



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.724140/2013-56
ACÓRDÃO	1201-007.177 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	POSTO PINHEIRO BORGES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O procedimento de fiscalização tem caráter inquisitório, razão pela qual não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. Súmula 162 do CARF.

SALDO CREDOR DE CAIXA NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao Contribuinte a demonstração que refute a presunção legal de omissão de receitas, identificada em regular procedimento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

A multa de ofício que encontra embasamento legal não pode ser excluída administrativamente. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Súmula CARF nº 2)

ACÓRDÃO

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

Sala de Sessões, em 24 de abril de 2025.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Jose Eduardo Genero Serra – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a]integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Jose Eduardo Genero Serra (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração lavrados para cobrar IRPJ e CSLL, em razão da apuração de **saldo credor na conta caixa** no segundo trimestre de 2009, o que configura omissão de receita, conforme presunção legal prevista no art. 281, I do RIR/99, então vigente.

Segundo narrado no Relatório Fiscal (fls. 16/19), chamaram atenção lançamentos a débito na conta Clientes Diversos, no valor total de R\$ 1.640.000,00, com **contrapartida a crédito em conta Caixa, reduzindo, portanto, o saldo dessa conta.**

Após esclarecimentos do contribuinte, a autoridade fiscal reconheceu alguns erros de contabilização, afastou outras alegações por ausência de provas e recompôs a conta Caixa, encontrando um saldo credor no valor de R\$ 241.088,61 (maior valor no período), lavrando os autos de infração com multa de ofício de 75%.

Em impugnação (fls. 227/247), o contribuinte contestou o lançamento com base nos seguintes fundamentos:

1. **Incorreção na recomposição do livro caixa:** Alegou que a fiscalização considerou indevidamente um “saldo negativo” de caixa no dia 29/05/2009 (sexta-feira), no valor de R\$ 241.088,61, sem observar que se tratava do último dia útil bancário do mês, sendo que diversos lançamentos bancários foram indevidamente registrados por ele no dia seguinte, 30/05/2009 (sábado, feriado bancário), quando o saldo de caixa já aparecia como positivo.
2. **Prática contábil usual da empresa:** Esclareceu que a empresa realiza os lançamentos consolidados no último dia útil de cada mês, conforme informado durante a fiscalização, e que registros de movimentações bancárias também são concentrados nesse mesmo dia, o que tornaria incorreta a apuração de “saldo negativo” em data diversa.

3. **Ausência de contraditório quanto à nova recomposição:** Argumentou que a fiscalização refez a recomposição do caixa e identificou o saldo credor sem oportunizar à empresa o exercício do contraditório e da ampla defesa sobre essa nova constatação, o que, segundo a impugnante, compromete a validade do lançamento.
4. **Demonstração do saldo positivo no dia 29/05/2009:** Apresentou nova recomposição do caixa, com a redistribuição dos lançamentos para o dia 29/05/2009, na qual o saldo final do dia é positivo em R\$ 336.587,26, afastando a hipótese de omissão de receitas.
5. **Prova documental:** Juntou extratos bancários de duas contas do HSBC e livro-razão.

A impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 251/255), mantendo-se o crédito tributário relativo ao IRPJ, à CSLL e às multas de ofício.

A autoridade julgadora considerou que os extratos bancários apresentados não evidenciaram créditos nos dias 28 ou 29/05/2009 em valores capazes de justificar a revisão da recomposição feita pela fiscalização, tampouco foi identificado qualquer erro no lançamento dos registros contábeis que pudesse afastar a presunção legal da infração.

Destacou-se, ainda, que os lançamentos realizados em feriados bancários são processados pelos bancos no primeiro dia útil seguinte, não havendo fundamento para antecipação contábil desses créditos. Ressaltou-se, também, que a conta “caixa” é distinta das contas bancárias, e que a apresentação de extratos bancários, isoladamente, não se presta a descaracterizar saldo credor de caixa.

Por fim, observou-se que a contribuinte se limitou a apresentar extratos de apenas duas contas bancárias, não trazendo elementos suficientes para refutar o lançamento.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 263/277 alegando o seguinte:

1. **Ofensa ao contraditório e ampla defesa,** já que deveria ter sido oportunizado pela DRJ que a recorrente apresentasse documentos aptos a comprovar os créditos bancários lançados no sábado, ou baixado o processo em diligência. Além disso, a DRJ teria ignorado que os registros contábeis e extratos bancários das contas do HSBC demonstram saldos positivos no dia 29/05/2009, e que houve falha da fiscalização ao desconsiderar transferências de valores do caixa para contas bancárias, devidamente registradas no razão contábil mas não individualizadas nos extratos. Argumenta que o saldo credor apurado na conta Caixa foi artificialmente criado pela não consideração das entradas correspondentes e reitera que a

empresa adota prática contábil de lançamentos mensais consolidados, circunstância informada à fiscalização desde o início do procedimento.

2. **Caráter confiscatório da multa**, que deveria ser reduzida também em razão da boa-fé do contribuinte e do princípio da proporcionalidade

É o relatório.

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 MÉRITO

2.1 OFENSA AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA

Embora, em regra, os argumentos de ofensa ao contraditório e ampla defesa tenham natureza de preliminar, neste caso eles se confundem com o mérito, tanto que não há pedido de nulidade da decisão ou dos lançamentos, razão pela qual sigo diretamente para a análise meritória do Recurso.

Em primeiro lugar, não se verifica ofensa aos princípios do contraditório ou da ampla defesa quando, tendo a oportunidade de apresentar provas e documentos que reforcem suas alegações, o contribuinte não o faz. Em sua impugnação, a empresa juntou apenas extratos bancários e livro razão e a delegacia julgadora entendeu que os extratos, por si só não comprovavam a ausência do saldo credor na conta Caixa.

Sequer foi aviado pedido de diligência na impugnação e não havia razão para qualquer determinação de ofício nesse sentido.

Ainda, o contribuinte alega que a autoridade fiscal modificou o valor do saldo credor inicialmente apurado, de R\$ 219.425,45, para R\$ 241.088,61, após esclarecimentos da própria empresa, sem abrir oportunidade para novas manifestações, partindo “direto” para a autuação. Contudo, como a própria contribuinte reconhece, o procedimento de fiscalização possui natureza inquisitiva, não sendo obrigatório oportunizar ao contribuinte que se manifeste ou apresente argumentos de defesa, o que deve se dar de forma ampla no momento da impugnação, quando se inaugura a fase contenciosa. É o que este Conselho reconhece reiteradamente, inclusive em súmula vinculante:

Súmula CARF nº 162 Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401-004.061.

De toda forma, a análise dos autos demonstra que a autoridade fiscal intimou o contribuinte em diversas ocasiões e foram apresentadas várias manifestações em resposta às intimações, tanto que a própria fiscalização acatou algumas demonstrações realizadas, **reduzindo o saldo credor inicialmente identificado de R\$ 1.640.000,00 para R\$ 241.088,61 ao final.**

Ainda, num último momento, após considerar todos os documentos e explicações apresentadas pelo contribuinte, a fiscalização lavrou um Termo de Constatação Fiscal (fls. 121/123) quando chegou ao saldo credor de R\$ 219.425,45, expondo todo o raciocínio utilizado e intimando o contribuinte a se manifestar uma última vez.

Foi nessa oportunidade que a empresa informou utilizar a prática de realizar lançamentos globais mensais, ocasião em que foi novamente intimada, então, a apresentar os livros auxiliares que contivessem os lançamentos diários. Após a juntada desses documentos, o fisco realizou a recomposição da conta caixa e chegou ao valor final de R\$ 241.088,61, que foi o maior saldo credor de caixa no período, identificado no dia 29/05/2009, lavrando os autos de infração. **Não há que se falar, portanto, em cerceamento de defesa.**

2.2 AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO QUE REFUTE A PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS

No mesmo tópico, o contribuinte passa a **reiterar suas alegações da impugnação, no sentido de que as contas bancárias apresentavam saldos positivos na data de 29/05/2009.** Fazendo referências ao extrato e ao livro-razão das contas bancárias, ressalta que uma delas tinha o saldo de R\$ 618,64 naquele dia, enquanto o razão espelhava saldo final de R\$ 229.080,74, portanto, positivo. Menciona, ainda, um lançamento no razão da mesma conta bancária, no valor de R\$ 223.497,89, denominado “suprimento de caixa”. Por fim, explica que valores retirados do caixa e transferidos para o banco, também no razão, não aparecem no extrato bancário, justamente por que “os lançamentos são feitos pelo montante.”

Contudo, embora as alegações contenham alguma verossimilhança, especialmente considerando que, no dia 30/05/2009 (sábado), o saldo da conta Caixa ficou positivo na própria apuração fiscal (fl. 28), a recorrente não obtém êxito em refutar a existência do saldo credor identificado pela fiscalização. Para fins didáticos e considerando essa verossimilhança das alegações do recurso, exponho a seguir breve explicação sobre o tema de que se trata.

O Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto 3.000/99) estabelece, no art. 281, uma **presunção legal** de omissão de receitas quando determinadas inconsistências aparecem na contabilidade do contribuinte. Dentre essas hipóteses, está a indicação de saldo credor na conta Caixa – isto é, a ocorrência de um saldo negativo de caixa na escrituração contábil.

Além dessa, o mesmo artigo elenca como situações presuntivas de receita omitida: (i) a falta de escrituração de pagamentos efetuados e (ii) a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou sem comprovação de exigibilidade.

Em todas essas hipóteses, o Regulamento ressalva expressamente ao contribuinte o direito de provar o contrário, demonstrando que a presunção é improcedente. Em outras palavras, trata-se de uma presunção relativa, que inverte o ônus da prova em favor do Fisco – uma vez constatada a anomalia contábil (neste caso, o saldo credor de caixa), a autoridade pode constituir o crédito tributário, cabendo ao contribuinte apresentar provas que desfaçam a presunção.

Essa regra reflete uma estratégia legislativa de coibir a prática chamada de “caixa dois” e outras formas de omissão de receitas. Em termos práticos, o saldo credor de caixa caracteriza-se por uma situação em que a empresa efetuou mais pagamentos do que os recursos de caixa disponíveis poderiam suportar. Trata-se de uma distorção contábil evidente: uma conta de ativo como o caixa normalmente deve ter saldo devedor (representando numerário disponível), de forma que um saldo credor (positivo do lado do crédito) não é esperado nas demonstrações.

Por exemplo, se em determinado período a entidade recebeu R\$ 200 mil em entradas de caixa, mas registrou saídas (pagamentos) de R\$ 350 mil, resultará um saldo credor de R\$ 150 mil. Como pode a empresa pagar R\$ 150 mil além do que tinha? A única forma de isso ocorrer é havendo alguma fonte de recursos não contabilizada que cubra a diferença.

Assim, na ausência de comprovação de fonte legítima, presume-se que a diferença decorreu de receitas não registradas (omitidas). Em suma, ninguém consegue pagar mais do que dispõe financeiramente, a não ser que tenha obtido recursos adicionais não contabilizados. É exatamente esse raciocínio que fundamenta a presunção legal do art. 281, do RIR/99: identificada uma saída de numerário maior que as entradas (saldo de caixa negativo), presume-se tratar de receitas à margem da escrituração, salvo prova em contrário.

A jurisprudência do CARF tem reiteradamente mantido a presunção do art. 281 do RIR/99 nos casos de saldo credor de caixa. Em síntese, o entendimento consolidado é de que, se a escrita contábil da pessoa jurídica apresenta saldo de caixa credor em algum momento e não há comprovação suficiente de que se trata de erro, configura-se a omissão de receitas por presunção legal, em montante equivalente ao valor negativo apurado.

A título ilustrativo, no acórdão CARF nº 1201-007.102, de relatoria do Conselheiro Lucas Issa Halah (21/11/2024), verificou-se que o fisco não havia considerado o saldo da conta Caixa no último dia útil do mês, porém, mesmo tendo apresentado diversos esclarecimentos e documentos, o contribuinte não conseguiu afastar a presunção legal de omissão de receita, pelo contrário “o que se verifica na verdade, contrariamente ao alegado pelo contribuinte, é que

enormes saldos credores na conta caixa foram “corrigidos” por lançamentos genéricos e não comprovados por qualquer documento idôneo, de valores elevadíssimos e incompatíveis com os valores individuais das operações do contribuinte reveladas pelo Livro Razão que ele mesmo acosta já “retificado” à Impugnação.”

No caso dos autos, o contribuinte não refutou a recomposição da conta Caixa realizada pelo fisco, apenas tentou fazer com que lançamentos efetuados no sábado, dia 30/05/2009, fossem considerados na sexta-feira, dia 29/05/2009. Ao se verificar a descrição dos lançamentos, tanto originalmente lançados no dia 29, quanto aqueles que o recorrente pretendia deslocar para aquele dia, há diversas ocorrências denominadas “SUPRIMENTO DE CAIXA N/MÊS” e “TRANSFERENCIA DA MESMA TITULARIDADE N/MÊS”, que sugerem tentativas de correção justamente para anular saldos credores:

Fl. 28:

LIVRO CAIXA - 2009 Recomposição Diária							
Data	Cód.	Conta	D/C	Valor	Saldo	Histórico	Número
29/05/2009	5	Caixa	C	389.486,33	-22.044,10	REF. DEPOSITO BANCARIO CONF EXTRATO BANCARIO N/MES	334213
29/05/2009	5	Caixa	C	265.483,49	-287.527,59	REF. DEPOSITO BLOQUEADO CONF EXTRATO BANCARIO N/MES	334214
29/05/2009	5	Caixa	C	371.850,30	-659.377,89	REF. DEPOSITO BANCARIO N/MES	334223
29/05/2009	5	Caixa	D	121.886,69	-537.491,20	SUPRIMENTO DE CAIXA N/MES	334224
29/05/2009	5	Caixa	D	201.200,00	-336.291,20	REF. TRANSFERENCIA CONF EXTRATO BANCARIO N/MES	334228
29/05/2009	5	Caixa	D	35.761,07	-300.530,13	REF. SUPRIMENTO DE CAIXA N/MES	334229
29/05/2009	5	Caixa	D	28.731,21	-271.798,92	DINHEIRO	
29/05/2009	5	Caixa	D	1.175,30	-270.623,62	CHEQUE A VISTA	
29/05/2009	5	Caixa	D	2.552,22	-268.071,40	CHEQUE PRÉ-DATADO	
29/05/2009	5	Caixa	D	23.845,07	-244.226,33	NOTA A PRAZO	
29/05/2009	5	Caixa	D	3.137,72	-241.088,61	ORDEM DE FRETE	
30/05/2009	5	Caixa	C	75,01	-241.163,62	DEVOLUÇÃO DE VENDAS MT N/MES	328825
30/05/2009	5	Caixa	C	280,81	-241.444,43	DEVOLUÇÃO DE VENDAS TV N/MES	328829
30/05/2009	5	Caixa	C	1.181,72	-242.626,15	DEVOLUÇÃO DE VENDAS BR N/MES	328833
30/05/2009	5	Caixa	C	2.000,00	-244.626,15	DESP. C/TAXAS INMETRO/INST DE PESOS E MEDIDAS N/MES	329052
30/05/2009	5	Caixa	C	39,54	-244.665,69	DESC. IRRF S/FERIAS N/MES	329206
30/05/2009	5	Caixa	C	2.929,51	-247.595,20	PG RESCISOES CONF FL N/ MES.	329213
30/05/2009	5	Caixa	C	63,75	-247.658,95	REF. FGTS S/13 SALARIO	329235
30/05/2009	5	Caixa	C	13.225,08	-260.884,03	REF. ESTORNO MATERIAL DE USO E CONSUMO N/MES	329289
30/05/2009	5	Caixa	D	3.000,00	-257.884,03	REF. RECEITA NÃO OPERACIONAL TRANSPORTADORA BOM JESUS N/MES	330005
30/05/2009	5	Caixa	C	9.163,00	-267.047,03	PG. DPL 68961 PETROBRAS N/MES	334044
30/05/2009	5	Caixa	C	23,66	-267.070,69	REF. BAIXA DE ICMS N/MES	334132
30/05/2009	5	Caixa	C	20.700,00	-287.770,69	REF. TRANSFERENCIA CONF EXTRATO BANCARIO N/MES	334215
30/05/2009	5	Caixa	D	987,67	-286.783,02	REF. SUPRIMENTO DE CAIXA N/MES	334218
30/05/2009	5	Caixa	D	373.890,31	87.107,29	REF. TRANSFERENCIA DA MESMA TITULARIDADE N/MES	334222

Os extratos bancários das duas contas apresentadas não fundamentam as alegações do contribuinte, já que, como bem pontuou o acórdão recorrido, não se identificam créditos efetuados que alcancem o valor de saldo credor identificado na conta Caixa. Os lançamentos contábeis sugerem, na verdade, movimentações de correção, conforme mencionei. O próprio razão de uma das contas bancárias, que a recorrente alega demonstrar um saldo positivo no dia 30/05/2009, indica o lançamento, mais uma vez, de “SUPRIMENTOS DE CAIXA”:

Fl. 269:

29/05/2009	REF. DEPOSITO BANCARIO CONF. EXTRATO BANCARIO N/MES	5	173.755,60	163.019,01C
29/05/2009	REF. DOC. CONF. EXTRATO BANCARIO N/MES	5	420.962,90	257.943,89D
29/05/2009	REF. RECEBIMENTO DE CLIENTE CONF. EXTRATO BANCARIO N/MES	33	1.165,50	259.109,18D
29/05/2009	PG. DPL 54250 STERBOM N/MES	91413	196,74	258.912,74D
29/05/2009	PG. DPL 68960 PETROBRAS N/MES	91413	10.334,50	248.578,24D
29/05/2009	PG. DPL 68962 PETROBRAS N/MES	91413	9.163,00	239.415,24D
29/05/2009	PG. DPL 68963 PETROBRAS N/MES	91413	10.334,50	229.080,74D
30/05/2009	DESP. C/TARIFAS BANCARIAS N/MES	91011	4.964,21	224.116,53D
30/05/2009	REF. SUPRIMENTO DE CAIXA N/MES	5	223.497,89	618,64D

Por último, o contribuinte alega que “Foram retirados do caixa valores que foram transferidos para o Banco, correspondentes a R\$ 173.755,60 e R\$ 420.962,90, destacados acima no dia 29/05/2009. Tais lançamentos individuais não estão presentes no extrato bancário desta conta.” e o fisco teria ignorado que os lançamentos são feitos pelo montante. Contudo, o recorrente não realiza sequer o esforço de identificar, nos extratos bancários apresentados, ou mesmo nos livros diários complementares, o somatório de numerário que comporia esse montante.

2.3 ADEQUAÇÃO DA MULTA APLICADA

Por fim, o recorrente argui o caráter confiscatório e desproporcional da multa de 75%, com base no art. 150, IV da Constituição, e requer ao menos sua redução em consideração pela boa-fé demonstrada na prestação das informações à autoridade fiscal.

No entanto, a penalidade aplicada decorre de previsão legal, não pode deixar de ser aplicada pela autoridade fiscal e não cabe também a esta instância administrativa avaliar argumentos de ordem constitucional (Súmula 2 do CARF).

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo os lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de receita, já que o contribuinte não apresentou provas que refutassem a apuração de saldo credor na conta Caixa. Voto, ainda, por manter a multa de ofício de 75%, por inafastabilidade da aplicação legal.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha