

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001.728/97-20
Recurso nº : 123.494
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS: 1991 a 1994
Recorrente : CONSTRUTORA MARROCO LTDA.
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO/SP
Sessão de : 19 de abril de 2001
Acórdão nº : 103-20.571

DECADÊNCIA - Em prestígio à legalidade, verdade material e oficialidade, deverá ser declarada a extinção do direito de o Fisco constituir crédito tributário quando já tiver ocorrido a fluência e o termo *ad quem* do respectivo prazo decadencial.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÕES LEGAIS - A constatação no mundo factual de infrações capituladas como presunções legais *juris tantum*, tem o condão de transferir o ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o qual, para elidir a respectiva imputação, deverá produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada, especialmente quando a infração referir-se as chamadas presunções legais.

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS - O suprimento de valores pelos sócios da pessoa jurídica, independentemente de serem aqueles pessoas físicas ou jurídicas, sujeita-se à comprovação de requisitos essenciais, cumulativos e indissociáveis, no tocante à origem e à efetividade da entrega dos recursos, os quais deverão ser coincidentes em datas e valores e encontrarem-se lastreados em documentos hábeis e idôneos suficientes a comprovarem a operação. No caso de supostamente o sócio supridor ser pessoa jurídica estrangeira não há como se aferir a efetividade da operação por não existir qualquer registro contábil passível de verificação ou prova da entrega dos recursos à suprida no Brasil.

PROCESSOS REFLEXOS

ILL - Descabe a exigência do ILL sobre o valor de receitas omitidas quando o contrato social da pessoa jurídica constituída sob a forma de responsabilidade limitada não traga previsão de distribuição automática de lucros aos seus sócios.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

PIS, FINSOCIAL, COFINS, IRF e CSLL - OMISSÃO DE RECEITAS - Configurada a omissão de receitas é legítima a exigência das contribuições sociais sobre ela incidentes quando caracterizada a ocorrência do respectivo fato gerador de cada exação.

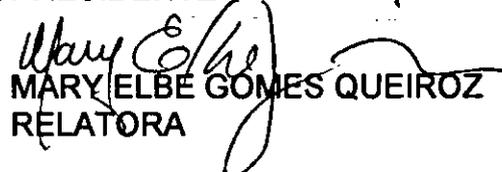
PIS, FINSOCIAL, COFINS, IRF e CSLL - Respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo principal, no que couber, será aplicada ao processo tido como decorrente, face a íntima relação de causa e efeito.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA MARROCO LTDA.

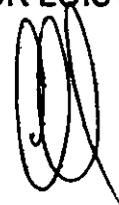
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário referente ao exercício financeiro de 1991 e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências do IRF/ILL e do IRF, bem como excluir o valor da Contribuição Social da sua própria base de cálculo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A recorrente foi defendida pelo Dr. Antônio Carlos Harada, inscrição OAB/SP nº 183.033.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

Recurso nº : 123.494
Recorrente : CONSTRUTORA MARROCO LTDA.

RELATÓRIO

CONSTRUTORA MARROCO LTDA, empresa já qualificada nos autos recorre, às fls. 1.173/1.196, a esse Conselho de Contribuintes da Decisão DRJ/SDR nº 003013/1999, às fls. 1.157/1.167, proferida pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que julgou procedentes os lançamentos objetos dos Autos de Infração contra ela lavrados, na data de 25/04/1997, relativos à exigência do IRPJ, às fls. 992, e autuações reflexas para o PIS, às fls. 1000, FINSOCIAL/FATURAMENTO, às fls. 1006 COFINS, às fls. 1.011, o ILL/IRF, às fls. 1.019 e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, às fls. 1.028, exercícios 1991 a 1994, anos-calendários de 1990 a 1993.

Consoante Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 993 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 956 do processo, o citado lançamento é decorrente de procedimento fiscal *ex officio* através do qual a autoridade administrativa constatou irregularidade relativa a omissão de receitas, em decorrência de suprimento de numerários efetuado pelos sócios da pessoa jurídica, configurada pela falta de comprovação da origem e efetividade da entrega dos respectivos numerários. Enquadramento legal: artigos 157 e seu § 1º; 179; 181 e 387, II do RIR/1980 e artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992.

Em sua impugnação às fls. 1.034/1.047, a contribuinte insurgiu-se contra o lançamento do crédito tributário alegando em síntese que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

1. A partir da presunção de omissão de receita, os numerários recebidos da empresa estrangeira Rinwey S/A, a título de empréstimos foram considerados fatos geradores de tributos;
2. Alega que a autuação não pode prosperar uma vez que não teve qualquer atividade comercial a ensejar receita e, por isso é totalmente descabida a presunção de que os suprimentos de caixa seriam originários de receitas operacionais próprias por ela omitidas, acrescentando que as suas características não dão ensejo aos tributos exigidos;
3. A presunção de omissão de receita é incompatível com a inatividade da suplicante, bem assim, em matéria tributária, é assente a busca da verdade material para fins de tributação e se o Fisco não conseguiu provas suficientes da ocorrência do fato gerador tributário deve abster-se de praticar o ato de lançamento;
4. De acordo com os balanços da empresa, de 1983 a 1993, assim como segundo as declarações apresentadas, a contribuinte está inoperante, sequer possuindo empregados e não gerando qualquer receita, portanto, cabia ao Fisco a busca da verdade material para demonstrar que os valores dos suprimentos originaram-se de receita operacional omitida, pois inexiste nexo entre a omissão e a falta de capacidade da pessoa jurídica;
5. Aduz que a falta de contrato de câmbio comprovando a transferência de numerário da empresa uruguaia para a suplicante possa descaracterizar os empréstimos, visto que por tratar-se de ingresso de moeda nacional é desnecessário o contrato de câmbio;
6. No tocante ao IRPJ, somente há exigência do imposto quando caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Se a empresa encontrava-se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20

Acórdão nº : 103-20.571

paralisada, não gerando qualquer receita da qual possa resultar ganho patrimonial, não pode haver a incidência do imposto. É incabível a exigência sobre ingresso a título de empréstimo concedido por empresa estrangeira que nenhuma relação tem com lucro, sendo ilegal a cobrança do IRPJ;

7. Quanto à CSLL, igualmente ao IRPJ, a exigência é indevida pois está incidindo sobre algo que não é lucro, bem assim a empresa não emprega nenhum trabalhador, inexistindo, assim, a condição de empregador;
8. FINSOCIAL, COFINS e PIS, tendo em vista que o fato gerador das citadas contribuições é o faturamento, sem que a empresa tenha exercido qualquer atividade produtiva não ensejou faturamento, sendo portanto indevidas as respectivas exigências;
9. IRRF e ILL, é impossível inferir distribuição de lucro aos sócios resultantes de receita operacional quando a empresa estava inativa. Argüi, ainda, a inconstitucionalidade do IRRF sobre omissão de receitas com base no artigo 44 da Lei nº 8.541/1992;
10. Contesta a determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, tendo em vista que se o IRPJ incide sobre o lucro, em sua base de cálculo há de ser deduzido o montante apurado a título de CSLL, PIS e FINSOCIAL/COFINS, sob pena de se estar tributando parcela não configurada como aumento patrimonial;
11. Suscita a inconstitucionalidade da aplicação da TRD a partir de fevereiro de 1991, inclusive reconhecida pela IN SRF nº 32/1997, a qual já deveria ter sido subtraída dos cálculos do Auto de Infração lavrado em 25/04/1997. Igualmente, entende que a TR também deve ser afastada no período de 30 de julho a 31 de dezembro de 1991, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

acordo com o artigo 161 do CTN, § 1º, que prevê os juros de mora ao percentual de 1%.

Por meio da Decisão DRJ/SPO nº 003013/1999, às fls. 1.157/1.167, o Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP, julgou procedentes, os autos de infração objetos do presentes autos, cuja ementa transcreve-se a seguir:

***ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 1991, 1992, 1993, 1994

Ementa: **OMISSÃO DE RECEITAS** – A falta de comprovação da origem e efetiva entrega de numerário coincidente em datas e valores, por parte do sócio, criam a presunção legal de omissão de receitas.

PIS, FINSOCIAL, COFINS, IRFON e CSLL – O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve prevalecer na análise dos tributos dele decorrentes.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.*

De acordo com a motivação da R. Decisão da instância a *quo*, a autoridade julgadora administrativa julgou os lançamentos dos créditos tributário com base na fundamentação a seguir descrita, sinteticamente:

1. Preliminarmente coloca que questões relativas a inconstitucionalidade ou ilegalidade não podem ser apreciadas no âmbito daquela instância julgadora por se tratar de matéria deferida ao judiciário, sendo esse, inclusive, o entendimento do PN CST nº 329/1970;
2. No mérito, entende que a contribuinte não apresentou comprovação do ingresso e da origem dos numerários provenientes do exterior caracterizando omissão de receitas;
3. A cópia da alteração do Contrato Social, às fls. 79/1983, demonstra que um dos sócios da empresa autuada é a pessoa jurídica Rinwey S/A, constituída de acordo com a legislação Uruguaia, que detém 99% das quotas do capital social;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.001728/97-20

Acórdão nº : 103-20.571

4. Aduz que a empresa Rinwey S/A realizou diversos contratos de mútuo com a empresa controlada, docs. fls. 101/128, em que fornecia elevadas quantias à atuada, entretanto, quando essa foi intimada a comprovar a origem e efetividade da entrega dos numerários fornecidos pela sócia não apresentou qualquer documentação probatória;
5. Não pode prosperar a alegação de que a empresa impugnante está inativa não deve progredir, pois nos cadastros da Administração ela encontra-se na situação de Ativa, com sua situação irregular, tendo apresentado todas as declarações do IRPJ, fls. 1 a 156. O fato de não ter aferido receita não impede a autuação se a fiscalização constatou omissão de receita;
6. Não são cabíveis as alegações no tocante à dedutibilidade dos tributos da base de cálculo do IRPJ pois, de acordo com o artigo 7º da Lei nº 8.541/1992, os tributos somente serão devidos quando pagos. Igualmente, já eram as disposições do artigo 225 do RIR que somente admitia dedutibilidade de despesas pagas ou incorridas, o que não configura o caso, haja vista que, inclusive, os tributos ainda estão sendo discutidos na via administrativa;
7. Não tendo sido comprovada a origem e a efetividade do ingresso presume-se a ocorrência de omissão de receitas e sobre elas deve incidir PIS, COFINS, FINSOCIAL IRFON e CSLL. Não merece guarida, igualmente, as alegações de que, por não possuir empregados, a empresa não seria contribuinte da CSLL;
8. No que se refere à TRD, foi excluída de tributação, consoante o artigo 1º da IN SRF nº 32/1997, o respectivo valor correspondente ao período de 04/02/1991 a 29/07/1991, remanescendo juros de mora de 1% nesse período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

Às fls. 583, foi anexado o Aviso de Recebimento (AR) por meio do qual foi dada a ciência à contribuinte, na data de 14/04/2000, da R. Decisão da autoridade administrativo-julgadora a *quo*.

Na data de 15/05/2000, foi interposto, pela contribuinte, Recurso Voluntário contra a citada Decisão singular, no qual a contribuinte ratifica os termos da sua impugnação acrescentando sinteticamente que:

1. Argüi afronta ao princípio da estrita legalidade do Sr. Julgador, tendo em vista que somente poderá haver incidência de tributo quando o ato ou fato esteja expresso em lei, não podendo se basear a tributação somente em indícios;
2. No caso, os fatos apurados pela fiscalização nem em indícios configuravam-se, pois o Termo de Verificação diz respeito, apenas, as condições de empréstimos feita pela Rinwey à recorrente, fazendo referência à previsão de remuneração idêntica a da poupança, que, segundo a fiscalização, nesses períodos eram inferiores à rentabilidade das aplicações de CDB e OVER, bem assim, o inadimplemento acarretaria multa de 10% e juros de mora à razão de 1%, e embora o contrato tivesse sido celebrado por dois anos, com cláusula de renovação, não tinha havido qualquer pagamento até a data da lavratura do mencionado Termo;
3. Ignorou a auditora fiscal que a mutuante era detentora de 99% do capital da recorrente, a mutuada, isso significando que ela estava emprestando para ela mesma, o que demonstra que a remuneração contratada não era favorecida ou sem razão;
4. Aduz a recorrente que é uma empresa *holding* e que os recursos por ela recebidos foram repassados para as empresas B Realiza Incorporações Imobiliárias Ltda.; CAP – Empreendimentos Agropecuários e Assessoria Ltda. e representações Tabapuã Ltda.,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

empresas em que a recorrente possui participação no capital na ordem de 89.87%, 98,12% e 98,12%, respectivamente. Portanto, o valor mutuado continuou com a própria mutuante;

5. Trata-se de verdadeiro capital de risco destinado a ser aplicado especialmente no mercado imobiliário e que sempre permaneceu com a mutuante;
6. Reafirma que está inoperante desde 1983 a 1993, o que a equipara às empresas em fase pré-operacional, no sentido de que não lhe pode ser imputada omissão de receita, bem assim o fato de a fiscalização estranhar as condições do empréstimo não autoriza a presumir qualquer ilicitude;
7. No tocante às autuações reflexas reafirma as mesmas argumentações já apresentadas para o IRPJ, bem assim aquelas já apresentadas quando da impugnação à instância a quo;
8. Quanto ao IRFON, especificamente, argüi ser incabível a exigência tendo em vista que o Fisco não provou a efetiva distribuição de lucros, bem assim a IN SRF nº 63/1997 dispensa a constituição do crédito relativo ao ILL nos casos em que o contrato social não prevê a distribuição automática de lucros;
9. Suscita ser indevida a aplicação da taxa SELIC a título de juros em percentual maior que o 1% como previsto no CTN.

Às fls. 1.197/1.199, consta cópia da Decisão do Exmo. Dr. Juiz da 8ª Vara da Justiça Federal, proferido no processo de Mandado de Segurança nº 2000.61.00.014575-1, concedendo medida liminar favorável à recorrente, no sentido de



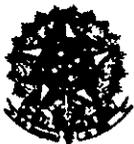
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

que o recurso voluntário por ela interposto seja encaminhado à instância julgadora *ad quem*, independentemente do depósito recursal de 30%.

Às fls. 1.201 consta despacho do Sr. Chefe da Divisão de Arrecadação propondo a instauração do procedimento de arrolamento de bens e direitos tendo em vista o crédito tributário ser superior a R\$ 500.000,00.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora

Tomo conhecimento do Recurso Voluntário interposto, por estar ele tempestivo e a face a liminar concedida em Mandado de Segurança no sentido da dispensa do depósito recursal previsto na MP nº 1.621/1997, art. 33.

Após a análise minuciosa das peças processuais passo a examinar o Recurso Voluntário em confronto com os termos da R. Decisão proferida em primeira instância, com os termos da exigência do crédito tributário constantes nos autos e com o melhor direito aplicável à espécie. concluindo que se encontra *sub judice*, nessa instância, a discussão de questões fáticas e probatórias.

Ab initio, constata-se que inexistente qualquer prejudicial que possa obstar a apreciação dos autos por esse Colegiado uma vez que a R. Decisão a *quo* encontra-se revestida da forma e do conteúdo exigidos pelas normas materiais e aquelas reguladoras do Processo Administrativo Tributário Federal, não merecendo reparos no tocante a essa parte. Igualmente, verifica-se que foram atendidos, plenamente, o devido processo legal e prestigiados os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

Preliminarmente, apesar de não haver sido requerido pela recorrente, em prestígio à legalidade, verdade material e oficialidade, que norteiam as exações tributárias deverá ser reconhecida e declarada a extinção do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1990, exercício de 1991, tendo em vista que no momento do lançamento do crédito tributário, na data de 25/04/1997, já havia ocorrido a fluência e o termo *ad quem* do respectivo prazo decadencial. Em consequência, mesmo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

tendo havido a infração nada mais poderá ser exigido da recorrente com relação a esse período haja vista a decadência e respectiva extinção do direito do Fisco à constituição do crédito tributário. Em direito, e em matéria tributária, consagra-se a máxima de que *non dormientibus securit jus*.

Revela observar que nos tributos lançados por homologação, como no caso do Imposto sobre a Renda, e na hipótese de haver qualquer omissão ou inexatidão relativamente ao cumprimento das obrigações previstas no artigo 150 do CTN, pelo sujeito passivo, consoante o artigo 149 do mesmo diploma legal, a contagem do prazo de decadência deverá se dar de acordo como o previsto no aludido artigo 173, I, do CTN.

Desse modo, constatando-se que a ocorrência do fato gerador do imposto objeto de autuação deu-se no ano de 1990 e a ciência do lançamento de ofício foi dada na data de 25/04/1997, efetivamente já houve o decurso do prazo quinquenal de que dispunha a Fazenda Pública para exercer o seu direito. Em consequência, mesmo tendo havido a infração nada mais poderá ser exigido da recorrente com relação a esse período haja vista a decadência e respectiva extinção do direito do Fisco à constituição do crédito tributário. Em direito, e em matéria tributária, consagra-se a máxima de que *non dormientibus securit jus*.

Adentrando-se no mérito propriamente dito da irregularidade autuada, constata-se que a matéria ora *sub judice*, tem seu cerne em questões probatórias, cuja solução demanda um acurado exame dos elementos constantes nos autos, à luz do direito, no sentido de aferir a correção, ou não, do lançamento do crédito tributário, bem como da decisão administrativa singular, consoante os fundamentos que motivaram a convicção e formaram o livre convencimento do presente voto, como a seguir passa-se a expor:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

Releva observar que as infrações autuadas como suprimento de numerário enquadram-se no tipo legal das presunções *juris tantum*, as quais têm o condão de transferir o ônus probante para a contribuinte, a qual, para elidir a respectiva imputação, deveria produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

Acerca das presunções legais, já tivemos oportunidade de expressar 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 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 lançadora procedeu com bastante cuidado quando procurou construir os elementos probatórios suficientes para demonstrar e provar a efetiva ocorrência das infrações imputadas à recorrente. Nesse sentido foi irreparável o procedimento fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

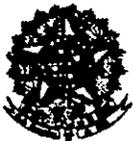
Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

Ressalte-se que a recorrente, em seu favor, apresentou apenas alguns documentos que não podem ser consideradas como prova suficiente com vista a infirmar ou contrariar a autuação. Ressalte-se que todas as provas carreadas pelas autoridades fiscais foram extraídas dos próprios assentamentos, registros, documentários da pessoa jurídica e foram por ela fornecidos, ou foram entregues pelos terceiros envolvidos nas supostas operações.

Examinando-se especificamente os fatos relativos a irregularidade objeto de autuação conclui-se, no tocante ao suprimento de numerário caracterizado como omissão de receitas, que a recorrente limitou-se a apresentar, apenas argumentos, destituídos de respaldo fático ou legal, não tendo apresentado qualquer prova a seu favor que pudesse justificar as supostas operações de suprimento como alegado, bem assim as suas operações e registros contábeis, não se prestando como prova a existência de contratos particulares de mútuo firmados entre ela e a sua própria controladora.

O suprimento de numerário foi apurado através dos registros contábeis da pessoa jurídica a qual foi intimada a comprovar a sua respectiva efetividade, consoante elementos do processo sem que a recorrente lograsse comprovar o cumprimento dos requisitos da lei exigidos para a espécie, com relação à origem e efetiva entrega de valores pelos sócios à pessoa jurídica, a fim de provar a legitimidade da operação de suprimento. Não basta argüir que os recursos foram entregues em moeda corrente no Brasil, pois qualquer operação ou transação da pessoa jurídica, necessária e obrigatoriamente, deverá encontrar-se respaldada em documentos hábeis a comprovar a veracidade dos registros contábeis e fiscais.

No tocante à infração capitulada como suprimento de numerário, por se tratar de uma presunção legal *juris tantum*, ela tem a força de transferir o ônus da prova da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, com relação aos fatos objeto de autuação, porém, na presente hipótese, a recorrente não conseguiu infirmar a imputação apresentando prova hábil e irrefutável em seu favor.

É inconteste que o suprimento de numerário caracteriza-se como uma das presunções legais capituladas omissão de receitas, as quais, entretanto, por serem relativas e após a efetiva demonstração da sua ocorrência pela autoridade fiscal, admitem a produção de prova em contrário pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, exigindo-se, contudo, que sejam por ele apresentadas provas suficientes à desconstituírem 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

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 supostamente entregues à pessoa jurídica originaram-se, na verdade, de receitas auferidas por ela própria, 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.

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. Saliente-se que a exigência de provas por parte da pessoa jurídica e não dos sócios, fundamenta-se no fato de que àquela cumpre provar, documentalmente, todos os seus registros e lançamentos contábeis, para que eles possam fazer prova a seu favor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

Nesse sentido, igualmente, por não se constituírem em elementos hábeis, descabe força probante, em favor da autuada, aos simples contratos de mútuos entre a recorrente e sua sócia, bem como o fato de os numerários terem sido entregues em moeda corrente somente dificulta a comprovação da efetividade da entrega.

A infração constante no tipo legal como suprimento de numerário, por si só, configura-se como procedimento independente de qualquer outra causa, origem ou consequência. A constatação de cada suprimento enseja uma infração isolada, não se tratando de tipo continuado. 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.

Adentra-se, aqui, no campo do ônus probatório na relação jurídico-tributária.

Para o enquadramento e caracterização de uma relação como jurídico-tributária é imprescindível que haja a prova irrefutável de que os fatos da vida real transmudaram-se efetivamente em fatos geradores de tributos pela respectiva subsunção à hipótese de incidência prevista em abstrato na lei, qual a sua quantificação e qual o momento da incidência do imposto.

Os fatos tributários não são notórios que prescindem de prova, prevalece, sempre, no processo administrativo-tributário, a máxima *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Portanto, aquele que argüi direito em seu favor deverá demonstrar e provar esse direito, seja ele o sujeito ativo seja ele o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

Nesse sentido, igualmente, já manifestamos o entendimento de que:

***IV.2.4. Dever ou ônus da prova**

À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverta ao contribuinte o *onus probandi*, nas hipóteses em que a lei expressamente o determine como, por exemplo, quando se tratar de hipóteses tipificadas como presunções, que na verdade se ratam de indícios erigidos pela lei como suficientes para inverterem o ônus da prova (...).

...
Nesse mesmo sentido são as lições de Enrico Allorio, para quem a prova da situação-base do tributo diz respeito ao Fisco e a prova da inexistência ou circunstância impeditiva de tal situação ou, ainda, do fato extintivo da obrigação é intuitivo que compete ao contribuinte

...
De regra à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte." (QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *O Lançamento Tributário – Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 141-142):

Acerca do ônus da prova, são magistrais as lições do Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda (*Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p.24), o qual entende que:

"Por derradeiro, destaque-se que a atribuição do ônus da prova ao Fisco não o impede de efetuar o lançamento de ofício, com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar a declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que trata ou deva ter conhecimento, se omite, recusa-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente.

Assim, inclusive, o autorizam os arts. 148 e 149 do CTN e 889, 894 e 895 do RIR/94."

É pertinente, também, a opinião do Dr. Luis Eduardo Schoueri (*Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal* ". In *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, vol. 2, p. 81).

:"
"O ônus da prova é regulado em nosso Ordenamento, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil, que assim dispõe:

'Art. 333 – O ônus da prova incumbe:

I – ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito.'

Com efeito, como ensinam Tipke e Kruse, também no Direito Tributário prevalecem as regras do ônus objeto da prova que – excetuados os casos em que a lei dispuser em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

diferentemente – impõem caber o dever de provar o alegado à parte de quem a norma corre.”

Ainda, sobre o ônus da prova, não se poderia deixar de fazer referência ao mestre Alberto Xavier (*Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133), que assim expressa seu entendimento:

“Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relacionamento normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.”

É importante salientar, ainda, que todas as operações, transações e os registros contábeis da pessoa jurídica deverão estar respaldados em documentais hábeis, idôneos e irrefutáveis, para que possam fazer prova a favor do direito contribuinte. Do contrário, poderão ser impugnados pelas autoridades fiscais administrativas. Não podendo ser considerado como prova, apenas, simples documentos da própria emissão da pessoa jurídica, através dos quais não se possa aferir a veracidade das operações nele retratadas.

Portanto, na inversão do ônus da prova, caberia à recorrente provar o seu direito com vista a desconstituir a acusação da prática de infração, configurando-se a hipótese como um dever imposto ao sujeito passivo da relação jurídico-tributário de infirmar em contrário a imputação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

Contudo, a recorrente, em nenhum momento do curso processual, logrou provar de forma plena e de modo inequívoco as suas alegações, quer perante a autoridade julgadora *a quo* quer perante esse Colegiado. Preferindo, argüir, em seu favor, apenas, frágeis argumentos, destituídos de qualquer respaldo fático ou legal. Em relação a tais arguições nada há que possa favorecer contribuinte.

Como se não bastasse tal verdade cristalina, está claro, através de acurado exame das peças processuais, que as autoridades fiscais lançadoras, procederam a um cuidadoso trabalho no sentido de construir os elementos que serviram de fundamento para o lançamento. Nesse sentido foi irretocável o procedimento fiscal e a motivação da Decisão *a quo*.

Na presente hipótese, foi não merecem reparos nem o procedimento fiscal nem a Decisão singular no tocante à realização do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

Em consequência do exposto não se vislumbra nos autos qualquer afronta ao princípio da legalidade como suscitado pela recorrente, tendo em vista que a autuação e o julgamento da autoridade julgadora de primeira instância não se fundaram em meros indícios, mas partiram dos indícios para caracterizar a presunção de omissão de receitas como previsto legalmente.

O fato de se tratar de operação entre *holding* ou entre a controladora e a controlada em nada desnatura o caráter de infração da prática adotada pela recorrente como omissão de receita.

Igualmente, não protege à recorrente o argumento de que encontrava-se inoperante nos períodos autuados e, portanto, não poderia ter praticado a infração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

imputada. Em nenhum momento do curso processual foi produzida prova, pela recorrente, nesse sentido, bem assim de que os recursos escriturados como suprimento efetivamente foram por ela recebidos da empresa controladora estrangeira. Não existe qualquer prova da origem, visto que os recursos foram entregues no Brasil em moeda corrente, bem assim da efetividade da entrega, que dirá da sua coincidência de datas e valores.

Todos os elementos que compõem os autos somente laboram em sentido contrário às alegações da recorrente, o fato de que os respectivos registros contábeis supostamente demonstram a inatividade da pessoa jurídica não significa, necessariamente, que ela não se encontrasse operando exatamente à margem da escrituração e omitindo valores ao crivo da tributação, especialmente se outras provas não foram trazidas ao processo que justificassem as razões da defesa.

É importante esclarecer que o fato de a suposta sócia supridora, Rinwey, ser uma pessoa jurídica, em nada favorece à recorrente uma vez que por aquela ser estrangeira não se tem como aferir por meio da respectiva escrituração a respectiva operação e não existir qualquer prova documental da transferência dos recursos para o Brasil e respectiva entrega, não havendo como se acolher tais argumentos, tendo em vista que a lei não faz qualquer distinção entre sócios supridores pessoas físicas ou jurídicas. Ressalte-se, também, que a circunstância de que está comprovado o repasse dos recursos da suprida, ora recorrente, para pessoas jurídicas terceiras, consoante escrituração dessas, em nada favorece à defesa pois aqui não se está a discutir a existência, ou não, dos recursos entregues aos terceiros. A infração configurada como omissão de receitas foi constatada em relação à empresa suprida, a recorrente, em relação à Rinwey, não havendo conexão entre tal fato e o posterior repasse por ela dos recursos a terceiros outros.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

TAXA SELIC

Descabe qualquer fundamento as alegações da recorrente no tocante à inaplicabilidade da taxa SELIC tendo em vista tratar-se a respectiva aplicação de juros moratórios previstos em lei válida, vigente e eficaz.

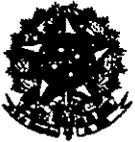
**PROCESSOS REFLEXOS
PIS, FINSOCIAL, COFINS e CSLL**

A recorrente, ainda, suscita a ilegitimidade das autuações dos processos reflexos para o PIS, FINSOCIAL, COFINS, CSLL, por entender que, igualmente ao IRPJ, a infração não se caracteriza como fato gerador para essas exações.

No tocante à exigência das tributação reflexas, nada há que mereça reparos, com relação à omissão de receitas estando correto o lançamento do crédito tributário relativos a tais contribuições, haja vista que estando devidamente caracterizada a infração capitulada como omissão de receita, e provada a efetiva materialização da ocorrência do respectivo fato gerador de cada espécie, é legítima a exigência das respectivas exações, em virtude da íntima relação de causa e efeito

Quanto à CSLL, saliente-se que a base de cálculo da contribuição é o lucro, no caso, revestido sob a forma de omissão de receitas, desse modo independe de a empresa ter ou não o registro de empregados. Ressalte-se, inclusive, que não restou provada a alegada inatividade da pessoa jurídica.

Relativamente ao FINSOCIAL, COFINS e PIS, a recorrente argumenta que por estar inoperante não houve faturamento passível de incidir tais exações. Mais uma vez, impende salientar que em nenhum momento do curso processual a recorrente logrou provar as suas afirmações, pelo contrário, está sobejamente caracterizada a omissão de receitas cuja imputação a defesa não conseguiu produzir qualquer prova em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.001728/97-20
Acórdão nº : 103-20.571

contrário. Desse modo, a apuração *ex officio* de omissão de receitas, igualmente ao IRPJ, enseja o lançamento para essas contribuições sociais por aquela infração, igualmente configurar a realização dos respectivos fatos geradores.

CSLL

No tocante à CSLL, entretanto, deverá ser provido em parte o respectivo recurso tendo em vista que no lançamento de ofício o valor da contribuição não foi excluído da própria base de cálculo como determinam as normas regentes da espécie.

ILL/IRF

Quanto à exigência para o ILL/IRF essa não pode prosperar tendo em vista que, apesar de constatada a omissão de receitas, o contrato social não prevê a distribuição automática dos lucros aos sócios da pessoa jurídica o que descaracteriza a respectiva exação.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de DAR provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir de tributação as exigências relativas:

1. Ao crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1990, exercício de 1991;
2. ILL e IRF;
3. CSLL – excluir o valor da contribuição da própria base de cálculo da CSLL.

Sala das Sessões - DF, 19 de abril de 2001


MARY ELBE GOMES QUEIROZ

