



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 11072.000045/98-25  
Recurso nº : 132.458  
Matéria : IRPJ E OUTROS – EXS. :1995 A 1998  
Recorrente : FANA COMÉRCIO DE EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS  
Sessão de : 14 DE MAIO DE 2003  
Acórdão nº : 107-07.143

**IRRF.PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM*. OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA OCULTADO POR CHEQUES COMPENSADOS SEM LANÇAMENTO A CRÉDITO DA CONTA CAIXA. DESTINATÁRIOS. BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA FISCAL DECORRENTE. IMPROCEDÊNCIA.** Os cheques emitidos e alocados a débito da conta caixa e posteriormente compensados sem destinação comprovada, porém como se naquela conta ativa lá permanecessem, deixam à mostra pelo menos três claros objetivos: 1.º) um véu tênue acobertador do saldo negativo de caixa por omissão de receita pretérita; 2.º) ingresso, não-contabilizado, de recursos omitidos advenientes do caixa marginal com o objetivo de adimplir, supletivamente, obrigações inadivéis contraídas; e, 3.º) devolução ou ressarcimento, sob a forma de cheques compensados, ao caixa não-escriturado dos respectivos numerários anteriormente utilizados.

**IRRF. CHEQUES LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO. DESTINAÇÃO NÃO-COMPROVADA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO-IDENTIFICADO. CONTA BANCÁRIA NÃO-INFIRMADA. LANÇAMENTO. INSUBSISTÊNCIA.** Não há como inferir que cheques liquidados oriundos de conta bancária devidamente contabilizada, sem qualquer impugnação fiscal, tenham destinação apócrifa ao desamparo de documentação fiscal hábil, em contrapartida. Os elementos probantes referentes às liquidações possibilitadas pelo caixa marginal denotam, tão-somente, que a conta caixa contabilizada – até então credora – fora por àquele socorrida em sua aguda crise de liquidez. A escrituração contábil regular desse dispêndio só terá fôlego para se materializar quando a respectiva conta caixa suportar, sem quaisquer desvios, o dispêndio antes impossível de alocação em face de sua débil liquidez.

**IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO.** Não subsistem as exigências do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e do imposto sobre a renda na fonte calculadas com base na receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo, por fundamento legal, as normas constantes dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

Processo nº : 11072.000045/98-25  
Acórdão nº : 107-07.143

lucro presumido, tendo, por fundamento legal, as normas constantes dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FANA COMÉRCIO DE EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.

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

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RONALDO CAMPOS E SILVA (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL).

Recurso nº : 132.458  
Recorrente : FANA COMÉRCIO DE EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA

## RELATÓRIO

### I – IDENTIFICAÇÃO.

FANA COMÉRCIO DE EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela 1.ª Turma de Julgamento da DRJ/SANTA MARIA/RS., que negara provimento às suas razões iniciais.

### II – ACUSAÇÃO.

a) Imposto s/ a Renda das Pessoas Jurídicas – Lucro Presumido convertido no curso da fiscalização para o regime do Lucro Real.

a.1. De acordo com o volume 02, às fls. 330/353 ( Termo de Verificação Fiscal ), e às fls. 373/381 ( Auto de Infração ), o crédito tributário lançado e exigível decorre de: 01) saldos credores de caixa: 01.1) em 16.12.1994, quando optara pelo regime de tributação presumido, conforme item " A " do TVF.; 01.2) nos anos-calendário de 1996 a 1997, pelo regime de tributação com base no lucro real, conforme itens "C" e "D" do TVF.

Enquadramento legal de 01: arts. 228 ,523, parágrafo 3.º, 739 e 892 do RIR/94.

Enquadramento legal de 02: arts. 195 – inciso II, 197 e parágrafo único, 226, 228 do RIR/94. Art. 24 da Lei n.º 9.249/95.

a .2. Omissão de receita financeira, caracterizada pela falta de contabilização dos juros auferidos durante o ano-calendário de 1997, referente a empréstimo concedido à empresa SINIBE – Transp., Com., Import., e Exportação Ltda. Item " D.3" do TVF.

Enquadramento legal: arts. 194,195 – inciso II, 197 e parágrafo único, 224, e 317 do RIR/94.

a .3. Falta de recolhimento do IRPJ, no ano-calendário de 1995, tendo em vista que a empresa ao apresentar declaração retificadora sob ação fiscal, apresentou-a com insuficiência de recolhimento do respectivo imposto.

Enquadramento legal: arts.856,889 e incisos I e IV e 890, do RIR/94; arts. 56 e § 4.º e 97, da Lei n.º 8.981/95; art. 1.º, da Lei n.º 9.065/95.

b) Contribuição ao PIS sobre as omissões de receita: fls. 382/386. Enq. Legal às fls. 385/386.

c) Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social ( COFINS ): fls. 387/391. Enq.legal: arts. 1.º ao 5.º ,da Lei Complementar n.º 70, de 30.12.1991. Art. 43 da Lei n.º 8.541/92, alterado pelo art. 3.º da Medida Provisória n.º 492/94 e suas reedições, convalidadas pela Lei n.º 9.064/95. Art. 24, § 2.º, da Lei n.º 9.249/95.

d) Imposto de Renda Retido na Fonte: fls. 354/372.

d.1. Exclusivo na fonte ( vide fls. 369/370 e auto de infração às fls. 368), nos anos-calendário de 1996 e 1997, incidente sobre diversos pagamentos efetuados a terceiros, cujas operações a contribuinte não logrou comprovar e nem identificar, conforme descrito nos itens "C.2" e " D.2" do TVF. Enq. Legal: art. 61 da Lei n.º 8.981/95.

d.2. Auto de infração às fls. 358. Falta de retenção e recolhimento do IRRF, nos meses-calendário de 1995 e janeiro de 1996, incidente sobre os valores

referentes aos pagamentos do veículo Temptra pertencente ao sócio da empresa Paulo Ricardo Frohlich, conforme descrito no item " B.2" do TVF, bem como de retirada descrita no item "C.1.9". Enq. Legal às fls. 359.

d.3. Imposto de Renda Retido na Fonte sobre a Omissão de Receita havida em 16.12.1994, às fls. 398 a 401. Enq. Legal: art. 739 do RIR/94. Art. 44 da Lei n.º 8.541/92, alterado pelo art. 3.º da Medida Provisória n.º 492/94 e suas reedições, convalidadas pela Lei n.º 9.064/95.

e) Contribuição Social sobre o Lucro: fls. 392/397. Enq.legal: arts. 38 , 39 e 43 da Lei n.º 8.541/92, com as alterações do art. 3.º da Lei n.º 9.064/95. Art. 2.º e seus parágrafos, da Lei n.º 7.689/88.Art. 1.º da Lei n.º 9.316/96; art. 28 da Lei n.º 9.430/96. Arts.19 e 24, da Lei n.º 9.249/95.

### III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 25.06.1999, apresentou a sua defesa em 23.07.1999, conforme fls. 414/424 – volume 03. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

#### III.1. Do IRPJ:

a litigante iniciou a sua atividade operacional, em 28.11.94; por isso, em 24.10.94, quando foi adquirida a camioneta placa IBR 1818, pelo valor de R\$ 30.000,00, a vista, é evidente que o pagamento não se deu com recursos da empresa, pois ainda não tinha iniciada a sua atividade operacional, sendo o lançamento nesta parte improcedente.

Com referência aos pagamentos do veículo Temptra em nome de Paulo R. Frohlich, trata-se de empréstimo que fora quitado no acerto realizado por ocasião da saída do sócio da empresa, em 09.10.96. A informação de fls. 85 não procede e está equivocada. No entanto, concorda que falhou ao não registrar a saída do numerário do

empréstimo. Não há provas nos autos que tenha sido paga comissão ao sócio Paulo ( item 17 ).

O saldo credor de caixa, que presume a ocorrência de omissão de receitas, só foi apurado porque cheques emitidos foram excluídos do caixa, nos anos-calendário de 1996 e 1997, os quais foram destinados à aquisição de moeda estrangeira, compensação por meio do sistema bancário ou por devolução de empréstimos.

O procedimento adotado pela fiscalização é inusitado porque ao excluir os cheques do fluxo de caixa, fez por ocorrer um arbitramento dos resultados da empresa. Os cheques controvertidos foram emitidos nominalmente à litigante e mesmo aqueles que se destinaram a terceiros estão identificados nos autos, não havendo provas de omissão de receitas. Em amparo aos seus argumentos a defesa cita Paulo de Barros de Carvalho.

O art. 9.º do Decreto-lei n.º 2.471, de 1988, proíbe a constituição de crédito tributário tendo como suporte contas bancárias, tais como, cheques, extratos e depósitos, como é o caso sob exame.

A conta caixa integra o grupo das contas patrimoniais, não sendo de sua natureza a quantificação de resultados tributáveis. Nessa conta não são apurados acréscimo patrimonial, riqueza nova ou lucro passível de tributação ( art. 43 do CTN ). Estão citados entendimentos da doutrina sobre o fato gerador do imposto de renda e sua base imponible.

Não há qualquer prova de que tenha ocorrido omissão de receita. Também não há caracterização nenhuma a imputar à impugnante a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Os juros referentes ao empréstimo concedido à empresa BINIBE -  
Transp., Com., Import. e Exportação Ltda., não foram reconhecidos porque não

estavam disponíveis no ano de 1997, nem jurídica nem economicamente, não tendo por isso ocorrido o fato gerador do tributo. No contrato de empréstimo ficou convencionado que os juros somente seriam devidos ao final do contrato e pagos juntamente com o principal.

Finalmente requer a desconstituição do lançamento, por falta de amparo nos fatos e no direito vigente.

III.2. Do IRRF sobre pagamentos cujas operações não foram comprovadas.

A tributação exclusiva na fonte só é devida quando as operações efetuadas com beneficiários não-identificados sejam causa de redução do resultado da pessoa jurídica.

É curiosa a fundamentação desse lançamento, porque foi capitulada a emissão dos mesmos cheques antes referidos como omissão de recita.

Não há beneficiário não-identificado, porque nos autos todos os cheques estão identificados.

Não cabe o reajuste da base de cálculo do rendimento sobre o qual recaiu o tributo.

A partir do ano-calendário de 1996 a receita omitida não é mais submetida à tributação na fonte, nem na pessoa física, por força de norma legal.

A impugnante admite a presente autuação somente *ad argumentandum tantum*, visto que as infrações que lhe foram imputadas não ocorreram e nem foram objeto de prova no processo principal.

Por economia processual, pede para anexar a cópia da impugnação interposta na autuação principal – IRPJ -, que passa a integrar, *in totum*, as razões dessa impugnação.

Finalmente requer a desconstituição do crédito tributário.

III.3. Do IRRF ( Trabalho Assalariado – Pagamentos do Veículo do Sócio e retirada no valor de R\$ 4.000,00 – "C.1.9").

A litigante, por acordo verbal entre as partes, financiou, em 24.04.1995, a compra do veículo referido para o sócio Paulo Ricardo Frohlich. O empréstimo é insofismável, uma vez que a impugnante emitiu todos os cheques à empresa Missiovel. Com isso, estaria provado o empréstimo e cita doutrina sobre prova no procedimento administrativo.

O empréstimo foi quitado no acerto realizado por ocasião da saída da sociedade do mencionado sócio e a informação de fls. 85 está equivocada.

Com referência à retirada do sócio, no valor de R\$ 4.000,00, em 04.01.1996, está equivocado o lançamento porque a partir do ano-calendário de 1996, as retiradas de lucros não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, segundo o disposto no art. 10 da Lei n.º 9.249, de 1995, como também a IN – SRF n.º 11, de 1996.

O fato de não ter sido escriturado o valor do citado cheque à conta do sócio na escrituração da empresa não invalida a operação.

Finalmente requer o cancelamento integral da exigência.

III.4. Do IRRF sobre receitas omitidas em 1994

O lançamento é improcedente porque não foi produzida qualquer prova de omissão de receita no período anterior ao efetivo início da atividade operacional da

empresa. Ocorre que o início da atividade operacional ocorreu em 28.11.1994, e a camioneta placa IBR 1818, adquirida pelo valor de R\$ 30.000,00, a vista, não se deu com recursos da empresa.

À mingua de prova a respaldar o lançamento o mesmo não pode prosperar por lhe faltar requisito essencial à constituição do crédito tributário que é a certeza da percepção do rendimento. Referindo-se à prova transcreve ensinamentos de Paulo Barros de Carvalho e Antonio Bandeira de Mello.

Finalmente requer o cancelamento integral do crédito tributário exigido.

### III.5. Da Contribuição ao PIS, COFINS e CSLL.

Os autos de infração são decorrentes da exigência fiscal lançada contra a pessoa jurídica, a título de Imposto de Renda, o qual foi inteiramente contraditado. Por economia processual anexa cópia da impugnação interposta no processo principal, que passa a integrar as razões presentes, em face de os fundamentos de fato e de direito serem comuns.

Requer a desconstituição do crédito tributário.

### IV- A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 511/526, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 802, de 13 de agosto de 2002, assim sintetizada em suas ementas:

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

*Ano-Calendário: 1994, 1996, 1997*

*OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. A apuração de saldo credor em decorrência de reconstituição da conta caixa com exclusões de cheques registrados como supnimento e que, em contrapartida, não possuem operação correspondente na escrituração, e de outras entradas de caixa não comprovadas, e ainda, com a*

*inclusão de pagamentos não escriturados, autoriza a presunção de omissão de receitas.*

**RECEITAS FINANCEIRAS. APROPRIAÇÃO.** *Os juros estipulados devem ser apropriados na proporção do tempo em que fluíram em cada período-base abrangido pelo contrato, não prevalecendo, para efeitos fiscais, a cláusula contratual que fixara o pagamento dos juros no fim do contrato.*

**DECORRÊNCIA.** *Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Dada a íntima relação de causa e efeito que vincula um ao outro, a decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos lançamentos decorrentes.*

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

**Ano-Calendário:** *1994, 1995, 1996 e 1997*

**PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DA CAUSA.** *Incide o imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% sobre os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.*

**TRABALHO ASSALARIADO. PAGAMENTO DE VEÍCULO DE SÓCIO E RETIRADA NÃO ESCRITURADA. 1995 e 1996**

*A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores de renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

**OMISSÃO DE RECEITAS. 1994**

*Está sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, a receita omitida na determinação dos resultados da pessoa jurídica, a qual será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionista ou titular da empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto de renda pessoa jurídica.*

**VI – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU**





Cientificada, em 04.09.2002, por via postal (AR de fls.530–volume 03 ),  
apresentou o seu feito recursal em 19.09.2002 (fls. 531/538 – vol. 03 – IRPJ; fls.  
539/542 – vol. 03 – IRRF Trab. Assalariado; e fls. fls. 543/546 - IRF), .

#### VII – AS RAZÕES RECURSAIS

Reproduz o que já fora assentado em sua peça vestibular.

#### VIII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 404/405 – volume 02 -, promove o arrolamento de bens  
devidamente acolhido pela autoridade da Delegacia da Receita Federal conforme  
assentado às fls. 548 ( vol. 03 ).

 É o Relatório. 

## VOTO

Conselheiro NIECYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

I. Ano- Calendário de 1994

I.1. Saldo Credor de Caixa

Conforme se depreende de fls. 03/07, a empresa autuada iniciara as suas atividades, em 15.09.1994, tendo optado nesse ano-calendário e no imediatamente próximo, pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

De acordo com o volume 02, às fls. 330/353 ( Termo de Verificação Fiscal ), e às fls. 373/381 ( Auto de Infração ), o crédito tributário lançado e exigível decorre de saldo credor de caixa, em 16.12.1994, conforme item "A" do Termo de Verificação Fiscal.

Enquadramento legal de 01: arts. 228 ,523, parágrafo 3.º, 739 e 892 do RIR/94.

Inicialmente importa consignar que, nessa quadra, na hipótese de empresa optante pelo regime de tributação com base na receita bruta e acréscimos, há um obstáculo intransponível que não desborda das questões de direito, malferindo as relações jurídicas nessa órbita.

Pelo relatório, constata-se que a omissão de receita havida na Pessoa Jurídica, no ano-calendário de 1994, acha-se estribada no artigo 892 do RIR/94, em

cuja matriz legal consubstancia-se no artigo 43 da Lei nº 8.541/92. A exigência decorrente e relacionada ao IR-FONTE, ao abrigo do artigo 44 da mesma lei.

Ainda que aqui não se possa conceber a extensão além-texto, infere-se pelo "caput" do artigo 43 acima citado, ter sido a intenção do legislador abarcar todas as formas de tributação subsumidas na legislação tributária do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. E mais, ou melhor, o objetivo primeiro era dar à omissão de receita, tratamento tributário autônomo, apartando-a da base de cálculo do tributo apurado pela contribuinte, expurgando, dessarte, possíveis prejuízos fiscais compensatórios assinalados. Esse fato, aliás, explícito com todas as luzes na dicção do seu parágrafo segundo.

A melhor exegese do "caput" do artigo 43 da Lei nº 8.541/92 antes citado, permaneceu em eclipse interpretativo, até a edição da Medida Provisória nº 492, de 05.05.94 (D.O.U. de 06.05.94) que, em seu artigo 3º, inovou as edições pretéritas, sob os nºs. 423, de 03.02.94; 444, de 05.03.94, e 467, de 05.04.94, ao dar nova redação ao dispositivo da Lei nº 8.541/92. Assim se posicionou o artigo 3º da Medida Provisória nº 492/94, aqui trazido à colagem:

*"Art. 3º Os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*" Art. 43 ...*

*§ 1º ...*

*§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.*

*§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade Unidade Fiscal de Referência - UFIR pelo valor desta do dia da omissão.*

*§ 4º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão"*

*"Art. 44 ...*

*§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.*

§ 2º ...”

O artigo 7º desta Medida Provisória dispôs, ainda, que:

*“Art. 7º - Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto o disposto nos artigos 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 09 de maio de 1994. (O destaque não consta do original).”*

Estamos, pois, diante do reconhecimento expresso das autoridades administrativas, quanto à lacuna da Lei nº 8.541/92, acerca da tributação da omissão de receitas nas empresas que apuram o lucro sob forma diversa à do lucro real. Entendo, ainda, como reforço à tese por mim esposada, que a dicção do artigo 44 aqui reproduzido, em face da sua íntima correlação textual, confirma a ilação de tratar-se o “caput” do artigo 43 reitor estrito da forma de apuração com base no lucro real.

Com supedâneo, pois, no que fora assentado, não vejo como manter, de um lado, as exigências do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídica e do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, com base nos dispositivos citados (artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92), nos meses calendários de 1994.

Item que se concede provimento integral.

II. Ano- Calendário de 1995

II.1. Falta de Recolhimento do Imposto sobre a Renda



Falta de recolhimento do IRPJ, tendo em vista que a empresa ao apresentar declaração retificadora sob ação fiscal, apresentou-a com insuficiência de recolhimento do respectivo imposto.

Matéria não-litigiosa.

III. Ano-calendários de 1996 e 1997

III.1. Saldo Credor de Caixa; e

III.2. Imposto de Renda Retido na Fonte: fls. 354/372.

O centro nuclear da exigência, no ano-calendário de 1995, reside no fato de a empresa não ter contabilizado a compra de um veículo da marca FIAT (fls. 93), sob a alegação não-provada que tais recursos teriam sido hauridos por comissão em face de intermediação pessoal sobre compras e vendas não explicitadas ( fls. 84 e 85). Intimada a empresa vendedora, restou comprovada a emissão de vários cheques de emissão da compradora, ora recorrente, similantemente não-escriturados.

Em decorrência, ajustou-se a conta caixa, desde o ano-calendário de 1994, creditando-a pelo pagamento não contabilizado dos valores dos cheques emitidos. A adoção de tal prática, infere-se, se deve ao fato de a conta bancária transitar pela conta caixa ( vide fls. 94 e seguintes ).

Nos demais anos-calendário, reitera-se a prática de emissão de cheques a débito da conta caixa, mas que, pela via da compensação bancária foram liquidados em benefício de outrem ( terceiros ), parcial ou totalmente, conforme denuncia o **excelente** Termo de Verificação Fiscal de fls. 335 e seguintes.

Expurgados tais cheques da conta caixa, afloraram saldos credores nos períodos considerados, conforme demonstrados às fls. 343 e 351.



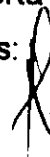
A propósito da hipótese de presunções contestadas cabe destacar o ensinamento de José Luiz Bulhões Pedreira – Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – JUSTEC – RJ., 1979, pág. 806:

“ O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção ( se é relativa ) provar que o fato presumido não existe no caso.”

*A presunção não é um meio de prova, mas o ponto de chegada de um processo mental. É o resultado do processo intelectual, que, este sim, tem seu ponto de partida em determinadas provas, ditas indiciárias. Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável ( Becker, Alfredo Augusto ).*

É fundamental que se conheça as sendas estreitas que motivam tais operações, em todos os seus contornos. Trata-se, evidentemente, de cheques emitidos pela recorrente, oriundos de conta bancária devidamente contabilizada, **sem quaisquer reparos opostos laborados pelo autuante**. Estamos, pois, diante de conta bancária submetida a conciliação, não infirmada, sendo, pois, inadmissível concluir, sem provas, que os cheques emitidos serviram para pagar contas ou transferir de forma autônoma, e sem contrapartida, recursos a terceiros. Essa conclusão fixaria, na outra ponta, a inferência de que o caixa dois estaria na conta banco contabilizada – fato que surpreenderia o mais cético dos analistas.

Já tive a oportunidade, reiteradamente, de me expressar sobre o tema. Por guardar fidelidade aos seus pressupostos e conclusões, importa colacionar trabalho de minha lavra aplicável em situações semelhantes ou limítrofes:



## **SALDO CREDOR DE CAIXA COMPENSAÇÃO DE CHEQUES**

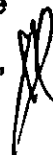
O modelo a seguir exhibe um dissídio calcado no fato de o Fisco *ter excluído todos os lançamentos a débito da conta caixa relativos a cheques emitidos para pagamentos diversos e que foram liquidados através do "sistema de compensação", quando esses mesmos cheques não tiveram seus valores absolutamente coincidentes com os pagamentos realizados.*

A par do exposto, a existência do ilícito tem, similarmente, como centro nuclear a re-alocação, nas datas próprias, das liquidações das obrigações consubstanciadas nos títulos de crédito de emissão de terceiros, somado aos cheques que debitados à conta caixa foram, *moto continuo*, compensados sem identificação da sua real destinação e sem quaisquer lançamentos a crédito da conta de onde os citados veículos provieram.

Trata-se de exigência relativamente aos anos-calendário de 1998 e 1999, com arrimo no art. 24 da Lei n.º 9.249 de 26.12.1995 – RIR/99; art. 288; e no art. 61, da Lei n.º 8.981/95.

É consabido que o saldo credor de caixa (do gênero das presunções *juris tantum*) tem origem, no mais das vezes, num descompasso – temporal e valorativo –, entre a subtração de receitas operacionais e o reconhecimento dos gastos a título de custos e despesas na outra ponta.

Na hipótese em comento (presença de cheques compensáveis e evidência do movimento bancário transitando pela conta caixa) revela-se retorno de numerários, ainda que não integralmente, em forma de dispêndios visando a manutenção da fonte produtora. Geralmente os gastos contabilizados elegem entes de custo (as despesas nem sempre merecem o mesmo tratamento e preocupação),



objetivando fundamentalmente a apropriação dos créditos do ICMS e do IPI (quando sujeitos) – parcelas a recuperar.

O saldo credor de caixa suscita, por igual, que as receitas operacionais inicialmente subtraídas ainda não retornaram, por via de qualquer artifício e sob a forma originária, ao caixa oficial da empresa. Aguarda-se o melhor momento para a sua implementação – infere-se.

De imediato, poder-se-á concluir que as importâncias que provocaram o "estouro" do caixa serviram para liquidar, ainda que parcialmente, as exigibilidades (custos e despesas). Nada mais aparentemente lógico e de grande crença, convenço-me. Continuando na construção da tese, pode-se afirmar que as evasões anteriores foram de tal monta que, a uma, "estouraram" o caixa e, a duas, permitiram que o "caixa dois" acudisse de forma recorrente a conta caixa contabilizada da empresa, livrando-a de se precipitar numa aguda crise de liquidez, mormente por imposição ainda mais de quitações sem lastros. Conclui-se, de forma indiscutível, que o retorno de receitas, ainda que não plenamente – reitera-se -, antes subtraídas, foram efetivamente consumidas na liquidação das obrigações da empresa. Portanto em nenhum momento poder-se-ia admitir liquidação das exigibilidades a crédito da conta caixa, em face de sua fragilidade de liquidez – sublinhe-se. Seria inconcebível - inimaginável - que, com saldo credor, a empresa ainda pudesse retirar alguma verba para liquidar as suas obrigações; salvo se, por ficção, admitirmos que do nada possa se tirar algo que não seja nada.

Em face do exposto, tem sido comum a prática de se debitar a conta caixa pelo ingresso de cheques sacados contra a conta bancos, objetivando-se conferir ao disponível uma mera aparência saudável de liquidez. Entretanto, *moto continuo*, tais cheques são utilizados para recompor, pelo menos em parte, os recursos "de posse dos sócios ou acionistas" - antes subtraídos - tendo em vista que, premidos por circunstâncias várias, foram utilizados na solvência dos compromissos improrrogáveis revelados por custos e despesas iminentes(máxime os de custos, reitera-se),

notadamente em face da imperiosa necessidade de se aproveitar os créditos ofertados pela sistemática da não-cumulatividade dos tributos. E não só pela razão antes declinada, mas também porque tais recursos caracterizados pelos cheques objetivam o cumprimento das obrigações subseqüentes, adimplindo-as continuamente (por vários ciclos). E o reconhecimento desses dispêndios na escrituração exigirá permanentes manobras dissimuladoras – fato que provocará –, como no caso presente, sucessivos “estouros” de caixa; inibe-se, por decurso, quaisquer lançamentos presentes a crédito da conta caixa, impondo-se o aguardar de uma oportunidade definitiva para se erradicar o abismo credor em que se materializou o correspectivo ente patrimonial. E tais cheques - liquidados pela via da compensação bancária e sem quaisquer registros a crédito da conta caixa -, permanecerão, até ulterior desfecho, artificialmente integrados ao seu então saldo devedor.

O fluxograma financeiro circular a seguir exhibe, hipoteticamente, com razoável fidelidade, em dois ciclos distintos, mas que se interagem, os comportamentos das variáveis aqui em debate. Pela demonstração e conduta dos entes patrimoniais resta caracterizado que não são os cheques compensados que, subtraídos, ensejam o saldo credor da conta caixa. Isto por uma razão singela: se os cheques compensados advêm de conta bancária reconhecida e transitam pela conta caixa, a sua compensação, quando implicar liquidação de obrigações (dispêndios), ficará limitada ao montante ingressado a esse teor, a crédito da conta caixa. O saldo credor sempre terá origem no adimplemento das obrigações possibilitado pelos recursos – antes subtraídos da receita de vendas –, ingressados, supletivamente, no giro da empresa. E aquele só será visível escoimando-se o saldo de caixa dos cheques compensados. Portanto, o saldo credor não tem origem nos cheques ditos compensados, nem estes são causa daquele; utilizá-los, com esse fim, ressoa como se cobrisse algo com véu de assinalada transparência.

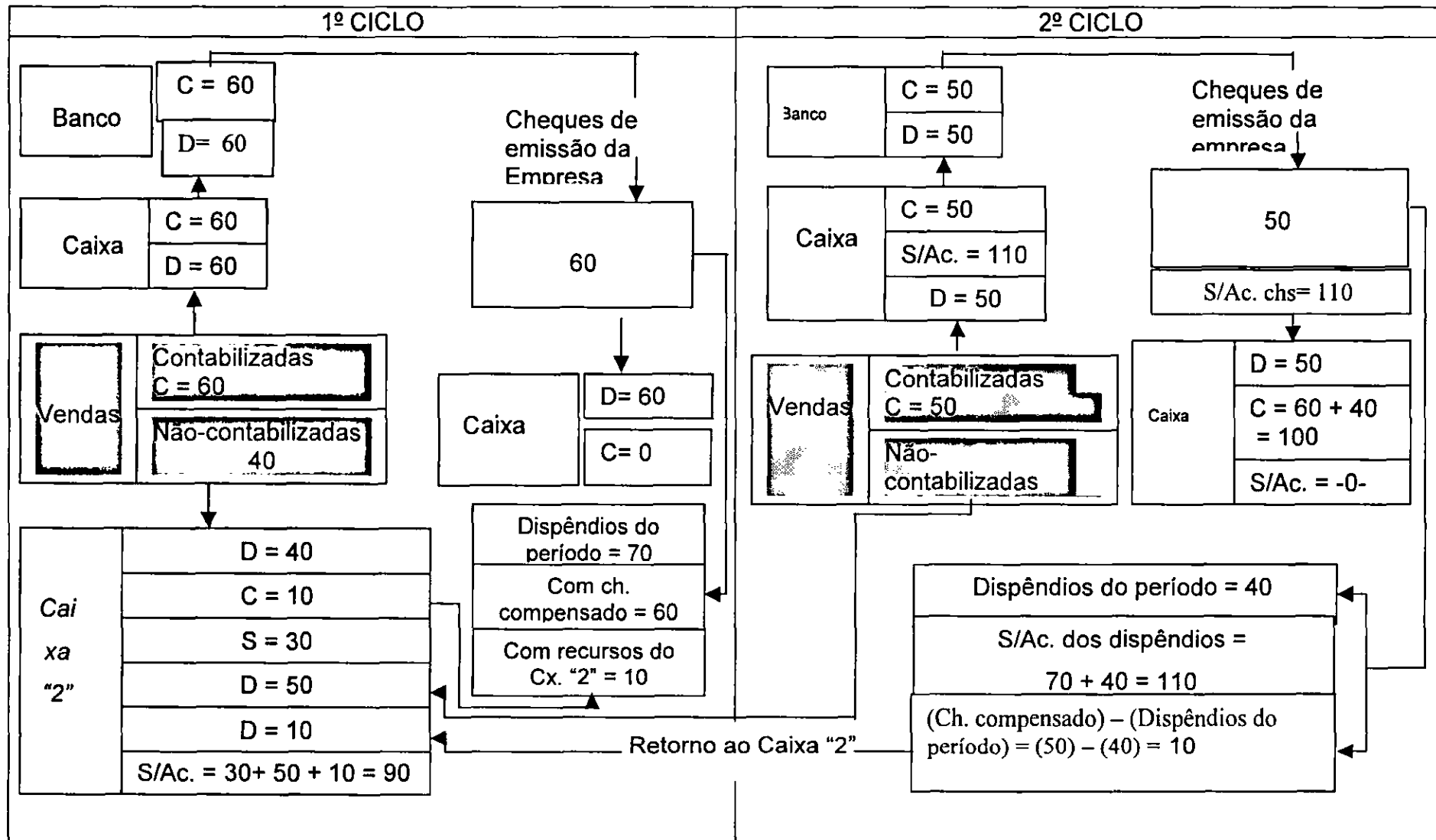
Aqui se adotou um critério cíclico que tem a duração que se queira (um dia, dois dias, um mês etc.). No primeiro ciclo manteve-se a conta caixa com crédito nulo, vale dizer, sem considerar, ainda, a contemplação dos dispêndios que o saldo

oriundo dos cheques a compensar – permitiam. Deixou-se, propositalmente para o segundo ciclo este reconhecimento. Observe-se que tal prática acha-se disseminada, não sendo improvável, quando se está diante de cheques compensados que transitam pela conta caixa, a presença de postecipação dos respectivos lançamentos a crédito desta mesma conta. Outro fator bem presente, se caracteriza pela procrastinação dos lançamentos a crédito da conta caixa, até que esta, mercê das vendas à vista ulteriores tenha suporte financeiro suficiente para abarcar, não só as quitações adiadas (inclusive as liquidadas com recursos do denominado "caixa 2"), como também para "ressarcir" os detentores do caixa marginal dos recursos antes utilizados para solvência dos compromissos inadiáveis.

Portanto, ante a inexistência de permissivo legal para se considerar distribuída a receita omitida, como consagrada na legislação tributária até o advento da Lei n.º 9.249/95, há uma tendência - não de poucos – em promover uma distribuição automática da omissão de receita, ainda que por via e comando legais distintos. Ocorre que, no caso presente, a omissão de receita é pretérita; os cheques apenas tiveram a função de devolver ao "caixa dois", reitera-se, o que lhe fora subtraído. E os cheques têm respaldo nos documentos de despesas ou custos adimplidos pelo " caixa dois " em épocas em que o caixa contabilizado da empresa não detinha recurso suficiente para consignar quaisquer saídas a esse teor.



FLUXOGRAMA FINANCEIRO - CICLOS DO SALDO CREDOR DE CAIXA – COMPENSAÇÃO DE CHEQUES (em Unidades Monetárias – UM)



Item que se concede provimento parcial.

#### IV. Ano-Calendário de 1997

IV.1. Omissão de receita financeira, caracterizada pela falta de contabilização dos juros auferidos durante o ano-calendário de 1997, referente a empréstimo concedido à empresa SINIBE – Transp., Com., Import., e Exportação Ltda. Item “ D.3” do TVF.

Enquadramento legal: arts. 194,195 – inciso II, 197 e parágrafo único, 224, e 317 do RIR/94.

Trata-se de mútuo contratado com terceiros, pelo prazo de um ano, com encargos pactuados à razão de 2% ( dois por cento ) ao mês.

Em sua defesa alega a litigante que os juros ativos seriam devidos ao final do contrato, ocasião em que seriam reconhecidos na escrituração, máxime pela sua indisponibilidade jurídica e econômica.

Por outro lado, é por demais assente, porque provecto, que o regime a que se subsumem as empresas que apuram o seu imposto com base na escrituração completa é o de competência – e não o de caixa.

A asserção da litigante esbarra numa insuperável antinomia aos cânones reitores do princípio da competência de receita e custo ou despesa dos exercícios, a teor da Lei n.º 6.404/76, artigos 177 e 187, inciso I, parágrafo primeiro, alínea b.

A esse respeito, o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON - aborda os problemas relacionados no Pronunciamento “XIV – Receitas e Despesas – Resultados.” De acordo com o entendimento mantido no citado pronunciamento, na determinação do lucro de um período, deverão ser observados os seguintes princípios contábeis:

23. *Receitas e despesas devem ser reconhecidas no exercício em que ocorram, obedecido o regime de competência.*

24. *Quando for reconhecida a receita, deve também ser reconhecido o custo ou despesa que lhe corresponda.*

Poder-se-ia admitir a concorrência do instituto da postergação tributária que reside na suposta infração, imaginando-o presente, quando, no período em que forem pagos os encargos a empresa reconhecesse como receita tributária a citada variação monetária. Dessarte estaria aí configurada a postergação de imposto e da Contribuição Social Sobre o Lucro – salvo se comprovado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa apurada no ano/mês da postergação até o encerramento da ação fiscal.

Entretanto, a insurgente permaneceu meramente no campo das alegações, sem trazer para os autos a prova do que afirma.

Item que se nega provimento.

## V. OUTRAS TRIBUTAÇÕES DECORRENTES

V.1.) Contribuição ao PIS

V.2.) Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS )

V.3.) Contribuição Social sobre o Lucro

Itens a que se concede provimento parcial, em face do que fora prolatado ao se exonerar a recorrente das exigências formuladas em relação ao ano-calendário de 1994, e no que se refere ao tributo principal ( IRPJ ).

## VI. IRRF SOBRE TRABALHO ASSALARIADO

Auto de infração às fls. 358. Falta de retenção e recolhimento do IRRF, nos meses-calendário de 1995 e janeiro de 1996, incidente sobre os valores referentes

Processo nº : 11072.000045/98-25

Acórdão nº : 107-07.143

aos pagamentos do veículo Temptra adquirido para o sócio da empresa Paulo Ricardo Frohlich, conforme descrito no item " B.2" do TVF, bem como de retirada descrita no item "C.1.9". Enq. Legal às fls. 359.

Matéria não-litigiosa.

### CONCLUSÃO

Oriento o meu voto no sentido de se conceder provimento parcial ao rogo recursal para:

a) no ano-calendário de 1994, excluir a exigência do IRPJ, do IRRF., e das demais imputações decorrentes; e,

b) nos anos-calendário de 1996 e 1997, excluir a exigência do IRRF., a teor de Pagamentos a Beneficiários sem Causa.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2003.

NEICYR DE ALMEIDA