



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

Processo n° 19515.720392/2011-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-000.996 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2013
Matéria Passivo Fictício
Recorrente ANDORINHA SUPERMERCADO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

A falta de comprovação, através de documentação hábil e idônea, da exigibilidade de obrigação registrada em conta do passivo, caracteriza omissão de receita, por se enquadrar em hipótese de presunção legal de existência de recursos mantidos à margem dos registros contábeis.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

A constatação de saldo credor na conta caixa da pessoa jurídica enquadra-se como presunção legal de existência de recursos mantidos à margem dos registros contábeis, quando não forem apresentadas provas em contrário. Nesse caso, todas as saídas ou pagamentos efetuados pela conta Caixa evidenciam a utilização de valores oriundos de receitas omitidas, caracterizadores do tipo legal descrito como infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplicam-se aos tributos e contribuições apurados reflexamente as mesmas conclusões quanto ao principal (IRPJ), em razão de sua intrínseca relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à matéria omissão de receitas pela existência de passivo fictício.

Processo nº 19515.720392/2011-16
Acórdão n.º **1202-000.996**

S1-C2T2
Fl. 3

Vencidos os Conselheiros Gilberto Baptista e Orlando José Gonçalves Bueno que propunham diligência para exame dos documentos. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à matéria omissão de receitas por saldo credor de caixa.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente substituto

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Orlando Jose Gonçalves Bueno, Carlos Mozart Barreto Vianna e Gilberto Baptista.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada contra autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

De acordo com o “Termo de Verificação Fiscal”, o procedimento fiscal sintetizado abaixo culminou na apuração de:

I- Passivo Fictício

- o contribuinte foi intimado a apresentar a composição da conta contábil “Fornecedores”, saldo de 31/12/2007, acompanhado da documentação de suporte com comprovação dos pagamentos;

- constatou-se que muitos títulos apresentados não continham a autenticação bancária relativa à formalização dos pagamentos realizados (relacionados com código “n/aut” (não autenticado). Intimado a comprovar o efetivo pagamento dos títulos “n/aut” relacionados, o contribuinte apresentou extratos bancários onde figuravam as liquidações;

- outros títulos constantes da composição do passivo não foram apresentados, tendo sido denominados “n/c” (não comprovados) e relacionados no ANEXO A do TVF. O montante apurado, de R\$7.366.352,49, foi tributado como passivo fictício, por não ter sido devidamente comprovada a sua exigibilidade, caracterizando presunção de omissão de receita.

II - Saldo Credor de Caixa

- o contribuinte foi intimado a comprovar a destinação dos saques selecionados da conta contábil “Banco”, realizados mediante cheques e/ou débito, contabilizados a “débito” da conta “Caixa”, relativo ao ano-calendário 2006, mediante apresentação de documentação hábil e idônea;

- em resposta, inicialmente, informou que os saques destinaram ao suprimento de fundo de caixa (troco). Os saques compunham-se de: (i) 9 cheques nos valores de R\$100.000,00 cada um, totalizando R\$900.000,00 e (ii) débito bancário no valor R\$1.350.000,00;

- em seguida, apresentou os documentos relativos a estes saques, informando, que na realidade não se referiam a suprimento de caixa, mas sim: (i) a quantia de R\$1.350.000,00 se referia à cessão de crédito da Micromóveis à Andorinha, derivada da adjudicação da Ação de Execução ajuizada por Thopgan Empreendimentos Imobiliários e Agropecuários Ltda, em face de Micro Móveis Ltda e outros e (ii) os nove cheques totalizando R\$900.000,00, referentes ao “Instrumento Particular de Contrato de Mútuo”, não levado a registro, celebrado entre Andorinha (mutuante) e Bergamais Supermercados (mutuaria);

- a autoridade fiscal concluiu que, *“embora tenham suprido a conta caixa, não houve a correspondente saída segundo a destinação dos documentos apresentados, ou*

seja, os pagamentos realizados não transitaram pela conta caixa, denotando, portanto, que correspondem a valores supridos ficticiamente, sem a respectiva destinação, que deveria ter sido efetuada à “crédito” desta conta”.

- diante disso, efetuou-se a reposição da conta caixa, excluindo-se os valores supridos de forma ficta, o que apontou a existência de Saldo Credor de Caixa ao final de cada mês. Apurou-se, então, o valor tributável correspondente ao maior saldo credor de caixa no período de apuração do imposto, sendo para o 3º trimestre, em 30/09/2006, o valor de R\$896.337,34, e para o 4º trimestre, em 30/12/2006, o valor de R\$1.298.875,94”.

Na impugnação, consoante o relatório da decisão recorrida que se reproduz, foram alegados, resumidamente:

Passivo Fictício

4.1. No Termo de Verificação Fiscal está claro que não foi constatada nem manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, nem manutenção de obrigações cuja exigibilidade não haja sido comprovada.

4.2. No caso de obrigações que a exigibilidade não tenha sido comprovada, não foi apurado, pois, a fiscalização não menciona nenhum caso de fornecedor que não preencha os requisitos para constituir uma obrigação. Mesmo porque são todos derivados de notas fiscais devidamente escrituradas nos livros fiscais e contábeis.

4.3. A fiscalização alega que alguns títulos não teriam sido apresentados, o que efetivamente não procede. A empresa fez a prova devida, a fiscalização é que não aceitou o que não fosse duplicata com autenticação mecânica.

4.4. Atualmente, pagam-se títulos por lotes remetidos ao Banco; este, após a quitação, envia à empresa uma relação das duplicatas pagas (por débito em conta). A relação denominada “Aviso de Débito em Conta Corrente – Pág-For Bradesco” (doc. 1), é o único e bastante documento que a empresa tem para provar o pagamento de vários dos títulos considerados, pela fiscalização, como não comprovados.

4.5. Quanto aos demais fornecedores, que são pagos contra recibo (verdureiros e assemelhados, segundo prática usual do setor adotada pela empresa), a Impugnante anexa o conjunto de documentos originais comprobatórios dos vários pagamentos (doc. 2).

Saldo Credor de Caixa

4.6. A Impugnante afirma que intimada a esclarecer as retiradas da conta bancária para conta caixa solicitou prorrogação de prazo para levantar exatamente a que se referiam tais valores, mas salientou de pronto ser comum efetuar saques para troca (manutenção de valores nos caixas da loja). Mas, justamente diante das importâncias relativamente altas, foi requerida a

prorrogação de prazo e apurado do que se tratavam as transferências.

4.7. Alega que após ter apresentado a comprovação dos mencionados valores (R\$1.350.000,00 e R\$900.000,00), nada mais foi questionado pela fiscalização, tendo sido dada por comprovada as saídas dos valores da conta banco. Sendo, com a lavratura dos autos de infração, surpreendida com a acusação de “saldo credor de caixa”.

4.8. Tal atitude já é motivo suficiente para cancelar a exigência, pois, não foi dada oportunidade para à Impugnante, durante a fiscalização, demonstrar que não ocorreu saldo credor de caixa.

4.9. A fiscalização, desconsiderou o fato de que a Impugnante adotava o critério de contabilização de transações bancárias segundo o qual tudo transitava pela conta caixa, que funciona, na prática, como uma conta auxiliar de recebimentos e pagamentos. Critério conhecido como “banco a caixa/caixa a banco”, no jargão contábil, de até questionável exatidão técnica (contábil), mas, efetivamente, não vedado pela legislação do imposto de renda.

4.10. A fiscalização comprovou a destinação dos saques bancários e não poderia, simplesmente, excluir esses valores da conta caixa, e, assim, apurar um saldo credor inexistente. Se quisesse “recompor” o caixa, teria que excluir todos os débitos e créditos meramente transitórios lançados nessa conta, não pinçar alguns e excluir.

4.11. A impugnante diz que o procedimento do auditor fiscal se deve ao fato de ele ser pouco afeito à jurisprudência da área do imposto de renda, visto que sua base funcional é da previdência. Informa que a presente fiscalização, do IRPJ, teve origem nos trabalhos desenvolvidos e concluídos na área das contribuições previdenciárias.

A decisão de primeira instância considerou o lançamento procedente, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

PASSIVO FICTÍCIO. PROVA DAS OBRIGAÇÕES.

Obrigação registrada no passivo sem a apresentação da documentação fiscal provando a sua exigibilidade, caracteriza omissão de receita. Mantido o lançamento, pois, não foram apresentadas as Notas Fiscais relativas às obrigações registradas contabilmente.

SALDO CREDOR DE CAIXA.

Saldo credor de caixa caracteriza omissão de receita. Não sendo provada a inexistência do saldo credor de caixa apurada pela fiscalização, o lançamento realizado deve ser mantido.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Inconformado, o contribuinte, cientificado em 04/04/2012, por decurso de prazo, conforme termo (fl.1395), apresentou recurso voluntário ao CARF em 18/04/2012 (fls.1399 e ss.), em que questiona a decisão de primeira instância pelos fundamentos a seguir sintetizados.

Quanto à apuração de passivo fictício, sustenta que a autoridade fiscal considerou não comprovada uma parte dos títulos a pagar (“fornecedores”) constantes do balanço da empresa, em razão da falta de apresentação dos títulos, não das notas fiscais, como considerou o julgador, que teria, com isso, alterado o critério jurídico do lançamento. Sustenta que a simples falta de apresentação de títulos com quitação via autenticação mecânica não pode ser obstáculo à sua aceitação, sendo suficiente a relação denominada “aviso de débito em conta corrente” anexada à impugnação. Considera que a justificativa da autuação (suposta falta de prova do pagamento) foi devidamente afastada, não podendo prevalecer a decisão recorrida. Aduz, literalmente, que *“até pelo fato de que, conforme dito anteriormente, todas as notas fiscais que originaram o Passivo de Fornecedores estão regularmente escrituradas no Livro Registro de Entradas da empresa não se poderia cogitar de falta de tais documentos, eis que o ilustre exator teve acesso à escrituração fiscal da empresa”*.

Sobre a apuração de saldo credor de caixa, questiona a autuação destacando a afirmação da decisão de primeira instância de que o auditor fiscal teria “praticamente” estornado valores para demonstrar o referido saldo. Afirma que foi intimada a esclarecer débitos em conta bancária (crédito contábil) durante fiscalização iniciada com foco em contribuições previdenciária e que, após apresentar a comprovação dos débitos bancários no montante de R\$ 1.350.000,00 e nove cheques de R\$ 100.000,00, foi surpreendida com a acusação fiscal.

Sustenta que a falta de intimação do contribuinte para comprovar o saldo é motivo suficiente para cancelar o lançamento. Ademais, o fiscal *“desconsiderou o fato que a empresa adotava, à época, o critério de contabilização de transações bancárias segundo o qual tudo “transita” pela conta Caixa, a qual funciona, na prática, como uma conta auxiliar de recebimentos e pagamentos”*. Afirma que a recomposição do caixa teria que ter sido integral, excluindo-se todos os débitos e créditos meramente transitórios lançados nessa conta. Cita jurisprudência do CARF.

Posteriormente, em 19/06/2012, requereu a juntada de documentos (notas fiscais, fls.1421-1691) que haviam sido extraviadas pelo escritório de contabilidade que lhe presta serviço.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O recurso é tempestivo e conforme a legislação, devendo ser conhecido.

As infrações apuradas conforme o relatado foram objeto de contestação cujas razões passam a ser analisadas em sequência.

I - Passivo Fictício

O lançamento foi realizado com fundamento nos seguintes dispositivos:

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):

[...]

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

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade 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 de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24). (g.m.)

A recorrente insiste em alegar que a falta de apresentação de títulos com quitação via autenticação mecânica não pode ser obstáculo à sua aceitação. Todavia, como esclarecido pela decisão recorrida, a acusação fiscal pautou-se na manutenção, no passivo, de obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada. É o que se extrai do Termo de Verificação Fiscal, *in verbis*:

“5 – Constatou-se que muitos títulos constantes da composição do passivo não foram apresentados, denominados “n/c” (não comprovados), e relacionados no ANEXO A deste termo, no montante de R\$ 7.366.352,49.

A não comprovação de valores do passivo, mediante documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, caracteriza-se como PASSIVO FICTÍCIO, o qual será objeto da constituição de crédito tributário, pela presunção de omissão no registro de receitas.”

Quanto aos títulos sem a autenticação do banco, classificados pelo fiscal como “n/aut” (não autenticados), a recorrente atendeu a intimação e comprovou os efetivos pagamentos realizados, não tendo havido lançamento por falta de comprovação de pagamento.

O julgador de primeira instância apenas destacou que “*se não foram emitidos os títulos (duplicatas) por estas empresas, em decorrência da prática adotada no mercado, como alega a Impugnante, ela deveria ter apresentado as notas fiscais emitidas pelos fornecedores. Logo, deve ser mantido o lançamento realizado quanto a este item, pois, não foi comprovado o passivo registrado*”. Ao analisar as provas dos autos, o julgador apontou uma alternativa para a própria recorrente ter conseguido comprovar os lançamentos contábeis que deram causa à autuação. Trata-se de mera opinião sobre o caminho da defesa. Nesse caso, não há que se falar em mudança de critério jurídico do lançamento.

No recurso voluntário, a recorrente ainda tenta afastar a alegação de omissão ao argumento de que, como “*as notas fiscais que originaram o Passivo de Fornecedores estão regularmente escrituradas no Livro Registro de Entradas da empresa não se poderia cogitar de falta de tais documentos, eis que o ilustre exator teve acesso à escrituração fiscal da empresa*”.

Ora, é cediço que toda a escrituração deve estar acompanhada de documentação hábil e idônea comprobatória das operações registradas, consoante legislação comercial e tributária.

No caso concreto, embora solicitada formalmente, a referida documentação não foi apresentada durante o procedimento fiscal, nem com a impugnação. Apenas após o recurso voluntário veio a recorrente apresentar o que alega ser a documentação comprobatória daquelas operações.

Todavia, quanto à apresentação de documentação comprobatória em momento posterior ao protocolo do recurso voluntário, cabe ressaltar que o processo administrativo tributário é regido pelo Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe sobre a prova documental:

Art. 16.....

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

No caso concreto, excluem-se as hipóteses previstas nas alíneas “b” e “c” do referido dispositivo, restando verificar a possibilidade de enquadramento na alínea “a” do mesmo.

Em sua petição (fl.1419), a recorrente se limita a requerer a junta de documentos que, segundo ela, “*se encontravam extraviados sob guarda do escritório de contabilidade que lhe presta serviços, agora encontrados*”.

Ora, a apresentação intempestiva, nesse caso, não se justifica. Se a guarda dos documentos estava sob responsabilidade do escritório de contabilidade que presta serviços à recorrente, não restou comprovado motivo de força maior para sua não apresentação no momento oportuno – juntamente com a impugnação, nos termos do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, acima transcrito. Assim, não se pode aceitar a documentação apresentada de forma extemporânea.

Tendo restado incomprovado o passivo mantido pela recorrente, deve ser mantido o lançamento pela omissão da receita correspondente.

II- Saldo Credor de Caixa

O lançamento foi realizado com fundamento nos seguintes dispositivos:

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;

[...]

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade 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 de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24). (g.m.)

Trata-se de presunção relativa, a qual pode ser elidida em sentido contrário, o que não ocorreu no presente caso.

De início, cabe rechaçar os argumento de que não foi dada oportunidade para recorrente, durante a fiscalização, demonstrar que não ocorreu saldo credor de caixa.

Consoante o termo de intimação fiscal de 26/11/2010 (fl.150), a recorrente foi intimada a “justificar e comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os seguintes lançamentos contábeis no ano-calendário 2006: saldo credor de caixa em 30/12/2006, no valor de R\$ 14.027.503,82”.

Em resposta, inicialmente, informou ser comum efetuar saques para troco, representando a manutenção de valores nos caixas da loja. Após, verificando as elevadas somas envolvidas, apresentou documentação comprobatória dos débitos efetuados na conta bancária no montante de R\$ 1.350.000,00 e de R\$ 900.000,00 (9 cheques de R\$ 100.000,00), o que não justificou o saldo credor de caixa objeto de questionamento.

Competindo-lhe o ônus da prova, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 e do art. 333 do Código de Processo Civil, tem-se que dele a recorrente não se desincumbiu.

As alegações trazidas pela recorrente em relação a esses item não merecem prosperar, tendo sido bem refutadas pela primeira instância. Consideram-se pertinentes os seguintes fundamentos constantes da decisão recorrida:

15. A afirmação de que todos os lançamentos na conta contábil “Banco” transitavam pela conta “Caixa”, funcionando esta conta como transitória, não explica a razão dos lançamentos dos valores acima mencionados não terem sido creditados nesta conta.

16. Se com os pagamentos ocorreram os lançamentos a crédito de “Banco” e a débito de “Caixa”, teriam, que necessariamente, ter sido creditados estes valores nesta conta para que fossem contabilizados nas contas contábeis finais. Praticamente, é isto que a fiscalização fez, estornando estes valores, que tiveram como consequência a demonstração da existência do saldo credor de caixa.

Os argumentos trazidos no recurso voluntário não têm o condão de desconstituí-los. Em razão disso, mantém-se a autuação de omissão por saldo credor de caixa.

Lançamentos reflexos

Em razão da intrínseca relação de causa e efeito, aos tributos e contribuições apurados reflexamente são aplicáveis as mesmas conclusões quanto ao principal (IRPJ).

DISPOSITIVO

Em razão do exposto, nega-se provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner