



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

**Processo n°** 19515.002765/2008-78  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1201-000.749 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de setembro de 2012  
**Matéria** IRPJ E REFLEXOS - OMISSÃO DE RECEITAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** KTR IND.COM IMP EXP LTDA.

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

Ano-calendário: 2000

INGRESSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA CAIXA.

A falta de comprovação do efetivo ingresso de recursos registrados no livro Caixa da empresa a título de “reforço de caixa” autoriza o auditor a desconsiderar tais registros, promover a recomposição do saldo daquela conta e, em encontrando saldo credor, tributar como omissão de receita o maior saldo verificado em cada período de apuração do imposto. Portanto, incabível presumir-se como omissão de receita a integralidade dos registros a título de “reforço de caixa”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício. Neste julgamento o Conselheiro Regis Magalhães Soares de Queiroz foi substituído pela Conselheira Nara Cristina Takeda Taga.

*(documento assinado digitalmente)*

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Plínio Rodrigues Lima, (Suplente Convocado), Marcelo Cuba Netto, Andre Almeida Blanco (Suplente convocado), Regis Magalhães Soares de Queiroz e João Carlos de Lima Junior.

## Relatório

Trata-se de remessa oficial proposta nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/72, conforme acórdão nº 15-24.683, exarado pela DRJ em Salvador - BA.

Por bem descrever os fatos litigiosos objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau.

*Trata o processo em questão de Autos de Infração, referentes ao ano-calendário de 2004, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, às fls. 530 a 536, no valor de R\$300.921,46 (trezentos mil, novecentos e vinte e um reais e quarenta e seis centavos); de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, às fls. 537 a 544, no valor de R\$97.799,45 (noventa e sete mil, setecentos e noventa e nove reais e quarenta e cinco centavos); de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às fls. 545 a 552, no valor de R\$451.382,21 (quatrocentos e cinquenta e um mil, trezentos e oitenta e dois reais e vinte e um centavos); e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, às fls. 553 a 559, no valor de R\$162.497,61 (cento e sessenta e dois mil, quatrocentos e noventa e sete reais e sessenta e um centavos), acrescidos da multa de ofício e de juros de mora.*

*O Auto de Infração de IRPJ, apurado com base no lucro presumido, foi proveniente da verificação de omissão de receitas, conforme Termo de Verificação Fiscal, em anexo. O enquadramento legal aponta infração ao artigo 528 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).*

*Os Auto de Infração relativos ao PIS, à COFINS e à CSLL decorreram do Auto de Infração de IRPJ. O enquadramento legal do Auto de PIS aponta infração aos arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 1970; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 2002. O enquadramento legal do Auto de COFINS aponta infração aos arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 2002. No caso da CSLL, o enquadramento legal aponta infração aos arts. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988; art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.*

*No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 521 a 529, o Autuante declara, em síntese, que:*

*- da análise do Livro Caixa e da documentação apresentada, foi detectada diferença entre o valor declarado na DIPJ/2005, ano-calendário 2004, e o montante dos valores recebidos, além de "reforços de caixa". Intimada a justificar as discrepâncias apontadas e a apresentar documentação probante, o contribuinte não se manifestou;*

- *diante dos fatos, configurou-se a ocorrência de omissão de receitas pela diferença das vendas constantes no Livro Caixa e na DIPJ, como também pelos aportes registrados no Livro Caixa, sem origem comprovada, conforme planilhas anexas;*

- *caracteriza-se como omissão no registro de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a falta de escrituração de vendas de mercadorias, bem como o aporte de recursos sem a comprovação da origem;*

- *no caso de omissão de receitas, cabe a tributação reflexa do PIS, da COFINS e da CSLL, conforme a legislação de regência. Assim, estão sendo lavrados os respectivos Autos de Infração;*

- *foram elaborados demonstrativos relativos às vendas efetuadas, conforme registros em livro fiscal e no Livro Caixa, apurando-se as diferenças mensais e anual, assim como demonstrativos contendo todas as entradas (incluindo os "reforços de caixa") e saídas escrituradas no Livro Caixa.*

*Às fls. 567 a 572, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao feito fiscal, alegando, em resumo, que:*

- *o Termo de Intimação Fiscal de 18/06/2008, para apresentar os comprovantes de recebimento das vendas efetuadas, os comprovantes bancários e a documentação da origem dos aportes realizados, conforme registros no Livro Caixa, foi atendido prontamente pelo representante da Autuada, que se surpreendeu com o encerramento da ação fiscal e a lavratura dos respectivos Autos de Infração;*

- *a Impugnante entende que os Autos são improcedentes, por considerá-los inconsistentes em razão da forma como se interpretou o conceito de Presunção Legal de Omissão de Receitas. A luz do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, a presunção legal não dispensa o Fisco de, diretamente, produzir a prova do fato indiciário. Assim, a presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido;*

- *portanto, a presunção nunca poderá ser resultado da iniciativa criativa e original do legislador, pois ela deve sempre estar apoiada na repetida e comprovada correlação natural entre o fato conhecido e o desconhecido. Só a certeza da correlação natural entre esses fatos autoriza a inserção da correlação lógica entre tais fatos, mediante a via legislativa. Seria comparável a passar uma borracha nas argumentações da Impugnante que não fossem unicamente relacionadas com a "consistência formal". Limitações dessa natureza também quebram princípios sobre ampla defesa que engloba tanto a defesa técnica (formalidades) quanto à defesa do mérito;*

- *preliminarmente, a Impugnante entende que, embasado nos artigos 5º e 170 da Constituição Federal, pode solicitar à fiscalização todo e qualquer prazo para a entrega dos*

*documentos. Entende também que antes da lavratura dos Autos de Infração deveriam ter sido apresentados documentos e esclarecimentos comprobatórios da apuração das respectivas bases de cálculo, fato não considerado pelo Fisco, sentindo-se, portanto, cerceada em seu direito de defesa;*

*• não obstante, a Impugnante reforça seu entendimento de que foi autuada de forma sumária, tendo em vista a difícil interpretação e/ou leitura do que foi redigido e solicitado nos termos pertinentes à ação fiscal, senão vejamos:*

*a) no Termo de Verificação Fiscal é dito que o procedimento fiscal iniciou-se em 30/10/2007 e, mais adiante, que a Contribuinte teria sido intimada, em 18/06/2004, para apresentar justificativa e documentação probante. Ora, não poderia a Impugnante retroagir no tempo;*

*b) pelo que consta no referido Termo de Verificação, o não cumprimento do prazo para apresentação de justificativa e documentos é que teria configurado a ocorrência de omissão de receitas;*

*c) no Termo de Encerramento, está declarado que os trabalhos foram feitos por amostragem e envolvendo especificamente o tributo Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e que a fiscalização se ateve exclusivamente à ação fiscal determinada no MPF-F e aos fatos constantes no Termo de Verificação;*

*d) indaga-se então: se a ação fiscal foi por amostragem, será que foi solicitada toda a documentação que permitisse identificar a origem e destino das receitas? Se a fiscalização envolveu especificamente o IRPJ, por que foram lavrados os outros Autos de Infração? Não teria que haver um outro MPF-F para novas apurações, no caso dos demais tributos e contribuições?;*

*e) não foram levados em consideração os valores das receitas das exportações, que agora se junta, o que reforça nossa tese de que, por única e exclusivamente falta de prazo, não foi possível juntar e apresentar as peças documentais comprobatórias dos procedimentos da Impugnante;*

*f) em relação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, consagrado no art. 5º, LV, da CF/88, as alterações ocorridas com a nova redação, no sentido de que "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes", ampliaram seu alcance e o seu verdadeiro significado como fonte de diálogo judicial;*

*• ao contrário da submissão voluntária da parte passiva da demanda, espera-se que o princípio do contraditório e da ampla defesa seja utilizado agora como instrumento para as partes poderem atuar ativamente dentro do processo. Deflui daí o requerimento da Impugnante, que espera seja feita justiça, julgando-se improcedentes os Autos de Infração constantes do presente processo.*

*Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 573 a 589.*

Ao apreciar as razões de defesa a DRJ de origem decidiu pela procedência parcial da impugnação (fl. 602 e ss.). Em virtude de haver exonerado a contribuinte do pagamento de tributos e encargos de multa em montante superior ao limite de alçada, o órgão de primeiro grau submeteu sua decisão ao duplo grau de jurisdição.

Por sua vez a contribuinte decidiu parcelar o montante dos débitos mantidos pelo órgão julgador de primeiro grau, tendo sido tais débitos transferidos para o processo nº 18208.086489/2011-07, conforme extrato de fl. 625 e ss. Isso posto, restaram no presente processo apenas os débitos objeto do recurso de ofício.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

### **1) Da Admissibilidade do Recurso**

O recurso de ofício atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

### **2) Da Diferença entre as Receitas Informadas na DIPJ e as Escrituradas no Livro Caixa**

A autoridade considerou como receita omitida a diferença positiva entre o montante das receitas escrituradas no livro Caixa e o montante das receitas informadas na DIPJ/2005 (lucro presumido), ficha 22-A, “Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep”.

Examinando a questão o órgão *a quo* exonerou parte da exigência sob as seguintes razões (fl. 606 e ss.):

*No que tange à diferença entre os montantes escriturados no Livro Caixa e os declarados, a Impugnante alega que as receitas de exportação obtidas no período fiscalizado, discriminadas na planilha de fl. 589, não foram consideradas.*

*Primeiramente, cabe ressaltar que os valores a serem confrontados com os escriturados pela Autuada, no seu Livro Caixa, seriam os das receitas informadas na DIPJ/2005, que serviram de base para a apuração dos montantes do IRPJ e da CSLL trimestrais. Estes, por sua vez, devem corresponder aos débitos registrados nas respectivas DCTF trimestrais, o que efetivamente veio a ocorrer, com exceção do IRPJ e da CSLL referentes ao 4º trimestre de 2004, cujos valores, na DCTF respectiva, são superiores aos constantes na DIPJ, como se observa no extrato das informações contidas nas DCTF relativas ao ano de 2004, anexado às fls. 599 a 601.*

*Contudo, quando extraiu da DIPJ/2005 os valores correspondentes às receitas, para efeito de cotejá-los com os valores registrados no Livro Caixa, a agente fiscal, ao invés de tomar as receitas incluídas na apuração da base de cálculo do*

*IRPJ e da CSLL sobre o lucro presumido, utilizou as receitas que compuseram a base de cálculo do PIS e da COFINS, cujos valores são bem inferiores, justamente porque nelas não estão incluídas as receitas decorrentes das exportações, como declarou a Impugnante.*

*Esse procedimento resta configurado nos próprios demonstrativos fiscais constantes do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 521 a 529. As receitas de exportação registradas no demonstrativo que relaciona todas as receitas escrituradas no chamado "Livro Fiscal" - provavelmente o Livro de Apuração do ICMS - conferem exatamente com aquelas apresentadas pela Impugnante na planilha de fl. 589.*

*Evidencia-se então que foram utilizados valores de receitas menores do que aqueles declarados na DIPJ/2005, resultando na apuração de uma diferença maior do que a efetivamente existente, quando comparados com os recebimentos escriturados no Livro Caixa.*

*Desse modo, cabe a retificação dos valores tributáveis a título de diferença entre os recebimentos registrados no Livro Caixa e os declarados na DIPJ/2005, apurados de acordo com o demonstrativo abaixo e sobre os quais incidem o IRPJ e a CSLL trimestrais.*

(...)

*No caso do PIS e da COFINS, todas as contribuições mensais apuradas na DIPJ/2005 correspondem exatamente aos débitos declarados nas respectivas DCTF. Assim, a tributação do PIS e da COFINS deve incidir sobre as diferenças mensais entre os recebimentos escriturados no Livro Caixa - após a dedução das receitas de exportação - e as bases de cálculo dessas contribuições registradas na DIPJ/2005. Tais valores tributáveis podem ser igualmente apurados pela diferença entre os recebimentos escriturados no Livro Caixa e as receitas constantes do Livro de Apuração do ICMS, nas quais estão incluídas as receitas de exportação, conforme demonstrativo abaixo.*

Pois bem, pelo exame da DIPJ/2005 (fl. 20 e ss.) é possível verificar que, de fato, os valores de receita bruta relativos aos 1º, 2º e 3º trimestres informados na ficha 14-A, "Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido", são superiores ao somatório das respectivas receitas mensais informadas na ficha 22-A, "Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep".

Tal diferença deveu-se a erro da contribuinte no preenchimento da ficha 22-A, tendo em vista que deixou de incluir as receitas de exportação na linha 03, "Receita de Revenda de Mercadorias". Referido erro, todavia, não importou em apuração a menor da contribuição para o PIS e da Cofins sobre as receitas informadas na DIPJ, uma vez que a contribuinte também não excluiu as receitas de exportação linha 10 da mesma ficha.

Isso posto, correta a autoridade julgadora de primeiro grau ao retificar essa parte do lançamento, para manter a omissão de receita sobre a diferença positiva entre o

montante das receitas escrituradas no livro Caixa e o montante das receitas informadas na DIPJ/2005, ficha 14-A.

### 3) Do “Reforço de Caixa”

Por meio do termo de fl. 444 a contribuinte foi intimada a, no prazo de cinco dias úteis, apresentar os comprovantes bancários relativos aos ingressos de numerário registrados no livro Caixa, conforme demonstrativo de fl. 487, parte final, e ss.

Não havendo a fiscalizada atendido à intimação fiscal, a autoridade presumiu que ditos ingressos de numerário eram fruto de omissão de receitas, uma vez que a contribuinte deixou de comprovar a sua origem.

Em sua impugnação a interessada ocupou-se, precipuamente, em questionar aspectos formais do feito fiscal. Quanto à acusação de omissão de receitas não apresentou os comprovantes bancários solicitados pela fiscalização, limitando-se a alegar o seguinte:

*À luz do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996 - a presunção legal não dispensa o Fisco de, diretamente, produzir a prova do fato indiciário. Vale dizer, mesmo havendo o artifício da presunção legal, o Fisco não se exime da produção, ainda que facilitada, da prova do fato tributado.*

*Deveras, tem-se como certo que a presunção se insere no campo da prova, entendido esta como o ato de demonstrar que ocorreu ou deixou de ocorrer determinado evento. Assim diz-se que a presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.*

*O mestre Alfredo Augusto Becker, como em tudo que escreveu, com extremo rigor técnico, assim define o processo de formação da referida presunção:*

*"Numa acepção bastante ampla, costuma-se dizer que a presunção dissipa dúvidas sobre a realidade, optando por aquilo que, embora não seja certo, é provável. Estabelece, a partir de uma correlação natural (observa-se, na experiência cotidiana, que determinados eventos estão, em regra, ligados a outros), uma correlação lógica (da prática, passa-se à formulação de um juízo, que, quando for aplicado, dispensará nova observação da realidade)."*

*Percebe-se, portanto, que a presunção nunca poderá ser resultado da iniciativa criativa e original do legislador, pois ela deve sempre estar apoiada na repetida e comprovada correlação natural entre os dois fatos considerados, o conhecido e o desconhecido. Só a certeza da correlação natural entre esses fatos autoriza a inserção da correção lógica entre tais fatos, mediante a via legislativa.*

Ao apreciar as razões de defesa a DRJ de origem afastou integralmente essa parcela do lançamento, tendo assim se manifestado (fl. 607 e ss.):

*No que concerne às presunções legais, estabelece a lei que quem as tiver a seu favor está dispensado de provar os fatos a que elas conduzem. Ocorre, assim, em relação aos referidos fatos presumidos, a inversão do ônus da prova, mas podem ser ilididas mediante prova do contrário.*

*Em se tratando do imposto de renda, a lei tributária erigiu algumas hipóteses fáticas à condição de presunção legal (relativa) de omissão de registro de receita.*

*Assim, verificada pelo agente fiscal, e devidamente comprovada, a ocorrência de qualquer uma dessas hipóteses, deduz-se automaticamente que o contribuinte ocultou o registro de receita em valor equivalente à hipótese de presunção.*

*No caso concreto, a situação fática presuntiva, apontada pela Fiscalização como hipótese de presunção legal de omissão de receitas, ou seja, o aporte de caixa de origem não comprovada, em princípio, poderia guardar relação com os dispositivos previstos tanto no artigo 281 quanto no 282 do RIR/1999, verbis:*

*(...)*

*No que se refere ao artigo 282 do RIR/1990, a subsunção do fato ao tipo específico somente ocorreria caso os suprimentos de numerários fossem realizados por administradores, sócios, etc. Em verdade, examinando o Livro Caixa da pessoa jurídica, verifica-se que os questionados recursos foram transferidos por meio de cheques de contas correntes bancárias da própria Interessada, não caracterizando, portanto, a situação fática expressa no referido dispositivo legal.*

*(...)*

*Entre as hipóteses previstas nos incisos do artigo 281 do RIR/1990, a única que poderia ensejar a configuração automática da falta de comprovação da origem dos recursos supridos com a presunção de omissão do registro de receitas seria a indicação na escrituração de saldo credor de caixa. Todavia, para caracterizar tal hipótese, seria necessária a recomposição do saldo da conta caixa, no período fiscalizado, com a exclusão dos ingressos não comprovados, procedimento esse não adotado pela Fiscalização.*

*Portanto, uma vez que o fato indiciário apontado pelo Fisco, qual seja, o aporte de recursos ao caixa sem origem comprovada, por si só, não constitui hipótese de presunção legal de omissão de receitas, cabe afastar a tributação dos valores escriturados no Livro Caixa como "reforço de caixa".*

*Igualmente, é de se exonerar as parcelas da CSLL, PIS e COFINS incidentes sobre o mesmo fato.*

Pois bem, entendo que também aqui não merece reparos a decisão de primeiro grau. De fato, ao haver constatado que não restou comprovada a efetividade dos ingressos de numerário no caixa da empresa, registrados contabilmente a título de "reforço de

Processo nº 19515.002765/2008-78  
Acórdão n.º **1201-000.749**

**S1-C2T1**  
Fl. 10

---

caixa”, deveria o auditor promover a recomposição da conta caixa mediante a exclusão dos referidos registros.

Constatado eventual saldo credor de caixa, apenas o maior valor desse saldo em cada período de apuração poderia ser considerado omissão de receita. A autoridade, todavia, incorretamente presumiu que a integralidade dos registros a título de “reforço de caixa” decorreu de omissão de receita.

#### **4) Conclusão**

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto