



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Recurso nº. : 138.065  
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 1997 a 1999  
Recorrente : FERGEL FERRO E AÇO LTDA.  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA  
Sessão de : 19 DE MAIO DE 2005  
Acórdão nº. : 108-08.317

**IRPJ - PRELIMINAR DE NULIDADE - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** – Incabível a acolhida de preliminar de nulidade do processo, quando não verificadas as duas hipóteses de nulidades passíveis de serem declaradas pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar sua legitimidade, a teor do que dispõe os incisos I e II, do art. 59, do Decreto nº 70.235/72.

**IRPJ – PRELIMINAR DE NULIDADE – AFRF – LEGITIMIDADE** – No tocante a segunda preliminar, argüindo a incompetência do Auditor Fiscal da Receita Federal, também não assiste melhor sorte à recorrente, tendo em vista que a competência fiscalizadora está bem disciplinada na Lei nº 2.354/84 e art. 7º do Decreto-lei nº 2.225/85.

**IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO** – Não logrando o sujeito passivo comprovar com documentação idônea a efetiva existência das exigibilidades procede a tributação a esse título.

**CSLL – LEGITIMIDADE** – O STF já se manifestou pela constitucionalidade da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (RE 138184-8/CE, DJU 28/08/92), resultando pacificado neste Colegiado idêntico entendimento.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS E COFINS** – Uma vez mantida a exigência principal de IRPJ, idêntica decisão estende-se aos procedimentos decorrentes devido à estreita relação de causa e efeito existente.

**TAXA DE JUROS – SELIC – APLICABILIDADE** – É legítima a cobrança de juros calculada com base na SELIC, prescrita em lei e autorizada pelo art. 161, § 1º, do CTN, admitindo a fixação de juros superiores a 1% ao mês, se contida em lei.

**IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – PRESUNÇÃO LEGAL - DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO** – Não ocorre tributação em duplicidade quando a fiscalização constata em um mesmo período omissão de receitas baseadas em presunções legais, Saldo Credor de Caixa e Passivo Fictício, porque estas infrações tributárias foram



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317

definidas pelo legislador com fundamento em observações e ocorrências distintas, refletindo fatos complementares e não concorrentes, mormente quando se constata que caso a empresa tivesse contabilizado corretamente os pagamentos de suas obrigações nas datas dos desembolsos efetivos o saldo credor da conta Caixa ficaria majorado em valor igual àquele indicado como Passivo Fictício.

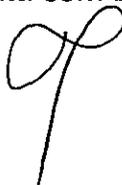
CSL – PIS - COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES – O decidido no julgamento da exigência principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos lançamentos dela decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FERGEL FERRO E AÇO LTDA.

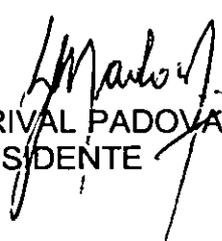
ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente, e, no mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira (Relator), Margil Mourão Gil Nunes, Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto e José Henrique Longo que afastavam a exigência de omissão de receitas com base em saldo credor de caixa, e vencidos ainda os Conselheiros Margil Mourão Gil Nunes, Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto e Dorival Padovan que afastavam a multa isolada. Designado o Conselheiro Nelson Lósso Filho para redigir o voto vencedor na parte da decisão que manteve a exigência sobre omissão de receita com base em saldo credor de caixa.

 2 



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

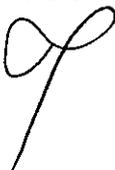
Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317

  
DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE

  
NELSON LÓSSO FILHO  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: IVETE MALAQUIAS  
PESSOA MONTEIRO e JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.





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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317  
Recurso nº. : 138.065  
Recorrente : FERGEL FERRO E AÇO LTDA

**RELATÓRIO**

FERGEL FERRO E AÇO LTDA., pessoa jurídica de direito privado, com inscrição no C.N.P.J. sob o nº 05.927.645/0001-98, estabelecida na Av. Rio Madeira, 3333, Município de Porto Velho/RO, inconformada com a decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, anos-calendário de 1996 a 1998, vem recorrer a este Egrégio Colegiado.

As matérias objeto do litígio estão identificadas no auto de infração de fls. 13/15, conforme segue:

- omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor em caixa, decorrente de ingressos de valores não comprovados pela documentação e registrados a débito da conta caixa, conforme registros dos Livros Diário (fls. 457/579A) e Razão (fls. 247/379A) e extratos bancários apresentados pela contribuinte, com enquadramento legal nos arts. 195, II, 197 e parágrafo único, 226 e 228, todos do RIR/94; art. 24 da Lei 9.249/95.
- omissão de receita (passivo fictício) caracterizada pela não comprovação, com documentação hábil e idônea, de parte dos valores registrados pela pessoa jurídica como Empréstimos de Curto Prazo em 01/01/96, conforme registros dos Livros Diário (fls. 457/479A) e Razão (fls. 247/379A), extratos bancários e contratos de financiamento apresentados pela contribuinte, com enquadramento legal nos arts. 195, II, 197 e parágrafo único, 226 e 228, todos do RIR/94; art. 24 da Lei 9.249/95.



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

- falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, quando durante o procedimento de verificações obrigatórias ficou constatado que os valores da estimativa mensal do IRPJ dos anos-calandário 1997 e 1998, declarados pela pessoa jurídica com base no faturamento mensal, são inferiores aos valores apurados com base nos Livros Registro de ICMS nºs 03 e 04 (fls. 380/456), confirmados na planilha apresentada pelo contribuinte em 09/08/01 (fls. 79/93), ensejando o lançamento para exigência da multa de ofício de 75%, conforme discriminado nas planilhas Demonstrativo de Situação Fiscal apuradas (fl. 57), com enquadramento legal nos arts. 889, III, do RIR/94; 2º, 43, 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96; 149 da Lei 5.172/66.

O lançamento principal deu ensejo a tributação reflexa, abaixo relacionada:

- PIS (fls. 20/21) – art. 3º, “b”, da LC nº 07/70; art. 1º, parágrafo único, da LC nº 17/73; Título 5, Capítulo 1, Seção 1, alínea “b”, itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP; arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º, da MP nº 1.212/95 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715/98; 24, §2º da Lei 9.249/95.

- COFINS (fls. 24/25) – arts. 1º e 2º da LC 70/91; art. 24, §2º da Lei nº 9.249/95.

- CSLL (fls. 28/29) – art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; arts. 19 e 24 da Lei 9.249/95.

Tempestivamente impugnando (fls. 196/206), a autuada alega, preliminarmente, nulidade do auto de infração devido a erros e defeitos em sua elaboração, faltando também ao lançamento, prova do fato descrito na autuação.



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317

Argüi que os cheques de clientes devolvidos, lançados a débito na conta caixa, foram efetivamente recebidos, pois todos os cheques depositados e devolvidos em compensação foram liquidados por seus emitentes na tesouraria da empresa.

Refere que a liberação de empréstimo junto ao Bic Banco ocorreu em 02/96 e não em 01/96 e que as operações de crédito realizadas em 02/96 e 05/96, por meio de conta de crédito rotativo denominada "conta garantida", estão devidamente comprovadas na contabilidade da empresa.

Alega que as operações de crédito obtido junto ao Banco Sudameris e Banco do Brasil, estão devidamente escrituradas no Razão.

Sobre as operações junto ao Bradesco, argumenta que a baixa de aplicação em FAQ, no valor de R\$ 5.666,77, não entrou no saldo de caixa, assim como o crédito de cobrança bancária no valor de R\$ 14.187,60; que o valor das duplicatas descontadas deve compor o saldo de caixa e, por isso, o valor de R\$ 34.906,37 deve ser considerado para tanto.

Aduz que os saldos existentes em 01/01/1996, que deram origem ao passivo fictício, são remanescentes do balanço patrimonial encerrado em 31/12/1995, período este já prescrito e não mais sujeito à comprovação com documentos.

Salienta que o empréstimo no valor de R\$ 55.000,00, obtido junto ao Banco Sudameris, originou-se da conta garantida no mês 10/95, conforme extrato de fls. 324/325. Sobre demais empréstimos, refere que estão todos devidamente escriturados, conforme demonstrativos de fls. 203/204.

Que ficou impossibilitada de fornecer cópias de depósitos, cheques, comprovantes de pagamentos e canhótos de talonários de cheques, em razão de



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

extravio ocorrido em 08/10/1997, conforme boletim de ocorrência policial (fl. 290), tendo este fato ocorrido bem antes do início da fiscalização.

Entende por descabida a aplicação da multa isolada decorrente de IRPJ, sobre a base de cálculo estimada, haja vista que optou pela apuração do lucro real anual, com recolhimento mensal por estimativa.

Informa que goza de benefício fiscal da Sudam, conforme declaração de fl. 293, e que na composição da base de cálculo da planilha que originou a diferença, não foi excluído o valor das vendas de produção.

Por fim, pugna pela não aplicação da taxa de juros com base na Selic.

Sobreveio decisão de procedência da ação fiscal pelo juízo de primeira instância (fls. 339/347), nos termos do ementário a seguir transcrito:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 1996, 1997, 1998*

*Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. MANUTENÇÃO DE PASSIVO FICTÍCIO. Se a escrituração da empresa não possui amparo em documentação hábil e idônea para comprovar obtenção de empréstimos e demais operações bancárias, presume-se receita omitida o montante de passivo fictício e o saldo credor de caixa decorrente dos ajustes efetuados pela fiscalização.*

*MULTA ISOLADA. PAGAMENTO A MENOR DAS ANTECIPAÇÕES DEVIDAS POR ESTIMATIVA. O art. 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, autoriza o lançamento da multa isolada quando da constatação da falta de pagamento do IRPJ devido por estimativa.*

*ISENÇÃO SUDAM. O gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício.*

*TAXA SELIC. A taxa de juros estipulada em lei é a Selic. Pelo caráter vinculado da atividade do lançamento, é obrigatória*



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

*a utilização daquela taxa, não cabendo aspecto discricionário para sua escolha.*

*LANÇAMENTOS REFLEXOS. OMISSÃO DE RECEITAS. Os lançamentos reflexos seguem a sorte do principal quando a receita omitida repercute na base de cálculo daqueles tributos.*

*Lançamento Procedente.”*

Irresignada com a decisão do juízo de primeiro grau a contribuinte apresenta recurso voluntário (fls. 366/392), argüindo nulidade do lançamento em razão de duplicidade de Mandados de Procedimento Fiscal (MPFs), um primeiro com nº 0250100/2000/00009-8 (emitido em 26/01/2000) e um segundo com nº 0250100/2000/000078 (emitido em 31/03/2000), o que não seria possível. Também alega nulidade em virtude de que o procedimento fiscal exigiria exame de escrita contábil para o qual os agentes da receita federal não teriam habilitação.

No mérito, ratifica os argumentos apresentados na impugnação, além de referir a inconstitucionalidade da cobrança da CSLL como tributo.

O depósito recursal equivalente a 30% do crédito fiscal se mostra satisfeito, conforme se verifica em fls. 54 e 232, nos termos do art. 12 da IN/SRF nº 264, de 20/12/2002.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

VOTO VENCIDO

Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Quanto as preliminares argüidas, entendo não assistir razão à autuada. O fato de terem sido instaurados dois Mandados de Procedimento Fiscal contra a contribuinte, embora não seja esta uma prática usual da Receita Federal, não se constitui em nulidade da autuação fiscal.

Por entender de forma diversa da postulante, transcrevo parte do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, no Acórdão nº 108-07.078, de 22/08/02, que aborda com especificidade a matéria, **verbis**:

*"É sabido que o Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte.*

*Objetiva o Mandado de Procedimento Fiscal assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais e que o agente fiscal indicado recebeu ordem da Administração Tributária para executar a ação fiscal. A ciência tardia das prorrogações dos mandados de procedimento de fiscalização não trouxe qualquer insegurança para o contribuinte fiscalizado, bastando se observar a cronologia das prorrogações para se concluir que os trabalhos de fiscalização tinham o consentimento da Senhora Delegada da Receita Federal em Santo André (SP).*

*E mais: ainda que os MPF-C somente tivessem sido emitidos após extinto o MPF-F, por decurso de prazo, não haveria que se falar em vício ou nulidade, uma vez que a emissão do MPF-C supre a finalidade do referido ato administrativo, qual seja, a*



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

*de que o agente fiscal seja autorizado a prosseguir os trabalhos de fiscalização já iniciados.*

*Ocorre que á matéria reservada a lei o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, assim entendido tanto a fase do procedimento (preparatório do ato de lançamento), quanto a fase do processo (iniciada com a impugnação do lançamento).*

*No âmbito federal, é o Decreto nº 70.235/72, lei em sentido material, que regula a matéria, dispondo inclusive de capítulo próprio relativo ao tema das nulidades.*

*Estabelece o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 as duas hipóteses de nulidades passíveis de serem declaradas pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua ilegitimidade: I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e II – os despachos e decisões proferidos pela autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*No âmbito do procedimento, em princípio, é válido todo e qualquer ato praticado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, em exercício nas Divisões de Fiscalização e integrante de Equipe de Fiscalização, não havendo que se falar em **pessoa incompetente**.*

*Nesse sentido, reafirma a recente Medida Provisória nº 46/2002 a competência privativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal para executar procedimentos de fiscalização, bem assim, constituir, mediante lançamento, crédito tributário em favor da União (art. 6º, I, “a” e “c”).*

*Assim, na hipótese de MPF-F ou MPF-C tardiamente cientificado ao contribuinte, que seja do conhecimento do Delegado da Receita Federal ou do Chefe de Divisão de Fiscalização, e que essas autoridades administrativas não tenham sequer suscitado eventual incompetência do agente fiscal, revela-se absolutamente despropositado, data vênua, o entendimento, de julgador de primeiro ou de segundo grau, que vier a acolher tese no sentido da incompetência do AFRF, uma vez que a própria Administração Tributária, por meio de autoridade administrativa, teria ratificado essa competência.*

*Qualquer outra interpretação da comentada portaria, que não seja a teleológica, pode gerar graves prejuízos para o Erário Público e ir de encontro aos princípios constitucionais do interesse público e da justiça fiscal, além de ferir o princípio de direito de que a nulidade, salvo se absoluta, não deve ser*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317

*declarada se a parte interessada não demonstrar prejuízo, uma vez que esse é da essência daquela.”*

Por compartilhar dessa linha de entendimento, ou seja, somente quando não observado o estabelecido nos incisos I e II do art. 59 do Decreto nº70.235/72 seria cabível decretar a nulidade do processo administrativo, o que não se verifica nos presentes autos, onde ao sujeito passivo facultou-se o pleno exercício do seu direito de defesa, portanto, afasto a preliminar suscitada.

Também deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do Auto de Infração quando a Recorrente alega a incapacidade técnico-jurídica dos auditores fiscais, uma vez que o AFRF possui competência outorgada por lei para a fiscalização do imposto, não havendo que falar em nulidade de ato lavrado pelo mesmo no exercício de suas atribuições. O entendimento deste Colegiado norteia-se pelo enunciado acima conforme diversos julgados, dos quais destaca-se o que segue:

*“ - COMPETÊNCIA FISCALIZADORA DO AFRF (EX. 93) – A fiscalização dos tributos compete às repartições encarregadas do lançamento e especialmente aos Auditores Fiscais da Receita Federal – Lei 2.354/54, art. 7º do DL 2.225/85 (Ac. 1º CC 108-6.222/00 – DO 14/11/00).”*

Quanto às matérias de mérito, objeto do apelo, melhor sorte não assiste à Recorrente, pois em relação ao **“passivo fictício”** que caracteriza omissão de receitas presumidas por lei, se não infirmada pelo sujeito passivo com a apresentação de documentação hábil para suporte dos registros na escrituração mercantil merecem perdurar e verificando-se do exame dos documentos constantes dos autos que, efetivamente, não logrou a Recorrente apresentar a documentação de suporte necessária para afastar a apuração fiscal de omissão de receitas como antes referida, resulta legítimo o procedimento fiscal ao desconsiderar registros contábeis desprovidos da necessária comprovação documental das operações escrituradas.



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317

No tocante à omissão de receitas caracterizada pelo saldo credor em caixa, rejeito tal presunção, eis que esse fato já foi apreciado por esta 8ª Câmara, quando, na sessão de 10 de julho de 2002, proferiu a decisão relativa ao Acórdão nº 108-07.044, em cuja ementa está estampado, na parte que interessa:

*"IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – APURAÇÃO POR DOIS MÉTODOS EM MESMO PERÍODO – Havendo apuração de omissão de receita por dois critérios distintos, merece prosperar apenas um, prevalecendo o de maior valor."*

**Número do 129611**

**Recurso:**

**Câmara: OITAVA CÂMARA**

**Número do 10480.015969/97-99**

**Processo:**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: IRPJ E OUTROS**

**Recorrente: MULTPEÇAS LTDA.**

**Recorrida/Interessad DRJ-RECIFE/PE**

**O:**

**Data da Sessão: 10/07/2002 00:00:00**

**Relator: José Henrique Longo**

**Decisão: Acórdão 108-07044**

**Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**

**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a incidência do IRPJ e do IR-FONTE sobre o item "omissão de receitas apuradas pelo confronto entre notas fiscais e livros"; 2) afastar a incidência de todos os tributos sobre os itens "passivo fictício" e "saldo credor de caixa".

**Ementa:** PRELIMINAR – AGRAVAMENTO – INOCORRÊNCIA – Não há que ser acolhida preliminar alegando agravamento do auto de infração, se a apuração for decorrente de diligência e o julgador de 1ª instância administrativa não incluir o aumento da exação.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS – CONFIRMAÇÃO POR DILIGÊNCIA – Ainda que a apuração tenha se baseado em verificação incompleta, se antes do julgamento for confirmada a omissão, merece ser mantido o lançamento.



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – APURAÇÃO POR DOIS MÉTODOS EM MESMO PERÍODO – Havendo apuração de omissão de receita por dois critérios distintos, merece prosperar apenas um, prevalecendo o de maior valor.

IRPJ E IRRF – OMISSÃO DE RECEITAS – LUCRO PRESUMIDO – ANOS-CALENDÁRIOS 1993 E 1994 – ART. 43 LEI 8541/92 – A determinação do art. 3º da MP 492/94, de que as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541 passariam a incidir, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 9/5/94, por não constar das reedições subsequentes, nem da Lei 9064/95 em que foi convertida, e por respeito ao princípio da anterioridade, a majoração da base de cálculo para 100% só pode ser aplicada a partir de 1995. O IRRF até 31/12/94 deve ser calculado conforme o art. 40, § 11, da Lei 8383/91. Em face de tais incongruências, o auto deve ser cancelado.

Preliminar rejeitada.  
Recurso parcialmente provido.”

Conforme o voto condutor do acórdão mencionado, o Ilustre Relator, nesse sentido, assim se manifestou:

**“O passivo fictício.**

*A omissão de receita por passivo fictício decorre de presunção legal e sobrepõe-se à omissão de receita pelo item anterior (falta de contabilização de vendas – notas fiscais B-2).*

*A tributação do passivo está lastreada em presunção legal. Assim, havendo dupla constatação da omissão de receitas no mesmo período, para que não haja dupla tributação do mesmo fato gerador, é recomendável que o lançamento seja em face do fato gerador efetivamente verificado (art. 142 do CTN) e que seja o de maior valor (por abranger o menor); em ambas as hipóteses desponta a omissão por falta de registro de vendas.*

*Assim, deve ser cancelado o item relativo ao passivo fictício.*

**O saldo credor de caixa.**



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317

*O item refere-se a meses dos anos de 1993 e 1994, nos quais também se constatou a omissão por falta de registro de vendas. Assim, além do argumento apresentado no item anterior (passivo fictício), deve ser levado em consideração que, nos meses em que a omissão pelo saldo credor de caixa superou o valor da omissão pela falta de registro de vendas, na apuração do fluxo financeiro não foi considerado o saldo final do mês anterior acrescido da receita omitida tributada.*

*Por outras palavras, no mês de novembro/94, ao saldo inicial do fluxo financeiro não se acrescentou a receita omitida – tributada – do mês de outubro/94.*

*Assim, tanto pelos motivos do item passivo fictício quanto pelos motivos acima, o item de omissão de receita de saldo credor de caixa deve ser cancelado.”*

Na mesma linha de raciocínio, a 3ª Câmara também afastou a tributação em situação semelhante, quando, tendo a fiscalização autuado um contribuinte com apuração em duas presunções oriundas de critérios diferentes de tributação, no caso “saldo credor de caixa” e “depósitos bancários não escriturados”, exatamente como no presente caso, conforme se constata da ementa do Acórdão nº 103-21.576, do Ilustre Relator Aloysio José Percínio da Silva:

**Número do Recurso: 135445**

**Câmara: TERCEIRA CÂMARA**

**Número do Processo: 11516.001147/2003-84**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: IRPJ E OUTROS**

**Recorrente: INTERVIRTUAL INTERNET E EVENTOS LTDA.**

**Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC**

**Data da Sessão: 14/04/2004 00:00:00**

**Relator: Aloysio José Percínio da Silva**

**Decisão: Acórdão 103-21576**

**Resultado: DPPM – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA**



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

**Texto da Decisão:** Por maioria de votos, **ACOLHER** a preliminar de decadência do direito de constituir crédito tributário realtivo às contribuições ao PIS e COFINS, quanto aos fatos geradores dos meses de janeiro a junho de 1996, vencidos nesta parte os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Cândido Rodrigues Neuber; por unanimidade de votos, **REJEITAR** as demais preliminares suscitadas; e, no mérito, por maioria de voto, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso para: 1) excluir da tributação pelo IRPJ e CSLL, as importâncias autuadas a título de "saldo credor de caixa" e "depósitos bancários não contabilizados"; 2) excluir da tributação pelo PIS e COFINS, a importância autuada a título de "depósitos bancários não contabilizados"; 3) excluir da tributação a importância de R\$ ... no ano-calendário de 1996, autuada a título de "custos ou despesas não comprovadas"; e 4) reduzir a multa de lançamento ex officio agravada de 150% (cento e cinquenta por cento) ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento). vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero que provia a menor, mantendo a tributação sobre os itens "saldo credor de caixa" e "depósitos bancários não escriturados" e o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que dava provimento integral, por insuficiência na caracterização da infração. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Jeferson Eugênio Dorra Borges, inscrição OAB/SC nº 11.155. A Fazenda Nacional foi defendida pelo procurador Dr. Paulo Roberto Riscado Junior.

**Ementa:**

**MPF. PRORROGAÇÃO DE PRAZO.** Na hipótese de prorrogação tempestiva do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal, a legislação prevê a manutenção da mesma autoridade fiscal responsável pela execução do mandato prorrogado.  
**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.** A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento tributário nos casos de tributos enquadrados na modalidade "homologação".  
**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.** Compete ao Fisco, como regra geral, comprovar a ocorrência do fato gerador tributário.  
**OMISSÃO DE RECEITAS. DIVERSAS PRESUNÇÕES.** Duas ou mais omissões de receitas identificadas com base em presunções podem ter origem no mesmo fato e significar múltipla e indevida imposição tributária. Cabe à Fiscalização demonstrar inoccorrência de tal hipótese ou, não logrando fazê-lo, apontar a que melhor reflete o montante da receita subtraída da tributação, excluindo as demais.



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

**OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.** A demonstração da ocorrência de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, resguardada ao contribuinte a apresentação de prova contrária.

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES.** A lavratura do auto de infração deve contemplar clara descrição das infrações nele indicadas.

**DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.** A despesa é dedutível desde que necessária à atividade da pessoa jurídica, relativa à contraprestação de algo recebido e comprovada com documentação hábil e idônea.

**MULTA QUALIFICADA.** A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude.

Publicado no DOU de 01/06/04.”

É de se colher o ensinamento, trazido no teor do seu voto:

*“A inversão probatória só se aplica nos limites da própria hipótese presuntiva. A utilização concomitante de mais de uma presunção é admissível no decorrer da investigação fiscal, contudo, tal situação no lançamento tributário requer a demonstração de que os valores indicados não são originários de uma mesma omissão de receitas.*

*Reconhece-se que, como regra geral, incumbe à Fiscalização o ônus de provar a existência do fato gerador tributário, é o que determina Art. 9º<sup>1</sup> do Decreto-lei 1.598/77, em especial o § 2º, que reproduzo seguir:*

*Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.<sup>2</sup>*

*§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.<sup>3</sup>*

<sup>1</sup> Art. 174 do RIR/80 e art. 223 do RIR/94

<sup>2</sup> Art. 276 do RIR/99

<sup>3</sup> Art. 923 do RIR/99



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317

*§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.<sup>4</sup>*

*§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.<sup>5</sup>*

Na mesma linha, é a lição de Paulo Celso Bonilha<sup>6</sup>:

*"Como bem salientou o saudoso e ilustre professor<sup>7</sup>, que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma "relevatio ab onere agendi" e não uma "relevatio ab onere probandi", isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas esse atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão."*

Não é diferente o entendimento pacífico deste Conselho, como bem ilustra a ementa que abaixo transcrevo:

*"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA - Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.(Acórdão 108-07.124/2002)."*

*A Fiscalização se equivocou ao computar cumulativamente o saldo credor de caixa e os depósitos bancários no cálculo do montante do tributo devido. Assim concluo muito menos pela certeza da ocorrência da tão falada duplicidade de tributação do que pela relevante possibilidade lógica da sua existência. Deveria ter considerado apenas um dos dois indicadores, aquele que mais adequadamente refletisse o valor mantido à*

<sup>4</sup> Art. 924 do RIR/99

<sup>5</sup> Art. 925 do RIR/99

<sup>6</sup> "Da Prova no processo Administrativo Tributário", São Paulo, Dialética, 1997, 2ª edição, pág.75.

<sup>7</sup> O "saudoso e ilustre professor" a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Micheli



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

*margem da contabilidade. Agora, no julgamento, um deles deve ser excluído do lançamento.*

*E qual o que melhor reflete a omissão de receitas?*

*Nessas situações, tenho defendido a tese de que a omissão de maior valor abrange a menor e melhor quantifica a receita subtraída da tributação. Isso, permito-me repetir, quando não se comprove inequivocamente que as duas ou mais hipóteses presuntivas não tiveram a sua origem na mesma omissão de receitas. Portanto, adotando esse critério, penso que o saldo credor de caixa é o parâmetro a ser escolhido para fins de determinação da base de cálculo, devendo-se afastar da tributação o item relativo aos valores dos depósitos nas contas bancárias mantidas sem registro contábil."*

Naquela ocasião também o Colegiado optou por adotar uma das presunções, sempre aquela que maior valor tributava, dessa forma, entendo que merece ser desconstituída a exigência a título de saldo credor de caixa.

Com relação à CSLL o Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre o assunto, afirmando que apenas no ano de 1988 restaria impossibilitada a exigência da contribuição social questionada:

*"(...) dissipou todas as dúvidas a Magna Corte ao declarar a constitucionalidade da Lei 7.689/88, a exceção do seu artigo 8º que exigia a Contribuição Social já sobre o resultado apurado em 31/12/88 ( RE n 138184-8/CE - DJU de 28/08/92), como também ao declarar a constitucionalidade da Lei Complementar no 70/91, na primeira Ação Direta de Constitucionalidade intentada após a inovação ditada pela Emenda Constitucional n 03/93 ( ADC n 1-1/DF)."*

No que concerne à tributação reflexa a título de PIS e COFINS, face ao princípio da decorrência em sede tributária, uma vez mantida, em parte, a exigência matriz de IRPJ, idêntica decisão estende-se aos procedimentos que dele decorrem.



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

No tocante ao questionamento da ilicitude da exigência dos juros SELIC, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Acórdão CSRF/101-3.877, manifestou resultar legítima sua cobrança, sendo assim, cabível a imposição na espécie.

Quando ao pedido final de diligência para produção de prova pericial, mostra-se incabível; tendo em vista a suficiência dos elementos que constam dos autos na formação de juízo para dirimir o litígio, considerando que a linha decisória se embasou na não apresentação da documentação de suporte para as operações desconsideradas como efetivas, daí, resulta prescindível qualquer providência de verificação de documentação inexistente, razão pela qual, manifesto-me pela rejeição do pedido formulado.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, quanto ao mérito, por dar provimento parcial recurso, para excluir da tributação a exigência relativa à omissão de receitas por saldo credor em caixa.

Sala das Sessões - DF, em 19 de maio de 2005.

  
LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA





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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator Designado

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o ilustre relator, peço *vênia para dele discordar quanto a exclusão do crédito tributário referente à omissão de receitas caracterizada por Saldo Credor de Caixa.*

Do relato verbal apresentado pelo Conselheiro Relator, extraio que a matéria que me cabe discutir gira em torno da ocorrência de duplicidade de lançamento quando da constatação, em um mesmo período, de omissão de receitas com base nas presunções legais de Saldo Credor de Caixa e Passivo Fictício.

Não posso concordar com os argumentos apresentados pelo Relator para justificar a exoneração pretendida, de que haveria duplicidade de tributação de omissão de receitas, porque não vejo como sendo o mesmo fato tributário as presunções legais estabelecidas no artigo 228 do RIR/94, Passivo Fictício e Saldo Credor de Caixa.

Estas duas presunções legais têm como ponto de partida a constatação de incongruências na escrituração contábil, que denotariam a existência de omissão de receitas.

Ao contrário do que afirma o Relator, elas caracterizam a ocorrência de omissão de receitas complementares, que devem ser somadas para determinação do valor tributável, e não concorrentes, porque se inspiram em fatos distintos.



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

As presunções legais são as normas jurídicas *lato sensu* que nascem das observações de fatos durante determinado período de tempo, bem dizer, da espécie do lançamento fiscal e da reiteração da jurisprudência. O legislador parte do fato conhecido, indiciário, que levará ao fato desconhecido, e, legalmente, o correlaciona ao fato indiciário, suprimindo deficiências no levantamento de provas ao identificar os fatos jurídicos, invertendo o ônus da prova para aquele que tem maior possibilidade de fazê-la, o sujeito passivo, por estar diretamente envolvido na situação jurídica analisada.

*Alfredo Augusto Becker assim define presunção legal:*

“O raciocínio lógico, noutros casos conferido ao juiz, nesses é antecipadamente feito pelo legislador, consagrando-o num preceito legal que aquele deverá obedecer. Substituindo-se ao juiz – diz Alsina – o legislador ‘faz o raciocínio e estabelece a presunção, de modo que, provadas certas circunstâncias, o juiz deve ter por certos os fatos’.

(omitido)

A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre dois fatos”.

Também assim se pronuncia José Bulhões Pedreira:

“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 no negócio jurídico com as 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”.

Para Maria Rita Ferragut presunção legal é:

“O fato indiciário, provado de forma direta, é o conteúdo do antecedente do enunciado, descritor de vestígios, indicações ou sinais vertidos em linguagem competente e aptos a implicar, por força da causalidade normativa, um outro fato, conhecido



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317

da forma indireta. Nas presunções relativas, encontramos, no enunciado geral e abstrato que as prevê, critérios para a identificação do fato indiciário, e, nos individuais e concretos, o fato indiciário propriamente dito, que guarda estreita relação com os critérios identificadores previstos no enunciado geral e abstrato".

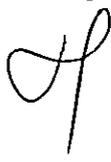
Cabe, ainda, transcrever texto de Maria Helena Diniz extraído de seu livro Código Civil Anotado:

*"Presunção – É a ilação tirada de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido. É a consequência 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)."*

A presunção legal surge naquelas situações em que um fato admitido sistematicamente pela jurisprudência é vinculado a uma condição de irregularidade tributária, ou quando o legislador correlaciona o fato indiciário àquele que realmente ocorreu, definindo as características para prová-lo, invertendo o ônus da prova, suprimindo deficiências de comprovação que porventura ocorreram no levantamento fiscal.

A tributação como omissão de receitas dos valores apurados como saldo credor na conta Caixa ou saldos incompatíveis, haja vista que esta rubrica contábil reflete a disponibilidade em moeda corrente da empresa no dia considerado, devendo apresentar saldos devedor ou, muito raramente, nulo, é utilizada como presunção pelo fisco há bastante tempo.

Os procedimentos de fiscalização restringem-se às verificações do saldo de tal conta constante do livro Razão e à recomposição da escrituração levando em conta a documentação que suportou os lançamentos no livro Diário,

 22 



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

para detectar a intenção da empresa de evitar saldo credor postergando o registro de pagamentos ou antecipando os recebimentos.

O saldo credor de Caixa é uma presunção simples utilizada pela fiscalização em suas exigências tributárias, que leva a uma conclusão lógica. Se a empresa desembolsa valores em montante superior ao que seu Caixa pode suportar, significa que há disponibilidades oriundas de receitas mantidas à margem da escrituração regular que escapam da tributação do Imposto de Renda.

José Luis Bulhões Pedreira, descrevendo a jurisprudência administrativa à época da formação desta presunção, conclui que o saldo credor de caixa caracteriza indícios veementes de omissão de receitas:

*“Há também jurisprudência considerando como indício de sonegação de receita a existência, na escrituração da empresa, de saldos credores (ou “estouros”) de caixa, demonstrando pagamentos de montante superior às importâncias registradas a débito da caixa. Algumas decisões concluem apenas pela tributação desse saldo, e outras afirmam que sua existência é motivo suficiente para a desclassificação de toda a escrituração.*

*Correspondem a saldos credores de caixa (e autorizam igual presunção de sonegação de receita) os pagamentos comprovadamente feitos pela empresa a terceiros e não registrados em sua contabilidade, em época em que a caixa não possuía recursos suficientes para realizá-los. O saldo credor de caixa, neste caso, não está demonstrado na própria escrituração mas decorre da prova de pagamentos não escriturados”.*

Esta presunção simples, após anos de aceitação por jurisprudência pacífica em julgados administrativos e judiciais, foi eleita como presunção legal pelo legislador por meio do artigo 12, § 2º do Decreto-lei 1.598/77: “O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção".

A manutenção no Balanço da empresa de obrigações já liquidadas e não baixadas caracteriza presunção de omissão do registro de receitas submetidas à tributação do Imposto de Renda.

Na segunda metade do século passado pacificou-se a jurisprudência administrativa em torno da matéria passivo fictício, no sentido de que a manutenção no Passivo de obrigações já pagas e/ou não comprovadas indicia a existência de receitas mantidas à margem da escrita e, em conseqüência, subtraídas do crivo da tributação.

A fiscalização exigia que a pessoa jurídica comprovasse, com documentação hábil e idônea, a existência da obrigação registrada em seu Passivo, demonstrando, ainda, que o pagamento da mesma ocorrera em data posterior ao encerramento do balanço do exercício objeto da auditoria.

A ocorrência de passivo fictício na contabilidade da empresa permite concluir, por meio de raciocínio indutivo, que ela pagou suas obrigações com recursos extracontábeis, por não dispor na data do efetivo pagamento da obrigação de saldos de Caixa para efetivar a baixa, mantendo em aberto estes valores em sua contabilidade até a "melhora" de sua situação financeira, para só aí lançar a extinção do valor passivo.

Além disso, a falta de contabilização das baixas de obrigações já liquidadas permite a saída de numerário sem a redução do ativo circulante da empresa, possibilitando aos sócios a movimentação de recursos sem registro.



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

Um roteiro de perícia contábil-fiscal, editado em 1972 pelo agente do fisco Antonio Ferreira Gonçalves, identifica a presunção simples definida como Passivo Fictício da seguinte forma:

*“Passivo fictício denomina-se o conjunto de dívidas inexistentes, registradas indevidamente no passivo do balanço. Tratam-se de saldos incorretos ou inexistentes, nas contas a pagar de fornecedores, bancos, financiadores, contas a pagar em geral. Nas pequenas e média empresas, é comum a indiscriminação contábil de “fornecedores”, ou “contas a pagar”, sem aferição periódica dos saldos, e até nos balanços, o que facilita, não só a inexatidão por erro, omissão, ou por fraude determinada. A situação de passivo fictício tem origem na omissão de baixa contábil dos valores pagos, o que lhes dá uma situação de pagamentos “extra-caixa” ou extra-contábeis. Ocorre pela insuficiência de fundos no caixa da empresa, que, por sua vez terá origem contábil: a) na sonegação de receita de vendas a dinheiro; na existência de suprimentos inconfessáveis de origem no “mercado paralelo”, ou de empréstimos de sócios cuja origem não desejam ou não podem explicar. A regra geral é que provêm de sonegação de vendas, praticada continuamente, e tem como consequência contábil a acumulação nos passivos dos balanços, e quando praticada, tem duas características que identificam a habitualidade na prática ilegal: a) acumulação e aumento contínuo; b) rotatividade. Muitas vezes começa com simples ocultamento de pagamentos, nas pequenas ou médias empresas, nas quais o dono fornece ao contabilista os documentos de pagamentos mensais, para que este profissional contabilize mensalmente o movimento, quando então é calculada a receita financeira necessária para cobrir os dispêndios de caixa, ou seja, as vendas são calculadas em função dos pagamentos e a seguir tais vendas são registradas nos livros fiscais; nestas condições, sabe o dono do negócio que se apresentar mais pagamentos terá que registrar mais vendas e pagar mais imposto sobre as vendas mensais. O titular da empresa pequena, com sua intuição comercial acha que, fornecendo ao contabilista um volume de dispêndios a menor, sua receita de vendas será calculada a menor, com economia de imposto sobre vendas; nestas condições, o profissional da contabilidade é, inicialmente, conduzido a uma situação de passivo fictício em crescimento, à sua revelia, e*



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

*que, quando aferida, já apresentará situação de ilegalidade, pois os saldos de caixa, aparentemente certos, já são deficitários. A simples providência do profissional da escrituração no sentido de levantar balancetes mensais analíticos dos “fornecedores” ou “contas a pagar” e aferir os saldos individuais junto ao titular da empresa, evitará o surgimento e crescimento do passivo fictício. A rotatividade no passivo fictício denuncia a premeditação na ocultação de receita, pois, se procura substituir contas antigas já liquidadas por outras contas, mais novas, porém também já liquidadas, afim de não despertar suspeitas pela antiguidade visível nas contas a pagar paralizadas”.*

Esta presunção simples, após anos de aceitação por jurisprudência pacífica em julgados administrativos e judiciais, foi eleita como presunção legal pelo legislador por meio do artigo 12, § 2º do Decreto-lei 1.598/77, in verbis “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 de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

A fiscalização detectou omissão de receitas pela ocorrência de saldo credor na conta Caixa, como também manutenção no passivo de obrigações já pagas, passivo fictício, num mesmo período. Caso a empresa contabilizasse regularmente o pagamento do passivo na data correta do desembolso, evitando o passivo fictício, o saldo negativo da conta Caixa, saldo credor, ficaria majorado em igual valor, o que resultaria na apuração do mesmo montante geral de omissão de receitas.

O argumento falacioso de que as infrações apuradas pelo Fisco poderiam corresponder apenas a um montante de omissão de receitas, sucumbe a uma análise contábil dos efeitos das referidas presunções legais.



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

Processo nº. : 10240.001184/2001-45  
Acórdão nº. : 108-08.317

Além do mais, o precedente de julgado desta Câmara trazido à colação pelo Relator, acórdão nº 108-07.044, da sessão de 10/07/2002, é inaplicável ao caso em questão.

Naquela época, acordaram por unanimidade de votos os membros desta Câmara pela impossibilidade de lançamento em um mesmo período de omissão de receitas referentes a vendas não registradas, apuradas pela fiscalização com base procedimento de auditoria que constatou falta de escrituração de notas fiscais, concomitantemente com duas presunções legais, passivo fictício e saldo credor de caixa, pela grande probabilidade de que tais valores se referirem à vendas não escrituradas que o próprio Fisco levantou, com a existência de duplicidade de lançamento.

Cristalina a decisão dos membros desta Câmara de que se as presunções legais do passivo fictício e saldo credor de Caixa dizem respeito a falta de registro de vendas anteriores e se a fiscalização, no mesmo período analisado, em procedimento de auditoria efetua levantamento e detecta omissão de receitas por falta de registro de notas fiscais, estariam incluídas neste montante as outras omissões de receitas decorrentes das presunções legais.

Não é este o caso dos autos, onde todas as omissões de receitas tiveram como lastro presunções legais, sem ter a fiscalização levantado qualquer outro valor em procedimento de auditoria fiscal que pudesse englobar as referidas infrações.

Portanto, considero não ter ocorrido erro no valor lançado pelo fisco, inexistindo a duplicidade de omissão de receitas sustentada pelo Relator.

Lançamentos Decorrentes:

CSL – COFINS E PIS



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA**

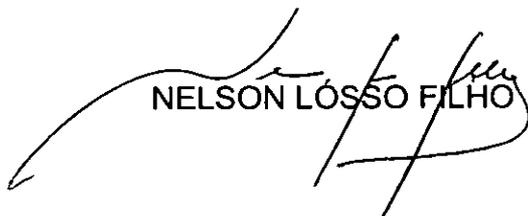
Processo nº. : 10240.001184/2001-45

Acórdão nº. : 108-08.317

Os lançamentos da Contribuição Social sobre o Lucro, da COFINS e do PIS 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 estreita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida, onde foi negado provimento ao recurso.

Pelos fundamentos expostos, divirjo do ilustre Relator quanto à exoneração do item omissão de receitas pela ocorrência de Saldo Credor de Caixa, votando pela manutenção deste item da exigência fiscal.

Sala das Sessões - DF, em 19 de maio de 2005.

  
NELSON LOSSÓ FILHO 