



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

Processo nº 19515.002393/2003-75
Recurso nº 167.972 Voluntário
Acórdão nº 1803-00.634 – 3ª Turma Especial
Sessão de 31 de agosto de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente Elffi Química Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

OMISSÃO DE RECEITAS. COMPROVAÇÃO.

Comprovado o fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, e não demonstrada a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo deste direito, deve ser mantida a exigência.

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.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

30 SET 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Walter Adolfo Maresch, Marcelo Fonseca Vicentini, Sérgio Rodrigues Mendes, Luciano Inocência dos Santos.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos ao ano de 1999, no montante total de R\$ 126.142,56.

A fiscalização apontou os seguintes fatos e infrações:

- Constatação de desembolsos superiores às disponibilidades do contribuinte, a partir da elaboração de “Demonstrativo de Fluxo Financeiro” (fls. 65/66).
- O contribuinte não apresentou no curso da fiscalização documentação hábil a demonstrar a origem dos recursos utilizados nos pagamentos efetuados no ano de 1999.
- Conforme ampla jurisprudência do Conselho de Contribuintes, a ocorrência de desembolsos superiores às disponibilidades, nas pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido, caracteriza saldo credor de caixa, facultando ao fisco a presunção legal de omissão de receitas, no montante dos recursos desviados.

Irresignada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação, em que alegou em síntese que:

- a) Os recursos utilizados nos pagamentos efetuados a seus fornecedores são originários de operações de empréstimos tomados junto à rede bancária e postergação de pagamentos que por um lapso deixaram de ser escriturados.
- b) No exercício de 1999, a Impugnante, a fim de melhorar o rumo de seus negócios, pactuou junto a seus fornecedores o alongamento de suas dívidas e, concomitantemente, conseguiu junto à rede bancária um empréstimo financeiro o que gerou este aparente “estouro” de caixa.
- c) A veracidade dos fatos ora alegados será devidamente comprovada com a posterior juntada de cartas de seus fornecedores e extratos bancários que já foram devidamente requeridos juntos às instituições financeiras bancárias responsáveis pelas operações de empréstimos. (fls. 92, 98).

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente, em decisão assim ementada:

“OMISSÃO DE RECEITAS (FLUXO FINANCEIRO) — LUCRO PRESUMIDO Se do confronto dos elementos correspondentes aos ingressos e saídas de recursos financeiros durante o período-base, fornecidos pela pessoa jurídica, for constatado que as saídas superaram os recursos, a diferença, ficará sujeita à tributação como receita omitida se o sujeito passivo não lograr comprovar que os recursos empregados em tais pagamentos tiveram origem externa ao caixa da empresa

PROVA MOMENTO DE SUA APRESENTAÇÃO. O contribuinte deve trazer prova de natureza documental junto à sua impugnação, sob pena de preclusão ”

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que tece as seguintes considerações:

- a) A aplicação do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, como exarado na decisão ora guerreada, colide frontalmente com direitos assegurados em nossa Carta Magna, notadamente aquele inerente ao direito da ampla defesa e do exercício do contraditório.
- b) A ora recorrente protestou pela juntada de documentos, cuja obtenção, embora requerida, dependia da providência de terceiros, a saber, estabelecimentos bancários e fornecedores, o que implica na necessidade de dilação de prazos.
- c) Não houve por parte do Sr. Agente fiscal, provas lícitas que justificassem aquele lançamento de ofício, sob a alegação de omissão de receita, pois, através de uma simples análise da documentação observa-se a inexatidão da prova indiciária que instruiu o lançamento fiscal, já que como exaustivamente demonstrado, o suposto "estouro" se deu em face da postergação de pagamento de fornecedores, bem como empréstimos obtidos junto a instituições financeiras, sendo, a revisão do lançamento efetuado, a medida que se impõe e o que ora se requer.
- d) É inaceitável o arbitramento fiscal quando o contribuinte mantém escrita contábil, pois, o mesmo, louvado em deduções e conclusões subjetivas não pode prevalecer sobre a escrita comercial e, no caso em tela outra coisa não aconteceu, pois, entendeu o sr. agente fiscal que a empresa omitiu receita pela simples diferença no caixa, ignorando a justificativa de que a empresa se socorreu através de postergação de pagamentos a fornecedores, bem como se utilizou de empréstimos bancários, o que por si só, justifica a diferença apontada.
- e) A autuação levada a efeito deriva de presunção por parte do sr. agente fiscal, o que tem sido rechaçado em inúmeras decisões proferidas em situações análogas a presente. Não consta dos autos nenhuma prova material que pudesse justificar o lançamento ou arbitramento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 14/11/2007 (AR de fls. 165). O recurso foi protocolado em 28/11/2007, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

A fiscalização embasou suas conclusões acerca da existência de "saldo credor de caixa" ou "desembolsos superiores às disponibilidades" no demonstrativo de fls. 65/66. A seguir reproduzimos o demonstrativo, alterando parcialmente a ordem das parcelas, a fim de reagrupá-las por contas, e demonstrar a variação dos saldos:

Demonstrativo de fluxo de recursos do ano calendário 1999

MÊS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
(+) SALDO DE ABERTURA DE CAIXA	37.922,82	35.675,10	56.738,87
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE CAIXA	23.942,48	89.315,44	95.420,52
VARIAÇÃO	-13.980,34	53.640,34	38.681,65
(+) SALDO DE ABERTURA DE CLIENTES	97.040,25	75.223,89	121.352,60
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE CLIENTES	75.223,89	121.352,60	91.415,89
VARIAÇÃO	-21.816,36	46.128,71	-29.936,71
(-) SALDO DE ABERTURA DE FORNECEDORES	103.428,29	141.855,30	266.455,27
(+) SALDO DE ENCERRAMENTO DE FORNEC.	141.855,30	266.455,27	321.464,95
VARIAÇÃO	38.427,01	124.599,97	55.009,68
(+) RECEITA DE VENDAS - PRODUTOS/SERVIÇOS	121.352,60	164.416,00	217.669,25
(-) COMPRAS OCORRIDAS NO PERÍODO	141.855,30	124.623,19	179.609,65
(-) DESPESAS DIVERSAS PAGAS NO PERÍODO	18.045,91	7.884,86	23.491,93
(+) SALDO DE ABERTURA DE BANCOS	-	-	-
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE BANCOS	-	-	-
(+) SALDO DE ABERTURA DE APLIC. FINANC.	-	-	-
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE APLIC. FINANC.	-	-	-
(+) OUTROS CRÉDITOS	-	-	-
(-) SALDO DE OUTRAS APLICAÇÕES	-	-	-
(-) SALDO DE ABERTURA DE EMPRÉST. FINANC.	-	-	-
(+) SALDO DE ENCERRAM. DE EMPRÉST. FINANC.	-	-	-
(=) TOTAL DOS DESVIOS DE RECURSOS	35.675,10	56.738,87	60.832,41

MÊS	ABRIL	MAIO	JUNHO
(+) SALDO DE ABERTURA DE CAIXA	60.832,41	-	-
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE CAIXA	42.120,85	65.410,66	102.423,73
VARIAÇÃO	-18.711,56	65.410,66	102.423,73
(+) SALDO DE ABERTURA DE CLIENTES	91.415,89	102.227,45	115.415,10
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE CLIENTES	102.227,45	115.415,10	1.540.551,80
VARIAÇÃO	10.811,56	13.187,65	1.425.136,70
(-) SALDO DE ABERTURA DE FORNECEDORES	321.464,95	264.283,29	301.894,03
(+) SALDO DE ENCERRAMENTO DE FORNEC.	264.283,29	301.894,03	1.991.070,27
VARIAÇÃO	-57.181,66	37.610,74	1.689.176,24
(+) RECEITA DE VENDAS - PRODUTOS/SERVIÇOS	143.299,39	175.415,10	1.800.511,50
(-) COMPRAS OCORRIDAS NO PERÍODO	122.397,99	160.038,73	1.849.214,97
(-) DESPESAS DIVERSAS PAGAS NO PERÍODO	9.536,05	9.287,16	137.915,90
(+) SALDO DE ABERTURA DE BANCOS	-	-	-
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE BANCOS	-	-	-
(+) SALDO DE ABERTURA DE APLIC. FINANC.	-	-	-
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE APLIC. FINANC.	-	-	-
(+) OUTROS CRÉDITOS	-	-	-
(-) SALDO DE OUTRAS APLICAÇÕES	-	-	-
(-) SALDO DE ABERTURA DE EMPRÉST. FINANC.	-	-	-
(+) SALDO DE ENCERRAM. DE EMPRÉST. FINANC.	-	-	-
(=) TOTAL DOS DESVIOS DE RECURSOS	(37.916,31)	(34.898,36)	(25.003,56)

MÊS	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO
(+) SALDO DE ABERTURA DE CAIXA	-	-	-
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE CAIXA	97.322,64	46.662,36	86.677,11
VARIAÇÃO	97.322,64	46.662,36	86.677,11
(+) SALDO DE ABERTURA DE CLIENTES	1.540.551,80	792.451,55	456.329,41
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE CLIENTES	792.451,55	456.329,41	226.268,00
VARIAÇÃO	-748.100,25	-336.122,14	-230.061,41
(-) SALDO DE ABERTURA DE FORNECEDORES	1.991.070,27	1.236.839,61	883.795,69
(+) SALDO DE ENCERRAMENTO DE FORNEC.	1.236.839,61	883.795,69	580.679,56
VARIAÇÃO	-754.230,66	-353.043,92	-303.116,13
(+) RECEITA DE VENDAS - PRODUTOS/SERVIÇOS	1.203.001,60	816.254,40	389.862,00
(-) COMPRAS OCORRIDAS NO PERÍODO	1.094.984,31	741.940,39	438.824,46
(-) DESPESAS DIVERSAS PAGAS NO PERÍODO	145.320,55	121.486,74	89.798,69
(+) SALDO DE ABERTURA DE BANCOS	-	-	-
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE BANCOS	-	-	-
(+) SALDO DE ABERTURA DE APLIC. FINANC.	-	-	-
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE APLIC. FINANC.	-	-	-
(+) OUTROS CRÉDITOS	-	-	-
(-) SALDO DE OUTRAS APLICAÇÕES	-	-	-
(-) SALDO DE ABERTURA DE EMPRÉST. FINANC.	-	-	-
(+) SALDO DE ENCERRAM. DE EMPRÉST. FINANC.	-	-	-
(=) TOTAL DOS DESVIOS DE RECURSOS	(140.756,31)	(110.756,87)	(298.492,98)

MÊS	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
(+) SALDO DE ABERTURA DE CAIXA	-	-	-
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE CAIXA	97.322,64	46.662,36	86.677,11
VARIAÇÃO	97.322,64	46.662,36	86.677,11
(+) SALDO DE ABERTURA DE CLIENTES	1.540.551,80	792.451,55	456.329,41
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE CLIENTES	792.451,55	456.329,41	226.268,00
VARIAÇÃO	-748.100,25	-336.122,14	-230.061,41
(-) SALDO DE ABERTURA DE FORNECEDORES	1.991.070,27	1.236.839,61	883.795,69
(+) SALDO DE ENCERRAMENTO DE FORNEC.	1.236.839,61	883.795,69	580.679,56
VARIAÇÃO	-754.230,66	-353.043,92	-303.116,13
(+) RECEITA DE VENDAS - PRODUTOS/SERVIÇOS	1.203.001,60	816.254,40	389.862,00
(-) COMPRAS OCORRIDAS NO PERÍODO	1.094.984,31	741.940,39	438.824,46
(-) DESPESAS DIVERSAS PAGAS NO PERÍODO	145.320,55	121.486,74	89.798,69
(+) SALDO DE ABERTURA DE BANCOS	-	-	-
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE BANCOS	-	-	-
(+) SALDO DE ABERTURA DE APLIC. FINANC.	-	-	-
(-) SALDO DE ENCERRAMENTO DE APLIC. FINANC.	-	-	-
(+) OUTROS CRÉDITOS	-	-	-

(-) SALDO DE OUTRAS APLICAÇÕES	-	-	-
(-) SALDO DE ABERTURA DE EMPRÉST. FINANC.	-	-	-
(+) SALDO DE ENCERRAM. DE EMPRÉST. FINANC.	-	-	-
(=) TOTAL DOS DESVIOS DE RECURSOS	(80.005,87)	(71.196,94)	(46.190,06)

Constam dos autos os seguintes elementos trazidos pela fiscalização:

- Termo de Início de Fiscalização (fls. 4).
- Contrato Social (6/26).
- DIPJ/2000 (26/45).
- Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal (fls. 46).
- Termo de Retenção (fls. 47).
- Demonstrativo de Fluxo Financeiro assinado pelo representante legal da empresa (modelo fornecido pela fiscalização – fls. 48/59).
- Termo de Devolução de Documentos (fls. 60).
- Termo de Intimação Fiscal (fls. 61).
- Termo de Intimação Fiscal (fls. 62).
- Termo de Intimação Fiscal (fls. 64).
- Demonstrativo de fluxo de recursos no ano calendário 1999 (fls. 65/66).
- Termo de Devolução de Documentos (fls. 67).

Ao analisarmos os elementos de prova constante dos autos e a legislação, podemos tecer as seguintes observações:

- A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deve manter:
 - a) escrituração contábil, nos termos da legislação comercial, ou livro Caixa, no qual deve estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária;
 - b) Livro Registro de Inventário, no qual devem constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;
 - Na Ficha 28B – Informações Gerais da DIPJ/2000 (fls. 30), a empresa informou que sua escrituração é feita no Livro Caixa. Assim, parte-se do pressuposto que ela não mantém escrituração contábil.
 - A IN 104/98 permitiu adoção do critério de reconhecimento das receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, na medida do recebimento, ou seja, a apuração das receitas pelo regime de caixa. No Termo de Constatação não há menção ao regime adotado.

- Consta no Termo de Devolução de Documentos de fls. 60 que o Livro Caixa nº 03 do ano de 1999, estava sem encadernação e assinatura do representante legal do contribuinte.
- Foram retidos os seguintes livros contábeis e fiscais da contribuinte (fls. 47): i) Livro Caixa nº 3; ii) Livros Registros de Saídas nº s 02, 03, 04 e 05; iii) Livros Registros de Entradas nº s 02, 03, 04 e 05; iv) Livros Registros de Apuração do ICMS nº s 02, 03, 04 e 05.
- A contribuinte foi intimada a apresentar os seguintes elementos adicionais (fls. 61/62): i) demonstrativo do fluxo financeiro, conforme modelo entregue ao contribuinte, relativo ao período de janeiro/99 a dezembro de 1999; ii) notas fiscais de saída emitidas entre 01/01/1999 e 31/12/1999; iii) extratos bancários relativos à movimentação financeira efetuada no ano calendário de 1999; Livro Caixa relativo ao ano de 1999 devidamente encadernado e assinado pelo representante legal do contribuinte; iv) demonstrativo de apuração das bases de cálculo do PIS e COFINS, relativos aos períodos de apuração janeiro/2003 a abril/2003; v) comprovantes de despesas pagas no ano calendário 1999.
- Não há nos autos cópia da resposta da contribuinte ao Termo de Intimação de fls. 61/62, sendo que consta nos autos apenas os demonstrativos de fluxo financeiro solicitados.
- No Termo de Devolução de fls. 67, são discriminados os Livros Registro de Saídas, de Entradas, e de Apuração do ICMS. Não há menção de devolução de Livro Caixa, devidamente encadernado e assinado pelo representante legal do contribuinte.
- No termo de fls. 64 a fiscalização intimou a contribuinte a “comprovar a origem dos recursos utilizados nos pagamentos efetuados no ano-calendário de 1999, cujos valores deram origem à ocorrência de saldo credor de caixa, conforme Demonstrativo de Fluxo de Recursos anexo”.
- A fiscalização afirma que conferiu os demonstrativos apresentados pela empresa com os valores registrados no Livro Caixa, não tendo anexado aos autos cópia do livro.
- Na DIPJ/2000 os saldos iniciais e finais de “Contas a receber” e “Contas a pagar” estão zerados. Não é mencionada a existência de Livro Razão que permitisse a conferência dos saldos constantes do Demonstrativo de Fluxo de Recursos. Houve confronto dos saldos do demonstrativo apenas com o Livro Caixa, o qual em princípio não registra saldos de contas a pagar e a receber.
- A partir do mês de maio não há informações sobre o saldo de abertura da conta caixa, não havendo indicação clara de que o saldo estava zerado.
- Apesar de terem sido solicitados os extratos bancários relativos à movimentação financeira, não consta dos autos notícia acerca de sua apresentação, ou análise, e nos demonstrativos de fls. 48/59 e 65/66, não há informações sobre os saldos iniciais e finais da conta Bancos e Aplicações Financeiras.

- A fiscalização utilizou o seguinte enquadramento legal: art. 24, parágrafos 1º e 2º da Lei nº 9.249/95; e art. 528 do RIR/1999, que assim dispõem:

“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.

Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24) ”

- Não foi citado o § 2º, do art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977, que prevê a presunção de omissão de receita em virtude de identificação de saldo credor de caixa na escrituração:

“Art. 12 A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

()

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

- No termo de intimação de fls. 64 e no Termo de Constatação a fiscalização menciona a ocorrência de saldo credor de caixa e a presunção legal de omissão de receitas.

A fim de aclararmos a questão da dubiedade do enquadramento legal da autuação – presunção legal de omissão de receita por saldo credor de caixa ou apuração direta da omissão – é mister trazermos alguns conceitos contábeis para analisarmos a prova trazida aos autos pela fiscalização, qual seja o “Demonstrativo de Fluxo de Recursos do Ano Calendário de 1999, elaborado a partir das informações prestadas pela contribuinte em “Demonstrativo de Fluxo Financeiro”, cujo modelo foi por ela fornecido à contribuinte.

Para verificar a ocorrência de eventual saldo credor de caixa, é necessário elaborar um fluxo de caixa, que é um instrumento utilizado para detectar se o saldo inicial de

caixa, adicionado ao somatório dos ingressos, menos o somatório de desembolsos em determinado período, apresentará excedente de caixa ou escassez de recursos financeiros.

O fluxo de caixa pode ser expresso de forma genérica pela seguinte equação:
 $SFC = SIC + I - D$ (SFC= saldo final de caixa; SIC=saldo inicial de caixa; I=ingressos; D=desembolsos).

Os principais itens de fontes de entrada e saída do caixa são os seguintes:

- Disponibilidades: valores à disposição da empresa em caixa ou em sua conta corrente.
- Ingressos: recebimentos da empresa para os respectivos períodos, tais como vendas à vista, recebimentos de clientes e outras entradas). Fazem parte deste item empréstimos obtidos, se sócios ou terceiros, e ainda, ingresso de novos sócios com integralização de capital na empresa.
- Desembolsos – pagamentos necessários para a manutenção das atividades-fins da empresa durante os respectivos períodos (compra de mercadorias, pagamentos a fornecedores, salários, encargos sociais, tributos e outros pagamentos).
- Saldo operacional – demonstrará o saldo existente no respectivo período referente às atividades-fins da empresa.

Existem dois métodos de elaboração da demonstração do Fluxo de Caixa, o direto e o indireto.

O método direto demonstra todos os pagamentos e recebimentos decorrentes da atividade operacional das empresas: as compras à vista, o pagamento das duplicatas decorrentes de compras a prazo, o pagamento das despesas operacionais com salários, encargos, demais despesas administrativas, gerais e comerciais; as vendas a vista, o recebimento de duplicatas por vendas a prazo e outros recebimentos decorrentes das atividades sociais da empresa.

O método indireto parte do resultado das operações sociais, isto é, o lucro líquido do período, ajustado pelas despesas e receitas que não interferem diretamente no caixa ou disponibilidade da empresa, tais como depreciações, amortizações, exaustões etc.

A tabela abaixo confronta os dois métodos, os quais chegam ao mesmo resultado, o saldo final de caixa:

Demonstração do fluxo de caixa

Método direto	Método indireto
1- Atividades operacionais	1- Atividades operacionais
(+) Recebimentos de clientes e outros	(+ ou -) Lucro líquido ou prejuízo líquido
(-) Pagamentos a fornecedores	(+ ou -) Ajustes, pelas despesas e receitas que não transitam pelo caixa
(-) Pagamentos a funcionários	(+ ou -) Acréscimos ou decréscimos nas contas a receber de clientes, devedores diversos, estoques e despesas pagas antecipadamente

(-) Recolhimentos de impostos	(+ ou -) Acréscimos ou decréscimos nas contas a pagar a fornecedores, empregados e impostos e outros credores
(-) Pagamentos a outros credores	
Saldo de caixa	Saldo de caixa

* Obs: não consideramos as atividades de investimento e as financeiras, pelo fato dos demonstrativos não apontarem movimentação nestes itens.

Ambos os métodos se aplicados corretamente conduzem ao mesmo resultado.

A partir do demonstrativo elaborado pela fiscalização percebe-se que nos meses em que foi apurado o “desvio de recursos”, o saldo inicial da conta caixa, mais os ingressos discriminados, não foram suficientes para cobrir os desembolsos da empresa, tal como exemplificado abaixo:

Mês de abril

Ingressos

Receita de vendas 143.299,39

(-) Variação do saldo da conta clientes (102.227,45-91.415,89) 10.811,56

Receitas de vendas a vista 132.487,83

(+) Diminuição no saldo da conta caixa (42.120,85 – 60.832,41) 18.711,56

Total 151.199,39

Desembolsos

Compras no período 122.397,99

(-) Variação do saldo da conta fornecedores (264.283,29-321.464,95) 57.181,66

Despesas diversas pagas no período 9.536,05

Total 189.115,70

Diferença entre ingressos e desembolsos – 37.916,31

Pergunta-se: é possível afirmar que os “desvios de recursos” apurados pela fiscalização correspondem a saldos credores de caixa?

A fiscalização não listou todos os pagamentos e recebimentos, não tendo utilizado o método direto para demonstrar a escassez de recursos do caixa. Apenas listou o pagamento das despesas discriminadas pela empresa, não havendo informações precisas sobre os pagamentos das compras do período, dos pagamentos a fornecedores, das vendas a vista, dos recebimentos de clientes.

Também não é possível afirmar que os “desvios de recursos” equivalem ao saldo credor de caixa apurado pelo método indireto, pois para isso deveria ter partido do lucro ou prejuízo do período apurado em demonstração do resultado do exercício. No presente caso,

como já salientado, não foi mencionada a existência de demonstrações contábeis, sendo certa apenas a existência de Livro Caixa.

Além disso, não há informações sobre o saldo mensal da conta estoque. No exemplo acima, se houvesse variação negativa no saldo da conta estoque superior ao montante dos “desvios de recursos” não haveria que se falar em saldo credor de caixa. O demonstrativo não é completo e não foi elaborado de acordo com um dos dois métodos indicados pela ciência contábil.

Note-se mais uma vez que não há informações sobre a movimentação financeira da empresa e sua escrituração no Livro Caixa, nem tampouco dados claros acerca do saldo inicial da conta caixa (valor = 0,00 ≠ valor -, o hífen indica ausência de informações?).

Por conseguinte, à luz dos elementos probatórios trazidos aos autos, não é possível concluir que os valores apurados pela fiscalização correspondem a saldos credores de caixa, uma vez, que nenhum dos métodos de demonstração do fluxo de caixa foi aplicado em sua plenitude.

É por este motivo que o enquadramento legal da presente autuação não mencionou a presunção legal de omissão de receitas a partir da apuração de saldo credor de caixa. Logo, entende-se que a fiscalização considerou que o demonstrativo elaborado é prova direta de omissão de receitas, ou seja, que ele comprova a obtenção de receita não declarada.

Passemos a analisar se restou comprovada a omissão de receitas.

Como já salientado o demonstrativo de fluxo de recursos foi preenchido e assinado pela própria recorrente, ou seja, não foi um documento produzido pela fiscalização.

Isto significa que os fatos nele constantes são considerados como verdadeiros. O demonstrativo revela que os ingressos foram insuficientes para cobrir os desembolsos da empresa, ou seja, que seus recursos contabilizados e declarados foram insuficientes para cobrir suas compras e despesas.

A própria recorrente admite a insuficiência dos recursos quando afirma que “os recursos utilizados nos pagamentos efetuados a seus fornecedores são originários de operações de empréstimos tomados junto à rede bancária e postergação de pagamentos que por um lapso deixaram de ser escriturados”. Ou seja, não há controvérsias em torno da existência deste “estouro”, e o fato de haverem ingressos não contabilizados.

O Código de Processo Civil estabelece em seu art. 333, incisos I e II, a quem incumbe o ônus da prova:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

Arruda Alvim, em sua obra “Manual de Direito Processual Civil”, assim se manifesta sobre as consequências do descumprimento do ônus da prova:

“De um modo geral, podemos dizer que, recaindo sobre uma das partes o ônus da prova relativamente a tais e quais fatos, não cumprindo esse ônus e inexistindo nos autos quaisquer outros elementos, pressupor-se-á um estado de fato contrário a essa parte. Assim, quem devia provar e não o fez perderá a demanda” (ALVIM, Arruda Manual de direito processual civil, volume 2: processo de conhecimento, 11. ed rev, ampl e atual – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007).

No caso dos autos, restou demonstrada a ocorrência do “estouro”, sendo o demonstrativo suficiente para caracterizar a omissão de receitas. A insuficiência dos recursos é admitida como verdadeira pela própria recorrente, a qual elaborou o demonstrativo e reconheceu a falta de escrituração de ingressos, o que equivale à confissão regulada pelo art. 380 do Código de Processo Civil:

“Art. 348. Há confissão, quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário. A confissão é judicial ou extrajudicial.”

Por outro lado, sua explicação para o fato não restou demonstrada.

Os empresários têm o dever de manter a escrituração dos negócios de que participam, nos termos do art. 1.179 do Código Civil (lei nº 10.406/2002), e do art. 10 do Código Comercial (lei nº 556/1850, revogado pela Lei nº 10.406/2002):

“Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados:

1 - a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários;

2 - a fazer registrar no Registro do Comércio todos os documentos, cujo registro for expressamente exigido por este Código, dentro de 15 (quinze) dias úteis da data dos mesmos documentos (artigo nº 31), se maior ou menor prazo se não achar marcado neste Código;

3 - a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e mais papéis pertencentes ao giro do seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas (Título. XVII);

4 - a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas, e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer.”

É oportuno citarmos um trecho da exposição de motivos do Código de Comércio Napoleônico, lembrado por Fábio Ulhoa Coelho, em sua obra “Curso de Direito Comercial”:

“A consciência do comerciante está escrita nos seus livros; neles é que o comerciante registra todas as suas ações; são, para ele, uma espécie de garantia (...). Quando surgem contestações, é preciso que a consciência do juiz fique esclarecida; e é então que os livros são necessários, pois que eles são os confidentes das ações do comerciante”.

O contribuinte deixou de escriturar os ingressos, e na fase impugnatória e recursal não juntou um documento sequer capaz de comprovar suas alegações de que os ingressos não correspondem a receitas, mas são provenientes de empréstimos bancários e postergação de pagamentos a fornecedores.

Também não merece acolhida sua afirmação de que “o arbitramento fiscal é inaceitável quando o contribuinte mantém escrita contábil”. Isto porque apenas consta dos autos notícia da existência de Livro Caixa, não tendo sido mencionados em nenhum momento os Livros Diário, Razão ou Registro de Inventário. Além disso, a movimentação financeira, inclusive a bancária, deve ser obrigatoriamente registrada no Livro Caixa.

O direito da Fazenda Nacional restou comprovado pela demonstração da insuficiência dos recursos contabilizados para cobrir os dispêndios, ao passo que as alegações da recorrente, fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor, não estão amparadas em nenhuma prova.

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF
1ª SEÇÃO DE JULGAMENTO/4ª CÂMARA

1ª Seção
4ª Câmara
Fls.: _____
CARF

Processo nº : 19515.002393/2003-75

Interessado(a) : ELFFI QUIMICA LTDA.

TERMO DE JUNTADA

1ª Seção/4ª Câmara

Declaro que juntei aos autos o Acórdão nº 1803-00.634
(fls. ____/____), assinado digitalmente, e certifico que a
cópia arquivada neste Conselho confere com o mesmo.

Encaminhem-se os presentes autos à Delegacia da Receita
Federal do Brasil _____

Em ____/____/____

Chefe da Secretaria