



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

Processo nº 13312.000331/2010-58
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-001.838 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de dezembro de 2015
Matéria IRPJ - Omissão de receitas
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ATACADÃO HIPER FRIOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO PELA EXCLUSÃO DE DÉBITOS DA CONTA CAIXA.

Para que se opere a neutralidade da escrita contábil, as operações bancárias do contribuinte, especialmente cheques compensados e pagamentos de despesas por meio de conta-corrente bancária, lançadas a débito da conta Caixa, deverão ter correspondente registro a crédito dessa conta, pela saída para a efetivação de pagamentos. A falta desse registro legitima a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos, com a consequente recomposição da referida conta, decorrendo que a apuração de saldo credor de caixa evidencia omissão de receitas.

Correta também a redução dos valores lançados, quando o resultado de diligência, determinada pelo Julgador em primeira instância, apurou que uma parte dos lançamentos a débito da conta Caixa, questionados pelo Fisco, possuía também lançamentos a crédito da mesma conta, em idêntico valor. Com isso ficou evidenciado que tais valores meramente transitaram pela conta Caixa, sem qualquer efeito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aos lançamentos decorrentes aplica-se a mesma decisão do principal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007

ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. ELEMENTOS CONSTANTES DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO CONCRETO. NULIDADE. DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não pode prosperar a alegação de cerceamento ao direito de defesa quando todos os elementos necessários à compreensão do lançamento se encontram nos autos e, ademais, o contribuinte não consegue demonstrar a existência de prejuízo concreto para a elaboração de sua impugnação.

NEGATIVA DE PEDIDO DE PERÍCIA. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o pedido de perícia fundamentadamente indeferido pela Autoridade Julgadora em primeira instância, por considerar tal procedimento prescindível à solução do litígio, não há qualquer nulidade a ser reconhecida na decisão recorrida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2007

ERRO NOS ASPECTOS QUANTITATIVO E TEMPORAL. IMPOSSIBILIDADE DE SEGREGAÇÃO DOS VALORES CORRETOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Havendo erro nos critérios quantitativo e temporal do lançamento, e sendo impossível, no caso concreto, a segregação dos valores corretos, sem a elaboração de novos cálculos e planilhas e a aplicação de novos critérios ao lançamento, este não pode subsistir.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2007

ERRO NOS ASPECTOS QUANTITATIVO E TEMPORAL. IMPOSSIBILIDADE DE SEGREGAÇÃO DOS VALORES CORRETOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Havendo erro nos critérios quantitativo e temporal do lançamento, e sendo impossível, no caso concreto, a segregação dos valores corretos, sem a elaboração de novos cálculos e planilhas e a aplicação de novos critérios ao lançamento, este não pode subsistir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gilberto Baptista e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

ATACADÃO HIPER FRIOS LTDA., já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 11.779.286,26, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 3.

O relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância descreve de forma sucinta e objetiva o ocorrido, pelo que peço vênha para transcrevê-lo abaixo:

O processo versa sobre lançamentos tributários, em face do contribuinte acima identificado, consubstanciado nos autos de infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 540/547), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 558/563), da Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 548/552) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 553/557). O montante global do crédito tributário exigido é de R\$11.779.286,26, já computados os juros moratórios e a multa de ofício de 75%. Fazem parte dos citados autos de infração o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 566/569), o Demonstrativo do Resumo da Glosa Diária (fls. 570/575) e o Demonstrativo do Saldo Diário da Conta Caixa Após Estornos (fls. 576/583).

2. No TVF consta que:

*No curso da fiscalização foi verificado que **foram contabilizados vários cheques a débitos da conta caixa** para tanto intimamos o contribuinte em 25/01/2010 a identificar a destinação dos cheques compensados - **planilha - fls. 23/76**, a respectiva documentação comprobatória e em 05/02/2010 solicitamos as cópias dos extratos bancários do Banco Itaú, Banco Triangulo, Banco do Brasil, Banco Bradesco, Banco do Nordeste, extratos da REDECARD todos referentes a 2006.*

Em 23/02/2010, através do Termo Reintimação Fiscal, ratificamos a solicitação dos documentos pedidos anteriormente. Foi solicitada prorrogação de prazo, no que foi plenamente atendido.

Em 01/03/2010 recebemos uma planilha em que estão discriminados alguns cheques, Banco Itaú, e seus respectivos documentos comprobatórios, mas a informação da planilha e documentos não respondiam ao Termo de Intimação.

Orientamos o contribuinte explicando detalhadamente o que estava sendo solicitado na intimação. O mesmo solicitou prorrogação de prazo para atendimento. Novamente foi deferida a solicitação

A fiscalizada, embora tenha solicitado dilatação de prazo para o atendimento do requerido nos termos acima, apresentou a planilha (fls.93/132) onde em uma das colunas consta "destino cheques" e anexada a mesma um documento (fls. 92) onde declara que "não foi possível entregar nenhuma despesa comprobatória".

Após análise dos extratos bancários e planilha apresentados pelo contribuinte, os cheques relacionados na planilha, referem-se a cheques compensados, cheques depositados devolvidos, débitos autorizados, cobranças bancárias e transferências, que teriam ingressado no caixa da empresa.

O contribuinte, além de não apresentar nenhum documento comprobatório dos lançamentos, não consegue justificá-los minimamente, conforme se verifica na Declaração do setor Contábil da Empresa (fls. 133/136), em anexo. (...)

(...)

Assim sendo, não comprovada a destinação dos cheques debitados na conta Caixa e liquidados via compensação bancária, implica que estes não tiveram como objetivo suprir de moeda nacional o caixa da empresa, justificando-se, assim, a exclusão dos valores contabilizados a débito na conta Caixa e a tributação do saldo credor da referida conta por presunção legal de omissão de receita.

3. Cientificado dos lançamentos, o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 586/617), alegando que:

- (a) Das planilhas que seguem em anexo ao auto de infração, não temos qualquer elemento que nos permita sequer identificar quais os ditos cheques que tiveram sua glosa efetuada, pois são planilhas genéricas e que afetam diretamente o direito de defesa do contribuinte.
- (b) O impugnante entregou em tempo hábil àquela fiscalização uma relação onde vincula a saída de cheques às operações glosadas, o que por si só já impunha a nulidade da autuação, pois deveria a fiscalização haver aprofundado seus estudos, solicitando, no mínimo, a apresentação da cópia desses documentos à instituição bancária.
- (c) A autoridade fiscal não agiu em conformidade com os artigos 923 e 924 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/1999), pois simplesmente glosou todos os lançamentos efetuados na conta caixa que se referiam a movimentação bancária, de forma indiscriminada, e sem considerar a escrita fiscal da empresa.
- (d) A conta Caixa guarda consonância com seus extratos bancários, e que tem comprovação lastreada nas próprias operações do sujeito passivo, que movimentação elevadas quantias em espécie, dado a enorme gama de produtos e

moeda em circulação nos seus estabelecimentos, ou ainda, por prestar serviços de correspondente bancário, por devolução de cheques sem fundos de clientes, por estorno de operações bancárias efetuadas com erro pelos agentes financeiros, por pagamentos de contas através de borderô bancário, pagamentos de leasing de veículos, pagamento de empréstimos bancários, e outras operações. Tudo conforme documentos em anexo (docs. 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14 e 15). [Aduziu decisões administrativas]

- (e) Detectou que a ilustre fiscal utiliza dois pesos e duas medidas em várias situações, a saber: 1. Foi verificado em 25/01/06 que foi aceito o lançamento de cheque depositado e devolvido no valor R\$ 139,00 na conta caixa; 2. Foi verificado em 03/02/06 que foi aceito o lançamento de cheque depositado e devolvido no valor R\$ 78,00 na conta caixa; 3. Não foi possível identificar a diferença em 06/02/06 na conta caixa; 4. Foi verificado em 24/03/06 que foi aceito o lançamento de cheque depositado e devolvido no valor R\$ 92,33 na conta caixa; 5. Foi verificado em 18/05/06 que foi aceito o lançamento de Recebimento Loja Super Compras no valor R\$ 327,58; 6. Foi verificado em 18/05/06 que foi aceito o lançamento de Estorno de Lançamento no valor R\$ 7.000,00 na conta caixa. Ora, porque a agente fiscal aceitou essas operações que são idênticas as que glosou?

- (f) Requereu perícia/diligência.

4. Em 08/02/2011, esta 4ª Turma/DRJ/Fortaleza converteu o julgamento em diligência para a Unidade Local averiguar a possibilidade de cada um dos lançamentos contábeis objeto de glosa (ou seja, a débito da conta Caixa) possuir lançamento(s) correspondente(s) a crédito da referida conta no mesmo valor, de modo a demonstrar o trânsito (apenas escritural) dos recursos pelo Caixa, sem nenhuma interferência na formação do saldo credor originalmente calculado (Resolução nº 2.081 – fls. 620/624).

5. Em resposta, a Unidade Local aduziu os documentos de e-fls. 5073/10084. Cientificado do resultado da diligência em 16/06/2014 (e-fl. 9985), não há notícia nos autos de manifestação do administrado sobre os referidos resultados.

A 4ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 08-30.505, de 29/07/2014 (fls. 10087/10104), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. VIOLAÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. PREJUÍZO CONCRETO.

Não incide em nulidade do lançamento tributário devido a alegado cerceamento do direito de defesa quando o contribuinte não consegue demonstrar a existência de prejuízo concreto para a elaboração de sua impugnação.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO PELA EXCLUSÃO DE DÉBITOS DA CONTA CAIXA.

Para que se opere a neutralidade da escrita contábil, as operações bancárias do contribuinte, especialmente cheques compensados e pagamentos de despesas por meio de contacorrente bancária, lançadas a débito da conta Caixa, deverão ter correspondente registro a crédito dessa conta, pela saída para a efetivação de pagamentos. A falta desse registro legitima a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos, com a consequente recomposição da referida conta, decorrendo que a apuração de saldo credor de caixa evidencia omissão de receitas.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2006

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aos lançamentos decorrentes aplica-se a mesma decisão do principal.

COFINS. PIS/PASEP. NULIDADE. ASPECTO QUANTITATIVO E TEMPORAL.

Deve-se reconhecer a nulidade de lançamento com falha no critério quantitativo e temporal de apuração de Cofins e PIS/Pasep.

Por relevante, esclareço que foram afastados integralmente os lançamentos de PIS e COFINS, por erro nos critérios quantitativo e temporal de apuração dessas contribuições. Ademais, foram reduzidos os lançamentos de IRPJ e CSLL, de acordo com o resultado da diligência determinada pelo Julgador em primeira instância, sendo excluídos da recomposição do Caixa os 154 valores para os quais foi possível identificar lançamentos contábeis a crédito da conta Caixa, em data e valor idênticos àqueles lançamentos a débito, objeto de questionamento pelo Fisco.

Ciente da decisão de primeira instância em 07/08/2014, conforme Aviso de Recebimento à fl. 10109, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 08/09/2014 conforme carimbo de recepção à folha 10114.

No recurso interposto (fls. 10114/10147), a recorrente afirma a tempestividade de seu recurso, e faz breve síntese dos fatos atinentes ao lançamento, sob sua ótica.

Preliminarmente, sob o título 03. *PRELIMINAR DE NULIDADE – AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO, PRESUNÇÃO RELATIVA, NECESSIDADE DE PERÍCIA TÉCNICA E CERCEAMENTO DE DEFESA*, a interessada sustenta a nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância.

A nulidade do lançamento residiria na falta de prova da ocorrência do suposto ato infracional (omissão de receitas), prova essa cujo ônus recairia sobre o Fisco. A interessada alega que a autoridade deveria ter se utilizado de perícia técnica para constatar a materialidade da suposta omissão de receitas. Mesmo em se tratando de presunção normativa, essa presunção teria limites, descabendo autuação com base em meros indícios. Colaciona

doutrina em favor de sua tese. Invoca o princípio da verdade material e sustenta que cabe à autoridade lançadora atestar, de modo cabal, a ocorrência do fato jurídico que lhe deu suporte.

A alegada nulidade ter-se-ia estendido, também, à decisão de primeira instância, ao afastar a realização de perícia por profissional habilitado, o que “*seria o único meio de constatar efetivamente a ocorrência da omissão de receita*”. Tal decisão retiraria a segurança jurídica necessária para o auto de infração possuir o mínimo de validade.

No mais, a recorrente repisa, com as mesmas palavras, os argumentos anteriormente trazidos em sede de impugnação.

Como o sujeito passivo foi exonerado de crédito tributário (principal mais multas) em valor superior ao limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora também recorreu de ofício a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 3/2008.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

No caso em tela, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância (demonstrativo fls. 10105/10107), verifico que superam o limite de um milhão de reais, estabelecido pela norma em referência.

Portanto, mesmo com a alteração do limite de alçada, o recurso de ofício permanece cabível, e dele conheço.

Quanto ao mérito, para maior clareza, a análise será feita em duas etapas: a primeira, cuidando da redução dos lançamentos de IRPJ e CSLL, de acordo com o resultado da diligência determinada pelo Julgador em primeira instância. A segunda, analisando o afastamento integral dos lançamentos de PIS e COFINS.

- **Redução dos lançamentos de IRPJ e CSLL.**

No que tange a esta matéria, cumpre lembrar que o lançamento foi feito diante da constatação, pela Autoridade Lançadora, de que o contribuinte contabilizava a débito da conta Caixa diversos fatos econômicos que, por sua natureza, não representariam um ingresso de recursos no Caixa. Apenas como exemplo, cheques da emissão do próprio contribuinte, compensados pela instituição bancária. Intimado a comprovar que os valores teriam meramente transitado pela conta Caixa, apontando o correspondente crédito contábil, o contribuinte não logrou fazê-lo. Assim, o Fisco procedeu à recomposição do saldo da conta Caixa, excluindo os valores não comprovados e fazendo aflorar saldos credores. Por presunção legal, a ocorrência de saldos credores autoriza o lançamento por omissão de receitas.

Diante da irresignação da então impugnante, e da insuficiência de elementos nos autos que permitissem a comprovação de suas alegações, a Autoridade Julgadora em primeira instância houve por bem determinar a realização de diligência, para que fosse verificado, para cada um dos lançamentos a débito objeto de glosa, a existência (ou não) de um lançamento a crédito, de mesmo valor, na conta Caixa, com o que se evidenciaria o trânsito apenas escritural dos valores por essa conta, sem efeito para fins fiscais.

Em cumprimento da diligência, o Auditor-Fiscal encarregado do feito se manifestou às fls. 9981/9985, tendo sido identificados 154 lançamentos contábeis a débito da conta Caixa, objeto de glosa pelo Fisco, para os quais havia lançamento a crédito da mesma conta, em idêntico valor. O Julgador em primeira instância, então, fez excluir tais valores da glosa e da recomposição do Caixa (ou, melhor dizendo, fez reincluir tais valores no saldo da conta Caixa), reduzindo, assim, os saldos credores e os lançamentos de IRPJ e CSLL.

Não faço reparos ao quanto decidido. Ao restar comprovado que parte dos valores questionados pelo Fisco meramente transitaram pela conta Caixa, nela ingressando (débito) e saindo (crédito), tais valores não devem ser glosados para fins de recomposição do saldo da conta Caixa. Correta a decisão de primeira instância, e nego provimento ao recurso de ofício, quanto a este ponto.

• **Afastamento integral dos lançamentos de PIS e COFINS.**

Quanto a este ponto, a Autoridade Julgadora em primeira instância entendeu ter havido vício material nos critérios temporal e quantitativo da apuração dos tributos. O excerto do voto condutor do acórdão recorrido, a seguir transcrito, bem dá conta de seus fundamentos:

48. [...] Na espécie, a periodicidade da Cofins e do PIS/Pasep é *mensal*, mas foi lançado *trimestralmente*, à semelhança do que ocorreu, na espécie, com o IRPJ e a CSLL.

49. Por via de consequência, a metodologia de apuração mensal do saldo credor de caixa, que deveria partir de saldo inicial mais débitos, menos créditos nessa conta, também viu-se violada pela apuração trimestral do tributo. Sendo assim, a base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep sofreu defeito insanável, já que se trata do critério quantitativo do tributo normatizado pelo artigo 10, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972 (“determinação da exigência”).

50. Logo, por vício material nos critérios temporal e quantitativo da apuração do tributo, deve-se reconhecer a nulidade dos lançamentos de Cofins e PIS/Pasep.

Também aqui, reputo correta a decisão de primeira instância.

Apenas observo que, em outras situações, tenho me manifestado no sentido da manutenção parcial do lançamento. É que, naquelas outras situações, o valor da omissão de receitas foi apurado mensalmente, e o total de cada três meses lançado no último trimestre do mês. Por exemplo, as omissões de janeiro, fevereiro e março lançadas no mês de março. Sendo os fatos geradores do PIS e da COFINS mensais, seria possível, naqueles casos, simplesmente excluir os valores atinentes a janeiro e fevereiro, e manter a parte correspondente a março.

Não é o que ocorre no presente caso. Segundo o critério da Autoridade Lançadora, as omissões foram apuradas por trimestre (seguindo os fatos geradores do IRPJ e da CSLL), e não a cada mês. Assim, a segregação dos valores a manter implicaria novos cálculos e planilhas, além da aplicação de critérios outros, o que, a meu ver, constituiria inovação no lançamento, inadmissível.

Também aqui, portanto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Em conclusão, quanto ao recurso de ofício, voto por negar-lhe provimento.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo, e dele conheço.

Preliminarmente, a recorrente alega a nulidade da decisão de primeira instância, por afastar a realização de perícia por profissional habilitado, o que “*seria o único meio de constatar efetivamente a ocorrência da omissão de receita*”. Tal decisão retiraria a segurança jurídica necessária para o auto de infração possuir o mínimo de validade.

Não lhe assiste razão.

O pedido de perícia, feita por Contador, foi fundamentadamente indeferido pelo Julgador em primeira instância, sendo certo que as verificações pretendidas pela então impugnante foram consideradas desnecessárias ou irrelevantes para a solução do litígio, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Não obstante, a Autoridade Julgadora em primeira instância determinou a realização de diligência para o esclarecimento de certos pontos que, a seu juízo, ainda restavam obscuros nos autos. O cumprimento da diligência recaiu sobre Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente para efetuar o lançamento tributário e, por certo, também para diligenciar no curso do contencioso administrativo fiscal. A competência do Auditor-Fiscal para esse fim é matéria pacífica na jurisprudência administrativa, conforme se verifica da Súmula CARF nº 8, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 8: O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Do resultado da diligência foi dada ciência ao contribuinte, facultando-lhe prazo para, se assim o quisesse, se manifestar nos autos sobre suas conclusões. A interessada optou por não fazer uso dessa faculdade. Também, por ocasião do recurso voluntário, não trouxe qualquer outro elemento de prova em favor de suas alegações.

Em assim sendo, rejeito a alegação de nulidade do acórdão recorrido, por cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório.

No que tange às alegações de nulidade do lançamento, bem assim a todas as demais alegações de mérito, são idênticas àquelas trazidas em sede de impugnação.

Ao examinar o minucioso voto condutor do acórdão em primeira instância, constato que a decisão recorrida se sustenta por seus próprios fundamentos. Com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1998¹, adoto o trecho a seguir transcrito como razões de decidir (grifos no original, bem assim as notas de rodapé igualmente transcritas).

Da Diligência/Perícia

8. Não se acolhe requerimento de diligência/perícia para produção de prova, cujo ônus é do próprio administrado, consoante artigo 12, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977² (encargo de desconstituir a presunção legal em favor do fisco) e o momento apropriado é a interposição da peça impugnatória, nos termos dos artigos 15 e 16, inciso III e § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972³ (ônus de aduzir todas as provas juntamente com a impugnação).

Do Cerceamento ao Direito de Defesa

9. O contribuinte alegou que, das planilhas anexadas ao auto de infração, não seria possível identificar quais os cheques que tiveram sua glosa efetuada, por se tratar de planilhas genéricas, o que violaria o direito de defesa do contribuinte.

10. Não se acolhe tal argumento.

11. No Termo de Verificação Fiscal (fl. 570), o agente fazendário explicitou que:

No curso da fiscalização foi verificado que foram contabilizados vários cheques a débitos da conta caixa para tanto intimamos o contribuinte em 25/01/2010 a identificar a destinação dos cheques compensados - planilha - fls. 23/76, a respectiva documentação comprobatória e em 05/02/2010 solicitamos as cópias dos extratos bancários do Banco Itaú, Banco Triangulo, Banco do Brasil, Banco Bradesco, Banco do Nordeste, extratos da REDECARD todos referentes a 2006.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:
[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² “Art. 12. (...) § 2º. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita. **RESSALVADA AO CONTRIBUINTE A PROVA DA IMPROCEDÊNCIA DA PRESUNÇÃO.**”

³ Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. ... Art. 16. A impugnação mencionará: ... III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; ... § 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (destaquei)

12. Em 23/02/2010, o contribuinte foi reintimado a apresentar as explicações e planilhas referidas no termo de 25/01/2010 (fls. 81/82).

13. Em 15/03/2010, o contribuinte foi reintimado a apresentar as explicações e planilhas referidas no termo de 25/01/2010 (fls. 90/91).

14. Como o agente fiscal entendeu que o contribuinte não se desincumbiu de seu ônus probatório, concluiu o TVF da seguinte forma (fls. 568/569):

Assim sendo, não comprovada a destinação dos cheques debitados na conta Caixa e liquidados via compensação bancária, implica que estes não tiveram como objetivo suprir de moeda nacional o caixa da empresa, justificando-se, assim, a exclusão dos valores contabilizados a débito na conta Caixa e a tributação do saldo credor da referida conta por presunção legal de omissão de receita.

(...)

Procedeu-se à recomposição do saldo da conta CAIXA com a retirada dos valores acima questionados, Demonstrativo do Resumo da Glosa Diária (fls. 137/142) e Demonstrativo do Saldo Diário da Conta Caixa Após Estornos, (fls. 143/150), em anexo.

15. Portanto, ao contrário da afirmação do contribuinte, a autoridade fazendária deixou claro no TVF (e-fl. 570) que os cheques glosados são aqueles constantes do Termo de Intimação de fls. 23/76, cujos lançamentos contábeis, no entender do agente fiscal, não foram justificados pelo administrado.

16. Logo, não se concebe a existência de qualquer cerceamento à defesa do sujeito passivo, pois o auditor fiscal descreveu com clareza os fatos que ensejaram os lançamentos fiscais, não se vislumbrando, na espécie, prejuízo concreto ao contribuinte.

DA PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS E DO ÔNUS DA PROVA

17. A infração apontada pela autoridade fiscal encontra fundamento legal no artigo 12, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art 12. (...)

(...)

§ 2º. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

18. Tal norma encontra-se reproduzida no artigo 281 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999).

19. Depreende-se, pois, que o dispositivo acima estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento dos tributos correspondentes diante da constatação de saldo credor de caixa.

20. A regra geral é a de que a Administração Tributária deve provar a ocorrência de omissão de receitas. Todavia, com a presunção legal estabelecida pelo artigo 12, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, tem-se excepcionalmente a autorização para considerar **ocorrido o fato gerador** diante do indício relativo ao saldo credor de caixa, **devendo a Administração provar apenas o fato-indício**. Logo, ao contrário da argumentação do contribuinte, o fisco não tem o dever de

aprofundar a investigação para provar a ocorrência do fato gerador (ocorrência de receitas omitidas), mas apenas do fato-indício (saldo credor de caixa). Esse é o efeito da presunção legal.

21. Apenas para argumentar, assim também reza o Código de Processo Civil, em seu artigo 334, inciso IV, ao preceituar que não dependem de prova os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

22. Fabiana Tomé⁴ discorre sobre as funções da presunção no direito tributário:

Convém registrar que as presunções, no âmbito tributário exercem importantes funções, servindo para (i) suprir deficiências probatórias, sendo empregadas nas hipóteses em que o Fisco se vê impossibilitado de provar certos fatos; (ii) garantir eficácia à arrecadação e (iii) preservar a estabilidade social. O emprego das presunções no direito tributário, segundo Leonardo Sperb Paola, está relacionado com a criação de mecanismos que dificultem a evasão fiscal e propiciem maior eficiência na arrecadação de tributos. São técnicas que, na visão de Misabel Abreu Machado Derzi, objetivam 'evitar a investigação exaustiva do caso isolado, com o que reduzem os custos na aplicação da lei; dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis em cada caso concreto ou aquelas que representam ingerência indevida na esfera privada do cidadão e, com isso, assegurar a satisfação do mandamento normativo'.

23. O contribuinte também asseverou que a autoridade fiscal não agiu em conformidade com os artigos 923 e 924 do RIR/1999, pois simplesmente glosou todos os lançamentos efetuados na conta caixa que se referiam a movimentação bancária, de forma indiscriminada, e sem considerar a escrita fiscal da empresa.

24. Tais artigos prescrevem que:

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **COMPROVADOS POR DOCUMENTOS HÁBEIS**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).*

*Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos **FATOS REGISTRADOS COM OBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ARTIGO ANTERIOR** (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).*

25. Portanto, ao contrário da argumentação do administrado, é encargo do administrado comprovar *com documentos hábeis* os lançamentos contábeis (artigo 923 do RIR/1999). O ônus de demonstrar a inveracidade da escrituração só seria da autoridade administrativa *depois* de observado o disposto no artigo 923, é dizer, quando os lançamentos contábeis possuírem lastro em documentação probante (artigo 924 do RIR/1999). Em suma, a escrituração só se traduz em prova (em favor do contribuinte) quando lastreada em documentos que a suportem.

26. O então Conselho de Contribuinte (atual CARF) também possui o mesmo entendimento:

OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA:

Não apresentadas as contraprovas necessárias a atestar a regularidade dos registros contábeis, configura-se perfeitamente procedente a reconstituição da conta caixa, mediante as exclusão dos valores cuja

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre, "A prova no direito tributário". São Paulo: Noeses, 2005, p. 140.

efetividade dos ingressos não restou comprovada por instrumentos hábeis.

(Acórdão nº 101-94.378; 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara; j. 15/10/2003.)

27. A ausência de demonstração de determinadas operações na conta Caixa, mediante documentos hábeis, autoriza a exclusão desses lançamentos contábeis e a posterior recomposição da conta Caixa. Se tal procedimento implicar saldo credor de caixa, o comando estabelecido pelo artigo 12, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, cuida de presunção relativa de omissão de receitas, que admite prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte a sua produção.

28. Provado o fato-indício referente à incidência de saldo credor de caixa, cabe ao sujeito passivo o encargo de provar que cada um dos lançamentos contábeis está fundamentado em documentação hábil. De outro lado, em caso de inatividade do impugnante em apontar fatos impeditivos/modificativos e extintivos para o lançamento fiscal, prevalece a linguagem probatória alusiva à existência de omissão presumida de receitas.

29. Já o Acórdão nº 11-9576 (aduzido pelo impugnante)⁵ não se aplica ao presente caso, pois sua própria ementa disciplina fato tributário para o qual inexistia presunção legal sobre ele incidente (pois cuida de glosa de despesas), o que não é o caso do presente autos (omissão de receitas por presunção legal).

30. Por seu turno, o Acórdão nº 16-4760 (aduzido pelo impugnante)⁶ também versa sobre tema diverso, é dizer, sobre presunção de omissão de receitas apurado mediante saldo credor em conta de despesa. Em outras palavras, não existe presunção legal a respeito da situação enfrentada pelo referido Acórdão, o que não é o caso de presente autos sobre o qual incide o artigo 12, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (saldo credor de caixa).

DO SALDO CREDOR DE CAIXA

31. Segundo o impugnante, a conta Caixa guardaria consonância com seus extratos bancários e estaria lastreada nas próprias operações do sujeito passivo, pois movimentaria elevadas quantias em espécie, devido à enorme gama de produtos e moeda em circulação nos seus estabelecimentos, ou ainda, pela prestação de serviços de correspondente bancário, por devolução de cheques sem fundos de clientes, por estorno de operações bancárias efetuadas com erro pelos agentes financeiros, por pagamentos de contas através de borderô bancário, pagamentos de leasing de veículos, pagamento de empréstimos bancários, e outras operações. E aduziu documentos (docs. 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14 e 15) juntamente com sua impugnação.

⁵ ACÓRDÃO Nº 11-9576 (DRJ/Recife). Ementa: GLOSA DE DESPESA. ÔNUS DA PROVA: Na relação jurídico-tributária o ônus probandi incumbit ei qui dicit. Salvo no caso das presunções legais, cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário ou o procedimento do sujeito passivo que se configure como infração à legislação tributária, no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Não tendo a fiscalização questionado a documentação comprobatória da despesa ou a efetiva prestação do serviço, revela-se insubsistente a glosa efetuada posto que baseada exclusivamente em depoimento do proprietário do imóvel onde supostamente estaria instalada a sede do prestador do serviço.

⁶ Acórdão nº 16-470 (DRJ/São Paulo). Ementa: Omissão de Receitas - A existência de saldo credor em conta de despesas não pode acarretar a presunção de omissão de receitas sem que haja o aprofundamento da ação fiscal. Omissão de Receitas - A falta de comprovação do recebimento de contas a receber não pode, por si só, levar à presunção da ocorrência de omissão de receitas, sem que a fiscalização demonstre de forma cabal a falta do pagamento de tributo. PIS, IRFON, COFINS e CSLL- O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão dos lançamentos decorrentes.

32. Observe-se, de plano, que a glosa foi efetuada em lançamentos contábeis indevidamente escriturados a débito da conta Caixa por referirem-se, segundo o agente fiscal, a cheques e outras operações bancárias ocorridas em contacorrente de titularidade do contribuinte.

33. Conforme lição de Iudícibus, Martins e Gelbcke, “há empresas que ainda efetuam toda a contabilização por meio da conta Caixa, incluindo todos os recebimentos e todos os pagamentos em cheques, gerando um grande e desnecessário volume de débitos e créditos”⁷. De outra banda, os cheques poderiam ter transitado pela conta Caixa convenientemente apenas para acobertar eventual saldo credor de Caixa.

34. Como o contribuinte alegou que sua conta Caixa encontra-se em consonância com seus extratos bancários, então, por exemplo, em relação ao lançamento a débito da conta Caixa (tendo como contrapartida o crédito na conta contábil “Banco Brasil C/C 33341-7”) no valor de R\$1.786,98, em 12/01/2006, o sujeito passivo alegou que se trataria de pagamento de empréstimo (fl. 99). Se tal lançamento (LANÇAMENTO 01, *infra*) refere-se, de fato, a pagamento de empréstimo com utilização da conta Caixa, deveria ter sido sucedido por outro (LANÇAMENTO 02, *infra*) a débito da conta “Empréstimo”, com crédito da conta Caixa, na seguinte forma:

12/01/2006

LANÇAMENTO 01

DÉBITO/CRÉDITO	CONTA	VALOR (R\$)
DÉBITO	Caixa	
CRÉDITO	Banco Brasil C/C 33341-7	1.786,98

LANÇAMENTO 02

DÉBITO/CRÉDITO	CONTA	VALOR (R\$)
DÉBITO	Empréstimo	
CRÉDITO	Caixa	1.786,98

35. Como antes só constava dos autos os lançamentos a débito do Caixa (v. fls. 23/76), não se podia averiguar a existência do LANÇAMENTO 02 (a crédito da conta Caixa).

36. Quanto ao sistema de borderô, utilizado pelo impugnante, ele alegou que encaminhava à sua agência bancária uma relação de títulos e contas (duplicatas, documentos de arrecadação de tributos, contas de telefone e energia elétrica, e outros) que desejava efetuar o pagamento ou o depósito, e o banco se encarregava de processar o solicitado. Ao final, era feito um débito integral na contacorrente do sujeito passivo, representativo do valor total dos pagamentos efetuados. Citou como exemplo o pagamento feito na contacorrente nº 24730-1 do Banco Itaú S/A, em 20/01/2006, no valor de R\$28.537,50. Pois bem, desenvolvendo raciocínio similar aos parágrafos anteriores, deve-se perquirir se foi efetuado, em seguida, um crédito na conta Caixa na mesma quantia (R\$28.537,50).

37. Resumindo, havia a dúvida sobre o motivo pelo qual a conta Caixa foi usada para contabilização de operações bancárias (*pagamentos de empréstimos bancários, cheques devolvidos por falta de fundos, estorno de lançamentos bancários, pagamentos de contratos de “leasing” e consórcio, pagamentos de contas através do sistema de borderô, recebimentos de contas através do sistema de correspondente bancário,*

⁷ IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; e GELBCKE, Ernesto Rubens. “Manual de contabilidade das sociedades por ações aplicável às demais sociedades”. São Paulo: Atlas, 2007, p. 70.

tarifas bancárias, pagamento de fornecedores e TED). Isso porque, com a ausência nos autos de cópias da conta Caixa do livro Razão – em sua completude –, não se podia averiguar a metodologia de contabilização utilizada pelo contribuinte.

38. Por isso, em 08/02/2011, esta 4ª Turma converteu o julgamento em diligência para a Unidade Local averiguar a possibilidade de cada um dos lançamentos contábeis objeto de glosa (ou seja, a débito da conta Caixa) possuir lançamento(s) correspondente(s) a crédito da referida conta no mesmo valor, de modo a demonstrar o trânsito (apenas escritural) dos recursos pelo Caixa, sem nenhuma interferência na formação do saldo credor originalmente calculado (Resolução nº 2.081 – fls. 620/624).

39. Em resposta, a Unidade Local proferiu o seguinte parecer (e-fls. 9981/9985) com o qual concordo e adoto como razão de decidir (artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999)⁸:

4. Em 08/03/2013 foi lavrado TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA FISCAL no qual o contribuinte foi cientificado do inteiro teor da Resolução 2.081 – 4ª Turma da DRJ/FOR, de 08 de fevereiro de 2011, bem como intimado a apresentar os livros contábeis Diário e Razão referentes ao ano-calendário 2006 e arquivo magnético contendo sua escrituração contábil.

(...)

11. No curso da presente diligência fiscal foram analisados individualmente todos os lançamentos contábeis a débito da conta “11101.0001-6 CAIXA” objeto de glosa. Referida análise foi dividida em dois procedimentos, a saber:

a) Verificação da possibilidade de haver lançamento concomitante a crédito da conta “11101.0001-6 CAIXA”. Ou seja, lançamento a crédito da conta “11101.0001-6 CAIXA” no mesmo valor e na mesma data do lançamento objeto de glosa.

b) Análise do histórico do extrato bancário da contrapartida.

12. Todos os lançamentos glosados foram tabulados na “Planilha 1 - Lançamentos a débito da conta 11101.0001-6 CAIXA glosados no ano-calendário 2006” [e-fls. 9986/10073]. Referida planilha contém 86 (oitenta e seis) folhas e relaciona os dados especificados no quadro abaixo, bem como informa o total diário dos lançamentos objeto de glosa. Cabe ressaltar que nos autos do processo administrativo em 13312.000331/2010-58 havia falha na cópia do extrato bancário do mês de julho/2006 da conta nº 308684 mantida no Banco Triângulo (fl. 311), fato que impedia a leitura do histórico do lançamento. Bem como ausência de folha do extrato bancário do mês de outubro/2006 da conta nº 33.341-7 mantida no Banco do Brasil referente ao período compreendido entre os dias 19 a 31 de outubro de 2006 (fls. 467-468). Para sanar tais deficiências o contribuinte foi intimado a apresentar as cópias dos referidos extratos.

(...)

13. Da análise dos 2.646 (dois mil, seiscentos e quarenta e seis) lançamentos contábeis glosados pela autoridade lançadora ficou constatado que havia 154 (cento e cinquenta e quatro) com lançamentos concomitantes a crédito da conta “11101.0001-6 CAIXA”. Tais lançamentos estão listados na “Planilha 2 -

⁸ Art. 50. (...) § 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Lançamentos glosados com ocorrência de lançamentos concomitantes a crédito conta "11101.0001-6 CAIXA" [e-fls. 10074/10084]. Referida planilha contém 11 (onze) folhas e relaciona os dados de ambos os lançamentos (glosado e concomitante) conforme especificado na tabela abaixo.

Tabela 3 - Especificação dos dados contidos na "Planilha 2 - Lançamentos glosados com ocorrência de lançamentos concomitantes a crédito da conta 11101.0001-6 CAIXA"

COLUNA	INFORMAÇÃO
LANÇAMENTO	Informação "GLOSADO" ou "CONCOMITANTE" indica que os dados (DATA, VALOR, CONTA DEBITADA, CONTRAPARTIDA, HISTÓRICO CONTÁBIL e CHAVE) são do lançamento glosado pela autoridade lançadora ou do lançamento concomitante a crédito da conta "1101.0001-6 CAIXA".
DATA	Data de escrituração do lançamento.
VALOR (RS)	Valor do lançamento.
CONTA DEBITADA	Conta debitada na escrituração do lançamento contábil.
CONTRAPARTIDA	Conta contábil da contrapartida (conta creditada) do lançamento escriturado.
HISTÓRICO CONTÁBIL	Transcrição literal do histórico do lançamento escriturado pelo contribuinte no livro contábil Diário.
CHAVE	Identificador unívoco do registro do lançamento glosado conforme escriturado no livro Diário.

14. A tabela abaixo relaciona a consolidação mensal dos lançamentos glosados com ocorrência de lançamentos concomitantes a crédito na conta "11101.0001-6 CAIXA".

Tabela 4 - Consolidação mensal dos lançamentos glosados com ocorrência concomitante de lançamentos a crédito da conta "11101.0001-6 CAIXA"

PERÍODO 2006	QUANTIDADE DE LANÇAMENTOS	VALOR (R\$)
JANEIRO	6	18.221,20
FEVEREIRO	5	2.891,48
MARÇO	10	48.469,67
ABRIL	18	94.425,13
MAIO	14	86.778,02
JUNHO	14	30.264,76
JULHO	18	125.845,28
AGOSTO	11	51.052,14
SETEMBRO	12	108.091,47
OUTUBRO	18	149.105,75
NOVEMBRO	16	150.710,98
DEZEMBRO	12	34.568,87
TOTAL	154	893.424,75

40. Verifica-se que, nos lançamentos contábeis glosados, a contrapartida é uma conta contábil relativa a banco (contacorrente), consoante e-fls. 9986/10073. Como a autoridade diligenciadora somente constatou o lançamento invertido nos eventos referidos na "Planilha 2" [e-fls. 10074/10084], tais valores devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos ora julgados. Excetuando as quantias da "Planilha 2", o contribuinte não conseguiu demonstrar, de acordo com a boa técnica contábil, o fundamento dos demais lançamentos contábeis a débito da conta Caixa e a crédito das diversas contas do gênero Bancos-conta-movimento.

41. O entendimento aqui exposto é pacífico no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Como exemplo, veja-se a decisão a seguir sobre caso semelhante:

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES LANÇADOS A DÉBITO.

Para que se opere a neutralidade da escrita contábil, os cheques emitidos pela empresa, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta Caixa, deverão ter correspondente registro a crédito desta conta, pela saída para a efetivação de pagamentos. A falta desse registro legitima a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos, sendo que a apuração de saldo credor de caixa evidencia omissão de receitas.

(Acórdão nº 1301-001.421; 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 1ª Seção de Julgamento, CARF; j. **11/03/2014**)

42. Há também outros julgados recentes como os Acórdãos nº 1102-00.491, 1103-00.712 e 1202-00.483, todos julgados no biênio 2011/2012.

43. Esclareça-se ainda que os lançamentos fiscais ora julgados tratam exclusivamente sobre omissão de receitas por saldo credor de caixa. Mesmo se excluindo **da conta Caixa** lançamentos contábeis (débito a caixa e crédito a bancos-conta-movimento) indiretamente referenciados em despesas, daí **NÃO** decorreu qualquer glosa de despesa, que pôde ser deduzida integralmente da receita na apuração do lucro real.

44. Analisam-se, a seguir, outros argumentos do contribuinte:

ARGUMENTAÇÃO DO IMPUGNANTE	ANÁLISE DO RELATOR DESTE PROCESSO
IV. b. Cheques Depositados e Devolvidos Ora, são vários exemplos que comprovam o erro material na autuação fiscal, que não poderia glosar tais operações, simplesmente porque sua prova está inserta nos próprios extratos bancários (doc. 04) que foram entregues à agente fiscal. Mais uma vez se diga, se esta tinha alguma dúvida deveria consultar diretamente a instituição financeira a fim de confirmar as operações que já se encontravam comprovadas pelos próprios extratos bancários. Tenha-se como simples exemplo, que evidencia o equívoco da agente fiscal, o lançamento no extrato bancário do Banco Triângulo S/A referente ao depósito do cheque nº 850686, que foi depositado e devolvido em 17/01/2006, e reapresentado em 18/01/2006, e devolvido novamente em 19/01/2006. Isso tudo está no extrato bancário! Qual outra prova que se quer dessa operação? [e-fls. 602/603] Aduziu o Acórdão nº 12-7061 (DRJ/Rio de Janeiro). [e-fls. 603/604] - <i>Documentos Anexados</i>: Doc. 04 (e-fls. 694/977)	O valor do cheque nº 850686 é R\$778,00. Com esse valor constam dois lançamentos a débito da conta Caixa (em 17/01/2006 e 19/01/2006, cf. e-fls. 7910 e 7913, respectivamente). Ocorre que apenas consta um lançamento a crédito da conta Caixa com tal quantia (em 18/01/2006, cf. e-fl. 7913). Portanto, faltou ao contribuinte demonstrar o outro lançamento a crédito da conta Caixa, no valor de R\$778,00, para se atingir a neutralidade contábil. Em resumo, como cheques depositados e devolvidos foram escriturados indevidamente a débito da conta Caixa, o contribuinte deveria ter indicado a localização do <u>correspondente lançamento contábil a crédito</u>, na conta Caixa, <u>em relação a cada um deles (cheques)</u>, o que não o fez. Demais disso, de nada adianta o impugnante aduzir extratos de suas contas correntes ou informar os destinatários dos cheques ou solicitar diligência às instituições bancárias pois, na espécie, o cerne da questão é a supracitada ausência probatória do crédito na conta Caixa que deveria estar na própria escrituração do administrado. Por fim, o Acórdão nº 12-7061 trata sobre “falta de comprovação de parte do saldo da conta de ativo circulante ‘<u>Cheques Devolvidos a Recuperar</u>’”. Logo, trata-se de decisão inaplicável na espécie, pois, diferentemente, o presente caso versa sobre presunção de omissão

	de receitas por saldo credor de <u>caixa</u> .
IV.c. Estorno de Lançamentos Bancários. Identifica-se na planilha anexa (doc. 07) que várias operações glosadas pela autuante em verdade são caracterizadas como estornos de lançamentos efetuados equivocadamente pelos agentes bancários, em especial nas contas 24730-1 do Banco Itaú e 33341-7 do Banco do Brasil, conforme a planilha. Não podemos deixar de contestar tais glosas, pois esses registros da conta caixa se deram exclusivamente porque o agente bancário efetuou crédito indevido na conta da empresa, e ao processar seu sistema de compensação bancária efetuou os referidos estornos, o que em nada afeta o resultado final da empresa. Não podemos pagar pelo equívoco de terceiros! Se examinarmos as operações veremos que tais montam o valor de R\$105.679,58, e todas são comprovadas também pelo simples exame dos extratos bancários que seguem anexos. [e-fls. 604/605] - <i>Documentos Anexados</i>: Doc. 07 (e-fls. 1068/1070)	Como lançamentos <i>bancários</i> (alusivos a crédito indevido na contacorrente do impugnante ou seu estorno) foram escriturados indevidamente a débito da conta Caixa, contribuinte deveria ter indicado a localização do <u>correspondente lançamento contábil a crédito</u>, na conta Caixa, em relação a cada um deles, o que não o fez. Demais disso, de nada adianta o impugnante aduzir extratos de suas contascorrentes ou solicitar diligência às instituições bancárias pois, na espécie, o cerne da questão é a supracitada ausência probatória do crédito na conta Caixa que deveria estar na própria escrituração do administrado.
IV.d. Pagamentos de Empréstimos Bancários. Na mesma linha da defesa já apresentada acima para os demais quesitos, não conseguimos entender como a ilustre agente fiscal efetua a glosa das operações bancárias devidamente registradas na conta caixa, se estas são comprovadas em seu extrato bancário. Caso tivesse dúvidas caberia à administração requisitar informações diretamente à instituição bancária, pois esta que gerou as informações bancárias que o contribuinte utiliza para conciliação em sua contabilidade. É sabido que as empresas constantemente precisam de empréstimos bancários para suprir seu capital de giro, situação decorrente da própria operação comercial a que está submetido. Nesse diapasão a empresa impugnante não guarda diferença com as demais, mantendo conta corrente garantida com empréstimos no Banco do Brasil (nº 33.341-7) e no Banco Itaú (nº 24730-1). Exatamente sobre esse fato não podemos também concordar com a glosa do valor de R\$142.823,70, representativa de pagamentos de empréstimos através de débitos automáticos nas contas correntes do contribuinte, conforme esboçado na planilha anexa (doc. 08). [e-fls. 606/607] - <i>Documentos Anexados</i>: Doc. 08 (e-fls. 1071/1078)	Como lançamentos <i>bancários</i> (referentes a pagamentos de empréstimos bancários por meio da contacorrente do impugnante) foram escriturados indevidamente a débito da conta Caixa, o contribuinte deveria ter indicado a localização do <u>correspondente lançamento contábil a crédito</u>, na conta Caixa, em relação a cada um deles, o que não o fez. Demais disso, de nada adianta o impugnante aduzir extratos de suas contascorrentes ou solicitar diligência às instituições bancárias, pois, na espécie, o cerne da questão é a supracitada ausência probatória do crédito na conta Caixa que deveria estar na própria escrituração do administrado.

IV.e. Pagamentos de Contratos de Leasing e Consórcio. A mesma peculiaridade das situações acima é reproduzida quando nos deparamos com os valores correspondentes a R\$53.569,37 referentes ao pagamento de contratos de Leasing e Consórcio contratados (doc. 09) com os Bancos Itaú e Bradesco, respectivamente nas contas 24730-1 e 33830-3. Ora, é de clareza solar que dentre os lançamentos debitados na conta caixa são identificados nos extratos bancários operações de Leasing no Banco Itaú e Consórcio no Banco Bradesco, onde podemos retirar os extratos até mesmo o código da operação, não deixando dúvidas conquanto a sua idoneidade. É de se estranhar a atitude da agente fiscal, que mesmo sendo informada de todas as operações durante a fiscalização, pois tinha em seu poder todos os extratos bancários, deixou de fazer prova sobre o que pretendia autuar à empresa, fazendo vista grossa, e impondo o lançamento sob a alcunha de movimentação não comprovada, quando em realidade todos os lançamentos na conta caixa estavam suportados pelos extratos bancários, com a identificação de cada uma das saídas. Especificamente sobre a situação em tela, cai por terra a acusação, pois estamos comprovando que as operações constantes da planilha anexa (doc. 09) são em verdade pagamentos de contratos de leasing e consórcio, debitados automaticamente pelos agentes bancários. [e-fl. 608] - Documentos Anexados: Doc. 09 (e-fls. 1079/1091)	Como lançamentos <i>bancários</i> (alusivos a pagamentos de leasing e consórcio por meio da contacorrente do impugnante) foram escriturados indevidamente a débito da conta Caixa, o contribuinte deveria ter indicado a localização do <u>correspondente lançamento contábil a crédito</u> em relação a cada um deles, o que não o fez. Demais disso, de nada adianta o impugnante aduzir extratos de suas contascorrentes ou solicitar diligência às instituições bancárias pois, na espécie, o cerne da questão é a supracitada ausência probatória do crédito na conta Caixa que deveria estar na própria escrituração do administrado.
IV.f. Pagamentos de Contas Através do Sistema de Borderô. Pelo referido sistema (borderô) a empresa encaminha à sua agência bancária uma relação de títulos que deseja efetuar o pagamento ou o depósito, e o Banco se encarrega de processar o solicitado. Ao final, é feito um débito integral na conta corrente da empresa, representativo do valor total dos pagamentos efetuados. Não conseguimos entender como a ilustre agente fiscal sequer se deu ao trabalho de verificar nos extratos bancários da autuada tais lançamentos, pois de simples cruzamento entre sua conta caixa e aqueles extratos, vê-se claramente que todas as saídas têm comprovação. Tomemos por exemplo o pagamento feito pelo sistema 'borderô' na conta corrente nº 24730-1 do Banco Itaú S/A, em 20/01/2006, no valor de R\$28.537,50, pois bem, conta expressamente esse pagamento e sua identificação no extrato (operação pasta 000069), e nesse mesmo dia a agente fiscal glosa o valor total de R\$61.730,81, ou seja, glosou indevidamente pagamento efetivamente comprovado pelo próprio extrato bancário. O exemplo acima serve de norte para a demonstração do quanto foi falho o levantamento realizado pela agente fiscal, pois efetuou a glosa de lançamentos na conta caixa, que representam pagamentos realizados através de borderô, que estão cabalmente identificados nos extratos bancários. A agente fiscal deveria ter notificado às instituições bancárias para que estas apresentassem o controle do que foi pago pelo contribuinte através de "borderô", e não glosar o lançamento na conta caixa do Livro Razão	Como lançamentos <i>bancários</i> (referentes a pagamentos pelo sistema de borderô por meio da contacorrente do impugnante) foram escriturados indevidamente a débito da conta Caixa, o contribuinte deveria ter indicado a localização do <u>correspondente lançamento contábil a crédito</u>, na conta Caixa, em relação a cada um deles, o que não o fez. Demais disso, de nada adianta o impugnante aduzir planilha de borderôs (ou seu requerimento) ou os extratos de suas contascorrentes ou solicitar diligência às instituições bancárias, pois, na espécie, o cerne da questão é a supracitada ausência probatória do crédito na conta Caixa que deveria estar na própria escrituração do administrado. Portanto, o pagamento de R\$28.537,50 não foi glosado do extrato bancário, mas sim o lançamento a débito na Conta Caixa nesse valor, por ausência de lançamento a crédito que efetivasse a neutralidade contábil.

- <i>Documentos Anexados:</i> Doc. 10 (e-fls. 1092/1097) e Doc. 11 (e-fls. 1098/1104)	
IV.g. Recebimentos de Contas Através do Sistema de Correspondente Bancário. Também conforme provas colhidas diretamente da escrituração da empresa, mais precisamente do Livro Razão, vemos que foram inseridos nos valores glosados genericamente da conta caixa aqueles relacionados à prestação do serviço de correspondente bancário pela empresa impugnante ao Banco Triângulo S/A. A operação consiste em a empresa efetuar recebimentos a título de contas básicas (água, luz, telefone, boletos), como correspondente do referido agente financeiro, e posteriormente efetuar a transferência dos respectivos valores ao Banco. Exatamente por isso <u>esses valores transitaram na conta caixa da empresa, mas sempre debitando e creditando</u>. O lançamento dessa conta recebia a denominação de "Recebimento Loja S. Compras" (Recebimento Loja Super Compras), que nada mais é do que o débito direto em conta corrente da impugnante dos valores que foram recebidas em virtude do pagamento de contas básicas de terceiros. Da mesma forma que os tópicos acima, um simples confronto entre a planilha anexa (doc. 12) e os extratos da conta corrente nº 308684 do Banco Triângulo S/A, elidem a suposta ausência de comprovação apontada pela agente fiscal. Destarte, basta uma simples diligência ao Banco Triângulo S/A para que este confirmasse os referidos lançamentos, que montam o valor de R\$326.490,72, conforme apontado na planilha anexa (doc. 12). Mais uma vez se diga que o presente auto de infração trata somente de lançamentos ditos "não comprovados" na conta caixa, e que as comprovações aqui estão sendo feitas através do confronto entre as genéricas glosas diárias efetuadas pela ilustre agente fiscal e os extratos bancários, confirmado a existência de procedência de cada lançamento. - <i>Documentos Anexados:</i> Doc. 12 (e-fls. 1105/1114)	Como lançamentos <i>bancários</i> (relacionados ao serviço de correspondente bancário por meio da contacorrente do impugnante) foram escriturados indevidamente a débito da conta Caixa, o contribuinte deveria ter indicado a localização do <u>correspondente lançamento contábil a crédito</u>, na conta Caixa, em relação a cada um deles, o que não o fez. Por esse motivo, de nada adianta o confronto entre a planilha de repasses de correspondente bancário (doc. 12) e os extratos de conta bancária, ou o "destino" do cheque, ou solicitar diligência às instituições bancárias, pois, na espécie, o cerne da questão é a supracitada ausência probatória do crédito na conta Caixa que deveria estar na própria escrituração do administrado. Tome-se, por exemplo, o débito na conta Caixa no valor de R\$1.301,41, de 10/01/2006, que foi regularmente glosado pela autoridade fiscal (e-fl. 9988) por não haver o respectivo lançamento a crédito na conta Caixa no mesmo valor. Então cai por terra o argumento do contribuinte no sentido de que "esses valores transitaram na conta caixa da empresa, mas sempre debitando e creditando".
IV.h. Tarifas Bancárias. Nos causa espécie o fato de, dentre as já inúmeras situações acima apontadas, houve a glosa de até mesmo tarifas bancárias dentro das glosa diárias que foram apontadas genericamente pela agente fiscal. Se examinarmos da planilha anexa (doc. 13) veremos que devem ser excluídas das glosas efetuadas à conta caixa os valores correspondentes às tarifas bancárias, no valor global de R\$4.738,63. Não há como se manter a referida glosa, pois se comprova através dos extratos e planilha anexas que tais valores estão contidos nas glosas, o que é vedado frente a sua estrita ligação com as atividades comerciais da impugnante: Aduziu trecho da ementa do Acórdão nº 12-14096 de 16 de maio de 2007. Portanto, improcedente o auto de infração também nesse ponto, pois comprovadas as despesas com tarifas bancárias pelas informações dos extratos bancários, bastando um cotejo entre a planilha anexa e os extratos dos bancos ali identificados, nas respectivas datas. - <i>Documentos Anexados:</i> Doc. 13 (e-fls. 1115/1118)	Como lançamentos <i>bancários</i> (relacionados a pagamentos de tarifas bancárias por meio da contacorrente do impugnante) foram escriturados indevidamente a débito da conta Caixa, o contribuinte deveria ter indicado a localização do <u>correspondente lançamento contábil a crédito</u>, na conta Caixa, em relação a cada um deles, o que não o fez. Por esse motivo, de nada adianta o confronto entre a planilha de pagamento de tarifas bancárias (doc. 13) e os extratos de conta bancária ou solicitar diligência às instituições bancárias pois, na espécie, o cerne da questão é a supracitada ausência probatória do crédito na conta Caixa que deveria estar na própria escrituração do administrado. Tome-se, por exemplo, o débito na conta Caixa no valor de R\$413,83, de 03/04/2006, que foi regularmente glosado pela autoridade fiscal (e-fl. 10009), pois o contribuinte não indicou a localização do respectivo lançamento a crédito na conta Caixa no mesmo valor. Por fim, o trecho da ementa do Acórdão nº 12-14096 (e-fl. 613/614) trata sobre "<u>glosa de despesas financeiras</u>". Logo, trata-se de decisão inaplicável na espécie, pois o presente caso versa apenas e tão-somente sobre <u>presunção de omissão de receitas</u> por saldo credor da conta <u>caixa</u>.

IV.i. Cheques pagos. Pagamentos de Fornecedores. Comprovação de Notas Fiscais. Continuando a já extensa defesa dos direitos do contribuinte impugnante, e já tendo justificado quase 50% (cinquenta por cento) das glosas indevidas, trazemos aos autos três planilhas (doc. 14) que discriminam os cheques emitidos pela empresa, as Notas Fiscais de mercadorias compradas no período da autuação, e um resumo exemplificativo de algumas notas vinculadas aos respectivos cheques. E de se estranhar que a ilustre agente fiscal não tenha se aprofundado nesse exame, pois no diminuto tempo que nos restou, e tendo em vista que as instituições bancárias não nos forneceram as cópias de cheques em tempo hábil, fizemos exemplificativamente uma correlação entre Nota Fiscal e respectivo cheque que lastreou seu pagamento, tudo lançado na conta caixa do Livro Razão, donde retiramos que quase de R\$200.000,00 em pagamentos foram identificados. Nesse trilhar, anexamos aos autos (doc. 15), para fins de perícia, todas as Notas Fiscais de compras de mercadorias que se relacionam aos cheques emitidos pela impugnante, lastreando os movimentos na conta caixa. - <i>Documentos Anexados:</i> Doc. 14 (e-fls. 1119/1164) e Doc. 15 (e-fls. 1165/5070)	Como lançamentos <i>bancários</i> (relacionados a pagamentos de fornecedores por meio da contacorrente do impugnante) foram escriturados indevidamente a débito da conta Caixa, o contribuinte deveria ter indicado a localização do <u>correspondente lançamento contábil a crédito</u>, na conta Caixa, em relação a cada um deles, o que não o fez. Por esse motivo, de nada adianta a planilha de conciliação entre cheque e nota fiscal (doc. 14), tampouco as cópias das notas fiscais de compra (doc. 15), pois, na espécie, o cerne da questão é a supracitada ausência probatória do crédito na conta Caixa que deveria estar na própria escrituração do administrado.
[Argumento Presente Em Vários Itens] Aduziu o Acórdão nº 12-18452 (DRJ/Rio de Janeiro). [e-fl. 604 e ss.]	O Acórdão nº 12-18452 cuida de presunção de omissão de receitas por <u>depósito bancário com origem não comprovada</u> (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996). Logo, trata-se de decisão inaplicável na espécie, pois, diferentemente, o presente caso versa apenas sobre presunção de omissão de receitas por <u>saldo credor de caixa</u>.
[Argumento Presente Em Vários Itens] O Acórdão nº 12-18452 [decisão analisada na linha anterior] fundamenta mais ainda o direito do presente contribuinte em ver excluídas da acusação de ausência de comprovação de destinação os valores relacionados aos cheques depositados e devolvidos apontados nas planilhas anexas (doc. 05), pois devidamente comprovados nos extratos bancários, prova suficiente para lastrear os lançamentos na conta caixa. [e-fl. 604] - <i>Documentos Anexados:</i> Doc. 05 (e-fls. 978/1011)	Repise-se que como lançamentos bancários foram escriturados indevidamente a débito da conta Caixa, o contribuinte deveria ter indicado a localização do <u>correspondente lançamento contábil a crédito</u>, na conta Caixa, <u>em relação a cada um deles (cheques)</u>, o que não o fez. Demais disso, de nada adianta o impugnante comprovar a destinação dos cheques ou aduzir extratos de suas contascorrentes ou solicitar diligência às instituições bancárias, pois, na espécie, o cerne da questão é a supracitada ausência probatória do crédito na conta Caixa que deveria estar na própria escrituração do administrado.
[Argumento Presente Em Vários Itens] Ressalte-se que todas as operações foram devidamente registradas no Livro Razão (doc. 06), portanto não se há como sustentar uma ilusória acusação de omissão de receitas. [e-fl. 604] - <i>Documentos Anexados:</i> Doc. 06 (e-fls. 1012/1067)	Como no livro Razão, especificamente na conta Caixa, não constam lançamentos a crédito correspondentes aos débitos na conta Caixa referentes a operações bancárias, a conta Caixa foi recomposta e o saldo credor daí resultante gerou presunção de omissão de receita.

IV.j. Fatos Controversos

Pois bem, no decorrer de nosso exame, detectamos que a ilustre fiscal utiliza dois pesos e duas medidas em várias situações, a saber:

1. Foi verificado em 25/01/06 que foi aceito o lançamento de cheque depositado e devolvido no valor R\$ 139,00 na conta caixa.

2. Foi verificado em 03/02/06 que foi aceito o lançamento de cheque depositado e devolvido no valor R\$ 78,00 na conta caixa.

3. Não foi possível identificar a diferença em 06/02/06 na conta caixa.

4. Foi verificado em 24/03/06 que foi aceito o lançamento de cheque depositado e devolvido no valor R\$ 92,33 na conta caixa.

5. Foi verificado em 18/05/06 que foi aceito o lançamento de Recebimento Loja Super Compras no valor R\$ 327,58.

6. Foi verificado em 18/05/06 que foi aceito o lançamento de Estorno de Lançamento no valor R\$ 7.000,00 na conta caixa.

Ora, porque a agente fiscal aceitou essas operações que são idênticas as que glosou? Se folhearmos os autos veremos que não existe justificativa para tal situação, o que macula de dúvida todo o lançamento, colocando o contribuinte em total instabilidade e insegurança jurídica, pois podem haver mais situações como essas, além do que, se comprovou acima toda a licitude das operações registradas na conta caixa.

1. Esse débito na conta Caixa (em 25/01/06, no valor de R\$139,00) foi aceito porque houve o lançamento invertido (ou seja, a crédito da conta Caixa e no mesmo valor) em 26/01/2006 (e-fl. 7928).

2. Esse débito na conta Caixa (em 03/02/06, no valor R\$78,00) foi aceito porque houve o lançamento invertido (ou seja, a crédito da conta Caixa e no mesmo valor) em 03/02/2006 (e-fl. 7949).

3. Os valores glosados de 06/02/2006 são os constantes da planilha de e-fl. 30 e totalizam R\$41.401,37. A autoridade fiscal apontou esse valor na e-fl. 573. Em procedimento de diligência, o agente diligenciante confirmou tal quantia (e-fl. 9995), tendo em vista que inexistiu concomitância nesse dia (e-fl. 10074).

4. Esse débito na conta Caixa (em 24/03/06, no valor R\$92,33) foi aceito porque houve o lançamento invertido (ou seja, a crédito da conta Caixa e no mesmo valor) em 24/03/2006 (e-fl. 8030).

5. Esse lançamento contábil (em 18/05/06, no valor R\$327,58) foi glosado consoante fl. 47.

6. Esse débito na conta Caixa (em 18/05/06, no valor R\$7.000,00) foi aceito porque houve o lançamento invertido (ou seja, a crédito da conta Caixa e no mesmo valor) em 18/05/2006 (e-fl. 8508).

Conclusão: Em suma, não se vislumbra disparidade nos critérios e na metodologia adotados pela autoridade fiscal nas questões levantadas pelo administrado. Apenas para argumentar, mesmo que houvesse falhas no lançamento fiscal, não implicaria sua nulidade, mas a sua correção no decorrer das diversas instâncias do processo administrativo tributário.

CSLL. Tributação Reflexa

45. Quanto à CSLL (tributo considerado reflexo), como se trata da mesma matéria fática e não há outros aspectos específicos a serem apreciados (além dos aspectos analisados no tópico anterior), aplica-se a mesma decisão do principal (IRPJ) ao lançamento decorrente.

Liquidação

46. Em relação aos lançamentos de IRPJ e CSLL, a base tributável mantida neste Voto é determinada pela subtração entre a base de cálculo apurada pela autoridade autuante e o valor apurado de concomitância entre a conta Caixa e a conta Bancos (tabela 4 da e-fl. 9984). Essa diferença é igual ao maior saldo credor do correspondente período de apuração.

47. Eis os valores mantidos segundo o entendimento deste relator:

	(A)	(B)	(C) = (A) – (B)	(D) = (C) x 15% + [(C) – 60.000] x 10%	(E) = 9% x (C)
PERÍODO DE APURAÇÃO	OMISSÃO DE RECEITA DO TRIMESTRE SEGUNDO DEMONSTRATIVO DE E-FLS. 579/586, COLUNA “Saldo Final”	LANÇAMENTOS GLOSADOS COM OCORRÊNCIA CONCOMITANTE DE CRÉDITO NA CONTA CAIXA, SEGUNDO TABELA 4 DA e-fl. 9984	BASE DE CÁLCULO MANTIDA NESTE VOTO	IRPJ MANTIDO (INCLUSIVE ADICIONAL)	CSLL MANTIDA
1º TRIM/2006	2.480.889,93	69.582,35	2.411.307,58	596.826,90	217.017,68
2º TRIM/2006	3.908.915,34	211.467,91	3.697.447,43	918.361,86	332.770,27
3º TRIM/2006	2.424.777,08	284.988,89	2.139.788,19	528.947,05	192.580,94
4º TRIM/2006	4.026.405,94	334.385,60	3.692.020,34	917.005,09	332.281,83

[...]

Irretocável a decisão de primeira instância. Com os fundamentos acima, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO

Em conclusão, por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha