



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

**Processo n°** 10380.729123/2012-02  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Resolução n°** **1201-000.208 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 09 de junho de 2016  
**Assunto** IRPJ, CSLL, PIS e COFINS  
**Recorrentes** FORTBRASIL ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S/A  
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

MARCELO CUBA NETTO - PRESIDENTE

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO – RELATOR

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Luiz Fabiano Alves Penteado, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa, Ronaldo Apelbaum e Marcelo Cuba Netto.

### **Relatório**

Em apertada síntese, em procedimento fiscal, a autoridade fiscalizadora entendeu que a Contribuinte não conseguiu comprovar diversas rubricas lançadas em sua

escrituração contábil nos anos-calendários de 2007 e 2008, glosando-as. Como consequência, a Fiscalização apurou saldo credor na conta caixa, o que permitiu presumir omissão de receita (art. 281, I, do RIR/99) e lavrar autos de infração para cobrança de IRPJ, CSL, PIS e COFINS.

A Contribuinte, insatisfeita, apresentou impugnação em 21/09/2012 (fls. 823/856 e docs. anexos fls. 857/1222 e 1225/1289), com o fito de fazer prova de sua contabilidade. A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), na sessão de 06 de fevereiro de 2013, por unanimidade, julgou-a procedente em parte, formalizando Recurso de Ofício. A Contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (fls. 1490/1510 e docs. anexos fls. 1511/1707 e 1710/1848).

Tendo contextualizado o processo, parte-se para o relatório pormenorizado dos autos.

Em suma, o processo administrativo sob análise decorreu do Mandado de Procedimento Fiscal, no qual se buscou fiscalizar os anos-calendário de 2007 e 2008. Ainda, conforme o Termo de Início de Fiscalização (fls. 357/358), a Contribuinte foi intimada a apresentar:

- i) Arquivos em meio magnético, contendo escrituração contábil dos anos-calendário de 2007 e 2008;
- ii) Atos constitutivos e alterações posteriores;
- iii) Extratos bancários de 2007 e 2008; e
- iv) A composição das rubricas “Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica” e “Perdas em Operação de Crédito” nas DIPJ de 2008 e 2009.

Após diversas intimações da fiscalização e respostas acompanhadas de documentação, a Contribuinte foi intimada pessoalmente em 23/08/2012 do Termo de Constatação (fls. 27/31 e docs. anexos fls. 32/356), no qual o AFRFB explicou o seguinte:

*“Em se tratando de suprimentos de numerários, as provas a serem produzidas devem atestar cumulativamente dois fatos, quais sejam, a efetiva entrega e a origem dos respectivos recursos. Além disso, tais provas devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis e lastreadas em documentos hábeis e idôneos emitidos por terceiros.*

(...)

*Portanto, não havendo prova, com base em documentação hábil e idônea, coincidente em data e valores com numerário suprido, sobre a origem externa ou efetividade da entrega à empresa destes recursos, é plenamente cabível a exclusão dos correspondentes débitos para recomposição do saldo da conta caixa.” – fl. 27.*

A seguir, passou a analisar caso a caso os suprimentos glosados (quinze, ao total), concluindo, ao final, que:

*“Após os ajustes procedidos acima, apurou-se saldo credor de caixa, cujo maior valor, de (R\$ 25.479.297,48), ocorreu no dia 28/11/2007. Tal valor será presumido como omissão de receitas, na forma do art. 281, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) e ensejará o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário correspondentes.*

*Os ajustes à conta caixa continuam no ano de 2008.*

*Devido à tributação do saldo credor em 28/11/2007, zera-se o saldo de caixa nesta data e, após os ajustes de 2008, encontra-se saldo credor de caixa, cujo maior valor, de (R\$ 2.530.805,02), ocorre no dia 26/11/2008.” – fl. 31.*

Na mesma data, 23/08/2012, a Contribuinte foi intimada pessoalmente da lavratura dos Autos de Infração referentes ao IRPJ (fls. 3/9), PIS/PASEP (fls. 10/14), COFINS (fls. 15/19) e CSL (fls. 20/26), relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008, cujos valores se encontram devidamente especificados na tabela abaixo:

Auto de Infração (fls. 3/26)			
	Principal	Multa	Total
IRPJ	R\$ 5.276.741,64	R\$ 3.957.556,22	R\$ 9.234.297,86
CSL	R\$ 2.596.984,85	R\$ 1.947.738,63	R\$ 4.544.723,48
PIS	R\$ 188.565,66	R\$ 141.424,24	R\$ 329.989,90
COFINS	R\$ 1.160.404,09	R\$ 870.303,06	R\$ 2.030.707,15
		<b><u>TOTAL</u></b>	R\$ 16.139.718,39

O Auto de Infração referente ao IRPJ descreveu assim as infrações:

*SALDO CREDOR DE CAIXA*

*Omissão de Receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme descrito no Termo de Constatação em anexo.*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2007	R\$ 25.479.297,48	75
31/12/2008	R\$ 3.530.805,02	75

*Enquadramento Legal:*

*Art. 24 da Lei nº 9.249/95;*

*Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso I, e 288, do RIR/99.*

*002 – GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE*

*SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES*

*Compensação indevida de prejuízo fiscal apurado, tendo em vista que o saldo existente de prejuízo foi todo compensado após o lançamento das infrações no período base de 2007.*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2008	R\$ 19.637,72	75

*Enquadramento Legal:*

*Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR/99.*

Quanto aos Autos de Infração referentes à CSL, ao PIS e à COFINS, aplicam-se apenas a infração 0001 – Omissão de Receitas.

Intimada pessoalmente dos Autos de Infração e do Termo de Verificação Fiscal em 23/08/2012 (fls. 4, 11, 16, 21 e 31), a Contribuinte apresentou, em 21/09/2012, Impugnação (fls. 823/856 e docs. fls. 857/1222 e 1225/1289). Nesta, em síntese, tratou:

**DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO**

Explicou que a presunção de omissão de receita exige dois tipos de prova: *i)* da fiscalização, demonstrando a ocorrência do fato gerador; *ii)* da contribuinte, demonstrando que os fatos estão de acordo com a lei e o direito, para afastar a presunção.

“É nula, portanto, a exigência fiscal formulada por meio dos autos de infração ora impugnados, sobre supostas receitas omitidas, uma vez que a fiscalização não logrou provar a vinculação dos valores com receitas da pessoa jurídica autuada.” – fl. 834.

Ato contínuo, passou a discorrer individualmente sobre as glosas efetuadas pela fiscalização, buscando afastá-las:

- a) R\$ 150.918,61 em 05/01/2007 (fls. 834/836);
- b) R\$ 9.803.038,86 em 31/05/2007 (fls. 836/841);
- c) R\$ 201.385,34 em 04/06/2007 (fls. 841/842);
- d) R\$ 200.651,22 em 06/06/2007 (fls. 842/843);
- e) R\$ 200.000,00 em 25/06/2007 (fls. 843/845);
- f) R\$ 400.051,92 em 19/07/2007 (fl. 845);
- g) R\$ 230.539,71 em 31/07/2007 (fl. 846);
- h) R\$ 220.869,92 em 28/09/2007 (fl. 847);
- i) R\$ 100.143,29 em 17/10/2007 (fls. 847/848);
- j) R\$ 14.055.750,80 em 31/10/2007 (fls. 848/850);
- k) R\$ 117.913,38 em 31/01/2008 (fl. 850);
- l) R\$ 200.000,00 em 06/02/2008 (fl. 851);
- m) R\$ 1.761.591,88 em 29/08/2008 (fls. 851/852);
- n) R\$ 1.527.991,85 (fls. 852/853).

#### DAS OMISSÕES NO TERMO DE CONSTATAÇÃO

“É relevante destacar, por oportuno, que o TERMO DE CONSTATAÇÃO firmado pela autoridade fiscal encarregada da diligência, contém omissões, que inviabilizam o pleno exercício da ampla defesa por parte do contribuinte.” – fl. 853.

Nessa esteira, apontou diversas divergências de valores ente as rubricas lançadas na contabilidade e as glosas efetuadas.

#### OUTRAS INCONSISTÊNCIAS

Discorreu sobre a necessidade de abater os valores lançados a título de PIS/PASEP e de COFINS dos autos de infração referentes ao IRPJ e à CSL.

## OUTROS ASPECTOS

Afirmou que reteve e recolheu os respectivos impostos de renda incidentes sobre os resgates das dívidas (debêntures e mútuos).

A 3ª Turma da DRJ/FOR, em 06/02/2013 (fl. 1419), proferiu o acórdão nº 08-24.715 (fls. 1419/1477), julgando a impugnação procedente em parte. Registrou, ao final, que o crédito fazendário exonerado superou o limite de alçada e, portanto, recorreu de ofício para este e.CARF. O acórdão recorrido foi assim ementado:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário 2007, 2008*

*NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.*

*Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*OMISSÕES NO TERMO DE CONSTATAÇÃO. PREJUÍZO À DEFESA. NÃO COMPROVAÇÃO.*

*As alegadas omissões que estariam presentes no Termo de Constatação, documento que complementou a descrição dos fatos estabelecida no lançamento fiscal, que teriam redundado em prejuízo à defesa, não se confirmaram no caso apreciado pelo fato de a pessoa jurídica haver demonstrado na impugnação pleno conhecimento dos fatos que lhe foram atribuídos, inclusive tendo apresentado uma vasta documentação juntamente com a peça contestatória.*

*PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS.*

*O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova. Invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume, cabendo ao contribuinte, de modo a afastar a presunção relativa, provar que o fato presumido não existe no caso concreto.*

*SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITA.*

*A não apresentação das contraprovas necessárias a atestar a regularidade dos registros contábeis autoriza a reconstituição da conta caixa, mediante a exclusão dos valores cuja efetividade dos ingressos não restou comprovada por instrumentos hábeis, devendo a tributação recair sobre o maior saldo credor mensal verificado no período.*

*ESCRITURAÇÃO LASTREADA EM DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.*

*A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando respaldada em documentos hábeis e idôneos.*

*RESGATE DAS DEBÊNTURES JÁ TRIBUTADAS. NOVA TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não é dado à autoridade lançadora voltar a tributar operação relativa ao resgate de debêntures na hipótese de a emissão desse título e o suprimento de caixa respectivo já haverem sido considerados na autuação, tratando-se de procedimento referendado no presente julgado.*

*DEDUÇÃO DAS EXIGÊNCIAS REFLEXAS. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não tendo a autuada reconhecido a procedência da autuação relativa à tributação reflexa (CSLL, PIS/Pasep e Cofins), impugnando-as e instaurando o contencioso administrativo, encontrando-se os lançamentos com as respectivas exigibilidades suspensas (art. 151, III – CTN), incabível a dedução de tais valores na apuração da base de cálculo do IRPJ, tratando-se de procedimento vedado pelo §1º do art. 344 do RIR/1999.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.*

*Aplica-se à tributação reflexa a mesma solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte” – fls. 1419/1420.*

As razões que lastrearam tal decisão podem ser assim resumidas:

**DA PRESUNÇÃO**

“A partir dos saldos credores de caixa (fato conhecido), o representante fazendário concluiu pela omissão de receita (fato desconhecido), tendo por substrato o preconizado pelo inc. I do art. 281 do RIR/99. Trata-se, pois, da utilização de uma prova indireta, pautada em presunção emanada de expressa disposição legal.” – fl. 1437.

(...)

“(…) dúvida não há de que se trata de uma presunção classificada como legal e relativa, em relação à qual ocorre a chamada inversão do *onus probandi*, cabendo à

impugnante comprovar, por meio da apresentação de documentação hábil e idônea, que os valores contabilizados a débito da conta caixa, concernentes aos suprimentos glosados pela autoridade fiscal, emanaram das pessoas indicadas e de fonte externa à empresa e, ainda, que efetivamente ingressaram no patrimônio da autuada, situação em que tributação será elidida.” – fl. 1438.

#### DO SUPRIMENTO DE CAIXA NÃO COMPROVADO

“A impugnante também fez menção ao art. 282 do RIR/99, dispositivo legal que trata da presunção legal da omissão de receita decorrente dos suprimentos de numerário não comprovados, (...)

Acontece que o lançamento não se fundamentou no art. 282 do RIR/99, ou seja, não tomou por base (de forma direta) os suprimentos não comprovados. Em concreto, tais valores foram levados em conta pela fiscalização na recomposição do caixa, sendo glosados da escrituração do contribuinte, resultando nos saldos credores de caixa considerados como fundamento legal do lançamento questionado.” – fl. 1440.

(...)

“Convém que se assinale que se o lançamento tivesse tomado por base os suprimentos de caixa não comprovados ter-se-ia chegado quase ao mesmo resultado” – fl. 1442.

#### DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

“Acontece que ainda que a afirmação da litigante [de que a fiscalização não logrou provar a vinculação dos valores com receitas da pessoa jurídica autuada] seja consistente, o caso não será de nulidade dos autos, visto que as hipóteses de nulidade somente são aquelas estabelecidas nos artigos 12 a 14 do Decreto nº 7.574, de 2011” – fl. 1442.

#### DO MÉRITO

A autoridade julgadora de primeiro grau passa, então, “a perscrutar pontualmente as alegações da impugnante no que tange a cada um dos suprimentos da escrituração da conta caixa, atentando-se para os argumentos e para a documentação apresentada” – fl. 1443.

#### Da Emissão De Debêntures

“Assim, a despeito de não corresponder à operação vedada pela legislação regente da matéria, o fato de os adquirentes das debêntures corresponderem a pessoas ligadas à autuada, como também por se tratar de debêntures da modalidade permanente, induz a uma considerável incerteza quanto à efetividade da operação, devendo a impugnante, de modo a afastá-la, apresentar justificativa convincente, devidamente acompanhada de documentação suficiente para tanto.” – fl. 1446.

Após discorrer brevemente sobre a emissão das debêntures, a autoridade julgadora de primeira instância passou a analisar cada uma das glosas feitas pela autoridade fiscalizadora, bem como os argumentos e as provas juntadas pela Contribuinte:

- a) R\$ 9.800.000,00 em 31/05/2007 (fls. 1446/1454);
- b) R\$ 200.000,00 em 04/06/2007 (fl. 1455);
- c) R\$ 200.000,00 em 06/06/2007 (fl. 1456);
- d) R\$ 200.000,00 em 25/06/2007 (fls. 1456/1457);
- e) R\$ 400.000,00 em 19/07/2007 (fls. 1457/1459);
- f) R\$ 200.000,00 em 31/07/2007 (fl. 1460)
- g) R\$ 200.000,00 em 28/09/2007 (fls. 1460/1461)

Concluiu, em suma, que não foram apresentadas provas suficientes para afastar as glosas identificadas pelas letras “a”, “b”, “d”, “e”, “f” e “g”. Com relação à letra “c”, especificamente, apontou que as provas apresentadas divergiam em relação à data do lançamento glosado pela autoridade fiscalizadora. Consequentemente, também não aceitou as provas apresentadas.

#### Dos Contratos de Mútuo

Passando então à análise das glosas referentes aos suprimentos de caixa feitos através de contratos de mútuo, identificou-os assim:

- a) R\$ 145.918,61 em 05/01/2007 (fls. 1461/1462);
- b) R\$ 14.037.466,68 em 31/10/2007 (fls. 1462/1467);
- c) R\$ 100.000,00 em 31/01/2008 (fl. 1468);
- d) R\$ 200.000,00 em 06/02/2008 (fls. 1468/1469)

Novamente concluiu que as provas apresentadas foram insuficientes para afastar as glosas identificadas pelas letras “a”, “c” e “d”. No que toca à glosa identificada pela letra “b”, entendeu por bem reduzi-la para R\$ 3.237.466,68, posto que R\$ 10.800.000,00 já haviam sido tributados pela Contribuinte:

“No que toca aos R\$ 10,8 milhões, relativos à parcela já objeto de autuação, encaminho meu voto no sentido de que seja excluída da tributação no item ora analisado. De fato, tendo o sujeito passivo sido tributado no momento em que o numerário foi tido por ingressado no caixa da empresa (os valores debitados foram glosados pela fiscalização, sob a conotação de suprimento não comprovados), o mesmo tratamento deve ser dado ao subsequente crédito (relativo à contabilização da saída dos valores).” – fl. 1467.

#### Do Saque Não Comprovado

Com relação a glosa de R\$ 100.000,00 em 17/10/2007:

“Dessa forma, a análise conjunta do Doc. 54-b com o Doc. 54-c indica que na mesma data de 17/10/2007 a quantia de R\$ 100 mil ingressou e foi retirada da conta-corrente da empresa (Doc. 54-b), assim como foi lançada a débito e a crédito na conta caixa da empresa (Doc. 54-c). A autoridade fiscal glosou o lançamento a débito, tido por suprimento não comprovado. Contudo, não atentou para o fato de na mesma data a quantia de R\$ 100 mil também haver sido lançada a crédito do caixa, o que implicou na anulação dos efeitos do lançamento glosado pela fiscalização, em razão do que não merece prosperar a parcela da autuação ora tratada.” – fl. 1470.

#### Da Integralização de Capital

Com relação a glosa de R\$ 1.761.591,88 em 29/08/2008:

“Ante o explanado, tendo em vista a não comprovação da forma como teria se dado a transferência do recurso da pessoa do Sr. José Marcelo Matos de Freitas para a da pessoa da Sra Raquel Matos de Freitas, não há como prosperar o argumento da defesa.” – fl. 1471.

#### Da Cessão de Direitos Creditórios

Com relação a glosa de R\$ 1.527.991,85 em 25/11/2008:

“No caso concreto, a versar sobre o suprimento de valor superior a R\$ 1,5 milhão, que contrato de cessão de direitos creditórios seria esse? Em que condições teria sido

pactuado? De que forma que o recurso teria ingressado no caixa da autuada? Como já discorrido, quanto a essas indagações, nenhum documento foi apresentado e nenhum esclarecimento foi prestado pela defendente, devendo prosperar o lançamento sem qualquer reparo.” – fl. 1472.

Das Alegadas Omissões no Termo de Constatação:

Afastou a nulidade porque, primeiro, a Contribuinte conseguiu defender-se satisfatoriamente; segundo, a tributação não alcançou os valores indicados pela impugnante como omitidos da Constatação.

Da Exclusão do PIS/Pasep e da Cofins da Base de Cálculo do IRPJ e da CSL:

“Ora, não resta dúvida de que o contribuinte impugnou o lançamento do IRPJ e, em se tratando de impugnação reflexa, também o fez em relação à CSLL, ao PIS/Pasep e à Cofins, situação a partir da qual, conforme determinado pelo inc. III do art. 151 do Código Tributário Nacional, as contribuições sociais em apreço se encontram com as respectivas exigibilidades suspensas, o que implica na impossibilidade de suas dedutibilidades, como pretendido pela defesa.” – fl. 1474.

Da Tributação Reflexa:

“Quanto aos lançamentos efetuados em virtude da chamada tributação reflexa, referentes à CSLL, ao PIS/Pasep e à Cofins, decorreram dos mesmos fundamentos considerados em relação ao IRPJ, motivo pelo qual, *mutatis mutandis*, tratando-se de relação de causa e efeito, o que foi deliberado em relação ao principal aplica-se, automaticamente, quanto aos acessórios.” – fl. 1474.

Da Recomposição da Conta Caixa, em Razão da Parte da Impugnação Considerada Procedente:

“Considerando-se que a parcela do lançamento relativa à glosa do saque tido por não comprovado de R\$ 100 mil, de 17/10/2007, foi considerada improcedente, assim como pelo fato de a glosa do suprimento de numerário de 31/10/2007, no valor de R\$ 14.037.466,68, haver sido reduzida em R\$ 10.800.000,00, faz-se necessária a reconstituição da conta caixa da pessoa jurídica, chegando-se aos novos saldos credores encontrados, tudo de acordo com o demonstrativo infra” – fl. 1475.

O acórdão da DRJ foi disponibilizado no sistema e-CAC em 25/02/2013 (fl. 1487), sendo que a Contribuinte o abriu em 25/02/2013 (fl. 1486). Ainda, foi enviada intimação por via postal, com AR, em 28/02/2013 (fl. 1488).

Intimada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 1490/1510 e docs. anexos fls. 1511/1848) em 26/03/2013. Na sua defesa, requereu:

#### 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS:

Afirmou que

- inexistiu fato gerador;
- a DRJ simplesmente desconsiderou a jurisprudência do antigo CC;
- a DRJ confundiu fato gerador com base de cálculo;
- cabia à Fazenda Pública provar a ocorrência de fato gerador; e
- discorreu longamente sobre a emissão de debêntures.

#### 2. EMISSÃO DE DEBÊNTURES:

A Contribuinte identificou e discorreu, individualmente, sobre estes valores de debêntures glosadas pela autoridade fiscalizadora:

- a) R\$ 9.800.000,00 em 31/05/2007;
- b) R\$ 200.000,00 em 04/06/2007;
- c) R\$ 200.000,00 em 06/06/2007;
- d) R\$ 200.000,00 em 25/06/2007;
- e) R\$ 400.000,00 em 19/07/2007;
- f) R\$ 200.000,00 em 31/07/2007; e
- g) R\$ 200.000,00 em 28/09/2007.

Em linhas gerais, basicamente reiterou as alegações de defesa feitas em sede de impugnação. Explicou, de qualquer sorte, que houve erro no procedimento de incorporação, da FORTBRASIL SECURITIZADORA pela FORTBRASIL ADMINISTRADORA (Contribuinte autuada), mas que a operação societária efetivamente ocorreu, juntando provas. Por fim, ressaltou que não é plausível esperar que a emissão seja feita com pagamento por um **único cheque de R\$ 200.000,00, sendo que o valor é a soma de diversos cheques.**

### 3. CONTRATOS DE MÚTUO:

Identificou quatro operações de crédito:

- a) R\$ 145.918,61 em 05/01/2007
- b) R\$ 14.037.466,68 em 31/10/2007
- c) R\$ 100.000,00 em 31/01/2008
- d) R\$ 200.000,00 em 06/02/2008

Em linhas gerais, novamente reafirmou as alegações de defesa apresentadas na impugnação. Também, afirmou que os depósitos bancários foram efetivamente realizados.

### 4. SAQUE NÃO COMPROVADO

Apenas anotou que sua defesa foi acolhida em sede de primeiro grau.

### 5. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL

Além de reafirmar a impugnação, esclareceu que juntou a Declaração de Rendimentos da Acionista referente ao ano-calendário de 2008 (doc. 29).

### 6. CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS

Afirmou que se trata de recurso externo e que estranhou a caracterização como “suprimento” de caixa. De qualquer sorte, juntou documentação – Contrato de Cessão de Direitos Creditórios e elementos contábeis (doc. 30).

### 7. CONSIDERAÇÕES DERRADEIRAS

Argumentou que não se configurou o fato gerador do IRPJ, passando a apresentar a legislação pertinente – CF/67, CF/69, CF/88 e CTN – bem como doutrina e jurisprudência, tentando descrever o que entende por fato gerador do tributo.

Assim, considerou absurda a metodologia da fiscalização que desconsiderou o recebimento de caixa em espécie. Reforçou sua defesa relembrando o direito de guardar, movimentar ou liquidar compromissos em espécie e que o papel-moeda tem curso forçado.

“Inexplicável, portanto, o critério adotado pela fiscalização federal, de não aceitar recebimentos por caixa, classificando-os como ‘suprimentos não comprovados’.

Contudo, os pagamentos que os contribuintes fazem por caixa são considerados como devidamente comprovados, segundo a visão dos Auditores da RFB nas recomposições de saldo de caixa.” – fl. 1507.

Continuou apontando a desproporcionalidade da autuação, que glosou suprimentos de caixa feitos em espécie, mas manteve pagamentos realizados na mesma forma, gerando assim “estouro” de caixa:

- a) R\$ 9,8 milhões em 31.05.2007;
- b) R\$ 14,0 milhões em 31.10.2007;
- c) R\$ 1.761 mil em 29.08.2008; e
- d) R\$ 1.528 mil em 25.11.2008.

É o breve relatório.

## Voto

Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto, Relator.

### I. DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Os pressupostos e requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício, determinados pelo Decreto 70.235/1972 e pelo Regimento Interno do CARF, fazem-se presentes, senão vejamos.

Nos termos do art. 2º, incisos I e IV do Anexo II ao Regimento Interno do CARF<sup>1</sup>, é competência desta 1ª Seção julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), Contribuição ao PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) reflexos e formalizados com base nos mesmos elementos de prova.

<sup>1</sup> Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

IV - CSL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova.

No que tange à legitimidade, a petição está assinada pelo Sr. José Marcelo Matos de Freitas Filho (fl. 1510/1511), diretor administrativo da empresa (fl. 859), o qual possuía poderes para tanto, conforme artigo 12 do estatuto social (fls. 860/864).

Quanto à tempestividade, registra-se que a decisão da DRJ, proferida em 06/02/2013 (fl. 1419), foi disponibilizada no sistema e-CAC em 25/02/2013 (fl. 1487), sendo que a Contribuinte a abriu no referido sistema em 25/02/2013 (fl. 1486).

Nada obstante, o prazo de defesa não começou a ser contado nesta data, eis que vigia à época dos fatos o art. 23, §2º, III, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.196/2005, que determinava que o prazo deveria ser contado quinze dias após a data registrada no sistema, confira-se:

*Art. 23. ...*

*§ 2º Considera-se feita a intimação:*

*(...)*

*III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada:*

*a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou*

*b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;*

A alteração legislativa do art. 23, §2º, III, do Decreto nº 70.235/72, promovida pela Lei 12.844/2013, publicada em 19/07/2013, que determinou a contagem do prazo a partir da abertura da decisão no sistema E-CAC, somente entrou em vigor após a disponibilização da intimação e após, inclusive, o próprio protocolo do recurso voluntário, que ocorreu no dia 26/03/2013 (fl. 1490), razão pela qual ela é inaplicável.

De qualquer sorte, em 28/02/2013, houve intimação por via postal (fl. 1488).

Portanto, tendo em vista que o prazo de 30 dias estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/72 começou a ser contado em 28/02/2013, uma quinta-feira, por ser o menor prazo entre as duas intimações, ele venceria, sendo excluído o dia do início e incluído o do vencimento, no dia 30/03/2013, um sábado, o qual seria prorrogado para o dia 01/04/2013, primeiro dia útil subsequente. No presente caso, tendo sido protocolado em 26/03/2013, tempestivo o recurso voluntário.

**Nesse caminho, recebo o recurso voluntário.**

Quanto ao Recurso de Ofício, o art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72 determina que a autoridade de primeira instância recorrerá sempre que for exonerado valor de tributos e encargos de multa em montante igual ou superior ao determinado por ato do Ministério da Fazenda. Por sua vez, a Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, estabelece o limite de alçada em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). Assim, considerando que foi exonerado pela DRJ o valor de R\$ 6.943.639,70 (fl. 1476), conclui-se que foi excluído valor superior ao limite de alçada.

Portanto, recebo também o Recurso de Ofício.

## II. DOS PONTOS CONTROVERTIDOS

Ultrapassado o juízo de admissibilidade, os pontos controvertidos são:

1. A quem cabia o ônus da prova?
  - a. Se cabia à fiscalização, conseguiu apresentar provas ou indícios suficientes para glosar a escrituração contábil da Contribuinte, justificando assim a presunção de omissão de receitas?
  - b. Se cabia à Contribuinte, ela trouxe provas suficientes para afastar as glosas e, conseqüentemente, a presunção de omissão de receitas?
2. É possível desconsiderar também os pagamentos feitos em espécie, desconstituindo assim os “estouros” de caixa que justificaram a tributação?

## III. PRELIMINAR

A Contribuinte requereu que o recurso voluntário fosse recebido em seus efeitos suspensivo e devolutivo. Com razão. Indicamos, nesse contexto, o art. 33 do Decreto nº 70.235/72 que garante o direito ao recurso voluntário, no qual a Contribuinte poderá recorrer total ou parcialmente (efeito devolutivo), bem como expressamente determina o efeito suspensivo deste. Ainda, com relação ao efeito suspensivo do recurso voluntário, é o disposto no art. 151, III, do CTN.

## IV. MÉRITO:

### 1. DO ÔNUS PROBATÓRIO

A Contribuinte argumentou, em sede de recurso voluntário, que:

*fisco. Ora, se a Fazenda alega a ocorrência de um fato gerador de uma obrigação tributária, deve apresentar a prova de sua ocorrência.” – fl. 1493.*

A Contribuinte apresentou a teoria geral das provas, pelas quais o ônus da prova cabe aquele que alega o fato. Nesse caminho, inclusive, o art. 373 do novo CPC:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Assim, cabe à Fiscalização comprovar a ocorrência de infrações à legislação tributária, e à Contribuinte, eventualmente, afastar as infrações imputadas por meio de sua defesa (impugnação e recurso voluntário). Acontece, por outro lado, que o mesmo CPC estabelece, no artigo seguinte, que:

*Art. 374. Não dependem de prova os fatos:*

*(...)*

*IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.*

Em outras palavras, existindo presunção legal, descabe exigir provas daquele que alega o fato presumido pela lei.

Esta é, exatamente, a hipótese do art. 281 do RIR/99, lastrada nos artigos 40 da Lei nº 9.430/96 e, especialmente, no art. 12, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77:

*Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;*

Em outras palavras, observando-se saldo credor na conta caixa, é possível presumir que a Contribuinte omitiu receita. Pela própria redação do comando legal, o

legislador deixou claro, entretanto, tratar-se de presunção relativa. Cabe, assim, à Contribuinte apresentar provas de que não omitiu receitas.

Neste sentido diversos precedentes deste e.CARF, i.e., o acórdão nº 1301-001.648, de 23/09/2014:

*“OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO FISCAL. REGULARIDADE. Nos termos do Art. 281 do RIR/99 caracteriza-se como omissão no registro de receita a indicação na escrituração de saldo credor de caixa.”*

No voto, explicou que:

*“Trata-se, nos autos, de autuação fiscal decorrente da verificação de omissão de receitas, em decorrência da aplicação de presunção legal (art. 281, I, do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99), consubstanciada na identificação de “estouro de caixa” (Saldo Credor de Caixa), desnudado a partir da reconstrução dos registros contábeis, tendo em vista, especificamente, a não-coincidência entre os montantes movimentados pela contribuinte – supostamente oriundos dos saldos de suas contas bancárias e os registros mantidos nos correspondentes extratos apresentados.*

*Da leitura dessas disposições, verifica-se que, restando devidamente configurada a hipótese própria da presença do chamado “Saldo Credor de Caixa” (estouro de caixa), presume-se, no caso, a existência de movimentação de recursos não contabilizados, e, daí, a presunção de omissão de receitas.*

*O raciocínio transcrito na disposição legal é simples, afinal, é impossível possuir, por exemplo, “R\$ (-)3,00” na carteira. A conta caixa, no máximo, atinge o valor “0,00”, nunca se podendo verificar a existência de lançamento negativo.*

*No caso tratado nos presentes autos, os agentes da fiscalização, analisando os registros mantidos na contabilidade da contribuinte, expressamente indicam a existência de “entradas” (lançamentos a débito) nos registros da conta “caixa”, tendo como contrapartida, por exemplo, montantes advindos da “conta bancos”. Entretanto, esse movimento não restou confirmado nos extratos mantidos pela contribuinte, o que, por sua vez, impõe como conclusão a falsidade do registro, e, no caso, a necessidade de sua reconstituição, da forma, inclusive, promovida pelos agentes da fiscalização.*

*À contribuinte, diante dessas circunstâncias, competia comprovar o equívoco da atuação dos agentes fazendários, comprovando, a partir de registros e documentos, a origem devidamente mantida dos recursos movimentados.”*

Portanto, uma vez que o lançamento ora combatido se baseia na existência de saldo credor na conta caixa – como se observa dos autos de infração (fl. 5) e do Termo de Constatação (fl. 31) – cabe à Contribuinte provar que não omitiu receitas e, não, à fiscalização provar a ocorrência do fato gerador dos tributos lançados.

## 2. DAS GLOSAS REALIZADAS

Tendo superado a incumbência do ônus probatório, passamos à análise das glosas realizadas na contabilidade da Contribuinte, buscando analisar se ela conseguiu afastá-las. Para tanto, antes, estabelecemos algumas premissas.

Nos termos do art. 281, I, do RIR/99, supratranscrito, presume-se omissão de receita quando verificada a existência de saldo credor em conta caixa. Não há que se discutir a presunção.

Por outro lado, o saldo credor foi observado uma vez que, no decorrer da fiscalização, a Contribuinte não conseguiu provar, à satisfação da autoridade fazendária, diversos de seus lançamentos contáveis. Lembramos, nesse caminho, que a escrituração contábil só faz prova a favor da Contribuinte quando devidamente lastreada em documentação hábil e idônea (art. 923 do RIR/99). Portanto, uma vez que não suportada em documentação hábil e idônea, correta a glosa e a reconstituição da escrituração.

No mesmo sentido, o acórdão CARF nº 108-08.368, de 16/06/2005:

*“SALDO CREDOR DE CAIXA – EXCLUSÃO DE EMPRÉSTIMOS DE TERCEIROS – Não comprovada a efetiva entrega de suprimentos de numerário supostamente realizados por terceiros, cabível a recomposição do saldo credor com a exclusão de tais valores e a tributação como omissão de receitas do saldo credor apurado.”*

Interessante observar que o CARF publicou a Súmula nº 95, do qual se pode extrair relevante lição sobre o tema:

**“Súmula CARF nº 95: A presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por administradores, sócios de sociedades de pessoas, ou pelo administrador da companhia, somente é elidida com a demonstração cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos.”**

Para entender perfeitamente a referida súmula, impende analisar os precedentes que a lastreiam:

**Acórdão CARF nº 105-17.082, de 25/06/2008:**

*OMISSÃO DE RECEITA — SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO — Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decretos-lei ns. 1.598/77 art. 12, § 3º, e 1.648/78, art. 1º, II).*

**No voto:**

*“A origem deve ser externa em relação à empresa, não sendo suficiente provar a capacidade financeira do supridor, mas a origem dos recursos de fonte externa à empresa. A efetiva entrega também é necessária, pois se assim não ocorrer teremos um lançamento sem documento que lhe dê sustentação.”*

**Acórdão CARF nº 103-23.547, de 14/08/2008:**

*“SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS - O suprimento de valores pelos sócios da pessoa jurídica se sujeita à comprovação de requisitos essenciais, cumulativos e indissociáveis, no tocante à origem e à efetividade da entrega dos recursos, que deverão ser coincidentes em datas e valores.”*

**No voto:**

*“É inconteste que o suprimento de numerário caracteriza-se como uma das presunções capituladas como omissão de receitas, as quais, entretanto, por serem relativas admitem a produção de prova em contrário pelo sujeito passivo da relação tributária, exigindo-se, contudo, que sejam por ele apresentadas provas irrefutáveis e suficientes a desconstituírem a autuação.*

*As normas legais que regem à espécie são perfeitamente claras, não dando margem a qualquer discussão em tomo da presunção de omissão de receita nele disciplinada, pois caberia à contribuinte elidir a imputação referente ao suprimento de numerário, através da comprovação e cumprimento de dois requisitos essenciais: **a prova da origem e da efetividade da***

**entrega dos recursos à empresa pelos seus sócios que foram registrados como supostos suprimento de numerários.**

*A jurisprudência administrativa sobre o assunto é pacífica e unânime em entender que o suprimento de caixa da pessoa jurídica, mediante a entrega de valores pelos respectivos sócios, cuja efetividade da transação não esteja devidamente comprovada caracteriza-se como indício veemente de omissão de receita, visto que os aspectos da origem e entrega dos recursos pelas pessoas físicas à pessoa jurídica constituem-se em requisitos cumulativos e indissociáveis, exigindo dupla comprovação sem que a existência de um dispense a do outro.*

**Necessário faz-se, portanto, que seja produzida prova irrefutável, coincidente em datas e valores, da transferência dos recursos das pessoas físicas para o patrimônio da pessoa jurídica, haja vista que quando não for produzida prova suficiente à comprovação, configura-se a ocorrência da presunção de que os recursos utilizados para aumento de capital da pessoa jurídica originaram-se de receitas auferidas pela própria empresa, provenientes da prática de anterior omissão de receitas passível, portanto, de tributação.**

*A comprovação da origem dos valores entregues significa a necessidade de ser demonstrado, **através de elementos hábeis e irrefutáveis, que os recursos tidos como dos sócios foram percebidos por aqueles de fontes estranhas à sociedade, ou, se da empresa, foram submetidos anteriormente a regular contabilização.***

Da leitura desses acórdãos, resta indubitável que se deve demonstrar a efetiva entrega dos recursos à empresa, bem como a origem dos recursos em si mesmos.

No presente caso, como relatado pela autoridade fiscalizadora, os suprimentos de caixa foram feitos por pessoas ligadas à autuada, razão pela qual se reafirma a necessidade de provas mais robustas.

Pois bem.

Analisando a documentação juntada pela Contribuinte, observamos que os Docs. 20 e 21 do Recurso Voluntário trazem indício de veracidade, uma vez que trazem extratos bancários com valores e datas idênticas às constantes nos Contratos de Mútuo. O relevante desses extratos é que indicam também que as transferências foram feitas exatamente pelos mutuários contratantes.

Em suma, observando a existência de provas externa (elaboradas por instituição financeira) no sentido de que as pessoas físicas indicadas nos contratos de mútuo efetivamente transferiram recursos para a Contribuinte no valor e na data indicados, então há **fumaça de direito bom direito.**

Nesse caminho, haja vista a quantidade de documentos juntados pela Contribuinte em sede de Impugnação (docs. anexos fls. 857/1289), de Recurso Voluntário (docs. anexos fls. 1511/1848) e recentemente em 10/03/2016 (fls. 1853/1889), voto por converter o julgamento em diligência para que a DRF:

- i) Intime a Contribuinte a apresentar todas as provas de que disponha;
- ii) Analise a documentação que foi juntada em 10/03/2016 no processo e também pela Contribuinte em sede de diligência, fundamentando e individualizando as razões pelas quais conclua pela aceitação, ou não, dessas provas;
- iii) Analise, especificamente, as transferências consubstanciadas nos Documentos 20 e 21 do recurso voluntário, observando se atestam a efetiva transferência de recursos para o caixa da Contribuinte;
- iv) Redija relatório com as conclusões que foram obtidas após a análise dos itens (ii) e (iii) acima;
- v) ao final, intime a Contribuinte do relatório de diligência para que, querendo, se pronuncie no prazo de trinta dias; e
- vi) enfim, devolva os autos a essa relatoria.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto