



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Recurso nº. : 138.555  
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex: 1998  
Recorrente : SUPERMERCADO BREHM LTDA  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS  
Sessão de : 26 DE JANEIRO DE 2005  
Acórdão nº. : 107-07.904

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADES – IMPROCEDÊNCIA – Não é cabível a arguição de nulidades a lançamento que cumpre todos os requisitos formais da legislação do PAF, que se fundamenta em presunções legais e que, por fim, caracteriza, como fato tributável, receitas omitidas em face da recomposição da conta caixa. Iguamente improcede pleito de nulidade do procedimento a decisão que, em razão dos fatos e das provas dos autos, motivadamente, rejeita a produção de prova pericial.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA – Se o contribuinte não logra afastar a apuração de saldo credor de caixa, derivado do expurgo feito na conta de valores lá debitados, porém não comprovados, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente ao do saldo credor apurado..

TRIBUTAÇÃO REFLEXA  
IRFONTE - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COFINS - Em se tratando de lançamentos decorrentes, mantida a tributação denominada matriz, deve-se dar a estes o mesmo destino.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Havendo falta ou insuficiência no recolhimento do tributo, impõe-se a aplicação da multa de lançamento de ofício sobre o valor do imposto ou contribuição devido, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA - SELIC - Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUPERMERCADO BREHM LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso., nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Neicyr de Almeida fará declaração de voto.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
PRÉSIDENTE

NATANAEL MARTINS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904  
  
Recurso nº. : 138.555  
Recorrente : SUPERMERCADO BREHM LTDA

RELATÓRIO

SUPERMERCADO BREHM LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 746/774, do Acórdão nº 2.931, de 22/09/2003, prolatado pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, fls. 720/734, que julgou procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 588; IRFONTE, fls. 594; PIS, fls. 613; CSLL, fls. 617; e COFINS, fls. 621.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, que o lançamento de ofício decorre da constatação de omissão de receitas pela ocorrência de saldo credor de caixa e de passivo fictício.

Foi exigido o Imposto de Renda na Fonte sob acusação de pagamentos a beneficiários não identificados, conforme o disposto no artigo 61 §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.981/95.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 675/713.

A 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre, decidiu pela manutenção do lançamento, conforme o acórdão acima citado, cuja ementa possui a seguinte redação:

*"IRPJ*

*Data do fato gerador: 30/06/97, 30/09/97, 31/12/97*

*OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DESTA CONTA. Os cheques emitidos pela empresa em favor de terceiros, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta Caixa como recurso, deverão ter*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

*seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de caixa para pagamento do gasto, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada, vulgarmente chamada de 'lançamento cruzado na conta Caixa'. Não comprovando a empresa o registro desta saída, é legítima a recomposição do saldo da conta Caixa, com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos. A conseqüente apuração de saldo credor evidencia a prática de omissão de receitas.*

*NULIDADE. Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto 70.235/72, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 daquele diploma legal, não se justifica a decretação da nulidade do lançamento.*

*JUROS MORATÓRIOS. A incidência de juros calculados com base na taxa SELIC está prevista em lei, que os órgãos administrativos não podem ser furta a aplicar.*

*INCONSTITUCIONALIDADES. Quando o contribuinte entende-se prejudicado por lei vigente que increpa de inconstitucional, só lhe resta a via do Poder Judiciário para reclamar seu pretenso direito, pois falece competência à autoridade administrativa para apreciação de inconstitucionalidade de lei, cabendo-lhe apenas acatar e fazer cumprir seus ditames.*

*LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, COFINS e PIS. Solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, estende-se aos demais lançamentos decorrentes quando tiver por fundamento o mesmo suporte fático.*

*IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. Os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou entregues a terceiros ou sócios sem comprovação da operação ou a sua causa, sujeitam-se à tributação exclusivamente na fonte à alíquota de 35%.*

**LANÇAMENTO PROCEDENTE"**

Ciente da decisão de primeira instância em 10/11/03 (fls. 742), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 09/12/03 (fls. 745), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

- a) que o conjunto de irregularidades apresentadas não possui qualquer critério técnico mais apurado, nem qualquer embasamento na legislação do imposto de renda em vigor, pois não há prova concreta da ocorrência da omissão de receitas, mas mera presunção. A se admitir a ocorrência da prefalada omissão de receita, deveria ser considerada somente metade da omitida como correspondente ao lucro líquido para efeitos de tributação. A se considerar que a base de cálculo do IRPJ somente seria de 50%, haveria significativa mudança da apuração reflexa de CSLL, PIS e COFINS;
- b) que a taxa Selic não pode ser utilizada para a cobrança de juros de mora, tendo em vista a ilegalidade da mesma para essa finalidade;
- c) que não foi utilizado o critério de apuração do levantamento quantitativo por espécie, aplicável às empresas comerciais relativamente às mercadorias adquiridas para revenda. Deveria ser utilizada a diferença de quantidades de produtos para a apuração da omissão de receitas;
- d) que é nulo o lançamento tributário por presunção legal, pois nem sempre as presunções tomadas pela fiscalização como fundamento para a lavratura de autos de infração são autorizadas pela legislação. Não há como subsistir o auto de infração por afrontar o princípio da legalidade estrita, por não haver previsão legal do procedimento específico para sua apuração;
- e) que, segundo as atuais disposições legais, a infração tributária por omissão de receitas não pode redundar em exigência de imposto que não incida sobre uma das três formas de lucro (real, presumido ou arbitrado), tendo ficado afastada, igualmente, a ficção de seu repasse automático aos sócios da pessoa jurídica;
- f) que está expresso no Regulamento do Imposto de Renda que a base de cálculo da receita omitida, em caso de sua ocorrência, é a diferença positiva entre a receita arbitrada e a escriturada. Em nenhum momento o RIR fala que a base de cálculo no caso de omissão de receita será a integralidade da receita omitida. O agente fiscal incorreu em ilegalidades materiais ao qual estava adstrito, ferindo o CTN, o Regulamento do IRPJ, os princípios gerais de direito, a jurisprudência administrativa e judicial;
- g) que é confiscatória a multa de ofício lançada no auto de infração;
- h) que é necessária a realização de perícia técnica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

Às fls. 804, o despacho da DRF em Novo Hamburgo - RS, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

VOTO

Conselheiro - NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A recorrente suscita a existência de nulidade do auto de infração, tendo em vista os seguintes motivos: a) a ausência de cumprimento de requisitos formais; b) pelo lançamento estar fundamentado em meras presunções; c) por infringência ao conceito de renda.

Rejeito todas as preliminares pelo fato de que o auto de infração foi elaborado de forma correta e de acordo com a legislação de regência, em atendimento às disposições do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, como se verá no decorrer do voto.

Também entendo desnecessária a realização de perícia, pois nos autos constam todos os elementos necessários e suficientes para que se possa proferir o julgamento do feito.

MÉRITO

SALDO CREDOR DE CAIXA

A infração foi capitulada no art. 228 do RIR/94, *verbis*:

*“Art. 228. 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,*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

*ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

Durante os trabalhos de fiscalização, a autoridade autuante se deparou com diversos lançamentos a débito da conta Caixa, cujo histórico evidenciava que os cheques haviam sido lançados a crédito de contas bancárias. Da análise dos extratos bancários apresentados pela contribuinte, constatou que um grande número de cheques havia sido compensado nos bancos.

Nessas condições, a fiscalização procedeu a reconstituição do movimento da conta caixa, relativo ao ano-calendário de 1997, com a exclusão dos cheques utilizados para pagamentos que não foram escriturados a crédito da conta Caixa, chegando a saldo credor da mesma.

Não obstante elementar o fato de que, tendo se constatado registro na conta caixa de entrada fictícia (débito à conta caixa de valores não comprovados), ou de valores que lá entrados de lá indiscutivelmente já saíram (v.g., cheques já compensados no sistema bancário), a fiscalização não somente deve recompor a movimentação da conta caixa, como tem a obrigação de fazê-lo. E esse é o caso dos autos.

Diante disso, a autoridade fiscal excluiu dos ingressos de caixa os cheques que, lá contabilizados, lá permaneceram mesmo após a sua compensação, tendo com isso apurado, pois,, saldo credor de caixa, o qual levou à tributação.

Na impugnação apresentada, a recorrente nega, sem nada provar, a inexistência da presumida omissão de receita, alegando a irregularidade da tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

Porém, deixou a contribuinte de fazer a necessária prova do que alega, apesar das oportunidades que lhe foram concedidas. A decisão de primeira instância, diante desse quadro, não merece reparos.

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

Tal situação, dentre outras possíveis, ocorre justamente quando da configuração de saldo credor de caixa. Nesse caso, caberia à recorrente a prova de não ter ocorrido omissão de receitas, o que, como visto, não ocorreu.

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

De fato, a menção feita em lei à circunstância de a escrituração indicar saldo credor de caixa à evidência não se ajusta apenas ao saldo credor apontado nos livros mas também àquele apurado pela fiscalização decorrente, como já dito, de expurgos de valores debitados na conta caixa, seja porque não comprovado como efetivamente ingressados, seja porque, embora tenham sido anteriormente ingressados, lá continuem escriturados não obstante da conta caixa já tenham efetivamente saídos, como se dá com a manutenção, na conta caixa, de cheques lá debitados mas que já foram compensados a favor de terceiros.

Também não procede o argumento da recorrente no sentido que deveria ser tributado tão somente 50% da receita omitida, pois os valores excluídos da tributação, caso tivessem sido normalmente escriturados, teriam sido tributados integralmente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

Assim, deve ser mantida a exigência fiscal.

## PASSIVO FICTÍCIO

Com relação ao passivo fictício, tendo em vista que a recorrente deixou de se manifestar contra a exigência, tanto na defesa inicial, quanto na fase recursal, não cabe qualquer manifestação sobre a matéria, devendo também ser mantido o lançamento.

## IMPOSTO DE RENDA DE FONTE

Da mesma forma, a contribuinte deixou de se manifestar contra a exigência relativa ao Imposto de Renda Retido na Fonte, exigido com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, razão pela qual esta deve ser integralmente mantida.

Com efeito, é incontroverso que o contribuinte deixou na conta caixa inúmeros cheques que já haviam sido objeto de compensação e que, portanto, representaram que valores que foram externados do patrimônio da entidade, daí porque ter a recorrente sido intimada pelo Fisco a provar o seu beneficiário ou a causa do pagamento.

Nesse contexto, tendo a recorrente, a pretexto de dificuldades, se recusado a prestar esclarecimentos, milita ao Fisco a presunção de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

## TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - COFINS, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E PIS



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

Em se tratando de tributos lançados com base nos mesmos fatos apurados no feito relativo ao imposto de renda pessoa jurídica, os lançamentos para sua cobrança são reflexos e, assim, a decisão de mérito prolatada em relação à exigência matriz, constitui prejulgado na decisão das matérias denominadas decorrentes.

### MULTA DE OFÍCIO

No que respeita a exigência da multa de ofício a que a recorrente considera incabível, registre-se que esta se encontra prevista e quantificada expressamente em lei, descabendo à autoridade administrativa deixar de aplicá-la quando ocorrida a infração nela tipificada ou atenuar-lhe os efeitos, sem expressa autorização legal nesse sentido. E isso porque a atividade administrativa é plenamente vinculada, consoante dispõe o Código Tributário Nacional, no parágrafo único do art. 142: *"A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

Com efeito, o artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina:

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"*

Como visto, todo e qualquer lançamento "ex officio" decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento do imposto deve ser acompanhado da exigência da multa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

Ante o exposto, tendo a fiscalização apurado insuficiência no pagamento do imposto, caracterizada está a infração, e, sobre o valor do tributo ainda devido, é cabível a multa prevista no art. 44, I, da Lei 9430/96.

#### JUROS DE MORA – TAXA SELIC

Relativamente aos juros de mora lançados no auto de infração, também correspondem àqueles previstos na legislação de regência. Senão vejamos:

O artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê:

*“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”*  
(grifei)

No caso em questão, os juros moratórios foram lançados com base no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração (fls. 05).

Assim, não houve desobediência ao CTN, pois o mesmo estabelece que os juros de mora serão cobrados à taxa de 1% ao mês no caso de a lei não estabelecer forma diferente, o que veio a ocorrer a partir de janeiro de 1995, quando a legislação que trata da matéria determinou a cobrança com base na taxa SELIC.

Ante o exposto, conclui-se pelo correto procedimento adotado pela autoridade autuante, bem como pela autoridade julgadora de primeira instância, devendo ser mantido integralmente o crédito tributário constituído.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

Nesses termos, voto no sentido de rejeitar a preliminares de nulidade e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2005.

*Natanael Martins*  
NATANAEL MARTINS



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81

Acórdão nº: 107-07.904

D E C L A R A Ç Ã O D E V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA

Na sessão de 20 de outubro de 2004, ocasião em que essa Câmara tivera a oportunidade de apreciar o excelente relatório prolatado pelo ilustre Relator, Dr. Natanael Martins, entendera àquela época o eminente Presidente dessa Câmara, Dr. Marcos Vinicius Nêder de Lima, que o presente processo se quedasse com vista, em face de a matéria versando sobre a exigência fundada no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 já fazer parte de um acervo ponderável e defluente de longo estudo tecido pelo conselheiro que esse subscreve.

Agradeço ao Sr. Presidente, primeiramente pela sua preocupação em esgotar os assuntos relacionados a temas ainda não-elaborados e pacificados no seio desse Conselho; secundariamente permitir um amplo e aprofundado debate sobre a pertinência dessa exigência aos casos apontados pela digna fiscalização da SRF.

Após sucessivos e saudáveis pedidos de vista, na sessão de 26 de janeiro de 2005 tive a honra de acompanhar o voto do eminente conselheiro, Dr. Natanael Martins, alinhando-me às suas conclusões, conquanto pelos fundamentos similantemente não me distanciei de forma ponderável.

Sr. Presidente e demais ilustres Conselheiros,

Dentre os temas congêneres ou de semelhante desígnio colocado à disposição dessa Câmara, estou crível que o presente retrata um campo fértil para que se ponha à prova todas as premissas já desenvolvidas, mercê, precipuamente, do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

excelente trabalho desenvolvido pelo diligente AFRF Takashi Kubo, da DRF/Novo Hamburgo/RS., o qual encontra ampla, perfeita e harmônica guarida com alguns dos axiomas da tese sob relevo. Timbram o ente acusatório minudente Relatório de Trabalho Fiscal ( fls. 627/669 ) o qual, como se recomenda na mais esmerada técnica de auditoria, finca os seus assentamentos na recomposição do lucro real, na compensação dos prejuízos e das bases negativas fiscais havidos no período, sem se descuidar da recomposição prévia do saldo da conta caixa.

Objetivando uma melhor compreensão, vamos dividir o presente trabalho em dois vetores:

I. A ENGENHARIA DO SALDO FICTÍCIO DE CAIXA ATRAVÉS DE CHEQUES NÃO-BAIXADOS, PORÉM COMPENSADOS.

O modelo a seguir exhibe o 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 – na outra ponta - foram liquidados através do “sistema de compensação”, quando esses mesmos cheques não tiveram seus valores absolutamente comprovados *vis-à-vis* os pagamentos realizados. Esse fato fora bem percebido pelo AFRF e por ele consignado às fls. 629 dos autos.

A par do exposto, a existência do ilícito tem, similarmente, como centro nuclear a realocação, nas datas próprias, das liquidações das obrigações consubstanciadas em 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

Trata-se de exigência relativamente ao ano-calendário de 1997, com arrimo no art. 24 da Lei n.º 9.249 de 26.12.1995 – RIR/99, art. 288; ou com supedâneo no art. 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (fls. 629).

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 teor 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

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 de liquidez saudável. 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 contribuições sociais. 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 materializara 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. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81

Acórdão nº: 107-07.904

O fluxograma financeiro circular a seguir exhibe, hipoteticamente, com razoável fidelidade, em dois ciclos distintos, mas que se interagem obviamente, a liturgia dos comportamentos das variáveis sob debate. Pela demonstração e conduta dos entes patrimoniais restam caracterizados que não são os cheques compensados que subtraídos ensejam o saldo credor da conta caixa. Isso 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 respectiva conta caixa. E mais: há que se considerar que os cheques levados ao caixa, inicialmente, não tinham amparo em saldo devedor da conta banco, pois, de outra forma, o dispêndio incorrido pela empresa encontraria perfeita correspondência com o saldo bancário.

Outro axioma a se relevar é que 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 os cheques compensados do saldo de caixa. Portanto o saldo credor não tem origem nos cheques ditos compensados, nem esses são causa daquele; utilizá-los, entretanto, com aquele fim, ressoa como se cobrisse algo com véu de assinalada transparência.

Aqui se adotara um critério cíclico que tem a duração que se queira (um dia, dois dias, um mês etc.). No primeiro ciclo mantiveram-se as contas ativas caixa e banco com créditos nulo. Similamente, o saldo efetivo dos recursos no banco igual a zero; ou podendo até mesmo ser positivo mas já comprometido por outras demandas da empresa; vale dizer, a nulidade dos saldos não considera, ainda, a contemplação dos dispêndios que o saldo – oriundo dos cheques emitidos – irão permitir. Deixou-se propositalmente para o segundo ciclo esse reconhecimento, quando as receitas à vista contabilizadas permitirão a liquidação dos cheques até então “ sem fundos “. Observe-se que tal prática acha-se – não de hoje - disseminada, não sendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

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 caracteriza-se 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 os 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 se promover uma distribuição automática da omissão de receita, ainda que por outra via e comando legais. 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, pasmem. 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 recursos suficientes para consignar quaisquer saídas a esse teor.

Essa, aliás, é a razão de a atuada não ter respondido o questionamento formulado pelo Fisco sobre a destinação dos cheques compensados e não-baixados do caixa da empresa. Como ficara assente, não há a menor possibilidade de se considerar a compensação dos referidos cheques como pagamentos não-escriturados, tendo em vista que, em alguma medida tal fato poderá ter ocorrido, mas é iniludível que uma porção ponderável tenha sido o refluxo dos numerários ao caixa "dois" da atuada.

Segue, fluxograma da operação antes descrita:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

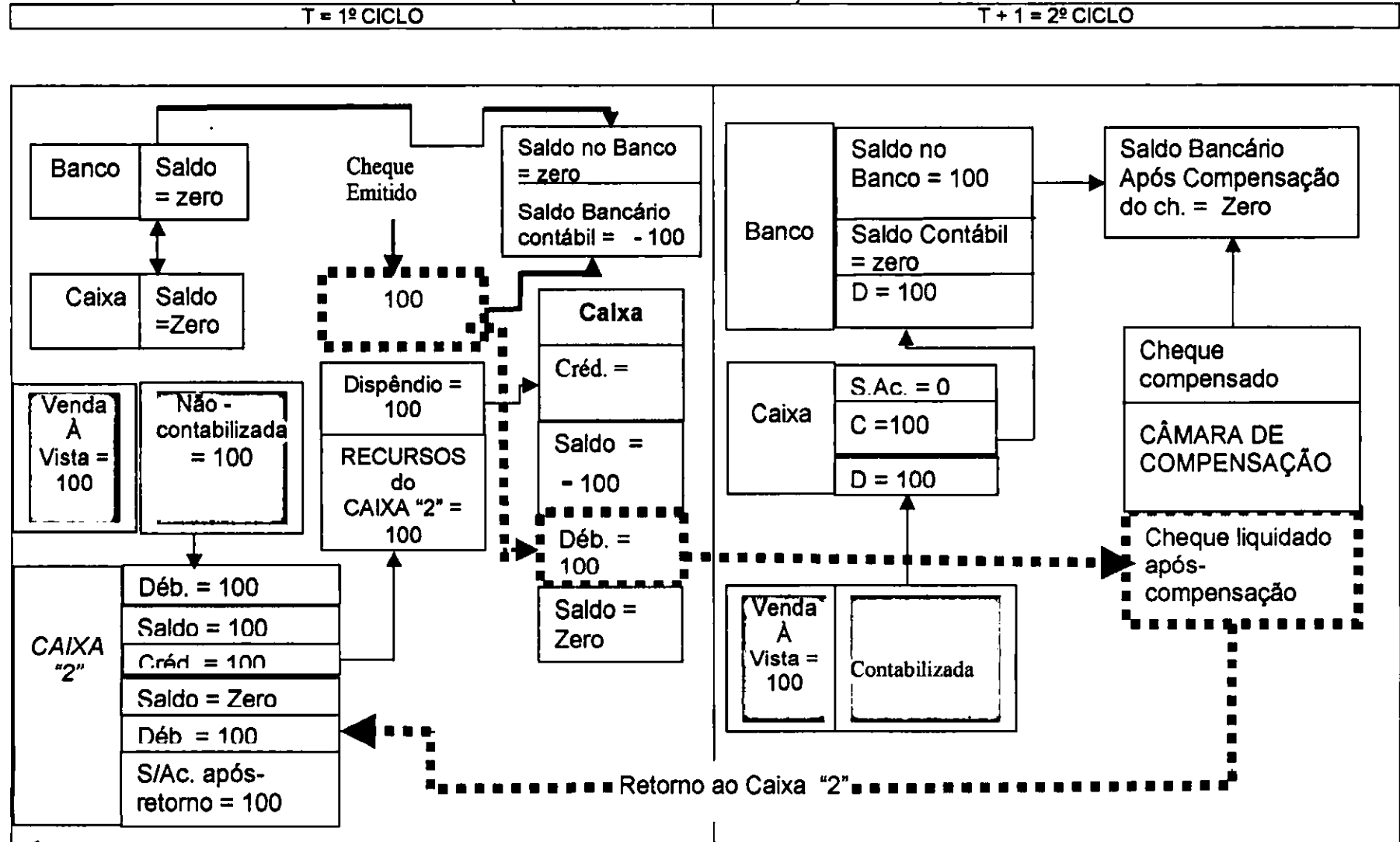
Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

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

T = 1º CICLO	T + 1 = 2º CICLO
--------------	------------------



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





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

Corroborar essa percepção o próprio ato fiscal ao escolher, acertadamente, o maior saldo credor do trimestre, configurando-se, dessarte, tudo o mais que já fora explanado. Vale dizer: os recursos drenados da empresa – pela via dos cheques compensados - são iguais aos referidos saldos credores, observando-se, no entanto, uma discreta e desprezível discrepância de valores nos segundo e terceiro trimestres. No quarto trimestre a diferença é exacerbada, mas perfeitamente explicada pelo fato de os saldos negativos de caixa recaírem no maior saldo credor do período, frise-se, enquanto os cheques compensados representam o somatório que do caixa saíra. É saudável o seu confronto. Ei-lo:

TABELA B

Referências	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
Cheques Compensados	753.536,01	819.537,15	1.030.822,56
Saldo Credor de Caixa	753.828,48	816.841,29	1.120.823,61
DIFERENÇAS	( 292,47)	2.695,86	90.001,05

Resumindo:01) quando o saldo credor de caixa é superior à saída de numerários por cheques compensados, tal diferença se deve ao fato de além dos aspectos de arredondamentos de casas decimais ou centesimais, um valor maior - e não-explicado pela compensação de cheques – saíra do patrimônio da empresa também sem causa; 02) quando, ao reverso, os cheques compensados forem superiores às verbas credoras, tal fato se apóia na evidência de que o saldo credor advém do maior saldo escolhido no período, enquanto os cheques compensados representarão sempre o somatório dos cheques emitidos com o objetivo de encobrir os inúmeros saldos credores e que retornam para o " caixa dois ".

II. O ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981/95 APLICÁVEL NESSA HIPÓTESE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

Como se constata pelos autos de infração, a matéria exigida a teor de saldo credor de caixa quedara-se nos limites do art. 61 da Lei nº 8.981/95, com reajustamento do rendimento líquido, tendo em vista que o Fisco entendera que os pagamentos através do cheques compensados tiveram destinação não-explicada ou não-comprovada pela recorrente.

Para dar curso ao meu voto-vista vou pinçar do trabalho completo que desenvolvi e denominado de "O Artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e a Pertinência de sua aplicação diante dos Lançamentos Fiscais do IRPJ e da Tributação Decorrente por Omissão de Receita ou por Redução Indevida do Lucro Líquido", o que importa para a presente análise.

#### I. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS:

Esse trabalho, aqui aplicável, pretende demonstrar, **exclusivamente, a** ótica da Autoridade Administrativa no momento em que se colima o ato de ofício. Essa é uma premissa inafastável, sob pena de não se entender todos os demais desdobramentos e seguimentos que desse enunciado decorram. Pois bem: o crédito tributário não advém de algo impreciso, inconcluso ou indefinido, pois decorrente de uma ação vinculada ao regramento jurídico, deve defluir, similarmente, de uma abstração aplicável ao caso concreto, pontualmente. As imperfeições não podem ou não devem plasmar o ato acusatório. Ora, como ato de ofício crível, trará ele – em seu bojo - uma plêiade de lançamentos contábeis que, embora não-expressados com todas as letras no momento do lançamento, são pilares em que se sustentará a acusação; contrário senso, corre-se o risco de se promover um divórcio incompreensível do ato de ofício com o ente contábil em que se arrima. É sabido que o lançamento fiscal tem por objetivo reconstituir - ou determinar um ajuste - ainda que de forma tácita -, da escrituração contábil-fiscal do contribuinte, notadamente quando



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

o autuado se convence ou se alinha de conformidade com a proposição fiscal; ou passe a aceitá-la quando todos os pleitos administrativos transitados em julgado demonstrarem o acerto da exigência declarada "ab initio".

Dessarte, não sem propósito que o lançamento fiscal – no regime de tributação apoiado na escrituração contábil-fiscal - se inicia com o seguinte jargão: *Adição ao lucro líquido da parcela xyz (...)*.

Por óbvio, ninguém está propondo que o Fisco promova, fisicamente, os assentamentos exigidos na escrituração contábil-fiscal do autuado; entretanto o ato de lançamento fiscal é, em si, um indicador que suscita a necessidade de ser recomposta a escrituração do contribuinte para surtir efeitos meramente tributários, mercê da certeza e liquidez em que se embasara o autor do procedimento, reitera-se.

Como decorrência e como restará demonstrado em ambiência própria ( APÊNDICE CONTÁBIL ), tais ajustes contábil-fiscais reclamarão sempre o velho princípio das partidas dobradas. Dessa forma não se poderá perder de vista que as adições ou reduções ao lucro líquido sempre terão uma contrapartida condizente ou com elas correlacionadas.

**Não fosse esse entendimento, reprise-se, por certo não haveria como exigir do contribuinte a CSSL (que incide sobre o Lucro Líquido ajustado e que obriga a sua apuração), as Contribuições Sociais ao PIS e à COFINS (que incidem sobre o Faturamento); a recomposição dos estoques dos prejuízos e das bases negativas; e, por fim, o IRPJ (esse sobre o Lucro Real, e que obriga a sua demonstração). Portanto o lançamento fiscal é, por definição, uma recomposição das demonstrações financeiras promovida pelo Fisco no momento em que formaliza o ato. E mais, ou melhor: fundamentalmente**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

quando se tributa a omissão de receita ou a redução indevida do Lucro Líquido, por exemplo, o Fisco estará “esquentando” o valor omitido/redução do Lucro Líquido na escrituração. Internados, pois, por tributação, os recursos até então marginalizados, a partir daí quaisquer reflexos que decorram dessa internação ( saídas, por exemplo, desses numerários para sócios ou para terceiros não-identificados ou sem causa ) passam a se subsumir às disposições legais que permeiam, por exemplo, a distribuição dos lucros, a redução dos prejuízos/bases negativas da CSLL, os dispêndios de outra natureza etc. Vale dizer: os recursos até então sem amarras, quando por ato de ofício ingressam no confinamento fisco-escritural, ficam lá aprisionados; só uma saída escriturada ou esquiva poderá retirá-los desse “cativeiro”. E, ambos os egressos, são factíveis de tributação, quando for o caso, na fonte de que aqui se cuida.

Ainda a teor do art. 142, combinado com o art. 144 do CTN, o ato de ofício fiscal reportando-se sempre às operações impugnadas, ou seja, às infrações na data da ocorrência do fato gerador é, em si, **a consecução ou declaração de uma Provisão Tributária** ( Exigibilidades – AC - ) quando dos trabalhos de auditoria se aflora ou decorre um crédito tributário, seja pela inexistência de bases negativas a retificar, ou seja por determinação legal, a exemplo dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92; ou até mesmo sem qualquer crédito tributário, mormente quando advindo de uma redução ( por compensação ) do prejuízo fiscal ou da base negativa da CSLL, quando esses suplantarem a base de cálculo erigida pela fiscalização.

Esses axiomas são fundamentais para que se possa compreender a marcha do tema principal, e que será desenvolvido daqui pra frente com outros sustentáculos ancilares que nessas raízes se apoiarão.

I.1. – Aspectos Legais que Impõem a Escrituração dos Fatos Contábeis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

Como se poderá também extrair, a subsunção à realidade dos fatos e a sua correta expressão não são alternativas que poderão ser seguidas ou não, ao sabor ou adstritas à conveniência de quaisquer das partes intervenientes no processo, mas um imperativo que decorre de lei. O Fisco ao promover o lançamento tem, como norte, essa obrigação funcional, porque não só apoiado no Direito Tributário, mas também submisso ao Direito Comercial. O Balanço Patrimonial, que dos lançamentos contábeis decorrem, é uma peça importante para se analisar quantitativo e qualitativamente o patrimônio da empresa. Não havendo contabilidade ou a sua expressão fidedigna, não há, por exemplo, como atender a essa exigência.

Portanto não se trata de uma mera presunção o exercício – ainda que latente - dos lançamentos contábeis que estão, de forma tácita, indicados no lançamento fiscal, pois enquanto presunção indica conjectura, suposição, imaginar, pressupor ou julgar por indução, os fatos administrativos, pelo Direito Comercial, não se presumem, pois são registros de fatos reais. Essa é uma diferença entre os direitos comercial e o tributário.

E, tais imperativos, decorrem de um conjunto de leis que conflui para o mesmo ponto. Eis algumas dessas leis:

*1.1.1. ) CÓDIGO PENAL BRASILEIRO (Decreto-lei nº 2.848, de 07/12/70-, atualizado pela Lei nº 7.251, de 19/11/84).*

*FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTO PÚBLICO - Art. 297 - Falsificar no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro: Pena - reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.*

*1.1.2. Decreto-Lei nº 5.844/43*

*Art. 34. Para os efeitos do imposto sobre o lucro real as pessoas jurídicas ficam obrigadas a escriturar seus livros na forma estabelecida pela legislação comercial, em idioma do país e de modo que*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

*demonstre, anualmente, o resultado de suas atividades no território nacional*

Art. 39.  
§ 1º (...).

*§ 2º Verificada a falsidade do balanço ou de qualquer outro documento de contabilidade, assim como da escrita dos contribuintes, o profissional que houver assinado tais documentos será pelo diretor do Imposto de Renda ou pelos delegados regionais, independentemente da ação criminal que no caso couber, declarado sem idoneidade para assinar quaisquer peças ou documentos contábeis sujeitos à apreciação das repartições do imposto de Renda.*

*I.1.3. Decreto-Lei nº 7.661/45 , art. 188, inciso II ( Lei das Falências ).*

*Art. 188 - Será punido o devedor com a mesma pena do artigo antecedente, quando com a falência concorrer algum dos seguintes fatos:*

*IV - falsificação material, no todo ou em parte, da escrituração obrigatória ou não, ou alteração da escrituração verdadeira.*

*VII - omissão, na escrituração obrigatória ou não, de lançamento que dela devia constar, ou lançamento falso ou diverso do que nela devia ser feito.*

*I.1.2. ) Lei 8.112/91, art. 95.*

*b)*

*Art. 95 - Constitui crime:*

*(...);*

*c) omitir total ou parcialmente receita ou lucro auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições, descumprindo as normas legais pertinentes.*

*i) inserir ou fazer inserir em documentos contábeis ou outros relacionados com as obrigações da empresa declaração falsa ou diversa da que deveria constar, bem como omitir elementos exigidos pelas normas legais ou regulamentares específicas.*

*I.1.3. (Decreto-lei nº 486, de 03 de Março de 1969).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

*Dispõe sobre a escrituração e livros mercantis, dá outras providências e, sobretudo, ao contrário do entendimento defendido por alguns, não revoga qualquer dispositivo do Código Comercial:*

*(...);*

*Art. 2º - A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens.*

*§ 1º (...);*

*§ 2º - Os erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamentos de estorno.*

*I.1.4. Art. 176 da Lei 6404/76.*

*A Lei das Sociedades por Ações, válida para qualquer tipo de sociedade, ratifica e amplia em grau de detalhes a exigência e, como tal, ratifica e fundamenta a obrigatoriedade de escrituração contábil:*

*DA ESCRITURAÇÃO - Art. 176 - Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:*

*I - Balanço patrimonial;*

*II - Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;*

*III - Demonstração das origens e aplicações dos recursos.*

*I.1.5. Decreto 1.041/94 ( RIR/94 ).*

*supressão ou omissão de transações nos registros contábeis; d) registro de transações sem ... a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

Por fim, em recente decisão da emérita Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, assumira relevo o excelente Acórdão sob o nº 621, de 18 de janeiro de 2002, de cujo voto condutor o Relator Tadeu Nunes Mendes de Carvalho, extraíra a seguinte ementa:

*ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. EMENTA: OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. A presunção de omissão no registro de receitas, no caso do denominado saldo credor de caixa ocorre quando a **Fiscalização, ao promover recomposição da conta Caixa, mediante adoção de critério técnico consistente, observados os princípios contábeis geralmente aceitos, considerados todos os assentamentos nas respectivas datas das operações, verificar saída de recursos em volume superior ao saldo disponível.** ( O destaque em negrito não consta do original ).*

Similarmente poder-se-ia agregar, data vênia, as pontuais lições do AFRF, responsável pela auditoria que resultara nesse voto, quando às fls. 629, sob o subtítulo “ V – RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL “, promove uma verdadeira recomposição das demonstrações financeiras da recorrente.

O ato fiscal de lançamento, enfeixando de forma subjacente os princípios contábeis geralmente aceitos, escoram-se, pois, nos postulados do Direito Comercial para que seja viabilizada a prestação tributária, segundo a ótica ou a percepção convicta do autor do procedimento fiscal no momento da declaração do crédito tributário, ainda que desse crédito venha divergir o atuado imediatamente ou não.

Pois bem: até o advento do art. 36 da Lei nº 9249 de 26.12.95, estava vigendo, em nosso ordenamento jurídico, os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541 de 23.12.1992. *In verbis* os seus comandos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

*Art. 43 - Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.*

*§ 1º - O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.*

*§ 2º - O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.*

*Art. 44 - A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. O Destaque não consta do original.*

Focando, especificamente, o art. 44 antes transcrito, infere-se que em quaisquer das hipóteses de omissão de receita ( por presunção legal – *juris tantum* -, ou por prova direta, *jure et de jure* ), e por redução indevida do lucro líquido ( frise-se, e não do lucro real ), tais ilícitos implicavam exigência do Imposto de Renda exclusivamente na Fonte da Pessoa Jurídica, **independentemente de o Fisco tecer provas da real ou efetiva transferência dos numerários omitidos aos sócios ou a terceiros vinculados.** Tratava-se, nas hipóteses das presunções legais abarcadas pela tributação do IRPJ, de uma superposta presunção, dessa feita nos domínios exclusivos da Fonte. Reitera-se: a distribuição aos sócios ou acionistas do montante integral subtraído do lucro líquido das Pessoas Jurídicas era tributado na Fonte, independentemente de quaisquer evidências de que tais recursos tenham sido drenados para esses destinatários. Não sem propósito e de muita validade, as amarras constantes do Perguntão/IRPJ dos idos de 1987 e outros, quando advertiam que o valor da omissão de receita não se prestaria a aumentar o capital da sociedade, tendo em vista que a Reserva Livre, gerada após a redução da tributação, tanto na física, como na pessoa jurídica, não tinha o mesmo valor da verba omitida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

Ocorre que, com a revogação dos comandos r.coligidos pelo art. 10 da Lei nº 9.249/95 ( Veja também a IN/SRF nº 93/97, art. 48), os lucros ou dividendos passaram a não ser mais tributados a partir do ano-calendário de 1996, permanecendo, tão-somente, a exigência consubstanciada no art. 24 da Lei nº 9.249/95 ( que trata da tributação da omissão de receita nos domínios do IRPJ ). *In verbis* o art. 10 da Lei nº 9.249/95:

*Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.* O destaque foi adicionado pelo autor.

Paralela e, até mesmo coexistindo com as normas revogadas, notadamente no ano-calendário de 1995, fora editada a Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95, trazendo em seu bojo o art. 61, que se transcreve, *in totum*.

*Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

*§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.*

*§ 2º Considera-se vencido o Imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

*§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.* O destaque em negrito não consta do original.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.904

Se compararmos o art. 44 da Lei nº 8.541/92 com o art. 61 da Lei nº 8.981/95, percebe-se de forma solar que, entre as duas, há um divisor de águas substancial: a norma resultante da Lei nº 8.981/95 haverá de ser aplicada, **não por presunção**, mas mediante efetiva e irrefutável prova – reunida ou haurida pelo Fisco - de que ocorrera pagamento sem causa, cabendo ao contribuinte o ônus de demonstrar que tais recursos se destinaram aos sócios, ainda que sem causa. Essa é a inteligência do art. 46 da Lei nº 8.981/95 que, não obstante abrigar os casos tipificados a teor de lucro presumido são aplicáveis, sem reservas, a outros regimes de tributação. *Verbis:*

*SEÇÃO IV. Do Regime de Tributação com Base no Lucro Presumido. Art. 46. Estão isentos do Imposto de renda os lucros e dividendos **efetivamente pagos** a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassarem o valor que serviu de base de cálculo do Imposto de renda da pessoa jurídica (art. 33) deduzido do imposto correspondente. O destaque em negrito é meu.*

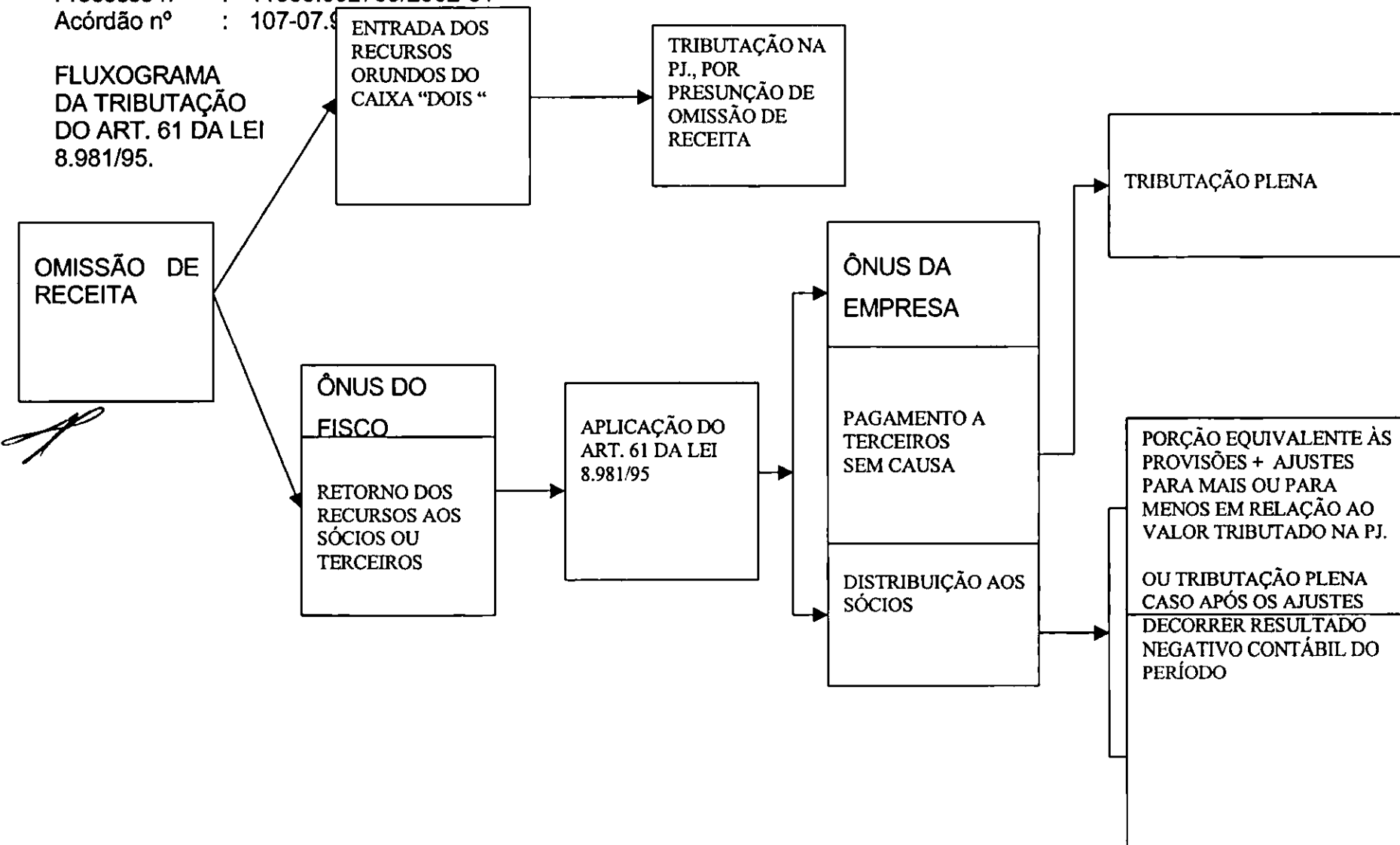
Observe-se que a prova de que os dividendos efetivamente foram pagos aos sócios, acionistas e titulares de empresa individual, deverá ser demonstrado pela pessoa jurídica; em caso contrário haverão de ser exigidos 100% ( cem por cento ) da verba vazada do patrimônio da empresa para terceiros.

O fluxograma a seguir explicita bem o posicionamento acerca do ônus da prova:



Processo nº : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº : 107-07.9

FLUXOGRAMA  
DA TRIBUTAÇÃO  
DO ART. 61 DA LEI  
8.981/95.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

Portanto se no âmbito da tributação estritamente das Pessoas Jurídicas remanescem as presunções legais, até mesmas ampliadas pelos arts. 40 e seguintes da Lei nº 9.430/96, a fuga de recursos em benefício dos sócios/acionistas se compadece à prova inequívoca de que tais numerários os beneficiaram ou a outrem que não os previstos e admissíveis na legislação de regência, e segundo os limites impostos a essas distribuições. Não se poderá mais infundir responsabilidade – por distribuição - por mera presunção relativa, conclui-se.

Assim se perfilha também a redução indevida do lucro líquido por despesas não-comprovadas, inexistentes ou por documentos tingidos por falsidade ideológica. Ainda que seja improvável que, diante de tais ilícitos, não haja a correspondente “liquidação” dos custos/despesas, impõe-se, entretanto, que o Fisco comprove - seja por lançamentos a crédito da conta Caixa ou da conta Bancos, cumulando tal lançamento com cópias de cheques ao portador ou nominais ao próprio sócio e por ele emitidos e endossados, e desde que com apoio, entrementes, em um vetor indispensável para que se complete o ciclo probatório pretendido: os extratos bancários denunciando tais saques, de forma individualizada. Ou, até mesmo, que se comprove a destinação desses cheques a interposta pessoa. Todos esses fatos têm o condão de desnudar a natureza e a materialidade da transmissão dos numerários. Tal comprovação, pois, é um imperativo, pois pode ocorrer, ainda que seja próprio de um inusitado exercício mental, que tais “ obrigações ” figurem no Passivo Circulante como Contas a Pagar. Assinale-se que essa hipótese pode não ser algo absurdo, até mesmo factível se, no momento em que forem lançados os custos/despesas a conta Disponibilidades (AC) não reúna fôlego de liquidez para suportar o dispêndio naquele pontual momento.

Em relação à prova direta de omissão de receita, como notas fiscais “calçadas” e paralelas de venda, aí a prova emerge do próprio ilícito que se cristaliza nas notas fiscais emitidas. É bem verdade que tais emissões podem não ter sido ainda



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

liquidadas, notadamente se a venda fora feita a prazo. Entretanto essa hipótese é improvável em face da engenharia operacional do ilícito.

Fincados esses novos pilares fazemos uma digressão sobre as diversas hipóteses de omissão de receita e da redução indevida do lucro líquido:

### 01. DAS PRESUNÇÕES LEGAIS.

#### 01.1. Saldo Credor de Caixa

#### 01.2. Suprimento de Caixa

#### 01.3. Passivo Fictício

Essas três propectas presunções têm algo em comum: os recursos antes subtraídos do giro normal retornam, ainda que de forma parcial, ao giro da empresa; na primeira e última modalidades sem que o refluxo ou o egresso seja contabilizado, em ofensa ao Princípio da Entidade. Vamos nos ocupar, tão-somente, do saldo Credor de Caixa.

01.1. O Saldo Credor de Caixa conforme já ampla e exaustivamente demonstrado, o saldo Credor de Caixa suscita, por igual, que tenha havido a apropriação indébita de ativos operacionais da empresa consubstanciada em receitas inicialmente subtraídas que ainda não regressaram, 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.

**1ª- CONCLUSÃO: somente será cabível a exigência com base no art. 61 da Lei nº 8.981/95 para as omissões presuntivas de receita antes expostas, quando houver a iniludível e comprovada distribuição de recursos aos sócios ou a terceiros após a internação dos recursos, contabilizada ou não. E, tal distribuição, conforme demonstrado no APÊNDICE CONTÁBIL ( "01.1.", "01.2" e "01.3" ), será o montante que extravasar o Lucro Líquido ou a Base Positiva da**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81  
Acórdão nº. : 107-07.904

**CSLL ajustados e apurados após recomposição da escrituração do contribuinte, segundo a ótica do Fisco.**

**Observe-se que, se houver Prejuízo Fiscal ou Base Negativa ajustado no próprio ano-calendário em que ocorrer o ilícito, a exigência com fundamento no art. 61 haverá de erigir uma base de cálculo tanto maior quanto forem os montantes dos prejuízos contábeis e as bases negativas deduzidos das respectivas Provisões ( Quando houver Lucro Real ou Bases Positivas da CSLL ), podendo se atingir 100% da verba retornada como será demonstrado nesse trabalho.**

RESUMO DE TODAS AS CONCLUSÕES PARCIAIS:

a) a partir do ano-calendário de 1996 não há mais tributação na fonte ensejada por distribuição automática dos lucros aos sócios/acionistas; a tributação, quando houver, passara a exigir prova inequívoca dessa distribuição.

b) As presunções legais do tipo Saldo Credor de Caixa, Suprimento de Numerário ao Caixa e Passivo Fictício se caracterizam pelo retorno, ainda que por vias transversas, – não-contabilizado - do numerário omitido do giro da empresa. A sua devolução, posteriormente, ao Caixa “ dois “, há de ser provada pelo Fisco, de forma direta ou por um conjunto de indícios robustos convergentes. Assim devem se perfilhar os Depósitos Bancários não-Contabilizados quando se assemelharem, operacionalmente, ao Suprimento de Numerário ao Caixa/Conta Bancos contabilizados.

c)(...).

d)(...).

e) Excluindo a primeira parte do “ item c” ( presunção de omissão de receita ), as demais deverão ser tributadas na fonte, com reajuste da base de cálculo, entendendo essa – em sua formação - como a porção que teve destinação inaceitável. Na hipótese de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa oriundos do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81

Acórdão nº. : 107-07.904

próprio ano-calendário ( não-importando o estoque formado no período anterior), a exigência na fonte haverá de se concretizar proporcionalmente à parcela que superar a Provisão tributária devida nesse mesmo exercício, consoante explicitado no APÊNDICE CONTÁBIL ( Observação Final Importante ). Assim deve se adequar a omissão por subtração direta de receita, como a prática de notas fiscais “calçadas” e “paralelas” de venda.

f) A exigência plena, sem quaisquer compensações, haverá de surgir quando não houver interveniência de contas de resultado, como descrito sob o título “ ; ou, nessa hipótese quando o Resultado do Período for negativo ( fato que impossibilita a distribuição de recursos aos sócios sem tributação ).

**RECOMENDAÇÃO FINAL:** o leitor sempre deverá se fazer a seguinte pergunta para melhor exercitar o raciocínio empregado nesse trabalho: se não houvesse a omissão de receita, como ficaria a grade patrimonial da empresa? A resposta sempre apontará para o desfecho das matérias aqui já desenvolvidas.

Do mesmo autor, consulte o “PERGUNTINHO” ACERCA DAS CONSISTÊNCIAS DO TEMA E CONCLUSÕES DESENVOLVIDOS (...).”.

### III. O APÊNDICE CONTÁBIL.

#### 01. 1. Saldo Credor de Caixa ( RIR/99, Inciso I, art. 281 ).

No caso em tela observa-se um descompasso no regime de tributação a que estão adstritos o IR-Fonte, o IRPJ/CSLL e as demais contribuições. A distribuição dos recursos – sem causa – antecede a apuração, no trimestre, dos demais resultados, reconheça-se. Entretanto numa recomposição tácita das demonstrações financeiras da autuada age o Fisco como que alocando as verbas omitidas nas datas anteriores à sua subterrânea “distribuição” ou vazamento. A



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002709/2002-81

Acórdão nº. : 107-07.904

distribuição ou a drenagem de recursos do patrimônio da empresa sempre será posterior à receita omitida. No último dia do último mês do trimestre apenas se apura o IRPJ/CSLL. Mas, essa apuração, reitera-se, sempre decorrerá de uma soma algébrica que se reporta ou se escora nos fatos geradores ( que, como se sabe, não ocorrem no último dia do trimestre, reitera-se). Em outras palavras, a apuração do resultado do exercício poderá se ombrear, no tempo, aos vazamentos, pois aquela decorrerá dos montantes expressados em balancetes mensais até desaguiarem no balanço final do trimestre.

Portanto para que se tenha um desenho e uma compatibilidade com o trabalho desenvolvido, há de se fazer a seguinte análise: os recursos drenados do caixa da empresa têm uma natureza semelhante à de uma distribuição antecipada de lucros ( com fundamento num balancete mensal tácito e que se acumula ), incluindo-se entretanto uma porção apropriada indevidamente pelo sócio/acionista da sociedade, pois o seu beneficiário se apoderara de 100% ( cem por cento ) da receita omitida, sem se descontar o tributo e as contribuições devidas que defluem da incidência no montante da receita omitida e levada ao resultado, tacitamente.

É como Voto.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2005.

  
NEICYR DE ALMEIDA.10M