



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.720084/2014-88
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.280 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 9 de setembro de 2022
Recorrente REDEFLEX COMERCIO E SERVICO DE TELEFONIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ORDEM JUDICIAL. Deve ser conhecido o recurso especial em observância a ordem judicial cuja remessa oficial pende de apreciação, restando a validade do ato decisório administrativo condicionada à afirmação da competência deste Colegiado pelo Poder Judiciário. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. SUPRIMENTOS DE CAIXA DESTINADOS A PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS. Correto o expurgo dos valores lançados a débito da conta Caixa se o sujeito passivo não prova que os pagamentos a eles vinculados foram escriturados a crédito da mesma conta. A comprovação da efetivação de tais pagamentos em nada afeta a exigência. Apenas confirma que os valores expurgados, por terem sido destinados a tais pagamentos, não poderiam ter suprido a conta Caixa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto que votou por dar-lhe provimento. A conselheira Edeli Pereira Bessa manifestou intenção de apresentar declaração de voto quanto ao conhecimento, e foi ainda designada redatora do voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Luiz Augusto de Souza Goncalves (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Luiz Tadeu Matosinho Machado, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Augusto de Souza Goncalves.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto tempestivamente pelo sujeito passivo à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF) aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão n.º 1402-002.410, proferido pela Segunda Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 21 de março de 2017.:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita a indicação na escrituração de saldo credor de caixa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Por os juros incidentes sobre a multa de ofício não comporem a lide, dado que cabíveis apenas quando da cobrança do crédito tributário, não compete a esta instância julgadora manifestar-se sobre o assunto.

A ora Recorrente apresenta Recurso Especial invocando divergência acerca da interpretação do art. 281 do RIR/99 sobre a presunção relativa da omissão de receita na hipótese de indicação, na escrituração, de saldo credor na conta caixa.

A r. presidência não admitiu o Recurso. Apresentado o competente agravo ele foi rejeitado.

A ora Recorrente apresentou Mandado de Segurança cujo objeto é o conhecimento do presente Recurso Especial, e em sentença, o sr. Juiz da 8ª Vara Federal Cível da SJMT *concedeu a segurança vindicada, ratificando a decisão proferida, extinguindo o processo com resolução de mérito, nos termos do art. 487, I, do CPC para determinar que a*

autoridade coatora dê seguimento ao Recurso Especial de divergência do processo administrativo n.º 14098-720.084/2014-88.

No mérito alega que o acórdão recorrido desconsiderou toda a prova produzida sob a alegação de que, os pagamentos efetivamente comprovados não são pagamentos escriturados, mesmo quando o fundamento da autuação foi a presunção de omissão de receita face a constatação de saldo credor na conta caixa. Para a decisão recorrida, uma vez configurada a ausência de escrituração, é automática a reconstituição da conta caixa, expurgando-se os valores creditados a débito nesta conta, sem que tenha relevância todo o conjunto probatório bastante para o afastamento da suspeita de omissão de receita.

A decisão recorrida interpretou a presunção relativa tratada no artigo 281, I, do RIR/99, como sendo limitada à prova (pré-existente) da contabilização dos pagamentos lançados a crédito na conta caixa devidamente atestada nas contas de contrapartida. Em sentido diverso, o acórdão paradigma definiu que a comprovação do efetivo destino dos recursos, no auto de infração fundado em saldo credor de caixa, deve ser levada em consideração como prova bastante para afastar a presunção de omissão.

A apresentação de prova hábil e idônea, aceita pela fiscalização - bastante para comprovar a origem própria dos recursos lançados a débito na conta caixa bem como a correta saída destinação dos recursos lançados a crédito, empregados na regular atividade da empresa - não pode ser desprezada como prova bastante a afastar a presunção de omissão de receita indiciada por saldo credor de conta caixa recomposta. Repita-se, inadmissível o afastamento de tal prova, se o indício desta omissão de receita é o saldo credor na conta caixa apurado após a reconstituição desta conta, pelo fiscal, mediante a não consideração destes mesmos recursos lançados a crédito e débito, reconhecidamente e comprovadamente legítimos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da

Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso concreto, adoto como razão de conhecimento a existência da decisão judicial proferida nos autos do MS **1002579-70.2018.4.01.3600**:

Sucedee que busca a impetrante a oportunidade de valoração da prova documental, da mesma forma que foi oportunizado ao paradigma, portanto, é visível a divergência.

De acordo com o Decreto, caberá recurso especial à CSRF de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha sido dado por outra Câmara. No entanto, verificando interpretação diferenciada entre as turmas, está evidente que extrapolou o Decreto n.º 70.235/72, o que verifico neste caso.

Alega a impetrante que, não obstante, para Jurisprudência paradigma, a presunção de omissão de receita pode ser afastada pela PROVA

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

consistente na análise de documentos, tais como a coincidência de valores de cheques e pagamentos. Para o paradigma a presunção da omissão de receita se dá mediante comprovação de que o efetivo pagamento das saídas lançadas a crédito ocorreu lastreadas em documentos válidos e idôneos, de forma a atestar que estas saídas se deram em razão da liquidação de obrigações da empresa e coincidentes com os lançamentos a débito.

Por fim, argumenta a impetrante que está configurada a existência de dissídio jurisprudencial, sendo assim, é necessário que o Conselho Superior do CARF uniformize a interpretação do art. 281, I, do RIR, devendo ser reformada a decisão que não admitiu o Agravo em Recurso Especial.

No caso em apreço não se trata de examinar a valoração administrativa, legítima e atribuída ao administrador, mas de analisar a legalidade do ato ou o abuso de poder da administração, o que é permitido ao juiz.

Nestes termos conheço do presente Recurso.

Recurso especial do Contribuinte - Mérito

No mérito, entendo assistir razão à Recorrente.

Segundo consta da acusação fiscal, os lançamentos a Débito foram desconsiderados pois a Recorrente supostamente não teria escriturados os pagamentos:

Cumpra destacar que, conforme bem pontuado no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 08/05/2014 e pelos seus elevados saldos (chegando a superar a cifra de quinze milhões de reais em determinados períodos), a conta "caixa", de fato, representa também contas bancárias de titularidade do sujeito passivo.

Sucedendo que, em regra, não obstante haver a documentação relativa à destinação dos recursos em comento, não houve a respectiva contabilização da saída dos referidos valores da conta "caixa", sendo esta, portanto, realizada à margem da escrituração. Ou seja, houve lançamentos a débito, com origem em bancos, cujos valores ingressaram no "caixa" da empresa através de cheques e de transferências entre contas da própria fiscalizada, sem o correspondente registro a crédito na referida conta de disponibilidades.

De fato, a fiscalizada debita os valores dos ingressos de recursos, tais como cheques compensados de sua própria emissão ou transferências bancárias entre suas próprias contas correntes, na conta "caixa", sem vincular contabilmente o suposto pagamento, ou seja, sem a contrapartida a crédito do lançamento para que se operasse a neutralidade da sistemática contábil, que registra a entrada e saída transitória de valores, vulgarmente denominada "lançamento cruzado na conta caixa".

Vale ressaltar que, uma vez feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se esta norma jurídica individual e concreta, de observância obrigatória por todos, inclusive pelo Fisco, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Ao revés, faz prova contra e o ônus da prova passa a ser do contribuinte.

Com efeito, uma vez não escriturados os pagamentos em questão, faz-se necessária a recomposição do saldo da conta "caixa", com o expurgo dos lançamentos a débito, valores estes que, segundo a fiscalizada, estariam relacionados com a referida aplicação de recursos. Destarte, eventual apuração de saldo credor na conta em questão caracteriza presunção de omissão no registro de receitas, nos termos do disposto no artigo 281 do Decreto n.º 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR, *in 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 n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2º e Lei n.º 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."

Nesse sentido, é a jurisprudência do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, senão vejamos, *in verbis*:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DESTA CONTA - Os cheques emitidos pela contribuinte, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta "Caixa" como recurso, deverão ter seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento do gasto, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada, vulgarmente chamada de "lançamento cruzado na conta Caixa". Não comprovando a empresa o registro desta saída, é legítima a recomposição do saldo da conta "Caixa", com a exclusão dos valores indevidamente como ingressos. A consequente apuração de saldo credor evidencia a prática de omissão de receitas. 1ª CC./5ª Câmara/Acórdão n.º 105-14.512 de 17/06/2004. Publicado no DOU em 19/10/2004.

"SALDO CREDOR DE CAIXA - CHEQUES LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO - OS CHEQUES LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO BANCÁRIA, POR NÃO CONSTITUÍREM INGRESSO EFETIVO DE RECURSOS, SOMENTE PODEM SER REGISTRADOS A DÉBITO DA CONTA CAIXA SE ESTA CONTA, NA MESMA DATA, REGISTRAR AS SAÍDAS A QUE SE DESTINARAM OS CHEQUES EMITIDOS. NÃO COMPROVADA AS SAÍDAS, O CAIXA DEVE SER RECONSTITUÍDO E AJUSTADO, TRIBUTANDO-SE, COMO OMISSÃO DE RECEITA, OS EVENTUAIS SALDOS CREDORES. 1ª CC./7ª Câmara/Acórdão n.º 107-06269 de 23/05.2001. Publicado no DOU em 22/08/2001.

Neste aspecto, tendo sido apresentadas as provas dos efetivos pagamentos, fato incontroverso nos presentes autos, não se pode manter a acusação fiscal pela suposta ausência de escrituração destes documentos, como o fez o acórdão de impugnação e o acórdão recorrido, respectivamente:

Processo 14098.720084/2014-88
Acórdão n.º 11-50.946

DRJ/REC
Fls. 8.562

fundamento da autuação, matéria que não é da competência dessa instância julgadora².

15. Consignou-se de fato no Termo de Verificação Fiscal o contribuinte apresentara documentos relativos aos pagamentos que ensejariam os lançamentos a crédito da conta caixa. Acontece, eles **não foram escriturados, e, mesmo que o fossem, considerando-se a manutenção dos demais lançamentos da conta caixa, persistiria o saldo credor apurado pela fiscalização.**

16. Ou seja, o lançamento contábil dos pagamentos ensejaria lançamento a crédito da conta caixa e a débito de conta do passivo, resultando o mesmo efeito (no saldo) da glosa dos lançamentos a débito, efetuada pela fiscalização, na conta caixa. Insista-se: mesmo que o contribuinte houvesse escriturado os pagamentos, persistiria o saldo credor. Na verdade, ao não se efetuar a escrituração dos pagamentos inflou-se a conta caixa de sorte a manter o saldo da conta sempre devedor.

No caso, ainda que faça sentido o acórdão recorrido, sua análise mais detida demonstra alteração de motivação, conforme pode ser observado no seguinte trecho:

Os documentos acostados aos autos pela Recorrente, tanto na impugnação, como no Recurso Voluntário, não serviram para afastar o principal ponto da acusação que é a efetiva contabilização da saída dos valores debitados em sua conta caixa, que ingressaram por meio de cheques e transferência de numerários entre suas próprias contas correntes.

Como se verifica, o acórdão recorrido vai em sentido oposto à própria acusação fiscal.

Assim, tudo considerado, entendo o contribuinte ter se desincumbido do ônus que lhe é imputado pela legislação, ilidindo a presunção fiscal.

Ante o exposto, conheço do especial manejado para DAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que a pretensão da Contribuinte não poderia ser acolhida no mérito.

Em seu recurso especial, a Contribuinte relata a acusação fiscal, centrada na análise dos *altos valores lançados a débito na conta “caixa”*, e a partir da qual se conclui que *estes tiveram como origem contas bancárias da própria fiscalizada*. Quanto à *efetiva saída dos recursos* de Caixa, a Contribuinte descreve a comprovação apresentada e os esclarecimentos prestados acerca da atividade por ela exercida, para depois registrar que a auditoria fiscal passou a ter em conta a escrituração contábil digital – SPED, *sem apresentar qualquer pedido de novo esclarecimento para, em seguida, concluir pela necessidade de recompor a conta caixa*.

Diante da constatação fiscal de que, na conta Caixa, *valores lançados a crédito foram feitos sem “vincular contabilmente o suposto pagamento”*, a Contribuinte relata a recomposição da conta Caixa com expurgo dos lançamentos a débito e a imputação de omissão de receitas com fundamento no art. 281, inciso I do RIR/99, em face da constatação de que *o ingresso de recursos na conta caixa advém de “cheques compensados com sua própria emissão ou transferências bancárias entre suas próprias contas correntes” e que a saída dos recursos “não obstante haver a documentação relativa à destinação dos recursos em comento, não houve a respectiva contabilização da saída dos referidos recursos da conta “caixa”*.

Frente a este cenário, a Contribuinte deduz sua irresignação quanto ao fato de a autoridade fiscal ter ignorado *o fato de que os valores identificados como lançamento a crédito tiveram a saída devidamente comprovada, mediante documentação hábil e idônea, que demonstram inequivocamente os pagamentos efetuados, os quais coincidem ainda com o valor lançado a débito originário da conta bancária da própria autuada*. E assim se estende, ao longo de sua defesa, discordando da exclusão dos valores lançados a débito na conta Caixa porque a *“correspondente destinação não foi escriturada contabilmente”*. Pretende, assim, que a

comprovação da efetivação dos pagamentos se preste a afastar a exigência de que a correspondente destinação fosse escriturada contabilmente.

Em que pese os diversos questionamentos dirigidos contra a exigência, inclusive em sustentação oral, em seu recurso especial a Contribuinte deduziu, apenas, divergência jurisprudencial em face do paradigma n.º 1202-00.483 porque:

No paradigma também houve a análise minuciosa da comprovação dos pagamentos realizados pela empresa autuada, conforme descrito no acórdão paradigma (fl. 15), assim como no caso recorrido.

Embora as premissas fáticas sejam semelhantes, os entendimentos fixados pelas Câmaras foram diversos. Para a Câmara recorrida, o fato dos lançamentos na conta caixa terem a origem e destinação dos recursos devidamente comprovados, não afastam a necessidade de recomposição desta conta caixa mediante exclusão de valores tidos como não escriturados para, assim encontrado do saldo credor, tê-lo como indício irrefutável de omissão.

Por outro lado, no caso do paradigma, o entendimento fixado é no sentido de que a comprovação da efetiva origem e destinação dos recursos lançados na conta caixa afasta a presunção de omissão de receita, fato que afastaria a aplicação do art. 281, I, do RIR.

Finalizando seu recurso especial, a Contribuinte argumenta que:

Não foi objeto da apuração fiscal a averiguação da vinculação contábil dos lançamentos a débito na conta caixa com as contas de contrapartida - tais como contas de fornecedores, adiantamentos de fornecedores, compras, etc., - de forma a tornar possível a autuada demonstrar que, não obstante a existência de erros contábeis de lançamento, não houve, em virtude destes, a omissão de receita. Não foram apontados erros de escrituração que pudessem ser sanados e explicados, tampouco foram analisadas as demais contas, bem como não feita análise comparativa da movimentação em conta bancária com a receita declarada, de forma a possibilitar a recorrente a comprovação, neste tocante, da inexistência de qualquer omissão advinda de algum erro contábil concretamente apontado.

A fiscalização foi centrada na análise, detida, da verificação da origem e saída dos lançamentos da conta caixa. Toda a verificação, questionamentos e esclarecimentos foram prestados neste sentido, tendo o fiscal acolhido a documentação apresentada, para, conforme consta de diversas passagens deste recurso, reconhecer os valores lançados a débito e crédito correspondentes a operações financeiras realizadas pela Recorrente. Todavia, ao final da fiscalização, foi lavrado auto de infração ao fundamento de omissão de receita por haver saldo credor na conta caixa, fato este que somente foi evidenciado pelo fiscal após a recomposição da conta caixa. Não foi constado pelo fiscal aumento ou diminuição de renda ou qualquer tentativa de burlar o fisco, apenas restou indicada a existência de erros contábeis na escrituração, os quais, sequer, foram apontados no relatório fiscal.

Portanto, em razão do exposto, tendo em vista a prova inequívoca da efetiva realização dos pagamentos e total ausência de omissão de receitas, deverá prevalecer o entendimento fixado no paradigma, para julgar improcedente o auto de infração, com a consequente declaração de inexigibilidade dos tributos.

Contudo, o acórdão recorrido não merece reparos neste ponto, quando conclui:

Os documentos acostados aos autos pela Recorrente, tanto na impugnação, como no Recurso Voluntário, não serviram para afastar o principal ponto da acusação que é a efetiva contabilização da saída dos valores debitados em sua conta caixa, que ingressaram por meio de cheques e transferência de numerários entre suas próprias contas correntes.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de expor, em voto apresentado no Acórdão n.º 9101-004.337, a prática aqui sob discussão:

A presunção legal de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa decorre da impossibilidade material de as saídas de numerário superarem os ingressos de mesma natureza e, assim, evidenciarem, com maior probabilidade, que ingressos deixaram de ser contabilizados e possivelmente teriam origem em receitas da atividade. Considerando a frequência destas ocorrências, a lei inverteu o ônus da prova da omissão de receitas, permitindo ao Fisco exigir os tributos devidos em razão da presunção de ocorrência da infração, e atribuindo ao sujeito passivo o dever de infirmar o indício ou provar a inexistência de receitas omitidas.

Em razão da prática contábil de transitar pela conta Caixa os valores movimentados em instituições financeiras, denominada "caixa flutuante", ou "lançamento cruzado na conta Caixa" como dito no acórdão recorrido, a apuração de saldo credor de caixa passou a ser erigida em um novo contexto, qual seja, mediante verificação de que os valores movimentados em Bancos, se aportados a débito na conta Caixa, motivaram correspondentes lançamentos a crédito na mesma conta Caixa quando não representassem valores efetivamente sacados nas instituições financeiras para suprir de numerário a conta Caixa. Na hipótese de o valor sacado ou descontado na instituição financeira ser destinado a terceiros, cabia à autoridade fiscal anular esta entrada na conta Caixa, que assim poderia evidenciar saldo credor, indicativo de que outros aportes deixaram de ser nela registrados, aportes estes que a lei autorizou presumir como receitas omitidas.

Da mesma forma, nestes autos, a autoridade lançadora, constatando valores que supriram a conta Caixa, mas foram destinados a pagamentos que não foram escriturados a crédito na mesma conta, expurgou os débitos que, neste contexto, não poderiam se prestar a duas finalidades: suprir a conta Caixa e liquidar pagamentos que não foram contabilizados na conta Caixa. Em tais circunstâncias, a comprovação da **efetivação** dos pagamentos em nada afeta a exigência. Apenas a confirma, por evidenciar que os recursos destinados a tais pagamentos não poderiam ter suprido a conta Caixa. Neste contexto, os valores expurgados a débito da conta Caixa somente poderiam ser restabelecidos se a Contribuinte provasse que os pagamentos foram **contabilizados** a crédito da mesma conta.

Note-se, aliás, que o acórdão paradigma afirmou a necessidade desta mesma prova que, não produzida, também ensejou a negativa de provimento ao recurso voluntário naqueles autos. Neste sentido foi a análise assim exposta por esta Conselheira, à época na assessoria da Presidência da CSRF, quando propôs a rejeição do agravo apresentado pela Contribuinte:

O exame do acórdão recorrido evidencia que, desde a acusação fiscal, afirmou-se caracterizada a presunção de omissão de receitas em face do saldo credor de caixa apurado a partir da exclusão de aportes destinados a outros fins, mas que não foram escriturados a crédito da conta de disponibilidades. O voto condutor do acórdão recorrido validou a presunção de omissão de receitas nos seguintes termos:

A Recorrente, apesar de demonstrar a destinação dos recursos, não fez a respectiva contabilização da saída dos respectivos valores da conta caixa. Deixando tais montantes a margem da escrituração e da fiscalização.

Ou seja, ocorreram lançamentos a débito, com origem em bancos, que ingressaram no caixa da empresa através de cheques e transferências entre contas da própria Recorrente, sem o correspondente registro a crédito na referida conta.

[...]

Sendo assim, como **não foram registrados os pagamentos em questão**, restou caracterizada a infração de omissão de receita.

A Recorrente, por sua vez, não apresentou documentos passíveis de elidir a acusação fiscal.

Os documentos acostados aos autos pela Recorrente, tanto na impugnação, como no Recurso Voluntário, não serviram para afastar o principal ponto da acusação

que é a **efetiva contabilização da saída dos valores debitados em sua conta caixa**, que ingressaram por meio de cheques e transferência de numerários entre suas próprias contas correntes.

[...]

Sendo assim, entendo que restou caracterizado a infração de omissão de receita, permitindo a presunção da Fiscalização nos termos do inciso I do artigo 281 do RIR/99.

O fato de a Recorrente ter, após a lavratura dos AIs, alterado sua contabilidade, no caso em epígrafe, entendo não ser suficiente para elidir a acusação, eis que a receita constatada como omissa, não foi tributada nos moldes da antiga escrituração contábil. (*negrejou-se*)

Demonstra-se, nestes termos, que frente à acusação fiscal de lançamentos a débito na conta de disponibilidades, representativos de valores destinados a pagamentos que não foram escriturados a crédito da mesma conta, o Colegiado recorrido concluiu que a prova necessária para elidir a presunção consistiria na **demonstração de que tais pagamentos foram contabilizados à época**, rejeitando a reconstituição da escrituração promovida depois do lançamento, mormente porque não evidenciada a tributação da receita considerada omitida.

De outro lado, o exame do paradigma nº 1202-00.483 aponta que, de forma semelhante ao recorrido, o lançamento resultou da caracterização de presunção de omissão de receitas em face do saldo credor de caixa evidenciado a partir da exclusão de aportes a débito da conta Caixa, correspondentes a *cheques de emissão da própria empresa destinados a pagamento de obrigações e a transferência financeira para outras contas bancárias da atuada, sem a devida contrapartida a crédito desta conta*. O Colegiado concluiu, frente a tais circunstâncias, que:

No presente caso, a fiscalização identificou lançamentos a débito na conta CAIXA (suprimentos da conta) cuja origem dos valores se referiam a cheques de emissão própria, que foram compensados para o pagamento de obrigações e para transferências financeiras em outras contas bancárias da atuada, sem a devida contrapartida a crédito dessa conta. **A falta destes lançamentos a crédito teria ocasionado saldos irreais da conta CAIXA** acarretando o suprimento fictício dessa conta.

[...]

Essa foi a modalidade de lançamento adotada pela atuada, em que se pretendeu que os pagamentos das obrigações/fornecedores efetuados por meio da conta CAIXA, suprida com os depósitos de cheques de emissão própria, deveriam ser registrados a crédito, demonstrando as saídas de numerário do CAIXA.

Entretanto, não foi o que ocorreu. Segundo relatado pela fiscalização no seu Termo de Verificação Fiscal, itens 8 a 13, fls. 346 a 355, **a atuada não logrou comprovar que referidos cheques debitados à conta CAIXA tenham correspondência com os pagamentos das obrigações registradas**.

O trabalho fiscal consistiu em examinar, cheque por cheque, se o valor levado a débito da conta CAIXA teria(m) coincidência com o(s) valor(es) da(s) obrigação(ões) quitada(s), conforme minucioso trabalho que resultou na elaboração das planilhas das fls. 326 a 339.

O critério adotado pela fiscalização para depuração dos valores está correto, exigindo-se a coincidência de valores para determinado cheque que foi lançado a débito de caixa, justificado por vários lançamentos a crédito. Esse conjunto de valores a crédito deve ser totalmente coincidente em datas e valores, com o valor lançado a débito, devendo ser demonstrado, mediante documentação hábil e idônea, quais foram os pagamentos efetuados com este cheque.

Não havendo coincidência de valores nem comprovando a empresa o **registro destas saídas**, não restou outra alternativa à fiscalização senão desconsiderar os

suprimentos efetuados por determinados cheques, considerando-os como fictícios e, por consequência, recompondo a conta CAIXA.

Não está aqui em discussão a destinação de tais cheques, visto que durante o trabalho fiscal foi detectado que estes se referiam a cheques compensados da própria empresa.

O que está sendo questionado é a sua correspondência com gastos contabilizados como saída de CAIXA.

Assim, excluídas aquelas entradas fictícias de recursos, mediante desconsideração dos valores dos cheques que lá não ingressaram, resultou na recomposição da conta CAIXA, que apresentou saldo credor, em virtude de outras saídas de caixa não vinculadas aos destinos dados aos referidos cheques, presumindo-se omissão de receitas, pela utilização de recursos à margem da escrituração contábil, para fazer face às saídas de caixa, nos estritos termos do art. 281, I, do RIR/99 antes transcrito.

Trata-se de presunção de omissão de receitas prevista em lei, cuja atribuição do fisco é fazer a prova do fato indiciário (saldo credor de caixa) para alcançar o fato presumido (omissão de receitas), que caberia ao contribuinte desfazer. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas, o que não foi feito. *(negrejou-se)*

Como se vê, também no paradigma, frente à acusação fiscal de lançamentos a débito na conta de disponibilidades, representativos de valores destinados a pagamentos que não foram escriturados a crédito da mesma conta, o Colegiado concluiu que **a prova necessária para elidir a presunção consistiria na demonstração de que tais pagamentos corresponderiam a obrigações registradas, ou seja, pagamentos contabilizados a crédito da conta de disponibilidades.**

Equívoca-se, portanto, a agravante quando afirma que *no acórdão paradigma, o contribuinte teve a omissão caracterizada porque não demonstrou a destinação dos recursos*. O voto condutor do paradigma é expresso no sentido de que não se discutia a destinação de tais cheques. Em ambos os casos a autoridade lançadora evidenciou que os valores aportados na conta caixa foram destinados a pagamentos e transferências, mas sem a escrituração dos valores a crédito da conta de disponibilidades. Neste contexto, para desconstituição da presunção, é irrelevante a prova da destinação dos recursos. A improcedência da presunção se provaria pela escrituração de tais destinações a crédito da conta de disponibilidades. Nem mesmo o trecho da ementa do paradigma destacado pela agravante em seu recurso especial autoriza sua equivocada afirmação:

Os cheques emitidos pela contribuinte, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta "Caixa" como suprimento, **deverão ter seus correspondentes registros a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento das obrigações da empresa**, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada, vulgarmente chamada de "lançamento cruzado na conta Caixa". Não comprovando a empresa o registro dessa saída, é legítima a recomposição do saldo da conta "Caixa", com a exclusão dos valores indevidamente registrados como suprimentos, que são considerados entradas fictícias de recursos. A conseqüente apuração de saldo credor na conta Caixa evidencia a prática de omissão do registro de receitas, pela utilização de recursos à margem da escrituração contábil, para fazer face às saídas de caixa, nos termos do art. 281, I, do RIR/99. *(negrejou-se)*

Claro está que para ilidir a presunção é necessário que o sujeito passivo prove *o registro dessa saída, qual seja, o registro em conta Caixa do pagamento das obrigações da empresa, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada*. Sob esta premissa, a presunção de omissão de receitas foi mantida no paradigma porque não se comprovou *que referidos cheques debitados à conta CAIXA tenham correspondência*

com os pagamentos das obrigações registradas, ou seja, com créditos na contabilidade correspondentes a pagamentos de obrigações, logo, pagamentos de obrigações registradas. O voto condutor do paradigma, inclusive, validou o procedimento fiscal que admitiu débitos em conta Caixa justificado por vários lançamentos a crédito, ou seja, vários lançamentos para escrituração dos pagamentos das obrigações registradas, equivalentes a débito que supriu a conta Caixa.

Como dito pela agravante, em ambos os casos analisados, observa-se a ocorrência de saída da conta caixa, sem a respectiva escrituração e, do exame dos acórdãos comparados constata-se que, em ambos os casos, a presunção de omissão de receitas foi mantida porque esta escrituração dos pagamentos a crédito da conta de disponibilidades não foi provada. Assim, não tem razão a agravante quando defende que se estes autos fossem julgados pela Turma que julgou o paradigma, outro seria o resultado esperado. Os acórdãos comparados exigiram dos sujeitos passivos a mesma prova para demonstração da improcedência da presunção de omissão de receitas a partir da constatação de saldo credor de caixa.

Inexiste, portanto, dissídio jurisprudencial que demande solução pela 1ª Turma da CSRF. (destaques do original)

Neste momento, em observância à ordem judicial, cabe apenas apreciar os argumentos de defesa da Contribuinte e, no mérito, reafirmar sua improcedência.

Quanto aos demais argumentos de defesa deduzidos em sustentação oral, cabe esclarecer que a competência desta instância especial está restrita à divergência jurisprudencial que, nos termos da decisão judicial, restou demonstrada. Em especial quanto ao excesso de exigência mencionado, por conta da soma dos saldos credores apurados mensalmente, tem-se que o Colegiado *a quo* validou esta recomposição, e a Contribuinte não se dispôs a arguir divergência neste ponto. Assim, descabe qualquer manifestação deste Colegiado a este respeito.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira e a maioria do Colegiado acompanharam o I. Relator em sua conclusão de conhecer do recurso especial da Contribuinte, mas com acréscimos de fundamentos.

Isto porque, como bem relatado, o recurso especial da Contribuinte não teve seguimento em sede de admissibilidade e, mediante impetração do Mandado de Segurança n.º 1002579-70.2018.4.01.3600, lhe foi concedida segurança *para determinar que a autoridade coatora dê seguimento ao Recurso Especial de divergência* do presente processo administrativo.

Disto decorre que a competência de julgamento deste Colegiado, regimentalmente estabelecida apenas em face de recurso especial admitido pela Presidência de Câmara, na forma

do art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, foi ampliada em razão de decisão judicial e, assim, a validade deste ato decisório passa a ser dependente da subsistência desta decisão, vez que o art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 reputa nulas decisões proferidas por autoridade incompetente.

Em consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região constatou-se que a sentença em referência subsiste válida, estando os autos da remessa oficial conclusões para decisão desde 25/01/2021.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial em observância à ordem judicial.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA