

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

PROCESSO Nº 10166/005.034/89-48

Sessão de 15 de abril de 1993ACORDÃO Nº CSRF/01-01.489

Recurso nº: :RP/ nº 105-0.252

Recorrente: : FAZENDA NACIONAL

Recorrida : : QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

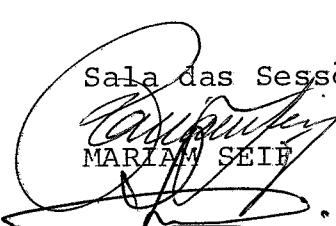
SUJEITO PASSIVO: INSTITUTO DE EDUCAÇÃO INFANTIL - INEI

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - Detectada a existência de "Suprimentos de Caixa" não comprovados, e "outas receitas operacionais" não contabilizadas: o montante tributável será a soma das parcelas encontradas em cada uma daquelas rubricas.

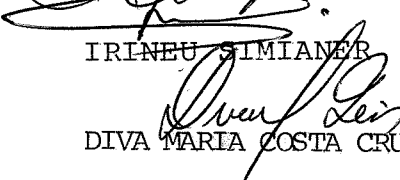
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para restabelecer a tributação sobre a importância de Cr\$...., 53.509.966,00 no exercício de 1986 (padrão monetário à época), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgamento.

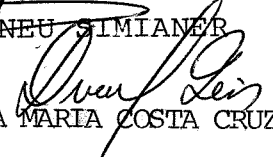
Sala das Sessões 15 de abril de 1993


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


IRINEU SIMIANER

- RELATOR


DIVA MARIA COSTA CRUZ EREIS -

PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, JUAREZ DE MORAIS, AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, MARIA DA GLÓRIA DE OLIVEIRA COELHO LEAL, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES (Substituto) RAFAEL G. CALDERON BARRANCO, JACKSON GUEDÉS FERREIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente justificadamente os Cons. CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS (Subs

tituído por Antônio Lisboa Cardoso), PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA
JÚNIOR, e DÍCLER DE ASSUNÇÃO.



1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

1970/01/17 17 3 1000000 19 01000000

Acórdão Nº CSRF/01-01.489

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu procurador junto à 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorre para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no art. 3º, inciso I do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, com o objetivo de ver reformado o Acórdão nº 105-5.792, de 08.07.91, através do qual foi dado provimento parcial ao recurso nº 98.223, interposto por Instituto de Educação Infantil - INEI.

O acórdão recorrido, de fls. 435/453, está assim ementado:

"NULIDADE - A demora superior a 60 dias na conclusão dos trabalhos fiscais e a 30 dias no julgamento do litígio não implicam em preclusão processual. A aplicação da multa correspondente à infração apurada faz parte do Auto de Infração, conforme previsto no artigo 10, IV do Decreto nº.... 70.235/72.

OMISSÃO DE RECEITAS - Prova - A omissão de receitas de maior valor, evidenciada por prova direta, absorve a omissão apurada indiretamente, no mesmo período-base, a partir de aplicação de presunção legal baseada em indícios.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DO IMPOSTO - Não basta ao contribuinte alegar que a receita apurada pelo fisco como omitida tivera apenas o seu reconhecimento diferido para o ano seguinte, cabe-lhe demonstrar e provar alegado.

DESPESAS NECESSÁRIAS - As despesas com viagem e hospedagem relativas a participações em congressos específicos, compras de material didático, intercâmbios com outras entidades educacionais e semelhantes consideram-se normais para um estabelecimento de ensino.

NECESSIDADE DA DESPESA - Não se considera normal, para efeito de dedutibilidade na apuração da base de cálculo do imposto, o novo pagamento de obrigação já quitada.

DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL - A legislação fiscal não estabelece requisitos para os documentos que lastream os lançamentos contábeis além daqueles já exigidos pela legislação comercial. Não há norma que determine que os registros contábeis devam,

Acórdão Nº CSRF/01-01.489

necessariamente, apoiar-se em notas fiscais.

GASTOS SUJEITOS À ATIVAÇÃO - Prova - A prova da aquisição de grande volume de materiais de construção, em quantidades incompatíveis com as atividades de simples reparo e conservação é suficiente para formar a convicção de que tais materiais tenham sido aplicados em obras ou benfeitorias de longa duração."

As razões do recurso estão alinhadas às fls. 454/456 e são lidas em plenário.

O recurso especial foi admitido pelo ilustre Presidente da 5ª Câmara, por despacho de 10.10.91, às fls. 457.

Cientificado em 16.03.92 (fls. 458 - verso), o contribuinte apresenta contra-razões às fls. 460, que são lidas em plenário, repetindo os argumentos contidos no recurso.

É o relatório.



Acórdão Nº CSRF/01-01.489

VOTO DO CONSELHEIRO IRINEU SIMIANER - RELATOR

O recurso é tempestivo e, preechendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Para maior elucidação do assunto, convém transcrever parte da matéria em debate e que diz respeito a omissão de receita, conforme se depreende do auto de infração de fls. 01/10, do termo de encerramento de fiscalização, de fls. 238/240 e do Acórdão de fls. 435/453:

1. OMISSÃO DE RECEITAS

- 1.1.- Diferença entre o somatório das mensalidades escolares, efetivamente pagas, e o montante contabilizado à crédito da conta 4.1.010.0001-7 - RECEITAS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O procedimento fiscal, de apuração dessa receita operacional, fundamentou-se no "Demonstrativo do Nº DE Parcelas Pagas em 1985", fornecidos pela Fiscalizada, evidenciando um total de 13.174 "tickets" (mensalidades) recebidos. Tais informações foram prestadas em resposta ao Termo de Verificação e Intimação, de 18.08.88, contestando os quantitativos apurados pela Fiscalização, com base nos livros de matrículas.

- VALOR CONTABILIZADO.....	Cr\$ 3.653.851.688
- VALOR RECEBIDO.....	Cr\$ 4.310.497.571
- DIFERENÇA-ADIÇÃO AO LUCRO REAL-EXR.1986 "	656.645.883

- 1.2 - Receitas relativas à participação - Convênio IBI/INEI (curso de inglês), não contabilizadas, conforme esclarecimentos, ao Termo de Verificação e intimação, de 13.12.88.

ADIÇÃO AO LUCRO REAL:

- EXERCÍCIO DE 1985 (A/B-1984)....	Cr\$ 10.625.553
- " " 1986 (A/B-1985)....	Cr\$ 77.215.388
- " " 1987 (A/B-1986)....	Cr\$ 145.014,70

Acórdão Nº CSRF/01-01.489

- EXERCÍCIO DE 1988 (A/B-1987)...Cr\$568.218,66
- 1.3 - Outras receitas operacionais, não contabilizadas, tais como: aluguéis de quadra, taxas de formatura e contina, identificadas em comprovantes de depósitos bancários - BANCO ITAÚ S/A, dos meses de novembro e dezembro de 1985, consoante quadro demonstrativo nº 03, coluna "OUTROS".

ADIÇÃO DO LUCRO REAL - EXERC. 1986 - A/B
1985...Cr\$ 7.761.950.

- 1.4 - Suprimentos de numerário à empresa, efetuados pelos sócios abaixo identificados, considerando que a origem e a efetiva entrega dos recursos não foram comprovadas, conforme Termo de Solicitação de Documentos Fiscais e Esclarecimentos, de 08.07.88.

SÓCIO	SUPRIMENTO/CR\$	DATA
- MARIA ELLOY C.M.FRANCO	10.000.000	02.01.85
	15.000.000	03.01.85
	5.000.000	04.01.85
- ALÍSIO O.P. BRITO	15.000 .000	03.01. 85
	8.509.966	01.04.85

ADIÇÃO AO LUCRO REAL - EXERC. 1986 - A/B
1985...Cr\$ 53.509.966.

2. EXCESSO DE DESPESA OPERACIONAL

- 2.1 Despesas não comprovadas com documentação hã bil (notas fiscais de emissão obrigatória), con cernentes a gastos com transportes e outros serviços, cujos registros contábeis fundamenta m-se em recibos, faturas e duplicatas das empresas PRESMIC TURISMO e POLIMAX INFORMÁTICA S/A, respectivamente, conforme Termo de Solicita ção de Documentos Fiscais e Esclarecimen tos (item 3a e 5), de 27.10.88.

Acórdão Nº CSRF/01-01.489

ADIÇÃO AO LUCRO REAL - EXERC. 1986 - A/B.
1985 Cr\$... 28.271.256.

- 2.2 - Gastos com viagens de sócios (passagens, restaurantes e hotéis), identificados no quadro demonstrativo nº 04, cuja necessidade e vinculação aos objetivos da pessoa jurídica não foram comprovados, conforme Termo de Solicitação de Documentos Fiscais e Esclarecimentos (item 01), de 27.10.88.

ADIÇÃO AO LUCRO REAL - EXER. 1986 - A/B.
1985 Cr\$... 21.031.789.

- 2.3 - Lançamento em duplicidade dos valores relativos às notas fiscais nºs 846, de ARCO IRIS; 673/675 da PAP. INDEPENDENTE e 935 da CASA IRIS, consoante item 04 do Termo supracitado.

ADIÇÃO AO LUCRO REAL - EXERC. 1986 A/B.
1985 Cr\$... 6.214.420.

- 2.4 - Imobilizações registradas como despesas operacionais, relativas às aquisições de materiais de construção, conforme quadro demonstrativo nº 05.

ADIÇÃO AO LUCRO REAL-EXERC. 1986 - A/B.
1985 Cr\$... 256.255.361.

O litígio, porém, refere-se apenas ao exercício de 1986 e tem sua origem nos segundo e quarto itens da ementa do acórdão recorrido assim redigido:

"OMISSÃO DE RECEITAS - PROVA - A omissão de receitas de maior valor, evidenciada por prova direta, obsorve a omissão apurada indiretamente, no mesmo período-base, a partir de aplicação de presunção legal baseada em indícios."

"DESPESAS NECESSÁRIAS - As despesas com viagem e hospedagem relativas a participações em congressos específicos, compras de material didático, intercâmbios com outras entidades educacionais e semelhantes consideram-se normais para um estabelecimento de ensino."

Mediante adoção dos termos das ementas anteriores, o

Acórdão Nº CSRF/01-01.489

ilustre Conselheiro relator da Câmara recorrida, deu provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento de ofício, relativamente ao exercício de 1986, a importância de Cr\$ 102.803.011 (padrão monetário da época) conforme se constata às fls. 453.

A parcela excluída da tributação, referente aos Cr\$... 102.803.011, diz respeito a:

- suprimimento de fundos - no valor de Cr\$ 53.509.966;
- despesas não comprovadas com documentação hábil no valor de Cr\$ 28.271.256;
- gastos com viagens de sócios sem comprovação de sua sua vinculação com os objetivos da empresa no valor de Cr\$ 21.031.789.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, através do recurso de fls. 455/456, solicita reforma parcial do acórdão recorrido no sentido de que se restabeleça a tributação sobre: a) os suprimimentos de caixa; b) gastos com viagens de sócios sem comprovação de sua vinculação com os objetivos da empresa. Para isso, apresenta os seguintes argumentos, transcritos da informação fiscal:

"1 - Com relação aos suprimimentos de fundos efetuados pelos sócios à empresa, não atentou, o ilustre relator, para a informação fiscal de fls. 385, quando, ao abordar o tema, foi enfática ao afirmar que "comprovadamente, os valores tributáveis referentes às receitas omitidas (subitens 1.1 a 1.4) são independentes, tanto em relação à fonte dos rendimentos omitidos e mensurados, quanto ao momento de ocorrência do evento... É de se notar, portanto, que no cálculo da base tributável concernente ao subitem 1.1, no valor de Cr\$ 656.645.883, não foram considerados os referidos ganhos."

2 - No que tange às despesas com viagens de sócios, não se trata aqui de atacar a comprovação da sua efetividade, e nem os motivos determinantes das mesmas o que foi realizado pela ora recorrida. Ocorre que a frequência com que tais viagens foram realizadas, especialmente a Florianópolis e Maceió, lugares sabidamente turísticos induzem ao indício, veemente, de que se afastaram dos conceitos de normalidade, necessidade e vinculação com a atividade da empresa. O exame mais atento da prova acostada aos autos está a revelar, portanto, que a partir de uma base concreta que justificasse tais despesas, houve abuso na configuração da necessidade dos gastos com viagens de sócios e, como tal, deve ser repleido." 

Acórdão Nº CSRF/01-01.489

O que se discute, portanto, inicialmente é a possibilidade ou não, de se compensar uma omissão com outra, ou seja, que as omissões verificadas pela não contabilização de receitas operacionais como as apresentadas, anteriormente, nos itens 1.1 a 1.3 absorva a omissão detectada pelo suprimimento de caixa não comprovado.

Tais receitas omitidas, regularmente contabilizadas, gerariam um lançamento a crédito da conta "Receitas da Prestação de Serviços" que, posteriormente, entrariam no conjunto do lucro real - base de cálculo do IRPJ -, conseqüentemente, contribuiriam para aumentar o imposto a ser pago pela empresa. Na forma ocorrida, os recursos simplesmente não ingressaram na sociedade, ou seja, foram omitidos da tributação.

No caso dos "suprimentos de caixa", esta prática consiste na contabilização de ingressos de numerário no CAIXA da empresa, para compor as suas disponibilidades, que serão utilizadas, na medida dos pagamentos contabilizados.

No presente processo, conforme se depreende do auto de infração, da informação fiscal, da decisão fiscal e, especificamente, do voto do relator às fls. 448, a fiscalização identificou os suprimentos efetuados pelos sócios em 1985, intimou o contribuinte a comprová-los e está patente nos autos que este sequer tentou fazer a prova da origem e da efetividade da entrega desses recursos. Fato que configura a existência de suprimentos de caixa.

E, uma vez existindo o "suprimento de caixa", sem comprovação da origem dos recursos fornecidos, ocorrerá, conforme reiterada Jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e desta Câmara Superior, omissão de receita. Nesse caso existe a presunção, hoje legal, de que houve subtração de recursos por parte dos sócios que, depois, fizeram retornar à sociedade, não como receita da sociedade, mas como empréstimos e, portanto, a seu crédito.

Uma vez contabilizado o suprimento, aquela disponibilidade financeira se incorpora ao caixa e este passa a atender concretamente aos compromissos da sociedade até a sua exaustão.

P. (assinatura)

Acórdão Nº CSRF/01-01.489

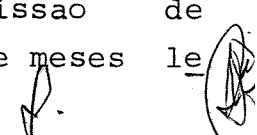
Somente um perfeito demonstrativo dos fluxos de recursos, provando que uma omissão é decorrência de uma anterior, poderia descaracterizar a tributação efetuada, uma vez que, tanto os suprimentos de caixa sem comprovação de origem e efetivo ingresso no caixa da sociedade, como a falta de contabilização de receitas operacionais são, isoladamente, presunções de omissão de receita, conforme firme jurisprudência nesta Câmara.

Em que pese a estima que devotamos aos integrantes da maioria vencedora e o reconhecimento da capacidade profissional do relator do julgamento recorrido, a decisão apoiou-se em premissa inexata qual seja; "a omissão de receitas de maior valor, evidenciada por prova direta, obsorve a omissão apurada, indiretamente, no mesmo período-base, a partir de aplicação de presunção baseada em indícios".

Trata-se de fatos contábeis totalmente distintos, autônomos e independentes. Vê-se, claramente, nos autos e ratificação pela fiscalização, às fls. 385, que são fatos independentes, tanto em relação à fonte dos rendimentos omitidos e mensurados, quanto ao momento de ocorrência do evento.

O subitem 1.1 registra a omissão de receita oriunda da diferença entre o somatório das mensalidades escolares, efetivamente pagas, e o montante contabilizado a crédito da conta "Receitas da prestação de serviços". O procedimento fiscal, no meu entender, foi preciso, pois fundamentou-se no "Demonstrativo de nº de parcelas pagas em 1985", fornecido pela própria fiscalizada, evidenciando um total de 13.174 "tickets" (mensalidades) recebidas. Tais informações foram prestadas pelo próprio recorrente, em resposta ao "Termo de Verificação e Intimação" de 18.08.88, pela qual ele contestava os quantitativos apurados, inicialmente, pela fiscalização, com base nos livros de matrículas. A apuração da diferença a ser adicionada ao lucro real foi:

- Valor contabilizado	Cr\$ 3.653.851.688
- Valor recebido.....	Cr\$ 4.310.497.571
- Diferença-adição ao lucro real-ex.1986	Cr\$ 656.645.883

Não assiste razão ao contribuinte, portanto quando alega, genericamente, em seu recurso (contra-razões), fls. 460, que a fiscalização enquadrrou, sem se aperceber, como "omissão de receita" o resultado: nº de alunos matriculados x nº de meses letivos x valor da mensalidade de cada aluno matriculado. 

Acórdão Nº CSRF/01-01.489

Os subitens seguintes (1.2 e 1.3) tratam de outras receitas operacionais, que nunca foram contabilizadas, como: a) receitas relativas à participação - Convênio IBI/INEI) (curso de inglês), não contabilizados, conforme esclarecimentos ao "Termo de Verificação e Intimação, de 13.12.88; b) outras receitas operacionais como aluguéis de quadra, taxas de formatura e cantina, identificadas em comprovantes de depósitos bancários - Banco Itaú S.A. nos meses de novembro e dezembro de 1985, conforme quadro demonstrativo nº 03, coluna "outras".

Da mesma forma percebe-se, nitidamente, a desvinculação da omissão das receitas operacionais, daquela provocada pelos suprimentos de caixa, também em razão da total disparidade entre as suas datas de ocorrência, o que também foi esclarecido pela fiscalização às fls. 385.

Cabe destacar, ainda, segundo a informação fiscal, não contestada nos autos, que as inportâncias supridas à empresa, nos dias 02/01 a 04/01/85 e 01/04/85, no montante de Cr\$. 53.509.966 originaram-se das receitas relativas às taxas de semi-internato, cobradas juntamente com as mensalidades escolares e outras já mencionadas, auferidas nos meses de janeiro a outubro de 1985 (nov. dezembro - subitem 1.3) não contabilizados e não com preendidas nas omissões de receitas constantes nos itens 1.1 a 1.4, em questão.

Além do mais, farta jurisprudência há no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, especialmente, nesta Câmara Superior, de que fazem prova os Acórdãos CSRF/01-0.292 e CSRF/01-1.002 de 07.03.83 e 26.10.90, respectivamente, que desautorizam a possibilidade de se compensar uma omissão de receita com outra, ocorrida no mesmo exercício quando não houver possibilidade de visualizar nenhuma associação entre ambas. O montante tributável nesse caso será a soma das parcelas encontradas em cada uma daquelas rubricas.

A decisão consubstanciada no Acórdão recorrido, por conseguinte, representa entendimento isolado e superado, como podemos testemunhar pelos julgados referidos. Assim sendo, no meu entender, deve-se restabelecer a tributação incidente sobre os suprimentos de caixa no valor de Cr\$53.509.966, conforme solicitado pelo ilustre representante da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Acórdão Nº CSRF/01-01:489

No que tange às despesas com viagens de sócios, "da ta venia" não logrou, a Procuradoria da Fazenda Nacional, igual sorte pelas razões a seguir apresentadas.

Admite, o douto Procurador, que existem nos autos comprovação da efetividade e os motivos determinantes das viagens. Ataca, tão-somente, a frequência com que as viagens foram realizadas a determinados Estados como Florianópolis e Maceió, lugares sabidamente turísticas, trazendo indícios que se afastaram dos conceitos de normalidade, necessidade e vinculação com a atividade da empresa.

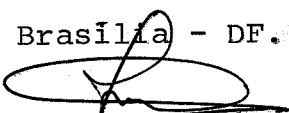
Ora, mais uma vez convém rebuscar a jurisprudência e a própria legislação do imposto de renda (art. 674, § 2º do RIR/80) que somente admite a recusa de esclarecimentos e informações prestadas pelo contribuinte, quando a fiscalização consegue fazê-lo com base em provas ou em indícios veementes, que não existem nos autos. O que existem, na verdade, são meras presunções, com as quais não se pode corroborar.

No meu entender, e aí concordo integralmente com o Conselheiro relator, a recorrente atendeu à intimação para justificar a necessidade das viagens e a fez, procurando demonstrar e comprovar a correlação entre os deslocamentos e os objetivos sociais da empresa. O preparo de acomodações para alunos em excursão, os intercâmbios com outras entidades educacionais, as participações em congressos e a compra de material didático são, a meu ver, atividades normais, e com correlação, para um estabelecimento de ensino.

Por essas razões, entendo correta a decisão contida no acórdão recorrido, que aceitou tais despesas com viagens como dedutíveis.

Diante do acima exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a tributação incidente sobre a importância relativa ao suprimento de caixa, no valor de Cr\$ 53.509.966, referente ao exercício de 1986.

Brasília - DF., 15 de abril de 1993.


IRINEU SIMIANER - RELATOR 