



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

Processo n° 11030.721112/2012-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-001.036 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2014
Matéria IRPJ. SALDO CREDOR DE CAIXA.
Recorrente BIANCHINI EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A ocorrência de saldo credor de caixa, demonstrada por meio de recomposição do saldo desta conta, que revela a insuficiência de recursos para fazer frente aos dispêndios da pessoa jurídica, caracteriza presunção legal de omissão de receitas. A falta de comprovação do efetivo ingresso de recursos contabilizados na conta caixa autoriza o fisco a desconsiderar tais ingressos na recomposição do saldo daquela conta.

ÔNUS DA PROVA. FATOS REGISTRADOS NA ESCRITURAÇÃO. PRESUNÇÕES LEGAIS.

Ao contribuinte cabe o ônus de provar, com documentação hábil, os fatos registrados em sua contabilidade. Tratando-se de presunção legal, incumbe ao fisco apenas provar o fato indiciário, definido em lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, transferindo-se ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu em seu caso particular.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araújo, Marcelo Baeta Ippolito, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BIANCHINI EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, contra acórdão proferido pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ/Porto Alegre, que concluiu pela procedência do lançamento de ofício efetuado.

Discute-se no presente processo a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e seus reflexos (Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL) sob a acusação de omissão de receitas por presunção legal (saldo credor de caixa) apurado em procedimento de recomposição da conta caixa, com a exclusão de valores para os quais não foi comprovada a sua efetiva entrada naquela conta.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 65-71), o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação comprobatória dos seguintes valores, contabilizados a crédito da conta “1.1.2.01.001 – Cheques em custódia Banrisul” e a débito da conta “1.1.1.01.001 – Caixa”:

Data	Valor
02/01/2009	R\$ 1.740.086,00
15/01/2009	R\$ 771.149,20
17/08/2009	R\$ 185.693,20
30/09/2009	R\$ 16.320,00
06/10/2009	R\$ 1.442.838,28
20/11/2009	R\$ 286.930,00
07/11/2009	R\$ 365.930,00
07/11/2009	R\$ 365.930,00
18/07/4725	R\$ 271.000,20
30/05/2010	R\$ 72.653,54
02/06/2010	R\$ 71.365,20
20/06/2010	R\$ 175.963,81
04/08/2010	R\$ 391.659,32
01/08/2010	R\$ 1.100.002,22
15/12/2010	R\$ 1.706.393,07

Em resposta, informou o contribuinte que, *verbis* (fls. 125):

“(…) não será possível apresentar a relação dos documentos (cheques) que embasam os recebimentos contabilizados em alguns dias apontados por essa fiscalização, eis que, à época dos mesmos (lançamentos) inexistia, na empresa, controle dos cheques.

Simplesmente, eles eram contabilizados na conta cheques em custódia e, conforme eram liberados, iam sendo utilizados para pagamento de despesas diversas, retornando ao caixa, sem que houvesse qualquer controle pormenorizados dos mesmos.”

A fiscalização, então, recompôs o saldo da conta caixa, desconsiderando o valor dos ingressos não comprovados na conta caixa, apurando saldos credores, conforme demonstrado na planilha de fls. 199.

No bojo do mesmo procedimento, houve ainda autuação fiscal relativa a IRRF sobre pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, e a IOF sobre mútuo concedido a coligada, exigências as quais estão formalizadas em outros processos (11030.721113/2012-53 e 11030.721114/2012-06).

Em sede de impugnação, o contribuinte afirma que deixou de apresentar os documentos que embasaram os referidos lançamentos, eis que se trata, no caso, “*de cheques pré-datados, já utilizados e em relação aos quais não se possuía qualquer controle, no passado*”, e que o Auditor Fiscal, pelo simples fato de não terem sido apresentados os cheques, ignorou as explicações fornecidas e os registros contábeis da empresa, efetuando lançamento por presunção legal de omissão de receita, sem que haja qualquer prova nos autos que comprove que a empresa tenha omitido receita.

Alega que, para que os administradores da empresa pudessem ter uma visão real da sua situação financeira, foi criada uma conta específica para os cheques pré-datados, os quais, ao final de cada mês, eram somados e registrados nesta conta específica. E que, assim que esses cheques iam sendo disponibilizados, eles retornavam para o caixa da empresa para serem utilizados. Logo, os lançamentos elencados na tabela acima reproduzida se referem ao retorno dos valores à conta contábil caixa da empresa. E isto pode ser comprovado com a simples análise, conjunta, dos Livros Razão das Contas Contábeis Caixa (1.1.1.01.001) e Cheques (1.1.2.01.001).

E traz um exemplo:

“Em 31-12-2008, a Impugnante transferiu da sua conta contábil caixa (1.1.1.01.001) para a sua conta contábil cheques (1.1.2.01.001) todos os cheques que se encontravam no caixa da empresa, que totalizavam o montante de R\$ 2.511.235,20.

Esse valor, como não podia deixar de ser, ingressou na conta contábil cheques (1.1.2.01.001) da Impugnante, na mesma data.

Esse valor, R\$ 2.511.235,20, transferido da conta contábil caixa para a conta contábil cheques, em 31-12-2008, foi devolvido ao caixa, em duas datas, conforme os cheques foram sendo disponibilizados.

Em 02-01-2009 foi devolvido ao caixa o valor de R\$ 1.740.086,00 e, em 15-01-2009 foi devolvido ao caixa o valor de R\$ 771.149,20.

Como se vê, não há omissão de receitas no caso em análise, pelo que os lançamentos não podem ser desconsiderados pelo insigne Auditor Fiscal.

O mesmo acontece com cada um dos demais lançamentos elencados pelo Auditor Fiscal e que lhe serviram de base para lançar, em face da Impugnante, o crédito tributário constituído nos autos do processo em epigrafe.”

A conta caixa, verdadeiramente, é uma só, e a conta “Cheques” sequer é reconhecida pelas normas contábeis, portanto, os lançamentos desconsiderados pelo Auditor Fiscal nada mais são que operações gerenciais, o que nada tem a ver com omissão de receita.

Finaliza requerendo o cancelamento ou anulação dos lançamentos efetuados, e o direito à produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente a juntada ulterior de novos documentos.

A DRJ, à vista das razões de defesa, determinou a conversão do julgamento em diligência, para que, no tocante à matéria em litígio, a autoridade fiscal verificasse se os débitos na conta caixa, que originaram a autuação por omissão de receitas, seriam efetivamente suprimentos fictícios, ou, como afirma a defesa, apenas o retorno ao caixa de valores anteriormente transferidos contabilmente para a conta “cheques em custódia”.

Na diligência, relata a autoridade recorrida, houve uma repetição daquilo que havia ocorrido durante a ação fiscal. O autuante intimou a contribuinte a comprovar os lançamentos efetuados nas contas cheques em custódia e caixa. O contribuinte disse que sua contabilidade era precária e não tinha outros elementos a fornecer. E, por fim, o autuante concluiu que subsistiam as exigências, pois o contribuinte não trouxe qualquer elemento ou documento novo que pudesse comprovar os referidos lançamentos contábeis.

A DRJ prolatou, então, o Acórdão nº 10-43.269, com a seguinte ementa, julgando a impugnação improcedente:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

INGRESSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA CAIXA. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

A falta de comprovação do efetivo ingresso de recursos registrados no livro caixa autoriza o fisco a desconsiderar tais registros, promover a recomposição do saldo daquela conta e, em encontrando saldo credor, tributar como omissão de receitas.

Em sede de recurso, a recorrente reprisa seus argumentos de defesa, arguindo, em síntese, que: (i) não houve omissão de receitas; (ii) não há motivos para a presunção de omissão de receitas; (iii) o ônus da prova da omissão é do fisco, e, no caso, inexistente prova das irregularidades cometidas; (iv) a conduta do agente fiscalizador e a posição adotada na decisão recorrida violam os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A recorrente, em todas as oportunidades que teve de comprovar documentalmente os ingressos contabilizados na conta caixa, sempre insistiu no mesmo argumento de que não teria como comprovar estes ingressos, pois estes seriam relativos a cheques recebidos em custódia (pré-datados), os quais, à medida em que eram liberados, ou seja, tornavam-se bons para saque, retornavam ao caixa da empresa para serem utilizados no pagamento de despesas diversas.

A recorrente reconhece não possuir qualquer controle pormenorizado desses cheques, que supostamente comprovariam os ingressos na conta caixa, contudo, oferece um exemplo que entende comprovar e dar respaldo a suas alegações.

A autoridade recorrida elaborou, em seu voto, uma tabela que demonstra a correspondência entre débitos e créditos nas contas “caixa” e “cheques em custódia”, a qual reproduzo, por ser bastante elucidativa:

Data Lançamento	CONTA CAIXA			CONTA CHEQUES EM CUSTÓDIA BANRISUL		
	Lançamento	D/C	Histórico	Lançamento	D/C	Histórico
31/12/2008	2.511.235,20	C	Vlr. Ref. Cheques Pré-datados N/D	2.511.235,20	D	Saldo Anterior
02/01/2009	1.740.086,00	D	Vlr. Ref. Cobrança Cheques Pré-datados	1.740.086,00	C	Vlr. Ref. Cobr. Cheques Pré-datados
15/01/2009	771.149,20	D	Vlr. Ref. Cobrança Cheques Pré-datados	771.149,20	C	Vlr. Ref. Cobr. Cheques Pré-datados

31/01/2009	2.200.000,00	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	2.200.000,00	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
31/03/2009	360.000,00	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	360.000,00	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
31/05/2009	698.000,00	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	698.000,00	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
30/06/2009	100.000,00	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	100.000,00	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
31/07/2009	420.000,00	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	420.000,00	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
17/08/2009	185.693,20	D	Rec Ref Cheques Pré-datados	185.693,20	C	Rec Ref Cheques Pré-datados
21/08/2009	189.306,50	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	189.306,50	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
30/09/2009	16.320,00	D	Rec Ref Cheques Pré-datados 09/2009	16.320,00	C	Rec Ref Cheques Pré-datados 09/2009
06/10/2009	1.442.838,28	D	Rec Ref Cheques Pré-datados	1.442.838,28	C	Rec Ref Cheques Pré-datados
20/11/2009	286.930,00	D	Rec Ref Cheques Pré-datados	286.930,00	C	Rec Ref Cheques Pré-datados
27/11/2009	365.930,00	D	Rec Ref Cheques Pré-datados	365.930,00	C	Rec Ref Cheques Pré-datados
30/11/2009	69.860,00	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	69.860,00	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
31/12/2009	379.652,00	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	379.652,00	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados

Total de créditos de caixa 6.928.053,70

Total de débitos de caixa 4.808.946,68

31/01/2010	500.896,32	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	500.896,32	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
27/02/2010	356.963,25	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	356.963,25	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
01/03/2010	271.000,20	D	Rec Ref Cheques Pré-datados	271.000,20	C	Rec Ref Cheques Pré-datados
30/05/2010	72.653,54	D	Rec Ref Cheques Pré-datados	72.653,54	C	Rec Ref Cheques Pré-datados
02/06/2010	71.365,54	D	Rec Ref Cheques Pré-datados	71.365,20	C	Rec Ref Cheques Pré-datados
20/06/2010	175.963,81	D	Rec Ref Cheques Pré-datados	175.963,81	C	Rec Ref Cheques Pré-datados

30/07/2010	351.267,84	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	351.267,84	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
04/08/2010	391.659,32	D	Rec Ref Cheques Pré-datados	391.659,32	C	Rec Ref Cheques Pré-datados
31/08/2010	401.236,24	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	401.236,24	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
30/09/2010	425.637,85	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	425.637,85	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
31/10/2010	605.897,12	C	Pgto Ref. Cheques Pré-datados	605.897,12	D	Pgto Ref. Cheques Pré-datados
01/11/2010	1.100.002,22	D	Rec Ref Cheques Pré-datados	1.100.002,22	C	Rec Ref Cheques Pré-datados
15/12/2010	1.706.393,07	D	Rec Ref Cheques Pré-datados	1.706.393,07	C	Rec Ref Cheques Pré-datados
Total de créditos de caixa				2.641.898,62		
Total de débitos de caixa				3.789.037,70		

A autoridade recorrida, analisando as alegações da recorrente, em especial quanto ao exemplo numérico por ela referido, e já ao norte reproduzido, frente à tabela acima transcrita, assim se pronunciou:

“A tabela mostra que os créditos de caixa implicavam um débito correspondente na conta *cheques em custódia* e vice e versa. Mas não há indicativo de que o funcionamento da conta acontecia como descreve a impugnante. Note-se que nos três primeiros registros há correspondência de valores. O caixa é creditado em 31/12/2008 (*Vlr.ref. cheques pré-datados*) e em dois lançamentos em datas próximas é debitado pelo que seria a cobrança dos cheques. Os valores teriam, então, apenas transitado pela conta *cheques em custódia* e o débito de caixa não teria representado um recebimento. Atente-se que não há provas de que essa era a sistemática, visto que a contribuinte não apresentou documentos que deem suporte ao que alega.

O mesmo não acontece nos lançamentos subsequentes. (...)”

Entendo não merecer reparos a decisão recorrida. De fato, não é crível, por exemplo, que a recorrente ficasse recebendo cheques pré-datados entre janeiro e agosto/2009, num total de R\$ 4.338.692,90, e que, nesse mesmo período, somente R\$ 185.693,20 desses cheques tivessem se tornado disponíveis para cobrança.

De outra parte, dos cheques pré datados que a recorrente teria transferido para a conta “cheques em custódia”, em 31/12/2008, no valor de R\$ 2.511.235,20, a maior parte (R\$ 1.740.086,00) já teria sido descontada no dia seguinte (02/01/2009), e o restante, pouco depois (15/01/2009), querendo a recorrente fazer crer que valores de tamanha envergadura pudessem permanecer em espécie na conta caixa, posto que nenhum depósito bancário significativo foi feito em datas próximas.

Ou seja, não há qualquer comprovação, por parte da recorrente, de que os fatos tenham ocorrido tal qual apontado na defesa, isto é, que a recorrente operava com toda essa quantidade de cheques pré-datados, e de que as transferência entre contas eram realizadas em função de tais cheques terem se tornado bons para saque. O que se verifica, na escrituração da conta caixa feita pela recorrente, é a manutenção de saldos irreais de caixa, justamente como forma de evitar o surgimento de saldos credores nesta conta.

Equivoca-se a recorrente no tocante ao ônus da prova. Ao fisco incumbe o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e, ao contribuinte o de provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito, além do ônus de provar, com documentos hábeis e idôneos, todos os fatos registrados em sua contabilidade. Ademais, no caso das presunções legais, inverte-se o ônus da prova, incumbindo ao fisco apenas provar o

fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, enquanto que ao contribuinte se transfere o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.

A jurisprudência do CARF é pacífica, quanto à possibilidade de o fisco efetuar a recomposição da conta caixa, desconsiderando no seu saldo o valor dos ingressos não comprovados, para, desta forma, apurar eventual saldo credor, que caracteriza omissão de receitas por presunção legal. O que a jurisprudência não aceita é a utilização, pura e simples, dos valores totais dos ingressos não comprovados na conta caixa, como omissão de receitas.

A título de exemplo, cito os seguintes precedentes:

Acórdão nº 1201-000.749, sessão de 12 de setembro de 2012, relator Marcelo Cuba Netto:

INGRESSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA CAIXA.

A falta de comprovação do efetivo ingresso de recursos registrados no livro Caixa da empresa a título de “reforço de caixa” autoriza o auditor a desconsiderar tais registros, promover a recomposição do saldo daquela conta e, em encontrando saldo credor, tributar como omissão de receita o maior saldo verificado em cada período de apuração do imposto. Portanto, incabível presumir-se como omissão de receita a integralidade dos registros a título de “reforço de caixa”.

Acórdão nº 107-04.750, sessão de 18 de fevereiro de 1998, relator Paulo Roberto Cortez:

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - CHEQUES COMPENSADOS QUE NÃO TRANSITARAM PELA CONTA CAIXA - Para que seja caracterizada a omissão de receita é necessária a recomposição da conta Caixa, com o expurgo dos valores que deixaram de transitar pela mesma, de modo a se obter saldo credor.

Acórdão CSRF nº 9101-01.262, sessão de 23 de novembro de 2011, relator Claudemir Rodrigues Malaquias:

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO DA ESCRITA MEDIANTE ESTORNO DE CHEQUES REGISTRADOS COMO INGRESSOS. UTILIZAÇÃO EFETIVA. NÃO COMPROVAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO. PRESUNÇÃO LEGAL CARACTERIZADA.

A verificação de saldo credor na conta Caixa, pela recomposição da escrita mediante o estorno de cheques registrados como ingressos, sem respaldo documental suficiente para atestar seu correto lançamento contábil, mormente quando não são coincidentes datas e valores de sua utilização, é suficiente para a caracterização da presunção legal de omissão no registro de receitas, nos termos do art. 281 do RIR/99.

Acórdão nº 108-06.085, sessão de 12 de abril de 2000, relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro

IRPJ — OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA - CHEQUES COMPENSADOS - Não comprovada a destinação dos cheques debitados na conta Caixa e liquidados via compensação bancária, justifica-se seu expurgo do saldo da conta. O saldo credor assim apurado autoriza a presunção de omissão de receita.

Os protestos recursais no tocante à suposta violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade tampouco merecem guarida. As infrações estão perfeitamente tipificadas em lei (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º — art. 281 do RIR/99), constituindo presunção legal de omissão de receitas, que não pode, de forma alguma, ser afastada sob tais fundamentos.

Em memoriais apresentados na sessão de julgamento em fevereiro de 2014, bem como da tribuna, em outra linha de argumentação, foi sustentado pelo patrono que, tendo ocorrido um equívoco na escrituração contábil do contribuinte, ou seja, tendo em vista que os registros contábeis na conta “caixa” e “cheques pré datados” foi feita sem respaldo em documentação alguma, há que se desconsiderar *também* os valores decorrentes das transferências da conta “caixa” para a conta “cheques pré datados”, como saídas de caixa, pela simples razão de que tais pagamentos nunca ocorreram. Esta seria, no caso, a verdade material, e, com isto, em nenhum momento a conta “caixa” apresentaria saldo credor.

Mais uma vez, conforme ao norte afirmado, não é crível que a recorrente ficasse recebendo cheques pré-datados entre janeiro e agosto/2009, num total de R\$ 4.338.692,90, e que, nesse mesmo período, somente R\$ 185.693,20 desses cheques tivessem se tornado disponíveis para cobrança. Assim, a saída destes valores (cheques?) da conta “caixa”, seja para uma conta de “cheques pré datados”, ou seja para a realização de pagamentos sem comprovação, como entendeu a autoridade fiscal, é uma decorrência natural e lógica desta constatação. Dito em outras palavras, ainda que não se esteja discutindo no presente processo o destino dado a esses valores (cheques?), o que não é razoável é admitir que os mesmos pudessem permanecer indefinidamente na conta caixa da empresa, de modo a produzir saldos absolutamente irreais.

Ademais, o pleito da recorrente seria no sentido de que a fiscalização deveria desconsiderar um registro por ela mesma efetuada em sua escrituração, no tocante às saídas da conta “caixa”. Ora, isto até seria possível, diante da inequívoca demonstração de que se tratasse de um erro de fato por parte da recorrente. Contudo, conforme já sobejamente destacado no presente voto, a própria recorrente reconhece não ter condições de comprovar absolutamente nada.

O que está em discussão no presente processo é a não comprovação dos ingressos na conta “caixa”, os quais impediram o surgimento de saldos credores na referida conta. Devidamente intimada, a recorrente em nenhum momento ao longo do processo, logrou comprovar os referidos ingressos, motivo pelo qual a fiscalização, amparada nas normas legais já referidas, e na pacífica jurisprudência administrativa, desconsiderou os referidos ingressos na recomposição da conta “caixa”, de modo a fazer aflorar o saldo credor.

Em conclusão, por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator

Processo nº 11030.721112/2012-17
Acórdão n.º **1102-001.036**

S1-C1T2
Fl. 10

CÓPIA