem pode sujeitá-la a termo ou a condição, nem lhe é facultado renunciá-la. A quem a lei outorgou competência, cumpre um *munus*, têm de estar sempre cuidando da sua medida, sobre pena de cometer desvio de poder ou, mesmo abuso de poder, fugindo então da finalidade normativa, bem como do princípio constante da relação jurídica fiscal, segundo o qual o sujeito ativo pratica atividade vinculada à lei, não sendo cabível a exigência e/ou constituição de crédito tributário sem que haja a ocorrência do fato, devidamente tipificado na legislação de regência;

- fica demonstrada a existência de vícios e erros no processo de determinação e exigência de crédito tributário, seja pela incorreta descrição dos fatos e/ou equívocos em sua fundamentação e determinação;

- as inobservâncias da lei implicam denegação do direito fundamental



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49  
Acórdão nº : 103-21.399

constitucionalmente assegurado, que têm a impugnante, ao devido processo legal, ao contraditório e a ampla defesa, relegando a segundo plano a questão substancial de saber se a obrigação tributária originária do presente procedimento efetivamente seja existente, face sua completa nulidade;

Da Indevida e Ilegal Tributação em Separado:

- a fundamentação legal citada para tipificação da infração, refere-se à tributação de receita omitida por presunção, entretanto, não se demonstra e/ou comprova os indícios de omissão, capaz de ensejar a pretendida presunção, restando assim, o lançamento, além de a exigência encontrar-se lastreada em dispositivo já revogado (Lei nº. 8.541/92, art. 43), sobre referidas receitas tidas como omitidas na sua contabilidade;

- segundo aquele dispositivo de lei, procedeu-se então à tributação em separado dos valores considerados omitidos, procedimento este (tributação em separado) considerado injurídico pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Ac. 103-19.793), face aos princípios fundamentais que norteiam a tributação do imposto de renda, que pressupõe a ocorrência de acréscimo patrimonial, pois a tributação isolada de receitas afronta o princípio da universalidade do patrimônio e do lucro;

- tais conceitos se aplicam de forma extensiva à tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo, portanto, cabível a dedução da base de cálculo negativa apurada em um período, da base de cálculo da CSL de períodos subseqüentes, segundo se extrai do Acórdão 10 1 -92.609;

- além de proceder à tributação em separado da receita tida como omitida, não foi igualmente observado pela autoridade lançadora, vez que é também exigido sobre esta mesma receita omitida, tributos inerentes ao COFINS e CONT



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49  
Acórdão nº : 103-21.399

SOCIAL, que referidos tributos são passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ, segundo o mesmo Acórdão referido no item precedente, cuja ementa se transcreve:

*"BASE DE CÁLCULO DO IRPJ LANÇADO DE OFÍCIO - A Contribuição Social sobre o Lucro exigida em lançamento de ofício é dedutível para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - OMISSÃO DE RECEITA - ART 43 DA LEI nº 8.541/92 - O art. 3º. da Medida Provisória no. 492/94, após reedições convertida na Lei nº. 9.064/95, estendeu à CSL a tributação em separado da omissão de receitas prevista no art. 43 da Lei nº. 8.541/92. Por instituir forma de tributação mais gravosa, deve respeitar o princípio da anterioridade mitigada, que prevê vacatio legis de noventa dias.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - A teor do então vigente parágrafo único do art. 44 da Lei nº. 8.383/91, a base de cálculo da CSL que resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo do mês subsequente, no caso de pessoa jurídica com base no lucro real".*

- a impugnante apresentou ao final do ano-calendário de 1.994 (31/12/94), resultado negativo no valor de R\$ 49.497,41, restando ainda, a ser determinado os prejuízos mensalmente apurados, vez que a tributação dá-se por período mensal;

Dos Autos Reflexivos:

a) Imposto de Renda Retido na Fonte:

- a tributação do Imposto de Renda na Fonte decorre de presunção legal, segundo a qual, os recursos seria transferido do patrimônio da pessoa jurídica para os dos seus sócios. Daí conclui-se que, tratando-se de presunção, a tributação reflexa na fonte só é cabível se do fato "omissão", restar comprovado a entrega do lucro aos sócios;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49  
Acórdão nº : 103-21.399

- não ser aplicável aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1.994, alterações introduzidas no artigo 44, da Lei no. 8.541/92, pelo artigo 3º. da Lei no. 9.064/95, cuja vigência dar-se-ia a partir de 10/01/96;

b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

- o presente crédito foi indevidamente constituído segundo os pressupostos do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, com redação dada pelo artigo 3º. da Lei no. 9.064, de 20/06/95, cuja vigência dar-se-ia 90 dias após sua edição. Anteriormente a vigência da Lei nº 9.064/95, não disponha o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 dos permissivos legais para a tributação exclusiva da Contribuição Social (100% da receita omitida), ou seja, quando apurado os resultados pelo lucro real a base de cálculo seria o lucro líquido do período (Artigo 57, § 3º. da Lei nº. 8.981/95);

- na determinação do tributo devido não foi observado a existência de base de cálculo negativa da Contribuição Social, apurada em períodos mensais do ano-calendário de 1994, impondo a priori o saneamento processual;

Do Pedido Final:

- pelo exposto, demonstrado e comprovado as diversas incorreções e equívocos dos autos, que, de forma inequívoca cerceia o legal e constitucional direito de defesa da impugnante;

- comprovado da mesma forma, a real necessidade do saneamento processual, sob pena de sua nulidade, pugna-se pela sua conseqüente devolução de prazo para impugnação



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49

Acórdão nº : 103-21.399

A Primeira Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, consoante Acórdão DRJ/BEL nº. 713, de 17/09/2002, que tem a seguinte Ementa:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Exercício: 1995*

*Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.*

*Inexiste cerceamento do direito de defesa quando as peças da acusação fiscal contém todas as informações que permitem ao sujeito passivo o exercício do contraditório, quando da impugnação da exigência.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício: 1995*

*Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS.*

*Os recursos financeiros fornecidos pelos sócios à pessoa jurídica, tanto para suprimento de caixa, como para integralização de capital, cuja origem é efetiva entrega não estejam adequada e suficientemente comprovadas, por meio de documentação hábil e idônea, presumem-se, com base em autorização legal, oriundos de receitas mantidas à margem da escrituração.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS. EMPRÉSTIMOS FEITOS POR TERCEIROS.*

*A omissão de receitas embasada em recursos fornecidos à empresa, sem a devida comprovação de origem e da entrega, não se caracteriza se os fornecedores não forem administradores, sócios da sociedade não anônima, titular de empresa individual ou acionista controlador da companhia, como expressamente previsto na legislação de regência.*

*COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. OMISSÃO DE RECEITAS.*

*Somente a partir de 1º de janeiro de 1996 é cabível a compensação de prejuízos fiscais ou de bases de cálculo negativas da contribuição social de períodos anteriores com os valores apurados a título de omissão de receitas, uma vez que estes passaram a compor a determinação do lucro real mensal ou anual.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.  
CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.  
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.*

*Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49  
Acórdão nº : 103-21.399

*exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.*

*Lançamento Procedente em Parte"*

Regularmente intimada, a interessada, tempestivamente, em 16/01/2003, interpôs o recurso voluntário de fls. 154/162, onde repete o que já alegara em fase impugnatória.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49  
Acórdão nº : 103-21.399

VOTO

Conselheiro JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche todas as condições para a sua admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Não há preliminar a ser examinada no recurso voluntário.

A ação fiscal foi instaurada pelo fato de ter sido constatada na contabilidade da autuada, registros de empréstimos feitos pelos sócios Assis Gurgacz e Ana Maria Gurgacz no ano de 1994, conforme registrado nos livros Razão e Diário (fls. 47/69).

Instada para justificar a origem dos valores que ingressaram na contabilidade, a Recorrente não logrou fazer qualquer comprovação, ou apresentar os contratos ou demais comprovantes da operação, limitando-se a sustentar que a pessoa que "registrou os fatos na contabilidade já havia falecido".

No mérito, em sua defesa argumentou que, à época dos fatos, não mais figurava no quadro societário a Sra. Ana Maria Gurgacz, fato que invalidava a argüição de presunção de omissão de receita, alegação levada em conta pela acórdão recorrido, que, em seus itens 14.12, assim se manifestou:

*"14.12. Analisando-se os argumentos da defesa para ilidir a presente exigência, observa-se que é inegável que o comando legal dado pelo supracitado artigo 229 do RIR/94 somente se impõe quando o suprimento de numerários é efetuado por aquelas pessoas ali expressamente relacionadas, quais sejam: "administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual ou acionista controlador da companhia". Entretanto, no caso em exame, o aporte de recursos foi trazido não só pelo Sr. Assis Gurgacz, que é sócio da empresa autuada, mas também por terceiros, no caso a Sra. Ana Maria Gurgacz, que se retirou da empresa conforme Cláusula Primeira da 1*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49  
Acórdão nº : 103-21.399

*Alteração Contratual da Coexp (fls. 111).*

*14.12. No caso do aporte de numerários por parte de terceiros, a única hipótese que se vislumbra de configurar legalmente a prática de omissão de receitas por parte do Autuado, seria no caso de a infração ter sido enquadrada como saldo credor de caixa e não como suprimentos de numerários não comprovados. Portanto, na caso dos aportes de numerários não terem sido realizados por nenhuma das pessoas discriminadas no artigo 229 do RIR/ 1994, não se caracteriza a omissão de receitas por falta de comprovação dos suprimentos de numerários, cabendo a exclusão de tributação da parcela indicada no Auto de Infração, relativa ao suprimento de numerários por terceiros - Ana Maria Gurgacz - (30/06/1994 - CR\$ 8.000.000,00)."*

Assim a lide ficou restrita, unicamente, aos suprimentos feitos pelo sócio Assis Gurgacz, nos períodos de setembro a dezembro de 1994 (fls. 03/04 do A. I.).

Com efeito, levando em consideração que a parte do lançamento cancelada pela decisão de primeira instância é definitiva, resta-nos analisar a legalidade da exigência remanescente.

Em relação à presunção de omissão de receitas estabelecida pela legislação, entendo que esta deve ser vista sempre com muitas ressalvas, pois não se pode admitir a cobrança de tributos com base em meras presunções, em fatos não comprovados, ou ainda, em suposições das autoridades fiscais, tendo em vista o que dispõem os artigos 3º, 114 e 142, todos do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, a Recorrente não faz qualquer prova, nem mesmo contesta diretamente a infração, mas sim, limita-se a sustentar que não tem como comprovar ou identificar quem teria realmente feito os empréstimos registrados na sua contabilidade.

Outrossim, em nenhum momento procurou demonstrar ou provar, que os registros apontados na contabilidade não serviram para justificar a "entrada" de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49  
Acórdão nº : 103-21.399

recursos mantidos à margem da tributação, ou seja, de alguma forma, objetar a presunção e contestar a infração.

Portanto, em que pese entender (particularmente) com muita restrição, repito, a aplicação de presunções no âmbito do direito tributário, no presente caso, não vejo outra forma senão de concluir que restou comprovada a infração.

Trata-se, pois, de matéria eminentemente de prova, que a toda evidência a recorrente não logrou produzir, razão pela qual não pode prosperar o seu apelo.

No tocante às alegações do contribuinte quanto à tributação em separado, cabem as seguintes considerações.

Esta câmara vem decidindo, e as decisões vem sendo confirmadas pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a regra contida nos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92, não são aplicáveis às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido (art. 521 e seguintes do RIR/94).

Nas suas razões de recurso voluntário, a Recorrente requer a juntada aos autos de cópia da sua declaração de rendimentos (seria o doc. nº 01) para comprovar que optou pelo recolhimento mensal dos tributos (IRPJ e CSLL), mas do exame dos autos, constata-se que a mesma não se encontra acostada (item 3.5 - fls. 157).

Por outro lado, nas mesmas razões, sustenta a Recorrente que não é tributada pelo lucro real, mas sim pela "estimativa" prevista no artigo 513, parágrafo 1º, do RIR/94 (Lei nº 8.541/92, artigo 23)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13227.000857/99-49  
Acórdão nº : 103-21.399

Ora, o contribuinte em questão é tributado pelo lucro real, mas recolhe o imposto, por estimativa, na forma prevista pelos artigos 513 e 514 do RIR/94, ou seja, é tributada com base na real variação do patrimônio líquido, mas recolhe o imposto mensalmente com base em uma estimativa, extraída das receitas auferidas.

Portanto, sendo o entendimento já pacificado por esta Câmara que a tributação prevista pelos artigos 43 e 44 da lei nº 8.541/92 é pertinente em relação às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e, considerando que restou comprovada a infração relatada pela Fiscalização, não vejo como reformar o acórdão recorrido.

**DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA:**

Tendo sido mantida a tributação principal de IRPJ, igual sorte devem ter os lançamentos da CSLL, Contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, uma vez que não existem outras razões que possam ensejar a sua revisão ou cancelamento.

**C O N C L U S Ã O**

Ante o exposto, e de tudo o mais que do processo consta, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala de Sessões-DF., em 16 de outubro de 2003

  
JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO