



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10325.000931/2006-01  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.147 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de outubro de 2016  
**Matéria** OMISSÃO DE RECEITA  
**Recorrente** ATACADÃO SÃO JOÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

**DILIGÊNCIA PROBATÓRIA. VERIFICAÇÃO DE DOCUMENTO OU DE FATO DETERMINADO.**

As diligências probatórias são cabíveis apenas para a verificação de fato, documento ou situação determinada, não se prestando a refazer toda a fiscalização.

**APLICAÇÃO DE RECURSOS. MOVIMENTO DE CAIXA. TRANSFERÊNCIA ENTRE AS CONTAS CAIXA E BANCOS. EXCLUSÃO.**

A verificação de aplicação de recursos mediante movimento de caixa exige que se excluam as transferências entre as contas caixa e bancos, pois tais lançamentos contábeis não refletem o ingresso de novas receitas.

**IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.**

Quando os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 10325.000931/2006-01  
Acórdão n.º **1301-002.147**

**S1-C3T1**  
Fl. 740

---

(ASSINADO DIGITALMENTE)  
Waldir Veiga Rocha - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)  
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Milene de Araújo Macedo.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por ATACADÃO SÃO JOÃO LTDA., pessoa jurídica de direito privado já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 08-15.553 (fls. 709 a 717) da 3ª Turma da DRJ - Fortaleza, que negou provimento à impugnação.

A recorrente teve contra si o lançamento tributário, consubstanciado nos autos de infração de fls. 4 a 20, que, apurando omissão de receitas, formalizou a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 15.014.223,37, compreendendo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, acrescidos de multa e juros de mora.

De acordo como o Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 21 a 25), os livros diários careciam de autenticação e os livros razão foram apresentados de forma analítica, sem totalizações mensais, impedindo um exame mais bem feito, pois as conclusões ficavam restritas a 31 de dezembro de cada ano.

A infração, segundo o TVF, teria sido apurada a partir dos dados extraídos da escrita comercial, analisados à luz da técnica contábil. A esse respeito, consta do TVF:

"O contribuinte não atendeu o Termo de Intimação de 19/10/2006 que solicitou documentos e esclarecimentos por escrito. Tais documentos são de suma importância para a conclusão dos trabalhos;

Ressalta-se em relação aos arquivos em meio magnético que o contribuinte não teria, em tese, nenhuma dificuldade em elaborá-los, pois eles nada mais são do que os dados dos livros, já apresentados, que foram extraídos daqueles arquivos;

Os Livros Diários não foram autenticados em nenhum órgão;

Os Livros Razão estão apresentados apenas na forma analítica, sem totalizações mensais, impedindo, dessa forma, melhor exame, pois as conclusões ficam restritas a 31 de dezembro de cada ano.

Buscando aproveitar o máximo os elementos disponíveis e utilizando o preceito de usar do arbitramento somente em casos extremos, quando não haja nenhum elemento que possa ser utilizado, é que esta fiscalização aplicou Técnicas Contábeis para respaldar as conclusões, sempre tendo como base de prova os Demonstrativos e Livros Contábeis e Fiscais apresentados pelo contribuinte.

As provas apresentadas são dedutivas, baseadas nas Normas Contábeis e nos Livros e Demonstrativos apresentados pelo contribuinte." (fls. 21 e 22)

A autoridade fiscal asseverou que, nos demonstrativos e livros apresentados pela contribuinte, abrangendo o período de 2001 a 2003, inexistiam as seguintes contas: *clientes, duplicatas a receber* e qualquer conta de ativo imobilizado. Nos mesmos documentos, não havia alteração nos saldos das contas de *empréstimos* e *capital social*. Além disso, não existia qualquer conta representativa de obrigação contraída pela contribuinte.

O auditor fiscal pôs-se, então, a examinar a conta *caixa*. Nessa análise, relacionou as possíveis origens para a aplicação naquela conta, concluindo que as origens poderiam ser atribuídas às seguintes contas: *receitas operacionais, outras receitas*, aumento da

conta de *capital*, lucros obtidos no período e aumento nas contas de obrigações, como financiamentos e empréstimos.

Os dados considerados pela Fiscalização estão reproduzidas no quadro abaixo:

ANO CALENDÁRIO 2003			
CONTAS DO ATIVO	VALOR R\$	CONTA DO PASSIVO/PL/RECEITA	VALOR R\$
CAIXA	53.434.508,07	EMPRÉSTIMO	0,00
BANCO RURAL	3.707.402,21	FINANCIAMENTO	0,00
BANCO BRADESCO	5.840.588,93	CAPITAL SOCIAL	0,00
CLIENTES	0,00	LUCRO/PREJUÍZO	-1.081.837,48
DUPLICATAS A RECEBER	0,00	RECEITA - VENDA DE MERCADORIAS	44.021.331,84
TOTAL	62.982.499,21		

Os valores relativos às contas *caixa* e *bancos* são o **movimento no ano calendário de 2003**. As contas *empréstimo* e *capital social*, por apresentarem saldos respectivamente de R\$ 300.000,00 e R\$ 150.000,00, inalterados desde de 2001, não foram consideradas para justificar as disponibilidades, cujo excesso, considerado como omissão de receita, foi apurado conforme demonstrado no quadro abaixo:

DEMONSTRAÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITA	
CAIXA E BANCOS	62.982.499,21
RECEITAS	44.021.331,84
APLICAÇÕES "SEM ORIGEM"	18.961.167,37
PREJUÍZO DO EXERCÍCIO	-1.081.837,48
OMISSÃO OBJETO DO LANÇAMENTO	17.879.329,89

O total das aplicações, consideradas as contas *caixa* e *bancos*, foi de R\$ 62.982.499,21. O total das origens ficou restrito às receitas de venda de mercadorias: R\$ 44.021.331,84. Assim, as aplicações sem origem perfazem o montante de R\$ 18.961.167,37 (R\$ 62.982.499,21 - R\$ 44.021.331,84).

Consta do TVF:

"Diante dos fatos contábeis, pela metodologia dedutiva, verifica-se a existência R\$ 18.961.167,37 sem origem de recursos, o qual se presume que seja RECEITA OMITIDA DO FISCO, qualquer que seja a denominação dada.

Para TRIBUTAR essa RECEITA OMITIDA, ainda não tributada, retira-se o PREJUÍZO apresentado." (R\$ 1.081.837,48) (fls. 23 e 24)

A receita omitida a ser tributada era de R\$ 17.879.329,89.

A contribuinte se insurgiu contra a exigência fiscal (fls. 177 a 180). Disse que usava a técnica de lançamentos por partida simples, fazendo passar pela conta *caixa* todos os

cheques emitidos, registrando, posteriormente, todos os pagamentos efetuados contra a conta *caixa*. Negou existirem recursos sem origem. Afirmou que a suposta receita omitida tem origem nos "*descontos em folha de pagamento*" e "*descontos obtidos*". Aduziu que os valores depositados em bancos se originaram da conta caixa. Acusou o caráter confiscatório da multa, requerendo sua redução ao percentual de 20%.

A 3ª Turma da DRJ - Fortaleza, na Resolução nº 08-0741 (fls. 684 a 687), determinou a realização de diligência, a fim de que fossem examinadas as folhas do livro razão acostadas aos autos.

No termo de verificação de fls. 706 a 707, a Fiscalização dá notícia de que a diligência determinada pela DRJ foi frustrada pela omissão da impugnante, como se vê do trecho abaixo reproduzido:

Em 24 de julho de 2008 foi lavrado Termo de Intimação Fiscal (fls. 684 às 685), o qual requeria livro diário do ano-calendário de 2003 com devidas formalidades legais. Em 10 de Outubro de 2008 é lavrada Reintimação requerendo atendimento ao Termo de 24 de julho de 2008 (fls. 686 as 687). Contribuinte entrega livro diário em 16 de outubro de 2008 (fls. 688 as 690).

Em 21 de janeiro de 2009 foi lavrado termo de Intimação Fiscal (fls. 691), o qual requeria comprovação de lançamentos constantes do livro razão apresentado pelo contribuinte (fls. 212/676). Termo recebido através do aviso de recebimento SO 06593812 8 BR (fls. 692).

Este procedimento objetivou dar atendimento ao item a) do despacho proveniente da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza, DRJ - Fortaleza, qual seja: "a) Verificar se o livro razão acostado às fls. 212/676 retrata, fielmente, os lançamentos da escrituração contábil da empresa autuada".

O não atendimento da Intimação de 21 de janeiro de 2009 (fls. 691), bem como o não atendimento às Reintimações (fls. 693 e 695, avisos de recebimento SO 06594994 2 BR e SO 26700448 6 BR respectivamente, fls. 694 e 696) para atendimento desta intimação impossibilitou a verificação de autenticidade do livro razão acostado as folha 212/676 e conseqüente atendimento ao que foi emanado da Delegacia da Receita federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza, DRJ - Fortaleza.

Em 03 de abril de 2009 foi lavrado Termo de Intimação Fiscal solicitando a presença de representante da empresa contribuinte para que se efetuasse a devolução do livro diário de 2003 (fl. 697), aviso de recebimento SO 26700516 9 BR as fls. 698). Até a presente data ninguém da empresa compareceu para entrega do livro diário de 2003.

Diante da falta de interesse do contribuinte ao atendimento do requerido, o qual nem mesmo solicitou maiores esclarecimentos quanto ao Termo de Intimação Fiscal de 21 de janeiro de 2009, foi lavrado Termo de Encerramento de Diligência em 07 de abril de 2009 (fls. 699), recebido através do aviso de recebimento SO 26700541 6 BR (fls. 700) em 13 de abril de 2009. (fls. 706 e 707)

Devolvidos os autos à DRJ - Fortaleza, sem a realização da diligência, a 3ª Turma negou provimento à impugnação, em decisão formalizada no Acórdão nº 08-15.553 (709 a 717), cuja ementa tem a seguinte redação:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2003*

*PROVAS NÃO CONFIRMADAS EM DILIGÊNCIA FISCAL.*

*Não tendo o contribuinte demonstrado interesse, durante o procedimento de diligência fiscal, de apresentar os elementos que lastreassem as provas trazidas aos autos, resta prejudicado o direito que pretendia na defesa.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2003*

*MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.*

*Estando a multa lançada devidamente prevista em lei, não cabe a discussão administrativa sobre uma suposta infringência ao princípio de vedação ao confisco.*

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*

*Ano-calendário: 2003*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA.*

*Aplica-se as exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.*

A contribuinte, não resignada, interpôs recurso voluntário (fls. 724 a 729). Contestou, preliminarmente, a afirmação feita no termo de diligência, segundo a qual a recorrente não teria apresentado as informações solicitadas. Disse que a prova da inexistência de omissão de receitas já se encontrava nos autos desde a impugnação, e que o auditor fiscal executor da diligência não foi objetivo naquilo que pediu, já que aleatoriamente extraiu, do livro razão, alguns lançamentos e requereu os documentos que lhes davam suporte.

A recorrente afirma ter apresentado o livro diário, informando que os depósitos eram oriundos de vendas de mercadorias, registradas no livro de saídas. Disse que os dados constantes do livro razão têm origem em receitas de venda e a comprovação dos lançamentos é feita pelo livro de saída de mercadorias. Já os valores ingressados no caixa comprovam-se pelos cheques emitidos, que deram entrada no caixa.

Negou, por outro lado, ter havido desinteresse na produção de provas, pois já apresentadas na impugnação.

Os livros de escrituração fiscal e contábil estariam todos firmados pelo responsável legal da empresa e por contador habilitado e retratam a realidade das operações mercantis e financeiras, assentados em documentação idônea que não foi refutada pela Fiscalização. Os documentos teriam sido utilizados pela Fiscalização para realizar a perícia fiscal, convalidando seus assentamentos.

No mérito, a recorrente faz a seguinte afirmação:

A requerente usa a técnica contábil de lançamentos de partida simples e faz passar pela CONTA CAIXA todos os cheques emitidos e a partir daí descarrega a mesma com os diversos pagamentos efetuados. Assim, no ano de 2003 já se verifica que a aplicação dos valores na conta CAIXA tem origens nas receitas de revenda de mercadorias e cheques emitidos contra os bancos onde mantêm conta corrente e nos descontos efetuados em folha de pagamento e descontos obtidos no pagamento de duplicatas. As aplicações nas contas BANCOS CONTA MOVIMENTO têm origem na conta CAIXA que por sua vez tem origem na receita de revenda. Tudo constante do Diário e do Razão.

Da mesma forma procede em relação à folha de pagamento. Credita o Caixa pela saída bruta da folha e debita pelos descontos em folha. Em relação aos descontos obtidos, debita o Caixa e credita a conta Descontos obtidos.

No ano de 2003, a receita de revenda de mercadorias que entrou no Caixa foi no valor de R\$ 44.021.331,84, os cheques do BANCO BRADESCO que entraram no CAIXA foram de R\$ 5.758.733,81 e os cheques do BANCO RURAL foram de R\$ 3.631.123,53, os descontos oriundos em folha de pagamento e descontos obtidos foram de R\$ R\$ 23.318,89, que somados totalizam R\$ 53.434.508,07. Exatamente o valor total movimentado a débito da conta CAIXA que representa a aplicação de recursos que teve como origem os valores ora mencionados.

Os valores de R\$ 3.707.402,21 e R\$ 5.840.588,93 referem-se a depósitos efetuados nas contas correntes do Banco Rural e Banco Bradesco e originados da conta CAIXA. Referidos valores estão embutidos no total movimentado na conta CAIXA (R\$ 53.434.508,07) que, esta, com as origens da revenda de mercadorias aplicou na forma de depósitos nos bancos e depois retornados na forma de cheques, inexistindo nova receita.

Portanto, a conclusão a que chegou a auditoria fiscal é descabida porque de acordo com as provas apresentadas é correto afirmar com a convicção da certeza de inexistência de omissão de receitas no valor de R\$ 18.961.17,37.

Da forma que a auditoria fiscal apresentou os números, estes retirados da escrituração contábil e fiscal da requerente, os valores dos depósitos bancários de R\$ 3.707.402,21 + R\$ 5.840.588,93 originários da conta CAIXA cujos valores aplicados nesta conta teve origem na receita de revenda de mercadorias e os cheques emitidos contra os bancos (5.758.733,81 + 3.631.123,53) e repassados pelo CAIXA somados com os descontos em folha de pagamentos e descontos obtidos (23.318,89) totalizam R\$ 18.961.167,37 que é a suposta receita omitida presumida pela auditoria fiscal.

Concluindo, verifica-se inexistência de omissão de receita. Todos os valores depositados em bancos originaram da conta Caixa, os cheques emitidos passaram pela conta Caixa, além dos descontos em folha de pagamentos e descontos obtidos. Assim, as origens de recursos aplicados no caixa revela receita apenas as vendas de mercadorias no valor de R\$ 44.021.331,84 conforme provas documentais. Os cheques emitidos e voltados novamente para o CAIXA não é uma nova receita. (fls. 727 a 728)

No que tange à multa, alegou que o percentual excessivo produz efeito confiscatório. Assim, caso seja mantida a penalidade, pediu a redução de seu percentual a 20%.

Processo nº 10325.000931/2006-01  
Acórdão n.º **1301-002.147**

**S1-C3T1**  
Fl. 746

---

Por fim, requereu a realização de diligência para verificar se os recursos constantes das contas *caixa* e *bancos* têm origem nas *contas contábeis* mencionadas na impugnação.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

### Pedido de diligência

A recorrente solicitou diligência para verificar se a origem dos recursos que transitaram pelas contas *caixa* e *bancos* está vinculada às *contas contábeis* mencionadas na impugnação.

A diligência deve ser indeferida. Seu objeto é vago e impreciso.

Assim o pedido de diligência foi formulado:

Requer ainda diligência no sentido de se averiguar que as origens de recursos da Conta Caixa e Bancos são originárias (sic) das contas contábeis mencionadas nesta impugnação, caso os documentos apresentados não sejam suficientes para esclarecer o Julgador Tributário. (fl. 729)

A recorrente fala em "*contas contábeis*" sem especificar quais haveriam de ser examinadas dentre aquelas mencionadas no recurso; além disso, se refere a documentos apresentados, sendo que não foi apresentado outro documento, senão cópias de folhas do livro razão analítico, aliás, elaborado em 21/11/2006 (fl. 216 a 672), depois da lavratura dos autos de infração em 25/10/2006 (fl. 5), e da ciência em 01/11/2006, conforme comprova o aviso de recebimento de fl. 175.

A diligência probatória se presta a verificar fatos, documentos ou situações determinadas e específicas. Não pode ser admitida quando o propósito buscado é refazer a fiscalização e quando o objeto da diligência se confunde com o próprio lançamento.

Portanto, indefere-se a diligência.

### Omissão de receitas

A omissão de receita colhida no lançamento foi apurada a partir da verificação do movimento da conta *caixa* e da conta *bancos*, ao longo do ano de 2003. Esse movimento foi confrontado unicamente com o saldo da conta *receitas*, porquanto nenhuma outra conta, seja de passivo ou de patrimônio líquido, poderia, a juízo da autoridade fiscal, considerando as circunstâncias do caso concreto, servir de origem para o que se denominou no TVF de *aplicações*.

Tal metodologia foi aplicada para fugir do arbitramento, que, segundo a autoridade fiscal, só é cabível em "...*casos extremos, quando não haja nenhum outro elemento que possa ser utilizado*". Assim foram aplicadas, conforme explicou a autoridade, "...*Técnicas*

*Contábeis para respaldar as conclusões, sempre tendo como base de prova os Demonstrativos e Livros Contábeis e Fiscais apresentados pelo contribuinte".*

A *técnica* aplicada baseou-se no fluxo de caixa. Ocorre que, nesse tipo de verificação, o ingresso de receita no caixa abrange a entrada de dinheiro tanto na conta *caixa* quanto na conta *bancos*.

Conforme o ensinamento de Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion, a demonstração do fluxo de caixa evidencia a origem e aplicação de todo o dinheiro que transitou pelo caixa em um determinado período e o resultado desse fluxo, sendo que **o caixa engloba as contas caixa e bancos**.

No mesmo sentido, o **Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2)**, que cuida da demonstração dos fluxos de caixa. Nele, a expressão **caixa** compreende a conta *caixa* e a conta *bancos*, como se pode constatar do trecho abaixo transcrito:

"Definições.

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico, com os significados abaixo especificados:

**Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.**

*Equivalentes* de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

*Fluxos de caixa* são as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa." (g.n.)

Precisamente porque a expressão **caixa**, nesse contexto, compreende a conta *caixa* e a conta *bancos* é que as transferências entre as duas contas devem ser eliminadas quando da elaboração do fluxo de caixa, porquanto não correspondem a receita, nem a despesa; não são origem, nem aplicação de recursos.

Também nesse sentido, é claro o Pronunciamento Técnico CPC 03:

"9. **Os fluxos de caixa excluem movimentos entre itens que constituem caixa ou equivalentes de caixa** porque esses componentes são parte da gestão de caixa da entidade e, não, parte de suas atividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento do excesso de caixa em equivalentes de caixa."

No caso em exame, o lançamento considerou como aplicações de recursos o movimento da conta *caixa* e das contas *bancos* (Banco Bradesco e Banco Rural) no período, sem eliminar as transferências de valores entre as contas.

Dessa forma, o montante havido como total das aplicações de recursos no período (R\$ 62.982.499,21) estava inflado por valores que não tinham natureza de receita e que, por isso, deveriam ter sido excluídos pela Fiscalização.

Examinando o livro razão apresentado pela recorrente (fls. 215 a 624, 625 a 657, e 658 a 672), constata-se a existência de grande número de transferências de valores entre

as contas *bancos* e a conta *caixa*. Praticamente todos os lançamentos contábeis na conta *bancos* tinham como contrapartida a conta *caixa*.

Nessa linha de raciocínio, é possível concluir que no levantamento fiscal não poderia ter sido incluído o movimento da conta no Banco Bradesco (R\$ 5.840.588,93), nem o movimento da conta no Banco Rural (R\$ 3.707.402,21). Por outro lado, tinham de ser excluídos os créditos da conta bancos que tivessem como contrapartida débito na conta caixa (*Banco Bradesco, aproximadamente R\$ 5.824.170,15 - fl. 657, e Banco Rural R\$ 3.687.592,24 aproximadamente - fl. 672*).

Expurgados os valores referidos no parágrafo anterior do montante de R\$ 62.982.499,21 (tido pelo Fisco como o total das aplicações de recursos), desaparece a "*omissão de receita*", a revelar que a infração não ocorreu ou que o método utilizado não era o mais adequado para apurar esse tipo de ilícito.

Portanto, tendo em vista que o método empregado pela Fiscalização não se mostrou capaz de apurar, com razoável segurança, a omissão de receitas, é forçoso concluir pela improcedência do lançamento e pela insubsistência do crédito tributário.

### **CSLL, PIS e Cofins**

Quanto aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, importa ressaltar que, por recaírem sobre a mesma base fática do IRPJ, a decisão adotada para qualquer um deles há de ser a mesma para os demais, o que só não ocorreria se houvesse algum aspecto específico, inerente à legislação de um desses tributos, que exigisse solução diferente.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para no mérito dar-lhe integral provimento.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Roberto Silva Junior - Relator