



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

PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
RECURSO Nº. : 115.797
MATÉRIA : IRPJ - Ex: 1992
RECORRENTE: BUENO CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA.
RECORRIDA : DRJ em FOZ DO IGUAÇÚ - PR
SESSÃO DE : 09 de junho de 1999
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

SALDO CREDOR DE CAIXA - Se o contribuinte não logra afastar a apuração de saldo credor de caixa, não obstante as oportunidades que lhe foram deferidas, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente.

IRPJ - SUPRIMENTOS DE CAIXA - Os suprimentos de caixa realizados por parte dos sócios da pessoa jurídica, sem prova da boa origem e efetiva entrega dos mesmos, autoriza a presunção legal de omissão de receitas nos termos do disposto no artigo 181 do RIR/80.

IRPJ - DESPESAS INCOMPROVADAS - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA ILL - ANO DE 1992 - INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 35 DA LEI Nº 7.713/88 - Nos termos da decisão proferida pelo STF junto ao RE nº 172058-1/SC, o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, guarda sintonia com a Constituição Federal, na parte em que disciplinada a situação do sócio cotista, quando o contrato social encerrar, por si só, a disponibilidade imediata, quer jurídica ou econômica, do lucro líquido.

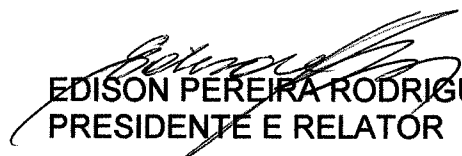
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - Em se tratando de exigência fiscal procedida com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejudgado na decisão do processo decorrente.

Recurso parcialmente provido.

PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BUENO CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação o ILL lançado com base no art. 35 da Lei nr. 7.713, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PÉREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 JUN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

RECURSO Nº. : 115.797
RECORRENTE : BUENO CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA.

RELATÓRIO

BUENO CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado através da petição de fls. 419/430, contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu - PR, fls. 398/413, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de IRPJ, Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social.

As infrações que motivaram a lavratura dos citados autos de infração referem-se a glosa de despesas e omissão de receita operacional.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 158/212, em 05/01/96, seguiu-se a decisão da autoridade monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL**

GLOSA DE DESPESAS - Descabe a glosa de despesas amparadas por notas fiscais emitidas por empresa em situação irregular (inidônea) quando a fiscalização não comprovar a má-fé ou o envolvimento da contribuinte, ou mesmo que os serviços descritos não foram prestados.

PAGAMENTO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - Tendo a contribuinte realizado recolhimentos parciais do crédito tributário, especificando as infrações a que se referem, descabe a apreciação dos argumentos apresentados contra as mesmas, posto que não há



PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

instauração do contencioso quando extinto seu objeto, ou seja, o próprio crédito tributário.

SUPRIMENTO DE CAIXA - *Devem ser comprovados, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, os suprimentos de caixa efetuados pelos sócios da empresa inclusive quanto a sua origem. A simples prova da efetiva entrega não é suficiente para elidir a presunção legal de omissão de receitas.*

SALDO CREDOR DE CAIXA - *A comprovação, por meio de documentos hábeis, que a contribuinte realizou pagamentos em datas anteriores às registradas em sua contabilidade, enseja a reconstituição do saldo da conta caixa. Correta, portanto, a tributação a título de omissão de receitas dos saldos credores de caixa apurados.*

LANÇAMENTOS DECORRENTES - *Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no procedimento matriz, imposto de renda pessoa jurídica, é aplicável aos procedimentos decorrentes, face à relação de causa e efeito entre eles existentes.*

LANÇAMENTOS PARCIALMENTE PROCEDENTES."

Tempestivamente a contribuinte interpôs recurso voluntário, onde presente, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que ocorre o estouro de caixa, quando o contribuinte deixa de registrar receitas e, em consequência, o saldo de caixa consagra-se insuficiente a satisfazer os lançamentos de pagamentos no dia em que são efetivados. Mas, sabido é que a contribuinte recorrente presta serviços eminentemente aos órgãos do Poder Público, fato alíás devidamente comprovado, estando, assim, sua receita devidamente registrada e corroborada pela documentação encartada (fls. 52/54);

PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

- b) que, com respeito ao suprimento de caixa, pelos próprios termos da decisão recorrida, não há dúvida de que está amplamente comprovada a efetiva entrega do numerário. E, por uma questão peculiar de interpretação, não teria a contribuinte, segundo apregoa a decisão, demonstrado satisfatoriamente a origem dos recursos aportados para o capital social;
- c) quanto a glosa de despesas de combustíveis e lubrificantes, o autuante nem se preocupou em diligenciar para que se procedesse a apresentação das notas fiscais;
- d) que a glosa dos bens considerados de natureza permanente, deveria considerar para fins de tributação, a natural depreciação a ser deduzida do montante tido como tributável;

É o Relatório.



PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

VOTO

Conselheiro, EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O voto segue a mesma ordem das matérias apresentadas no Auto de Infração.

OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA

A infração encontra-se assim descrita na peça básica da autuação:

**"OMISSÃO DE RECEITAS
SALDO CREDOR DE CAIXA**

Omissão de receita operacional caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme abaixo demonstrado, em face da reconstituição da conta caixa pela contabilização no mês de junho, de pagamentos procedidos durante o semestre: "

A recorrente argumenta que não há diferença no caixa. que apenas foram postergados os lançamentos, pois realizados que foram pelo regime de caixa, sendo que os pagamentos foram realmente realizados nas datas dos respectivos registros contábeis.

Porém, deixou a contribuinte de fazer a prova do que alega, infirmando assim a presunção de omissão de receita. No recurso apresentado, nada



PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

de novo aduziu, também nada provou, já que praticamente se limitou a insistir nas razões apresentadas na impugnação.

A decisão da autoridade julgadora monocrática, diante desse quadro, não merece reparos.

Realmente, enquanto que, regra geral, incumbe à autoridade de fiscalização apurar e quantificar o crédito tributário, em certas situações previstas em lei, a caracterização do fato hipoteticamente descrito presume a consequência prescrita: existência de rendimento tributável omitido.

Tal situação, dentre outras possíveis, ocorre justamente quando da configuração de saldo credor de caixa.

Com efeito, nos termos do art. 180 do RIR/80, *“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 da receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

Ou seja, no caso concreto, caberia à recorrente a prova de não ter havido omissão de receitas, o que, como visto, não ocorreu.

Não há, evidentemente, nenhum ilogismo que contamine o auto de infração, visto que a lei prescreveu, diante do fato constatado (saldo credor de caixa), a presunção de omissão de receita.

O saldo credor da conta caixa, como visto, foi obtido em decorrência da recomposição dos valores que transitaram pela referida conta, cuja origem não foi comprovada pela contribuinte. Tais pagamentos deveriam



PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

necessariamente estar contabilizados, com base nos documentos referentes às operações que os justificaram.

Assim sendo, o saldo da conta caixa não poderia conter tais importâncias, posto que creditados por suas saídas nas datas efetivas dos pagamentos realizados. Se, das exclusões consignadas em decorrência do pagamentos realizados, não resultar saldo credor, não estará caracterizada a omissão de receitas, porquanto os pagamentos teriam sido efetuados com recursos suportados pelas disponibilidades da empresa.

Porém, se do expurgo resultar saldo credor, então os pagamentos correspondentes foram presumivelmente suportados por recursos mantidos à margem da escrita oficial, cabendo à pessoa jurídica a prova em contrário. No caso dos autos, a recorrente deixou de fazer prova do destino daquele numerário e, em decorrência, a fiscalização recompôs a movimentação da referida conta, excluindo os mencionados valores. Disso resultou credor o saldo de caixa, o que autoriza a presunção legal de omissão de receitas.

Portanto, o presente item deve ser mantido.

OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO NÃO COMPROVADO

"Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega do numerário, relativamente a alteração contratual"

Durante a realização dos trabalhos de fiscalização, a contribuinte deixou de comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos fornecidos à pessoa

PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

jurídica, contabilizados a título de aumento do capital social efetuados pelos sócios da mesma.

Face a não comprovação por parte da empresa, referidos suprimentos foram considerados como omissão de receita.

Quanto aos suprimentos efetuados por sócios ou pessoas ligadas, para terem validade, devem os mesmos, ter e espelhar legitimidade, regularidade e efetividade. Em outras palavras, o suprimento deve ser comprovado de forma hábil, segura e incontestável, demonstrando a beneficiária que os recursos são provenientes de fontes externas e que os mesmos ingressaram efetivamente em seu caixa.

A esse respeito, a legislação abordou a questão com o intuito de tolher a prática dos suprimentos simulados, ilegítimos, como forma de omissão de receitas, ao dispor no regulamento do imposto de renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 que diz:

“Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrariamente com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.”

O suprimento de caixa registrado na contabilidade da empresa constitui pois, o indício a partir do qual restará ou não provada a omissão de receita. O ato de suprir o caixa constitui indício para justificar o procedimento fiscal, de modo que à pessoa jurídica favorecida impõe-se a demonstração da inexistência de



PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

eventual ilícito fiscal, e, para tanto, deve ela realizar a prova hábil e idônea, coincidente em datas e valores, de que os recursos são de origem externa às suas atividades e que efetivamente ingressaram no caixa. Deve-se atentar para o fato de que tais requisitos são cumulativos, ou seja, o atendimento de um não afasta a obrigatoriedade da justificativa do outro.

São autênticos os suprimentos de caixa quando se comprova cabalmente que os recursos supridos provieram de fontes externas à empresa e lhe foram efetivamente entregues. Nessa hipótese, inequivocamente, remanescem provas da passagem ou da entrega dos recursos financeiros das fontes externas para a empresa.

São ilegítimos os suprimentos de caixa quando não se comprova que os recursos supridos provieram de fontes externas à empresa. Nessa situação não há como forjar provas adequadas de que ditos recursos provieram de fontes externas. Por conseguinte, a empresa não conseguirá, quando intimada a tanto no curso da ação fiscal, produzir essas provas, impondo-se concluir que os suprimentos foram feitos com recursos financeiros da própria empresa, que estavam sendo girados através de contas alheias aos seus registros contábeis regulares.

Assinale-se que a comprovação adequada implica na comprovação cumulativa e indissociável tanto da boa origem dos recursos como de sua efetiva entrega à empresa. A comprovação isolada ou da boa origem ou da efetiva entrega não é suficiente para desfazer a suspeita de omissão já mencionada. A própria lei, através do § 3º do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, veio consagrar a jurisprudência copiosa e pacífica, voltada nessa direção, de que as operações de suprimento de caixa somente são consideradas legítimas se houver a comprovação da boa origem dos recursos cumulativamente com a comprovação de sua efetiva entrega à empresa.



PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

Desnecessário citar que os indícios não são os suprimentos em si, mas os suprimentos associados com a falta de comprovação hábil e idônea da boa origem dos recursos supridos e de sua efetiva entrega à empresa.

A própria norma legal, abrigada no artigo 181 do RIR/80, reconhece implicitamente que o suprimento de caixa, quando incomprovadas a origem e entrega dos recursos, pode ser tido como presunção de omissão de receita, quando autoriza a autoridade tributária a arbitrar o valor dessa omissão com base no valor do próprio suprimento.


No caso dos autos, a recorrente deixou de comprovar a efetividade, tanto da origem, como do efetivo ingresso do numerário no caixa, não conseguindo, dessa forma, infirmar a exigência que lhe foi imposta.

GLOSA DE DESPESAS DE COMBUSTÍVEIS

**"CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS
GLOSAS DE CUSTOS**

Glosa de custos da produção contabilizados na conta 511402 (Combustíveis), no mês de dezembro de 1992, em razão da diligência fiscal procedida junto a empresa Lipski & Soutier Ltda. (Auto Posto Vicar), onde foi constatado que o total das notas fiscais emitidas a favor da fiscalizada monta em Cr\$ 19.609.000,00, conforme termo datado de 16/10/95 (fls. 110/111)."

Na espécie, a autoridade autuante tomou as precauções necessárias durante o transcurso dos trabalhos de fiscalização, tendo realizado diligência junto ao estabelecimento fornecedor para a devida verificação das compras



PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

realizadas pela fiscalizada. Pela falta de comprovação da efetividade das despesas registradas, foi procedida a glosa das mesmas.

Deve-se ressaltar que a recorrente em nenhuma das oportunidades que teve, apresentou documentação hábil e indônea, capaz de comprovar a realização das despesas.

Tampouco traz para o processo qualquer comprovação material dos gastos a que se referem os pagamento glosados. Esforça-se ela em demonstrar, em tese, a necessidade da realização dos gastos para o desempenho das suas atividades, só não comprova o fundamental, o indispensável: a efetiva realização das despesas.

Sobre o assunto, este Conselho tem se manifestado através de suas Câmaras, no sentido de que não basta uma despesa estar contratada e até o pagamento estar revestido de formalidades externas características para que seja ela considerada dedutível. É preciso estar comprovada a efetiva prestação dos serviços a que se referem os documentos formais. Nesse sentido é exemplo o Acórdão nº 103.05.385, que aprovou o voto do eminente relator Dr. Urgel Pereira Lopes, cuja ementa reza:

"IRPJ - DESPESAS INCOMPROVADAS - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido."



PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

A Egrégia Primeira Câmara também se pronunciou neste sentido através do Acórdão nº 101-73.310, em cuja ementa se lê:

“IRPJ - DISPÊNDIOS REGISTRADOS COMO CUSTOS OU DESPESAS - Computam-se, na apuração do resultado do exercício, somente os dispêndios de custos ou despesas que forem documentalmente comprovados e guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.”

Do voto do ilustre relator Dr. Sylvio Rodrigues, que embase esse Acórdão, extraem-se estes ensinamentos:

“A legislação do imposto de renda sujeita o resultado do exercício à comprovação por meio de escrituração idônea e precisa, baseada em documentos que justifiquem a legitimidade dos registros contábeis. Comprovação que fique por fazer-se de maneira convincente e insofismável, dá direito ao fisco de proceder a lançamento sobre as importâncias não habilmente esclarecidas. Não basta, por exemplo, que a despesa esteja apenas contabilizada e que se diga tão-somente que ela é necessária à atividade explorada e à manutenção da fonte produtora. É necessário, antes e acima de tudo, que ela seja devidamente comprovada mediante documento adequado.”

Dessa forma, o presente item deve ser mantido.

GLOSA DE DESPESA DE BEM DE NATUREZA PERMANENTE

“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS



PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

**BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS
COMO CUSTO OU DESPESA**

Aquisição de bens do ativo permanente deduzida indevidamente como custo ou despesa operacional (conta n. 700418 - Materiais de Expediente), relativamente a nota fiscal nr. 4601, de 14/09/92, de J. N. Giacobbo Móveis e Máquinas Ltda., na importância de Cr\$ 15.000.000,00, fls. 113, e correspondente a aquisição de fotocopiadora Olivetti."

A autoridade autuante corretamente efetuou a glosa do valor correspondente à citada aquisição, tendo como suporte os artigos 193 e §§ 1º e 2º e 387, I, do RIR/80, por tratar-se de um bem do ativo permanente, cuja vida útil é superior a um ano e não se trata de um bem de pequeno valor.

Dessa forma, não merece reparos a decisão prolatada pela autoridade monocrática, no que se refere ao presente item.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Relativamente ao imposto na fonte sobre o lucro líquido, sobre as infrações ocorridas no ano-calendário de 1992, exigido com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 172058-1 - Santa Catarina, referente à aplicação do mencionado artigo, declarou a inconstitucionalidade da alusão a "o acionista", a constitucionalidade das expressões "o titular de empresa individual" e "sócio cotista", ressaltando, quanto a esta última, quando, de acordo com o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido outra finalidade que não a de distribuição.



PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

Da referida decisão interessa ao caso vertente, apenas, a aplicação do artigo 35 da Lei 7.713 às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, por ser esta a natureza jurídica da recorrente.

Sob este aspecto, assim concluiu o Ministro Relator da precitada decisão:

“c) o artigo 35 da Lei n° 7.713/88, guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio cotista, quando o contrato social encerrar, por si só, a disponibilidade imediata, que econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo.”

Extrai-se desta conclusão que, em relação às empresas cujos contratos sociais estabeleciam a distribuição obrigatória dos lucros, a exigência do imposto foi considerada legítima. De outra nota, foi considerada inconstitucional a exigência do gravame das empresas cujos contratos não previam a mencionada distribuição.

Além disso, não constam dos autos, o contrato social original da empresa, apenas a oitava e a décima alterações contratuais, e do exame dessas, verifica-se não há qualquer cláusula que estabeleça a disponibilidade imediata aos sócios, dos lucros apurados pela empresa.

Logo, como a decisão suprema menciona a distribuição imediata estabelecida em contrato social e considerando-se que no caso vertente não se vislumbra tal requisito, conclui-se que, também aqui o lançamento é insubsistente, porquanto a hipótese foi declarada inconstitucional pela Suprema Corte do País, à qual deve este Conselho se curvar, sobretudo em razão do Parecer PGFN/CRF n°



PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

439/96, que concluiu no sentido de que os Conselhos de Contribuintes têm competência para aplicar, em seus julgamentos, o entendimento manifestado, de forma definitiva, pelo STF, através do qual declara a inconstitucionalidade das leis, conforme, aliás, vinha procedendo este Colegiado.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

A exigência referente a Contribuição Social sobre o Lucro deve ser mantida, pois o lançamento para sua cobrança baseia-se nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejulgado na decisão da exigência considerada decorrente.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido lançado com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88.

Sala das Sessões - DF, em 09 de junho de 1999


EDISON PEREIRA RODRIGUES

PROCESSO Nº. : 13923.000038/97-73
ACÓRDÃO Nº. : 101-92.706

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 16 JUN 1999

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 18 JUN 1999



RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL