MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10650.000308/97-04
Recurso nº : 128.953
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex.:1992
Recorrente : BRAGA E SOUZA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ – JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 22 de fevereiro de 2002
Acórdão nº : 108-06.870

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIOS NÃO COMPROVADOS - Os recursos entregues pelos sócios para aumento do capital social consideram-se provenientes de receitas omitidas, quando não comprovada a sua efetiva entrega e a origem no patrimônio da pessoa física supridora.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - Incabível o lançamento apoiado apenas em indícios de omissão de receitas, sem suporte em procedimentos de auditoria que caracterizem o fato detectado como infração à legislação tributária.

IRPJ - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Insubsiste o lançamento realizado com base exclusivamente em depósitos bancários, sem vinculação deles à receita desviada, por ferir o princípio da reserva legal consagrado nos arts. 3, 97 e 142 do Código Tributário Nacional. O lançamento por presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada somente tem lugar a partir do ano calendário de 1997, por força do disposto no art 42, da Lei n 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DA CONTA CAIXA – A sistemática de registrar a débito da conta Caixa cheques que foram efetivamente compensados não constitui por si só presunção a ensejar tributação. Não obstante, deve a contribuinte demonstrar a efetividade dos valores lançados no Caixa, por meio de comprovação da escrituração dos créditos correspondentes. Não comprovando a empresa esta saída, é legítima a recomposição do saldo de "Caixa", com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos. Apenas a conseqüente apuração de Saldo Credor de Caixa evidencia a prática de omissão de receitas, não podendo o Fisco elastecer esta presunção legal e efetuar o lançamento com base no montante dos cheques questionados.

FINSOCIAL – PIS E CSL – LANÇAMENTOS DECORRENTES - O decidido no julgamento do lançamento principal do imposto de renda

pessoa jurídica faz coisa julgada nos dele decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

IMPOSTO DE RENDA - FONTE - ART. 35 DA LEI Nº 7.713/88 - DECORRÊNCIA - É indevida a exigência do Imposto de Renda Sobre o Lucro Líquido instituída pelo art. 35 da Lei nº 7.713/88, quando inexistir no contrato social cláusula de sua automática distribuição no encerramento do período-base. Entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE nº 172058-1 SC, de 30/06/95), normatizado pela administração tributária por meio da IN SRF nº 63/97.

Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BRAGA E SOUZA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar da tributação do IRPJ, da CSL e da contribuição para o FINSOCIAL as matérias relativas aos itens "depósitos bancários" (item 2 do auto de infração) e "cheques compensados" (item 3 do auto de infração); 2) cancelar a exigência do ILL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

NELSON LÓSSO FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 SET 2002

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº. : 10650.000308/97-04
Acórdão nº. : 108-06.870

Recurso nº 128.953
Recorrente BRAGA E SOUZA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa Braga e Souza Indústria e Comércio Ltda. foram lavrados os autos de infração do IRPJ, fls. 01/07, e seus decorrentes, Finsocial, fls. 21/25, PIS, fls. 27/31, IR Fonte, fls. 33/38, CSL, fls. 40/45, por ter a fiscalização constatado no ano 1991 as seguintes irregularidades, descritas às fls. 02/05:

"1- Suprimento de numerário – Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela não comprovação da origem e/ou de efetividade da entrega dos numerários, para adiantamento para aumento de capital, 1.000.000,00 em 25/05/91 e 2.000.000,00 em 28/06/91, feito pelos sócios, Fernando e Evaristo, conforme recibos apresentados, e lançados no Livro Diário nº 1, fls. 10 e 22.

Exercício de 1992 – ano-base de 1991.....3.000.000,00

2- A fiscalizada não conseguiu comprovar as origens das diferenças verificadas entre as receitas lançadas em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no período de mai/91 a dez/91, e os valores creditados em suas contas- correntes.

Exercício de 1992 – ano-base de 1991.....14.927.700,55

3- Cheques lançados a débito da conta Caixa que posteriormente aparecem como cheques compensados.

Omissão de receitas caracterizada pela existência de recursos não contabilizados nos valores abaixo relacionados. Constatou-se inexistência na conta Caixa de contabilização de saídas correspondentes aos cheques debitados nessa conta o que prova que os mesmos não transitaram de fato pela conta Caixa. O débito em tal conta implicou em que os referidos cheques compuseram seu saldo, consequentemente, deram, contabilmente cobertura a recursos de caixa de igual valor oriundo de operações não escrituradas.

Exercício de 1992 – ano-base de 1991.....3.709.000,00"

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 10/04/97, em cujo arrazoado de fls. 48/51 alega em apertada síntese o seguinte:

1- a origem dos numerários supridos pelos sócios Fernando Soares de Souza e Evaristo Braga de Araújo é comprovada pelos documentos de fls. 55/64, rescisão de contrato de trabalho, saques do FGTS, retiradas *pro labore* e recursos indicados na declaração de rendimentos pessoa física;

2- a entrega dos numerários foi feita em dinheiro e cheques;

3- a diferença encontrada no confronto dos depósitos bancários com o total das receitas da empresa deve ser reduzida a Cr$ 6.927.700,55, porque os valores de suprimentos dos sócios, os adiantamentos de capital, e adiantamentos de clientes foram depositados em conta-corrente bancária;

4- os cheques lançados na conta Caixa e que foram considerados como omissão de receitas tiveram como destino o pagamento de notas fiscais, conforme comprova o demonstrativo anexo;

5- concorda com a tributação do valor de Cr$ 6.927.700,55, referente ao item 2 do auto de infração.

Em 21 de setembro de 2001, foi prolatado o Acórdão nº 048/2001, da 1ª Turma da DRJ em Juiz de Fora, fls. 89/97, que considerou procedente em parte o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

> *"OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. Infirma-se escorreita a presunção de omissão de receitas quando deixa a autuada de comprovar a origem e/ou efetividade da entrega de numerário a título de pretenso adiantamento para aumento de capital.*
> *DEPÓSITOS BANCÁRIOS INCOMPATÍVEIS COM RECEITAS DECLARADAS.*
> *A diferença entre as receitas declaradas e o montante de depósitos existentes solidifica a presunção de omissão de receitas, ante a inexistência de prova contrária, deve-se excluir, no entanto, dessa diferença apurada os valores já capitulados*

quando do levantamento dos suprimentos de numerários não justificados.
CHEQUES COMPENSADOS. VALORES A DÉBITO DE CAIXA.
O suprimento de Caixa, via cheques compensados, deve estar estreitamente relacionado com as operações que lhe deram origem, o que não logrou fazer a contribuinte, nesta fase impugnatória.
INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. DECORRÊNCIA. IRRF. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS. FINSOCIAL.
Princípio de causa e efeito que se impõe aos lançamentos reflexos a mesma sorte do lançamento principal.
Lançamento Procedente em Parte."

Cientificada em 25/10/2001, AR de fls. 99 - verso, e novamente irresignada com a decisão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário, protocolizado em 23/11/2001, em cujo arrazoado de fls. 101/104 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando, ainda:

1- a origem do recursos entregues por sócios está nos rendimentos informados na declaração de pessoa física e o valor remanescente de 3.000.000,00 foi entregue à empresa em dinheiro;

2- o sócio Evaristo Braga de Araújo, fez constar de sua declaração de rendimentos como acréscimo patrimonial o aumento de capital na empresa. Caso exista variação patrimonial a descoberto na declaração de rendimentos pessoa física do sócio, deve ser tributada a pessoa física e não a jurídica;

3- junta documentos para comprovar o adiantamento de clientes supridores do Caixa, não podendo demonstrar melhor este fato porque apenas emitiu o recibo de entrega dos numerário pelos clientes, mas que todos foram devidamente contabilizados;

4- efetuou vários pagamentos a fornecedores, sendo diversos como antecipação, outros como parte de pagamento, em dinheiro e cheques.

É o Relatório

V O T O

Conselheiro - NELSON LÓSSO FILHO - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada da Decisão de Primeira Instância, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 105/111 e processo nº 13646.000241/2001-02, entendendo a autoridade local, conforme despacho de fls. 113, restar cumprido o que determina o § 3º, art. 33 do Decreto nº 70.235/72 e Medida Provisória nº 1.973-63, de 29/06/2000.

A recorrente foi autuada por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades no ano de 1991: omissão de receitas caracterizadas por falta de comprovação da origem e efetiva entrega de numerário por sócios à empresa, falta de origem de depósitos bancários e cheques lançados a débito da conta Caixa que posteriormente aparecem como cheques compensados, denotando a existência nesta conta de recursos não contabilizados.

Contesta a autuada o lançamento por falta de comprovação da origem e efetiva entrega de numerário por sócios alegando que as origens estão contidas nas suas declarações de rendimentos, rescisão de contrato de trabalho, saques de FGTS e *pro labore* recebidos e que a efetiva entrega foi em moeda corrente.

A caracterização de omissão de receita pela falta de comprovação da origem e efetiva entrega de numerário, levado ao caixa da empresa para futuro aumento de capital, é matéria cediça neste Colegiado.

A presunção estatuída no art. 12, § 3º do Decreto-lei 1.598/77, c/c artigo 1º III do Decreto-lei nº 1.648/78, matrizes legais do artigo 181 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450/80, RIR/80, é "juris tantum", cujo efeito é o de transferir à pessoa jurídica o ônus da prova quanto à efetiva entrega dos recursos, como também à origem de tais valores no patrimônio do sócio supridor. Esta presunção de omissão de receitas admite, portanto, sua elisão por meio de apresentação de prova confirmando a efetividade da operação e a origem desses recursos.

Para a comprovação da efetiva entrega do numerário é necessário que a empresa demonstre o real recebimento do valor, seja por depósito em conta corrente bancária, em cheque, ordem de pagamento a seu favor ou qualquer outro elemento de prova da transferência do numerário do patrimônio do sócio para o da pessoa jurídica, devendo existir coincidência de datas e valores, situação que a autuada não logrou comprovar. Além disso, não ficou também confirmada a origem deste numerário no patrimônio dos sócios.

A alegação de que a origem restaria provada pelo montante recebido pelos sócios como rescisão contratual, saque do FGTS, *pro labore* e os valores de recursos constantes das declarações de rendimentos, não pode ser acatada porque seria necessária a prova da vinculação destes ganhos com as quantias supridas, isto é, que a recorrente comprovasse que o recurso ficara disponível em conta-corrente, aplicação financeira etc. até aquelas datas, provando a sua real destinação.

Não conseguindo a recorrente comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos aportados pelos sócios para aumento de capital, presume-se, até prova

em contrário, que este aumento foi levado a efeito com recursos subtraídos da tributação, devendo ser mantida a exigência quanto este item.

Quanto aos itens 2 e 3 do auto de infração, omissão de receitas caracterizadas por diferenças apuradas ante o cotejo das receitas declaradas com os valores creditados em conta-corrente bancária e cheques compensados debitados a conta Caixa, vejo que este Conselho tem firmado entendimento de não admitir como válidos tais procedimentos de auditoria fiscal, por faltar o mínimo de garantia ao lançamento.

A falta de comprovação da origem dos depósitos bancários só foi admitida como presunção de omissão de receitas após advento do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Além disso, existe grande resistência nesta Casa quanto a procedimentos de auditoria baseados exclusivamente em extratos bancários, com afronta à Súmula nº 182 do antigo TFR, assim fundamentada: "É ilegítimo o lançamento do imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários".

Também a tributação como omissão de receitas do montante dos cheques debitados ao Caixa como recurso, mas que na realidade foram compensados por meio de instituição bancária não tem sido aceita como procedimento correto por este Tribunal. Admite-se, entretanto, a exclusão dos mesmos na recomposição da conta Caixa, detectando-se eventual saldo credor nesta conta, presunção de omissão de receitas prevista em lei.

Os fatos apurados foram tratados como caracterizadores por si só de infração à legislação tributária. A fiscalização ao analisá-los, concluiu, precipitadamente, que eles correspondiam a não escrituração de receitas. Esta ilação, entretanto, não pode ser considerada como fato gerador de tributo, porque cabia ao Fisco aprofundar seus procedimentos de auditoria, levantar outros elementos para

robustecer os indícios de omissão de receitas que havia detectado, para ficar perfeitamente caracterizada a infração que estava sendo imputada à empresa.

Ainda que as irregularidades formais na movimentação de numerários possam ser consideradas o produto de procedimento anormal por parte da autuada, entendo que nada provam por si só, nem autorizam o lançamento fiscal. Quando muito, podem constituir um indício que justifique aprofundamento da ação fiscal em torno de eventual infração, o que somente se concretizaria caso a fiscalização viesse a juntar outras provas materiais.

O que pretendia o Fisco era que a autuada comprovasse o registro dos pagamentos a crédito da conta Caixa, para que fosse confirmada a neutralidade do procedimento contábil adotado, vulgarmente chamado de lançamento cruzado. Não logrando a empresa produzir essa prova, oriunda de sua própria escrituração, segue confirmada a acusação da impropriedade de registro a débito da conta "Caixa" dos valores dos questionados cheques que foram utilizados para pagamento a terceiros (cheques compensados).

Não sendo os referidos cheques válidos para comprovar o ingresso de numerário na conta "Caixa", o procedimento de auditoria a ser adotado deveria ter sido a exclusão dos seus valores e a recomposição do saldo de Caixa, apurando o Fisco saldo credor, caracterizador de omissão de registro de receitas, conforme previsto no art. 180 do RIR/80.

Considerar pura e simplesmente como omissão de receitas o montante dos cheques compensados em instituição bancária, cuja destinação no Caixa a empresa não logrou comprovar, não me parece correto, porque o fato detectado pode evidenciar irregularidades na escrituração contábil que necessitam de aprofundamento investigatório para serem consideradas como infração à legislação tributária.

Dentre tais irregularidades podem ser apontadas as seguintes: os cheques compensados foram utilizados para pagamento de obrigações anteriormente registradas pela aquisição de bens ou despesas, o que geraria além de saldo majorado da conta Caixa, também uma majoração do Passivo, pela falta da baixa; serviram para pagamento de aquisições não registradas anteriormente, o que denotaria a ocorrência de omissão do registro de compras ou de despesas; por último, empréstimo ou distribuição de lucros aos sócios, pela destinação de tais cheques terem sido suas contas bancárias, o que resultaria na falta de baixa do Patrimônio Líquido, com suas implicações na correção monetária do Balanço, ou débito de Ativo, empréstimos a sócios, com a possibilidade da ocorrência de Distribuição Disfarçada de Lucros.

Além disso, os valores supridores do Caixa tiveram como origem conta bancária cuja movimentação estava devidamente contabilizada, devendo seus recursos, até prova em contrário, ser oriundos de receitas tributadas.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição do art. 3º do referido código, não pode ser usado como sanção.

Alberto Xavier nos ensina *in* Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, p. 146/147:

> *"Dever de prova e "in dubio contra fiscum"*
> *Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo*

> *quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.*
> *É o que resulta do § 3° do artigo 9° do Decreto-lei n° 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração."*

O conhecimento teórico de certas características de determinado mercado não pode sustentar a exigência de tributos, sendo imprescindível a demonstração da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, conforme definido no art. 43 do CTN, que é, no caso, a aquisição da disponibilidade da renda, traduzida no conceito de lucro.

Cabe, ainda, transcrever texto de Maria Helena Diniz extraído de seu livro Código Civil Anotado:

> *"Presunção – É a ilação tirada de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido. É a conseqüência que a lei ou juiz tiram, tendo como ponto de partida o fato conhecido para chegar ao ignorado. A presunção legal pode ser absoluta (juris et de jure), se a norma estabelecer a verdade legal, não admitindo prova em contrário (CC, arts. 111 e 150), ou relativa (juris tantum), se a lei estabelecer um fato como verdadeiro até prova em contrário (CC, arts. 11 e 126)."*

Portanto, não me repugna que a presunção possa ser usada como auxílio na prova de um fato, porque este instituto foi erigido como meio legítimo de prova, como se extrai do art. 136, V, do Código Civil. Todavia, a legítima presunção precisa ser construída tecnicamente, tendo como ponto de partida um fato provado,

com a associação de indícios convergentes que levem à conclusão do que se está querendo provar.

Sobre o assunto em questão, assim se manifesta Paulo Celso B. Bonilha em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª edição, fls. 92:

> *"Conceitos de Presunção e Indício.*
> *Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, "factum probatum", que leva à percepção do fato por provar ("factum probandum"), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.*
> *Indício é o fato conhecido ("factum probatum") do qual se parte para o desconhecido("factum probandum") e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: "Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito".*
> *Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.*
> *A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A conseqüência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.*
> *As presunções definem-se, assim, como ... conseqüências deduzidas de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido".*

Ao Fisco competia apurar outros fatos que o conduzissem à conclusão mais segura sobre tal irregularidade. O fato em si não autoriza e nem dá suporte à tributação, sob pena de ser admitida uma presunção não autorizada por lei.

Estas matérias já foram examinadas por este Tribunal Administrativo, sendo majoritário o entendimento anteriormente esposado, conforme se vê nos julgados a seguir, traduzidos nas seguintes ementas:

ACÓRDÃO 107-05969
IRPJ - Exs. 1.988 a 1991 - LANÇAMENTO LASTREADO EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO COMUM - Incabível lançamento efetuado tendo como suporte valores em depósitos bancários que por si só não caracterizarem disponibilidade econômica de renda e proventos, e, portanto não são fatos geradores do imposto de renda. Tal presunção somente é admissível quando devidamente comprovado o vinculo do valor depositado com a omissão da receita que o originou.
Recurso provido

Acórdão 107-05940
IRPJ e OUTROS - Ex(s): 1991 a 1993
DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Insubsiste o lançamento realizado com base, exclusivamente em depósitos bancários, sem vinculação deles à receita desviada, por ferir o princípio da reserva legal consagrado nos arts. 3, 97 e 142 do Código Tributário Nacional. O lançamento por em presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada somente tem lugar a partir do ano calendário de 1977, por força do disposto no art 42, da Lei n 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Acórdão 107-05774
IRPJ - Ex(s): 1989
OMISSÃO DE RECEITAS-DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Compete ao fisco identificar a operação que deu origem ao depósito bancário como receita tributável e que não fora escriturada. A presunção de desvio de receitas baseada única e exclusivamente na existência de depósito não contabilizado, cuja origem o contribuinte não seja capaz de justificar, nasceu com o advento do art. 42 da Lei n 9.430, de 27/12/96.
Recurso provido em parte.

Acórdão 101-92.729
IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1994 e 1995
IRPJ - LANÇAMENTO EX OFFICIO - TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS. OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO - Após o advento do Código Tributário Nacional, que consagrou o princípio da reserva legal no exercício da atividade administrativa de lançamento, as exigências

tributárias somente poderão ser formalizadas com prova segura, a cargo de quem alega, dos fatos que revelem o auferimento de receita passível de tributação, ou mediante a demonstração de que ocorreram aqueles fatos expressamente arrolados pela lei, como presumíveis da ocorrência de omissões de receitas. Se é certo que as presunções hominis ou facti, não se prestam para alicerçar a incidência do Imposto sobre a Renda, como é cediço na doutrina e jurisprudência, impossível a manutenção da exigência quando se baseia em simples ilação.
LANÇAMENTO COM BASE EXCLUSIVAMENTE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS Os depósitos bancários, por não evidenciarem disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos, fato gerador do imposto, servem de base para arbitramento da receita mantida à margem da escrituração quando comprovado, pelo Fisco, nexo causal entre o depósito e qualquer fato que tipifique omissão no registro de receitas."
Recurso conhecido e provido.

Acórdão 108-05.299
IRPJ - EXS: DE 1988 a 1989
SALDO CREDOR - CHEQUES COMPENSADOS - A sistemática de registrar a débito de caixa cheques que foram efetivamente compensados não constitui por si só presunção a ensejar tributação. Não obstante, deve o contribuinte demonstrar a efetividade dos valores registrados no caixa, através de comprovação do registro dos créditos correspondentes. Ausente esta prova, e gerando a exclusão do valor dos cheques saldo credor de caixa, mantém-se a tributação.
Recurso parcialmente provido.

Acórdão 107-04.750
IRPJ e OUTROS - Ex.: 1990
IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - CHEQUES COMPENSADOS QUE NÃO TRANSITARAM PELA CONTA CAIXA - Para que seja caracterizada a omissão de receita é necessária a recomposição da conta Caixa, com o expurgo dos valores que deixaram de transitar pela mesma, de modo a se obter saldo credor.
Recurso parcialmente provido.

Acórdão 103-13.826
OMISSÃO DE RECEITA - CHEQUES COMPENSADOS, MAS LANÇADOS A DÉBITO DA CONTA CAIXA - Verificado lançamento contábil a débito da conta Caixa que corresponda, efetivamente a cheque sacado por compensação, não sendo o contribuinte capaz de apontar lançamento de estorno ou de

> *crédito, na mesma conta, tendo como contrapartida a conta relativa ao pagamento efetuado, justifica-se a reconstituição do saldo de Caixa pela exclusão do débito lançado e tributação do saldo credor então verificado, se for o caso, mas não a presunção de omissão de receita no valor do chegue emitido.*
> *Recurso provido.*
>
> Acórdão CSRF/01-02.355
> *Superveniência Ativa. Nos casos de contabilização dos valores representados por cheques pelo critério de passagem pelo caixa, a acusação requer precisão e recomposição de contas, sob pena de tributação com fundamento em mera suspeita.*
> *Recurso negado.*

Assim, não pode prosperar os itens 2 e 3 do auto de infração do IRPJ, depósitos bancários sem origem e cheques compensados debitados a conta Caixa, em virtude de tributação pautada em indícios, sem presunção de omissão de receitas prevista em Lei, sendo condição essencial que a fiscalização aprofundasse a auditoria, para só aí concluir pela infração à legislação tributária, dando caráter de certeza e liquidez à exigência.

Lançamentos Decorrentes:

Finsocial - PIS - CSL e IR Fonte

Os lançamentos do Finsocial - PIS e Contribuição Social Sobre o Lucro em questão tiveram origem em matéria fática apurada na exigência principal, onde a fiscalização lançou crédito tributário do imposto de renda pessoa jurídica. Tendo em vista a estrita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida, onde foi dado provimento parcial ao recurso.

Quanto a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, formalizado por via reflexa pelo auto de infração de fls. 33/38 tem íntima relação com as parcelas do IRPJ lançadas e foram tributadas pela alíquota de 8% prevista no art. 35 da Lei nº 7.713/88.

Não pode prosperar a exigência com fulcro no art. 35 da Lei nº 7.713/88, porque sua incidência já foi submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal que, em decisão de seu pleno, no julgamento do RE n° 172.058-1/SC, considerou ser o art. 35 da Lei nº 7.713/88 inconstitucional para as sociedades anônimas e, quando não ocorrer a automática distribuição de lucros, para as sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

Cabe aqui transcrever a síntese conclusiva constante do voto do Ministro MARCO AURÉLIO, relator de tal Recurso Extraordinário no Tribunal Pleno, seção de 30/06/95:

> *"Diante das premissas supra, concluo:*
> *a) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 conflita com a Carta Política da República, mais precisamente com o artigo 146, III, a, no que diz respeito às sociedades anônimas e, por isso, tenho como inconstitucional a expressão "o acionista" nele contida;*
> *b) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é harmônico com a Carta, ao disciplinar o desconto do imposto de renda na fonte em relação ao titular da empresa individual, uma vez que o fato gerador está compreendido na disposição do artigo 43 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar;*
> *c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo."*

No caso em tela, a autuada é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, não constando dos autos menção de que o contrato social da recorrente contenha cláusula atribuindo disponibilidade imediata dos lucros aos sócios cotistas, hipótese incomum nas disposições societárias.

A própria administração tributária, por meio da IN SRF nº 63/97, admitiu, normatizando o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 172058-1, de 30/06/95, a revisão do lançamento do ILL, nas hipóteses de sociedades

por quotas de responsabilidade limitada, quando não restar provado que o contrato social da empresa atribui disponibilidade imediata do lucro aos sócios, no término do período-base.

Do exposto, impõe-se o cancelamento da exigência lançada a título de IR Fonte com base no art. 35 da Lei nº 7.713/88.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para:

1- excluir da exigência do IRPJ, da Contribuição Social s/o Lucro, do Finsocial e do PIS os itens 2 e 3 do auto de infração, depósitos bancários e cheques compensados;

2- cancelar a exigência do IR Fonte por estar fulcrada no art. 35 da Lei nº 7.713/88.

Sala das Sessões (DF) , em 22 de fevereiro de 2002.

NELSON LÓSSO FILHO