



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

**Processo n°** 14751.000202/2009-10  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.871 – 1ª Turma  
**Sessão de** 6 de junho de 2017  
**Matéria** IRPJ - SALDO CREDOR DE CAIXA  
**Recorrente** FREE CARNES COMÉRCIO VAREJISTA DE CARNES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

PRESUNÇÃO LEGAL. DECISÃO DA TURMA A QUO. NÃO APRECIÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA POTENCIALMENTE APTA PARA DESCONSTITUIR PARTE DA PRESUNÇÃO.

Decisão da turma *a quo* que não analisou documentação probatória apresentada pela parte em recurso voluntário, potencialmente apta para desconstituir parte de lançamento de presunção legal, é eivada de vício insanável, vez que restou caracterizado o cerceamento do direito de defesa. Necessária declaração de nulidade formal da decisão e de retorno dos autos para a turma *a quo* realizar um novo julgamento.

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE E MÉRITO. ETAPAS DISTINTAS. MOMENTO DE RECONHECIMENTO DE NULIDADE.

O mérito do recurso especial, e eventual nulidade, só podem ser apreciados caso seja superado o exame de admissibilidade, primeira etapa e estreito filtro processual. Caso não seja demonstrada divergência na interpretação da legislação tributária nos termos do regimento interno, consolida-se coisa julgada administrativa, fazendo com que não seja possível reconhecer a nulidade de ofício durante a etapa do exame de admissibilidade. Apenas na etapa seguinte, no exame do mérito, quando se aplica o direito, em que o julgador tem plena liberdade de firmar sua convicção e não fica restrito aos fundamentos das partes, que se pode, ao identificar a situação de vício insanável, reconhecer eventual nulidade ou aplicar entendimento sumular.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para declarar a nulidade do Acórdão nº 1103-000.712, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 13/06/2012, e determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para novo julgamento, levando-se em consideração a documentação probatória acostada no recurso voluntário, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego e Rafael Vidal de Araújo, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela FREE CARNES COMÉRCIO VAREJISTA DE CARNES LTDA (e-fls. 1752/1772) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1103-000.712 (e-fls. 1732 e segs), pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 13/06/2012, no qual foi negado provimento recurso voluntário da Contribuinte.

### **Resumo Processual**

A autuação fiscal, relativa ao ano-calendário de 2004, tratou das infrações tributárias (1) presunção de omissão de receitas - saldo credor de caixa e (2) presunção de omissão de receitas - depósitos bancários não contabilizados, razão pela qual foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 4/35), e em razão da nova apuração realizada pela autoridade fiscal foi lançada multa isolada de IRPJ por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal. Também foi apurada infração de IRRF (auto de infração de e-fls. 36/42), (3) pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa.

A Contribuinte apresentou impugnações (e-fls. 724/737 e 747/760). A primeira instância julgou os lançamentos procedentes. Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual foi negado provimento pela segunda instância (turma ordinária do CARF).

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 1752/1772), no qual foi admitido para a matéria relativa à infração 1 (presunção de omissão de receitas - saldo credor de caixa). O despacho de reexame de admissibilidade (e-fls. 1847/1850) manteve a decisão do despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1838/1846). A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 1852/1856).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

### **Da Autuação Fiscal**

Transcrevo a descrição do relatório da DRJ, objetivo e preciso:

*De acordo com o Relatório de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal às fls. 04 a 22, foram constatadas as seguintes infrações:*

#### *01- Omissão de Receitas. Saldo Credor de Caixa.*

*Omissão de Receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme detalhado na descrição dos fatos às fls. 04 a 18 e valores constantes das planilhas 'Contabilidade - Razão - Conta Caixa - Lançamentos de cheques compensados à débito sem correspondência de crédito', fls. 49 a 86 e 'Levantamentos — Bases de Cálculo dos Tributos', fl.87. Foi efetuado lançamento para os fatos geradores relacionados à fl. 19 com respectivo enquadramento legal.*

#### *02- Omissão de Receitas. Depósitos Bancários não contabilizados.*

*Omissão de Receita Operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, conforme detalhado na descrição dos fatos, fls. 04 a 18, e valores constantes das planilhas 'Extratos Bancários - Créditos depurados não encontrados na contabilidade', fls. 459 e 460 e 'Levantamentos - Bases de Cálculo dos Tributos' fl. 87. Foi efetuado lançamento para os fatos geradores relacionados à fl. 20 com respectivo enquadramento legal.*

#### *03- Multa Isolada. Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada*

*Multa apurada em decorrência da falta de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão e redução, conforme detalhado na descrição dos fatos, fls. 04 a 18, e valores constantes das planilhas 'Levantamento — Bases de Cálculo dos Tributos', fl. 87 e 'Apuração de Imposto e Contribuições', fl.88. Foi efetuado lançamento para os fatos geradores relacionados à fl. 21 com respectivo enquadramento legal.*

Em relação à infração de IRRF, transcrevo descrição do auto de infração:

*001 - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA*

*Importâncias pagas pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados e/ou sem causa, conforme discorrido na descrição dos fatos acima e valores constantes nas planilhas "Extratos Bancários - DÉBITOS depurados não encontrados na contabilidade" (folhas 461 a 462, "Contabilidade - Razão - Conta Caixa - Lançamentos à débito sem correspondência de crédito" (folhas 49 a 86) e "Levantamentos - Bases de Cálculo dos Tributos" (folha 87).*

Foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF (e-fls. 4/42).

**Da Fase Contenciosa**

A contribuinte apresentou impugnações para o IRPJ, CSLL e IRRF (e-fls. 724/737 e 747/760). A 3ª Turma da DRJ/Recife, nos termos do Acórdão nº 11-26.857 (e-fls. 777/789), julgou os lançamentos **procedentes**, conforme ementa a seguir.

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2004*

*NULIDADE. ATOS E TERMOS PROCESSUAIS.*

*Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização. Eventuais falhas desse instrumento não implicam em nulidade do lançamento.*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. MULTA ISOLADA IRPJ.*

*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2004*

*ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.*

*Incabível a argüição de inconstitucional idade na esfera administrativa visando afastar obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de*

*competência desta esfera, o exame da matéria do ponto de vista constitucional.*

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

*Ano-calendário: 2004*

*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.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA*

*Caracterizam-se como omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*CUSTOS DE RECEITAS OMITIDAS.*

*Na tributação da omissão de receita não se cogita da dedução de custos ou despesas. Em princípio, estes devem ser considerados como já tendo sido computados pelo sujeito passivo, no cálculo do lucro líquido, assegurado àquele o direito de infirmar tal pressuposição por meio da apresentação de provas em contrário.*

*INDEDUTIBILIDADE DO PIS E DA COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO.*

*O PIS e a COFINS, com exigibilidade suspensa em face de impugnação administrativa, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados de ofício.*

*AUTO REFLEXO. CSLL.*

*O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.*

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 794/818) pela Contribuinte, apreciado pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 13/06/2012. Decidiu o Acórdão nº 1103-000.712 (e-fls. 1732/1745) **negar provimento ao recurso voluntário**, conforme ementa a seguir.

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ*

*Ano-calendário: 2004*

*Ementa: MATÉRIA PRECLUSA. IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. MULTA ISOLADA IRPJ.*

*A matéria não impugnada não pode ser objeto de recurso.*

*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.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA*

*Caracterizam-se como omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 1752/1364). Reclama que seja declarada nulidade da decisão da turma *a quo* por cerceamento do direito de defesa vez que não teriam sido analisados documentos apresentados por ocasião da interposição do recurso voluntário. Discorre no mérito que o princípio da legalidade deve prevalecer sobre a presunção, e que seria descabida presunção sobre tributo inválido ou inexistente vez que viola o artigo 3º do CTN, razão pela qual se equivoca o acórdão recorrido ao entender que a presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada seria uma presunção legal. Em relação ao saldo credor da caixa, aduz que não haveria infração porque os cheques objeto da autuação foram emitidos e devidamente compensados, e estavam destinados todos ao pagamento de fornecedores e outras despesas, como se pode observar a partir dos demonstrativos e microfilmagens constantes nos autos e que não foram analisadas pela instância *a quo*, e sustentou ainda que a mera falta de identificação das respectivas contrapartidas de lançamentos a crédito (saídas de caixa) não seria motivo suficiente para desconsiderar os lançamentos efetuados a débito (ingressos de caixa) de modo a se consumir a presunção legal. Sobre a presunção relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada, teria incorrido em erro a Fiscalização ao considerar lucro tudo aquilo que entrou na conta corrente da empresa, quando, na realidade, deveria ser observada a origem de cada valor para que só assim pudesse ser enquadrado legalmente como lucro ou não, para fins de incidência do imposto.

O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1838/1846, ratificado pelo despacho de reexame de exame de admissibilidade de e-fls. 1847/1850, deu seguimento parcial ao recurso especial da Contribuinte, para a matéria saldo credor de caixa.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 1852/1856). Discorre que no caso a contribuinte efetuou registros a débito da conta Caixa de valores referentes a cheques por ela emitidos, e foi verificado que os cheques lançados a débito da conta foram objeto de compensação bancária e não foram identificados os correspondentes lançamentos a crédito na mesma conta, os quais deveriam indicar a destinação de tais recursos. Se foram objeto de compensação bancária, os recursos saíram do Caixa da empresa. Contudo, tais saídas não foram contabilizadas como crédito na conta Caixa. Por isso, procedeu corretamente a autoridade autuante ao recompor o saldo da conta Caixa, e, uma vez excluídos os cheques compensados, apurou-se o saldo credor. Requer pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

### **Admissibilidade.**

Há que se apreciar, inicialmente, a admissibilidade do recurso especial interposto pela Contribuinte.

De acordo com o despacho de exame de admissibilidade, teriam sido apresentados quatro "pontos" de divergência: (1) cerceamento do direito de defesa; (2) autuação lastreada em presunção; (3) omissão de receitas por saldo credor de caixa; (4) omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada. Encaminhou no sentido de dar seguimento parcial ao recurso (referendado pelo despacho de reexame de admissibilidade), apenas para o "ponto" 3, omissão de receitas por saldo credor de caixa.

Ocorre que o despacho discorre sobre característica peculiar do recurso:

*Aduz a recorrente que o acórdão proferido, ao negar provimento ao recurso voluntário interposto, "não vislumbrou a ocorrência de cerceamento do direito de defesa, não analisou a documentação juntada, bem como não reconheceu a inexistência de omissão de receita.", e que "consoante restará demonstrado, a decisão deu interpretação divergente aos arts. 16,18 e 59 do Decreto nº 70.235/72, ao art. 3º do Código Tributário Nacional e ao art. 42 da Lei nº 9.430/96."*

*Afirma ainda que tais dispositivos foram devidamente analisados e discutidos, tendo em vista que foram objeto do recurso voluntário, caracterizando o prequestionamento.*

*A partir deste ponto, o seu recurso está estruturado entre os itens "III- Da nulidade do julgado-Cerceamento do direito de defesa" e "IV- Das razões de reforma da decisão", este último subdividido em "Da presunção X legalidade", "Da omissão de receitas – saldo credor de caixa", e "Da omissão de receitas – presunção – depósitos bancários de origem não comprovada". Na verdade verifica-se que, inserida no item que trata das*

“razões de reforma”, encontram-se menções específicas à existência de divergência jurisprudencial e indicação de paradigmas.

*Assim, com algum esforço, busca-se assim sintetizar os pontos com relação os quais pretende a recorrente demonstrar a existência de divergência: (i) cerceamento do direito de defesa; (ii) autuação lastreada em presunção; (iii) omissão de receitas por saldo credor de caixa; (iv) omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada. (grifei)*

Nos termos do Regimento Interno do CARF (RICARF), o recurso especial deve, inicialmente, demonstrar divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária, mediante apresentação de acórdão(s) paradigma(s). Em cotejo com a decisão recorrida, realiza-se o **exame de admissibilidade**. Apenas se superado o exame de admissibilidade, passa-se à apreciação do mérito.

Nesse contexto, a peça recursal deve estar devidamente instruída e estruturada de maneira a refletir, com clareza e objetividade, o que se pretende ser objeto de admissibilidade, e depois apreciação de mérito.

O que se observa é que, em relação aos pontos (i) cerceamento do direito de defesa e (ii) autuação lastreada em presunção, há menção expressa sobre a divergência. Sobre o primeiro ponto (e-fl. 1762):

***NESTE PONTO RESIDE A INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA, JÁ QUE OUTRAS CÂMARAS E A CÂMARA SUPERIOR CONDIDERAM (sic) POSSÍVEL A JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS EM BUSCA DA VERDADE MATERIAL, QUANDO O ACÓRDÃO RECORRIDO ENTENDEU QUE A MATÉRIA ESTARIA PRECLUSA. (grifos originais)***

Sobre o segundo ponto (e-fl. 1767):

***ASSIM, EVIDENCIA-SE A DIVERGÊNCIA ENTRE OS ÓRGÃOS JULGADORES, PELO FATO DE QUE A 1ª CÂMARA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES TER APLICADO ERRONEAMENTE O DISPOSTO NO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96, HAJA VISTA QUE A PRESUNÇÃO ALI CONTIDA DEVE SER AFASTADA QUANDO HOVER COMPROVAÇÃO EM SENTIDO DIVERSO NOS AUTOS. (grifos originais)***

Registre-se que foram matérias cujo seguimento foi negado pelo despacho de exame de admissibilidade e despacho de reexame, e aqui mencionadas a título de exemplo.

No que concerne à **única matéria** no qual foi dado seguimento pelo exame de admissibilidade (3 - omissão de receitas por saldo credor de caixa), a Contribuinte em nenhum momento manifesta-se expressamente pela divergência, como se pode observar pelo inteiro teor do ponto denominado pela Contribuinte "Da Omissão de Receitas - Saldo Credor de Caixa":

*Para melhor entendimento dos argumentos tecidos neste item, é por demais necessário analisar os documentos constantes nos*

*autos. A decisão prolatada no acórdão ora atacado entendeu estar configurada omissão de receita, tendo em vista a ausência de registro de cheques emitidos e compensados, lançados a débito da conta Caixa, que não tinham correspondente registro a crédito dessa conta.*

*No vertente caso, não há se vislumbra a prática de infração legal, haja vista que todos os cheques emitidos foram devidamente compensados e estavam destinados ao pagamento de fornecedores de mercadorias, conta de energia elétrica, pagamento de impostos Municipal, Estadual e Federal, ICMS, PIS, COFINS, dentre outros. Inclusive, estes credores foram os sacadores dos cheques lançados a débito da conta "CAIXA", concomitantemente a crédito da mesma conta contábil, conforme se percebe dos demonstrativos e das microfílmagens constantes nos autos e que não foram analisadas pela instância a quo, limitando-se a reprimir a decisão anterior.*

*Certo é que a legislação de regência impõe certas e bem definidas hipóteses para a presunção de infração à legislação e a caracterização da ocorrência do fato gerador da obrigação fiscal de modo que meros indícios de faturamento, desconectados de outros elementos fáticos e contábeis são suficientes para suportar a presunção legal de omissão de receitas tributáveis.*

***Em consonância com essa linha de pensar, decidiu a Câmara Superior. Observe-se:***

*(...)*

***IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA - A simples suspeita de que os valores de determinados cheques, objetos de compensação bancária, debitados à conta Caixa, tiveram outra destinação que não suprir a referida conta, fragiliza a presunção de omissão de receitas de trata o artigo 180 do RIR/80.***

*(...)*

*Desse modo, a simples apuração de eventual omissão de receita, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a infração, já que inexistente presunção legal que ampare esta imputação.*

*O fato de não dispor de condições de informar os beneficiários ou não comprovar a causa é mero indício que indica a possível ocorrência de um ilícito fiscal, o qual deverá ser apurado concretamente pela autoridade fiscalizadora, o que não foi feito, ante a ausência de análise da documentação apresentada.*

*Além do mais, dentro dessa matéria, impende frisar que o próprio fiscal reconhece o valor como tipicamente sem efeitos tributários, o que reflete uma patente contradição, posto que mencionada receita foi tributada, certamente por isso é que não se pode em se tratando de tributos prevalecer a presunção sobre a legalidade.*

*Assim, merece ser provido o presente recurso. (grifei)*

Não obstante a ausência de menção expressa da divergência, da leitura do conteúdo do texto e, **principalmente**, do paradigma apontado (CSRF/01-05.258), cuja ementa reflete interpretação divergente àquela dada pela decisão recorrida, precisamente sobre o saldo credor de caixa (art. 12, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, base legal para o art. 180 do RIR/80 e art. 281, inciso I do RIR/99), inclusive tratando de situação similar (cheques objeto de compensação bancária, debitadas à conta Caixa), entendo que os requisitos previstos no art. 67, Anexo II do RICARF foram atendidos:

*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 nº 39, de 2016)*

*(..)*

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

*(...)*

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

Foi apresentado um acórdão paradigma (CSRF/01-05.258), cuja ementa e argumentação da Contribuinte mostraram-se suficiente para demonstrar **analiticamente** a divergência.

Portanto, não há reparos a fazer no despacho de exame de admissibilidade, razão pela qual voto no sentido de dar seguimento parcial do recurso para a matéria

### **Mérito.**

A princípio, mostra-se pertinente esclarecer a origem das presunções legais decorre do fato de que a administração tributária se encontra em uma situação de inferioridade na produção do conhecimento, considerando que a investigação dos fatos, referentes aos atos praticados pelo contribuinte no momento da ocorrência do fato gerador, mostra-se praticamente impossível.

Precisamente em razão deste distanciamento em relação aos fatos praticados pelo contribuinte e previstos em norma, vale-se a autoridade fiscal das provas diretas e indiretas. São valiosos os ensinamentos de FRANCESCO CARNELUTTI:

*Pode atribuir sem vacilo à prova indireta uma maior amplitude do que à prova direta no sentido de que, em primeiro lugar, nem todos os fatos prestam-se a ser verificados por meio desta última*

*(não se prestam para isso, precisamente, os fatos passados); além do mais, com freqüência a verificação imediata por parte do órgão judicial supõe uma despesa notavelmente superior à da prova indireta (assim acontece, em especial, quanto aos fatos distantes ocorridos a grande distância da sede do ofício). Do primeiro destes pontos de vista, compreende-se que a prova do direito tem de ser sempre indireta, já que a formação de uma norma jurídica, seja de lei, seja de costume, constitui sempre um fato anterior ao processo.*

Na seara fiscal, observa-se que a prova da ocorrência da hipótese de incidência prevista na norma tributária, na maioria das vezes, dá-se pela produção de provas indiretas, que, segundo o citado mestre, distinguem-se em histórica ou representativa e crítica ou presuntiva.

As provas históricas ou representativas são obtidas, por exemplo, pela revisão da escrituração do contribuinte e pela análise de documentos, comprobatórios de despesas, como notas fiscais e recibos, transferências bancárias. Por isso, cabe ao contribuinte o cumprimento de obrigações acessórias, que permitiriam um acompanhamento das atividades econômicas da empresa.

Contudo, torna-se comum o descumprimento dos deveres instrumentais, visando ocultar a ocorrência de fatos jurídicos previstos na norma tributária, prejudicando substancialmente o trabalho da Fiscalização. Opta a contribuinte por não escriturar, ocultar documentos, tudo para não deixar “rastros” de determinada atividade, e lograr êxito em se esquivar de suas obrigações tributárias.

Nesse contexto, a administração tributária vale-se, cada vez mais freqüentemente, das presunções, que se constituem em provas indiretas críticas ou presuntivas.

Ensina Carnelutti que podem as presunções ser simples, no qual a lei permite a livre apreciação do juiz, ou legais, devendo ser apreciadas dentro de determinadas regras, sendo que, se for absoluto o vínculo, trata-se de presunção legal absoluta (*praesumptiones iuris et de iure*), por sua vez, se o fato deduzido estiver submetido a uma prova em contrário, refere-se a uma presunção legal relativa (*praesumptiones iuris tantum*).

Nesse diapasão, as presunções legais revelam-se, há tempos, matéria exaustivamente discutida na administração tributária, mostrando-se eficazes na tarefa de proporcionar ao Fisco as evidências necessárias da ocorrência dos fatos geradores previstos em norma. Encontram-se consolidadas no ordenamento jurídico pátrio, com amplo respaldo da doutrina, do qual se mostram esclarecedores as observações de MARIA RITA FERRAGUT<sup>1</sup> ao discorrer sobre o princípio da legalidade:

*O desrespeito à legalidade é um dos principais argumentos que se tem contra a utilização das presunções para a criação de obrigações tributárias, tendo em vista que o crédito é constituído a partir da ocorrência de fatos indiciários não tipificados na regra-matriz de incidência tributária, como sendo aptos a dar ensejo ao nascimento da obrigação.*

<sup>1</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, 2ª edição. São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 169.

*Ocorre parecer-nos um equívoco afirmar que a obrigação nasce em virtude de fato não previsto na regra-matriz de incidência tributária. Ora, diante de tudo o que já foi exposto até aqui, temos que as presunções constituem-se em meio de prova que contribui para a eficácia jurídica da norma. E, se é assim, não se trata de alegar que a obrigação decorre de fato não previsto na regra-matriz, as de se reconhecer que o conhecimento do evento descrito no fato jurídico típico dá-se de forma indireta, com base em fatos indiciários graves, precisos e concordantes no sentido da ocorrência pretérita do evento diretamente desconhecido.*

*E nada há de ilegal ou inconstitucional nisso, já que a necessidade da identificação da verdade material torna imperiosa a busca dos fatos presuntivos de riqueza. (grifei)*

Prossegue a abalizada doutrina, ao discorrer sobre o passivo fictício<sup>2</sup>:

*Passivo fictício é o inexistente, e refere-se tanto à não indicação, na escrituração, de saldo credor de caixa, como à falta de escrituração de pagamentos efetuados e à manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada (...). **Implica saldo credor da empresa**, tornando provável ter havido mais saídas (pagamentos) que entradas oficiais de dinheiro, e com isso o não pagamento dos tributos devidos.*

(...)

*Como exemplo de provas contrárias à presunção poderíamos citar a demonstração de que a pendência de obrigações, no passivo, compensa-se com a pendência em conta de ativo, a **prova de que as obrigações foram pagas com cheques** e que estes somente foram levados a débito no mês seguinte ao do encerramento do balanço. (grifei)*

Por isso a presunção legal de omissão de receitas, vez que os lançamentos contábeis indicam manobra no sentido de ocultar o ingresso de recursos tributáveis.

Constatou a autoridade autuante, ao analisar a conta Caixa, que vários lançamentos a débito na conta tiveram como contrapartida lançamento a crédito na conta Bancos. Intimada a esclarecer a situação, explicou a Contribuinte que seriam pagamentos efetuados a fornecedores, no qual teria adotado o seguinte procedimento: a cada pagamento efetuado pelo banco, efetuava dois registros, primeiro, lançava a crédito a conta Banco e a débito a conta Caixa, e segundo, lançava a débito a conta Caixa e a débito a conta de obrigação com o Fornecedor a ser liquidada.

A autoridade fiscal selecionou os lançamentos a débito na conta Caixa, a intimou a Contribuinte a apresentar comprovantes (cópia de cheque, nota fiscal, dentre outros) aptos a comprovar que os lançamentos a débito tiveram, efetivamente, contrapartida a crédito em conta de obrigação para pagamento de Fornecedores.

<sup>2</sup> FERRAGUT, 2005, p. 239-40.

A Contribuinte apresentou documentação, relativa a cheques pagos para Fornecedores e efetivamente compensados, aptos a demonstrar o pagamento. Na planilha de e-fls. 43/51, denominada "Contabilidade - Razão - Conta Caixa - Seleção de lançamentos a débito e a crédito com mesmo valor e na mesma data", a autoridade autuante consolidou os lançamentos contábeis devidamente lastreados e que não foram objeto de autuação.

Contudo, na planilha de e-fls. 52/89, nas colunas de "A" até "M", foram consolidados os lançamentos contábeis no qual não foi possível identificar, para o lançamento a débito na conta Caixa, lançamento a crédito na mesma conta com contrapartida para lançamento a débito em conta de obrigação relativa a pagamento para Fornecedores.

Assim, ao excluir da conta Caixa os lançamentos a débito cuja destinação não foi comprovada, apurou-se um saldo credor.

Entendo não haver reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal.

A autuação fiscal decorreu de constatação no qual se constatou movimentação financeira incompatível com a receita declarada para o ano-calendário de 2004. Diante de situação atípica, no qual um substancial volume de lançamentos a débito na conta Caixa tinham como contrapartida lançamentos a crédito na conta Bancos, a Contribuinte foi em reiteradas oportunidades intimada a esclarecer a situação. Como já dito, discorreu que se tratavam de pagamentos a fornecedores. Intimada a comprovar a ocorrência dos pagamentos, apresentou documentação apta a demonstrar apenas **parte** dos lançamentos contábeis.

Assim, diante dos fatos apurados no decorrer da fase inquisitória, identificou a ocorrência de fatos indiciários que se amoldaram perfeitamente à hipótese de incidência previstas para a presunção legal do inciso I, art. 281 do RIR/99:

*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**;*

E como já dito, mediante exclusão os lançamentos a débito na conta Caixa cuja destinação não foi demonstrada, apurou-se ao final um **saldo credor**, base para presunção legal de omissão de receitas.

Em tese, diante de tal constatação, poder-se-ia argumentar que o recurso da Contribuinte deveria ser negado, tendo em vista que interpretação trazida pela paradigma, em tese, não teria sido acolhida.

Contudo, **não há óbice para que a Contribuinte, no decorrer da fase contenciosa, possa apresentar documentação probatória apta a desconstituir a presunção legal.**

E na fase contenciosa, por ocasião da apresentação do recurso voluntário, apresentou a Contribuinte documentação (cópia de cheques), visando demonstrar a efetividade dos pagamentos aos fornecedores. Apresenta um índice dos documentos nas planilhas de e-fls. 819/830, relacionando o número do cheque, data de lançamento, valor e o fornecedor a quem

foi efetuado o pagamento. Na sequência, às e-fls. 840/1730, encontra-se as microfilmagens dos cheques.

Ocorre que tal documentação foi solenemente **ignorada** pela decisão de turma ordinária. Sequer há menção no Acórdão nº 1103-000.712 sobre a apresentação dos documentos. Limita-se a reproduzir, na íntegra, a decisão proferida pela DRJ, ocasião em que a documentação probatória complementar ainda **não havia sido apresentada**.

Restou caracterizado cerceamento do direito de defesa, na medida em que a turma *a quo* deixou de analisar a documentação acostada aos autos pela Contribuinte por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Em uma rápida análise, observa-se que **a documentação diz respeito à matéria em debate**. Por exemplo, na e-fl. 56, em planilha elaborada pela autoridade fiscal para apurar a base de cálculo do saldo credor de caixa, o registro "VL DE N/CHEQUE N. 0011897", Banco Bradesco, no valor de R\$20.473,27, de 30/01/2004, do qual não havia, durante a ação fiscal, sido comprovada a efetividade do pagamento. Por sua vez, na e-fl. 1088, apresentada pela Contribuinte como documentação probatória junto ao recurso voluntário, consta microfilme de cheque nº 011897, Banco Bradesco, ao sacador Sadia, de 30 de janeiro de 2004, no valor de R\$20.473,27.

Outro exemplo: na e-fl. 59, na mencionada planilha elaborada pela autoridade fiscal, consta o registro "VL DE N/CHEQUE N. 0012116", Banco Bradesco, no valor de R\$52.086,76, de 20/02/2004, do qual não havia, durante a ação fiscal, sido comprovada a efetividade do pagamento. Na e-fl. 1062, apresentada pela Contribuinte como documentação probatória junto ao recurso voluntário, consta microfilme de cheque nº 012116, Banco Bradesco, ao sacador Perdigão, de 20 de fevereiro de 2004, no valor de R\$52.086,76.

Verifica-se que restou caracterizado **cerceamento de defesa**, causa de nulidade prevista no Decreto nº 7.574, de 2011:

*Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59):*

*I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e*

*II - os despachos e **decisões proferidos** por autoridade incompetente ou com **preterição do direito de defesa**.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

Registre-se que a Contribuinte, ao apresentar o primeiro "ponto" de divergência no seu recurso especial, destacou precisamente esta situação, pugnando pelo reconhecimento da preterição do direito de defesa tendo em vista que sua documentação não foi analisada pela turma ordinária do CARF. E, como visto, não foi dado seguimento ao primeiro "ponto" pelo despacho de exame de admissibilidade.

Ocorre que, nos presentes autos, foi dado seguimento para a discussão de outra matéria, "saldo credor de caixa", presunção legal que pode ser desconstituída mediante apresentação de provas.

E, uma vez superado o estreito filtro da admissibilidade, a cognição para a apreciação do mérito se amplia. O art. 1034 do Código de Processo Civil dispõe com clareza:

*Art. 1.034. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial, o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça julgará o processo, **aplicando o direito**.*

*Parágrafo único. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial por um fundamento, devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado. (grifei)*

Na realidade, conforme a abalizada doutrina de NELSON NERY JÚNIOR e ROSA MARIA DE ANDRADE NERY<sup>3</sup>, o dispositivo vem consagrar a súmula do STF nº 456 (*O Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa, aplicando o direito à espécie*) e o Regimento Interno do STJ, art. 257 (*No julgamento do recurso especial, verificar-se-á, preliminarmente, se o recurso é cabível. Decidida a preliminar pela negativa, a Turma não conhecerá do recurso; se pela afirmativa, julgará a causa, aplicando o direito à espécie*).

Passando-se pela primeira etapa, o exame de admissibilidade, a etapa seguinte, apreciação do mérito, demanda a aplicação do direito. Ou seja, não fica o julgador limitado estritamente aos fundamentos aduzidos pelas partes. Pelo contrário, tem liberdade para aplicar o direito ao caso concreto, o que lhe permite, inclusive, decidir pela nulidade caso identifique situação prevista pela legislação.

Cumprindo esclarecer que a nulidade no presente caso está sendo reconhecida só porque o exame de admissibilidade foi superado nos termos previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF. Foi apresentada matéria no qual foi demonstrada interpretação divergente da legislação tributária, e por isso se passou para a apreciação do mérito. A título de exemplo, caso o presente Colegiado, ao apreciar a admissibilidade da matéria saldo credor de caixa, decidisse no sentido de não conhecer o recurso especial, estaria consumada a coisa julgada administrativa, ou seja, não haveria possibilidade de se falar em nulidade.

De qualquer forma, como foi admitida a matéria saldo credor de caixa, presunção de omissão de receitas, passou-se para a segunda etapa, no qual, aplicando-se o direito, é incontestável que a documentação apta e idônea pode afastar a presunção legal. E, tendo sido subtraída a apreciação das provas pela turma *a quo*, não há como se deixar de identificar a nulidade.

Enfim, na eventualidade de presente Colegiado não se sensibilizar com a arguição de nulidade, e resolver se debruçar sobre a apreciação das provas, incorreria em outro incidente processual: supressão de instância.

---

<sup>3</sup> JÚNIOR, Nelson Nery. Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 2173.

Isso porque a documentação a ser apreciada demanda uma análise do qual pode caber uma eventual contestação. Poderia o presente Colegiado se manifestar sobre provas, diante da perspectiva de se aplicar o direito, desde que já tivesse havido uma manifestação anterior da turma *a quo* e/ou que a prova fosse contundente/conclusiva (por exemplo, DARF comprovando pagamento para fins de contagem de prazo decadencial, o que tornaria **prescindível** eventual retornos dos autos).

No caso em tela, é incontroverso que a turma *a quo* **não** apreciou os documentos. A partir do momento em que as provas apresentadas foram analisadas, podem ser objeto de contestação pela outra parte, por envolverem microfilmagem e documento preenchido à mão livre (cheque), ocasionando dúvidas mesmo quanto à identificação do tomador do título de crédito (beneficiário do pagamento).

Nesse contexto, caso o presente Colegiado se manifeste, perdem as partes uma instância para a análise e contestação da documentação.

De qualquer forma, entendo que prevalece a tutela do cerceamento do direito de defesa, tutela tão valiosa que se encontra prevista de maneira expressa na legislação processual administrativa tributária.

E, sendo o cerceamento do direito de defesa incorrido pela turma *a quo* vício insanável, a decisão deve ser declarada **nula, por vício formal** (art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235, de 1972 - PAF), e os autos devem retornar para a instância *a quo* para novo julgamento, levando-se em consideração a documentação probatória acostada pela Contribuinte junto ao recurso voluntário.

Nesse sentido, dou **provimento parcial** ao recurso especial interposto para a Contribuinte, para que seja declarada a nulidade do Acórdão nº 1103-000.712, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 13/06/2012, e determinar o retorno dos autos para a câmara baixa do CARF para novo julgamento, levando-se em consideração a documentação probatória acostada no recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator