



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 13924.000036/2005-36  
**Recurso nº** 148.184 Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-01.262 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 23 de novembro de 2011  
**Matéria** SALDO CREDOR DE CAIXA - ESTORNO CHEQUES  
**Recorrente** SERRARIAS CAMPOS DE PALMAS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

Ementa:

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

Claudemir Rodrigues Malaquias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Valmar Fonsêca de Menezes, João Carlos de Lima Júnior, Claudemir

Rodrigues Malaquias, Antônio Carlos Guidoni Filho, Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias e Susy Gomes Hoffman (Vice-Presidente).

## Relatório

Com base no disposto no art. 7º, inciso II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 28.06.2007, a Contribuinte interpõe recurso especial em face do Acórdão nº 108-09.193, de 24.01.2007 (fls. 1.503/1.518), proferido pela Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes.

Trata-se de autos de infração (fls. 1.011/1.027) lavrados para constituir exigência relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), referentes ao ano-calendário 2002. A fiscalização formalizou o lançamento em razão da constatação da infração de omissão de receitas, caracterizada pela verificação de saldo credor de caixa.

Impugnado o lançamento, o órgão de primeira instância afastou as preliminares de nulidade e deu parcial provimento ao recurso, excluindo do lançamento parcela do IRPJ exigida indevidamente, correspondente a erros materiais apontados pela impugnante.

Em sede de recurso voluntário, a defesa trouxe novamente as alegações de nulidade do lançamento e apresentou justificativas para os cheques estornados da conta caixa pela fiscalização e pugnando pela dedutibilidade do PIS e da COFINS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A egrégia Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes afastou as preliminares suscitadas e quanto ao mérito, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso da Contribuinte apenas para determinar a dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores relativos ao PIS e a COFINS exigidos de ofício, restando íntegra, portanto, a parcela da autuação fundamentada no saldo credor de caixa, verificado pela reconstituição do saldo da conta, mediante a exclusão de valores relativos a cheques emitidos pela recorrente e contabilizados como ingressos.

A decisão foi assim ementada, na parte que interessa a esta discussão, *verbis*:

*“IRPJ e REFLEXOS — OMISSÃO DE RECEITAS - RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CAIXA E SALDO CREDOR DE CAIXA - DEDUTIBILIDADE DE LANÇAMENTOS REFLEXOS*

*Em face a recomposição do caixa pela autoridade administrativa, com a exclusão de cheques emitidos sem demonstração contábil certa, coerente e consistente na escrituração do sujeito passivo, não coincidindo em valores e datas quanto as alegadas utilizações dos cheques emitidos, é de se manter a presunção legal de omissão de receitas.*

(...)

*Preliminares rejeitadas.*

*Recurso parcialmente provido.”*

Na ocasião, o colegiado *a quo*, ao analisar os fatos trazidos aos autos e o procedimento adotado pela autoridade fiscal, firmou a convicção de que as informações apresentadas pela Contribuinte não foram suficientes para afastar os fundamentos da acusação, entendendo estar correta a reconstituição do saldo com a exclusão dos aludidos cheques, uma vez que sua utilização efetivamente não coincidia em valores e datas com os registros apresentados.

Irresignada, a Contribuinte interpõe o presente recurso especial (fls. 1.560/1.607), alegando que o acórdão recorrido diverge dos paradigmas nº 101-92.729, 103-21.652 e 101-93.204. Sustenta, entre outros fundamentos que: i) não existe previsão legal que condicione os indigitados registros contábeis de ingressos de caixa, à comprovação da utilização dos respectivos numerários; ii) não se trata de saldo credor de caixa indicado na escrituração, a que se refere a presunção legal de omissão de receita; e iii) como não se trata de omissão de presunção legal, caberia à fiscalização fazer prova segura de que os valores de tais cheques revelariam auferimento de receita passível de tributação.

Restando configurado o atendimento aos requisitos para sua admissibilidade, o sr. Presidente da Câmara *a quo* deu seguimento ao recurso, conforme o despacho nº 108-354-2008, de 23.12.2008 (fls. 1.609/1.610). No entanto, reconheceu que apenas o acórdão nº 101-93.204, de 17.10.2000 representava efetiva divergência em relação ao caso dos autos.

Intimada, a Fazenda Nacional ofereceu suas contrarrazões (fls. 1.614/1.618), onde assevera o acerto do acórdão recorrido, pugnando pela manutenção da decisão.

É o relatório no essencial.

## Voto

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A questão submetida à apreciação deste Colegiado cinge-se em saber se comporta presunção legal de omissão de receitas, a verificação de saldo credor de caixa mediante a exclusão dos valores relativos a cheques, cuja destinação o sujeito passivo não logrou comprovar ao longo do procedimento de fiscalização.

### I – Da presunção legal de omissão de receitas

O Regulamento do Imposto de Renda estabelece diversas regras sobre omissão no registro de receitas tributáveis, bem como o tratamento fiscal que deve ser dado a esta modalidade de comportamento evasivo. No que interessa à presente controvérsia, necessária a transcrição do art. 281 do RIR/99, *verbis*:

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

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

*II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;*

*III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.”*

De acordo com o referido dispositivo, restará caracterizada a omissão no registro de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: i) a indicação, na escrituração, de saldo credor de caixa; ii) a falta de escrituração de pagamentos efetuados; e c) a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada. Em todas estas situações, trata-se de hipótese de presunção relativa, ou seja, nestes casos a presunção em favor do fisco pode ser elidida pela apresentação pelo contribuinte de provas em sentido contrário.

Quando a presunção é invocada como fundamento para a exigência, cabe ao julgador verificar dois tipos de provas.

O primeiro, que deve ser produzido pela fiscalização, diz respeito aos elementos conhecidos da presunção, os quais permitem inferir, conforme a disposição legal, que ocorreu o fator gerador da obrigação tributária. Estes elementos e suas circunstâncias não demonstram a ocorrência do fato gerador em si, mas permitem inferir a sua ocorrência pela ilação criada pelo legislador. Neste mister, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos que gozem de certeza e precisão que comprovem a ação ou situação descrita na lei, a qual permite o raciocínio presumido.

O outro tipo de prova que deve ser analisado é o apresentado pelo Contribuinte, cujo ônus, invertido pela lei, é o de afastar a presunção. Para desconstituir a presunção legal, deve o sujeito passivo oferecer o elementos que de forma cabal elidem a ocorrência da alegada omissão de receitas e que não foram considerados pela fiscalização no curso da auditoria.

No caso de presunção de omissão de receitas com base em saldo credor de caixa, como é o caso dos autos, duas situações devem ser investigadas, quais sejam: a) se o sujeito passivo incorreu em erro contábil, o qual poderá ser afastado mediante a simples comprovação dos lançamentos considerados corretos; ou b) se as receitas foram de fato omitidas, porque ocorreram pagamentos em volume superior aos recursos regularmente escriturados.

Na seara contábil, é correto afirmar que a conta Caixa possui natureza “devedora”. Considerando a regularidade da escrita contábil, a existência de saldo credor nesta conta representa indício veemente de que parte das receitas auferidas tiveram seus registros omitidos. Isto é justificado pelas saídas (créditos) maiores que as entradas (débitos). Em razão da relevância deste indício como caracterizador da omissão de receitas, esta presunção foi estatuída em lei (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40), conforme o disposto no inciso I do art. 281 do RIR/99, acima transcrito.

Pois bem, não logrando êxito o sujeito passivo em demonstrar a improcedência do indício da omissão, deve ser aplicado o disposto no *caput* do referido art. 281, ou seja, a caracterização da omissão no registro de receitas, com as decorrentes implicações tributárias.

## II – Dos elementos trazidos pela acusação

No presente caso, o colegiado *a quo*, ao analisar a documentação acostada aos autos considerou improcedentes as alegações da defesa e insuficientes para rechaçar a presunção legal.

Levou em conta o fato da autoridade fiscal proceder a devida recomposição da escrita, ao constatar diversos cheques registrados indevidamente como ingressos na conta Caixa. A desconsideração de tais valores na recomposição da escrita do Caixa, apontou a ocorrência de saldo credor, fato que a defesa não conseguir desconstituir.

Como se constata pelo Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.007/1.010), a caracterização de omissão de receitas não se deu em razão da mera constatação de que houve registro contábil de entrada na conta Caixa de numerário proveniente de conta corrente bancária, como ocorreu na hipótese do caso apresentado como paradigma. Mas, ao contrário, conforme detalhamento apresentado pela fiscalização, a investigação teve prosseguimento para verificar a efetiva destinação dos aludidos cheques registrados indevidamente como ingressos no caixa.

No item 1 do Termo foram relacionados cheques emitidos pela interessada em seu próprio nome e que não poderiam compor o saldo da conta Caixa em face de terem sido endossados e repassados a terceiros que os depositaram em bancos onde mantinham conta corrente. No item 2, foram relacionados os cheques emitidos em favor de fornecedores e

contabilizados como entradas de caixa, mas que não tiveram suas saídas escrituradas por ocasião dos pagamentos comprovados. Já no item 3, o Termo relacionou os cheques emitidos e escriturados como entradas de caixa, cuja contabilização das saídas não foi suficientemente comprovada pelo sujeito passivo. No item 4, a fiscalização relacionou os cheques emitidos cujos valores não eram coincidentes com os títulos pagos, tendo um mesmo cheque emitido nominalmente a favor de um estabelecimento bancário, sido utilizado para quitar obrigações pagas tanto neste como em outro estabelecimento em datas diferentes. E, por fim, o cheque relativo ao item 5 do Termo Fiscal teve sua data de contabilização realocada para o dia de sua efetiva compensação bancária.

Ao proceder estes ajustes para recompor a escrita da conta Caixa, a fiscalização identificou a ocorrência de saldo credor no dia 22.12.2000, correspondente a R\$ 628.843,24 (fls. 1.010), constituindo, assim, a exigência de que tratam os autos.

Este ponto foi destacado pelo voto condutor do acórdão recorrido, cuja transcrição se faz oportuna, *verbis*:

“(…)

Nesse aspecto, bem pronunciada a autoridade julgadora "a quo", ora, evidentemente, com o estorno dos cheques compensados, realizados pelo procedimento fiscalizatório, natural consequência é a reconstituição da conta caixa da escrituração da Recorrente, que **resultou na apuração de saldo credor sem justificativa plausível**, e que, portanto, enquadra-se adequadamente ao descrito na hipótese legal do inciso I art. 281 do RIR/1999, posto que a interpretação consentânea ao descrito em lei, diz respeito ao resultado, qual seja, **a indicação, e isso por decorrência da exclusão fundamentada de cheques da escrita, na própria contabilidade, e não se trata de "forçar" tal conclusão, vez que lastreada em fatos comprovados pela autoridade fiscalizadora. Fato é indiscutível que foi apurado saldo credor de caixa, pela reconstituição da conta, sem justificativa, passível, portanto, de enquadramento, como efetuado, no inciso I do art. 281 do RIR/1999.**

(...) “ (destacou-se)

Como bem observou o ilustre Relator do voto condutor da decisão recorrida, a Contribuinte não conseguiu afastar a presunção legal de omissão de receitas, diante da insuficiência das provas trazidas em sua defesa.

Peço vênica para transcrição de mais um excerto da decisão *a quo*, *verbis*:

“(…)

como é sabido, a contabilidade é uma ciência no campo da exatidão que busca registrar os fatos como efetivamente ocorrem e deve ter consistência quanto a valores, datas e operações para a coerência e fidelidade no retrato dos fatos que é a sua principal função. Denotando-se que **a escrituração contábil da Recorrente apenas aponta a realização de pagamentos sem demonstrar a causa e a conexão com os cheques emitidos, não se presta a demonstrar a efetividade das alegadas operações com os pagamentos mediante os cheques relacionados.**

(...) “ (destacou-se)

Em razão do acerto da apreciação pelo e. Colegiado *a quo*, não merece qualquer reparo a decisão ora recorrida quando entendeu que 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, é suficiente para a caracterização da presunção legal de omissão no registro de receitas, nos termos do art. 281 do RIR/99.

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso da Contribuinte para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Claudemir Rodrigues Malaquias - Relator