



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

Processo nº 10480.001092/2001-32
Recurso nº 162.801 Voluntário
Acórdão nº 1201-00261 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2010
Matéria IRPJ e outros
Recorrente Imosa Ltda
Recorrida 3ª Turma/DRJ-Recife/PE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1998

Ementa: **OMISSÃO DE RECEITA – VENDA A ORDEM** – a receita deve ser reconhecida e oferecida à tributação no caso de venda a ordem. O fato de o produto ter sido fabricado e remetido ao cliente por terceiros não afasta esse dever.

SUPRIMENTO DE CAIXA – O fornecimento de recursos financeiros a qualquer título – tais como empréstimos, integralização de capital e liquidação de obrigações assumidas – por pessoas ligadas nos termos do artigo 229 do RIR/94, enseja a presunção de omissão de receita se o sujeito passivo for incapaz de comprovar a origem dos recursos e a efetividade da entrega.

GLOSA DE DESPESAS – deve ser mantida a glosa, se o sujeito passivo tiver sido incapaz de trazer aos autos elementos mínimos de prova suficientes para análise da relação das despesas com a atividade da empresa.

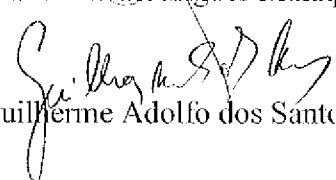
RECONHECIMENTO DE RECEITAS – uma vez adotado o regime de competência, a receita só deve ser reconhecida na data da transferência da propriedade do bem móvel, que se caracteriza pela tradição. A celebração do negócio de compra e venda não é suficiente para a transferência do domínio e, portanto, para impor o reconhecimento da receita.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS – a existência de ativo fictício não autoriza presumir o pagamento a beneficiários não identificados e, como isso, legitimar a autoridade fiscal a constituir o crédito relativo ao imposto de renda na fonte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, DERAM provimento PARCIAL ao recurso voluntário com o fito de afastar a autuação sobre as infrações nº 004 e 005 do auto de infração do IRPJ e seus reflexos e a autuação sobre a infração nº 002 do auto de infração do IRRF, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente momentaneamente o Conselheiro André Almeida Blanco (Suplente Convocado).


Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, André Almeida Blanco (Suplente Convocado), Flávio Vilela Campos (Suplente Convocado), Regis Magalhães Soares Queiroz, Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice Presidente). Ausente Justificadamente o Conselheiro Marcelo Cuba Netto

Relatório

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados, relativamente ao ano-calendário de 1997, autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS e Cofins, mais acréscimos legais (multa proporcional de 75% e juros). Também foi lançada multa isolada por não recolhimento de multa de mora.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 412 a 429.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

I. DO AUTO DE INFRAÇÃO

Contra a empresa supra qualificada foram lavrados, em 31/01/2001, os Autos de Infração a seguir relacionados, para exigência de crédito tributário de R\$ 1.276.237,49 (um milhão, duzentos e setenta e seis mil, duzentos e trinta e sete reais e quarenta e nove centavos), referentes aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS

TRIBUTO	Fls.	Imposto/ Contrib.	Juros de Mora	Multa	TOTAL
IRPJ	05/07	223.930,06	139.105,35	167.947,54	530.982,95
MULTA (Art. 44, §1º, II, Lei 9.430/96)	08	0,00		52.696,55	52.696,55

JUROS (Art 43, Lei 9.430/96)	08		16.961,26		16.961,26
IRRF	12/13	145.495,57	80.381,84	109.121,67	344.999,08
PIS	16/17	2.918,30	1.812,84	2.188,72	6.919,86
CSLL	20/22	111.916,92	69.552,79	83.937,69	265.377,40
MULTA (ART 44, §1º, II, Lei 9.430/96)	24	0,00		9.011,33	9.011,33
JUROS (Art 43, Lei 9.430/96)	24		27.997,11		27.997,11
COFINS	27/28	8.979,40	5.578,00	6.734,55	21.291,95
TOTAL					1.276.237,49

2 Segundo as descrições dos fatos (fls. 06/07 e 13) e Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 31/43), foram apuradas as seguintes infrações:

AUTO DE INFRAÇÃO DO IRPJ

2.1 Infração 001 – OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS

Em dezembro de 1997, a empresa efetuou diversas vendas (fl. 31), totalizando R\$ 1.398.405,84, que foram faturadas como “Vendas para Entrega Futura”, não sendo, portanto, contabilizadas como Receitas Operacionais, e sim em contas do Passivo.

Intimada a apresentar as comprovações dessas vendas e os registros de suas contabilizações, após requerimento de prorrogação de prazo, a empresa apresentou as N.F.s. p/Entrega Futura, referente às vendas realizadas pela filial Imbiribeira: N.F.s. nº 744, 745, 861 e 863, não apresentando as N.F.s. de Remessa, nem sua contabilização como receita de vendas, o que configurou omissão de receitas de vendas, no montante de R\$ 58.970,00.

Fato Gerador (31/12/97): R\$ 58.970,00

Enquadramento Legal: arts. 195, II, 197 e § único, 225, 226 e 227 do RIR/94 e art. 24 da Lei nº 9.249/95

Tributação Reflexa: CSLL, PIS e COFINS

2.2. Infração 002 - OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO NÃO COMPROVADA A ORIGEM DE RECURSOS PELO SÓCIO SUPRIDOR.

A empresa contabilizou, a crédito da conta 242.02.01 – Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – João Sandoval Silveira, diversos lançamentos, referentes a aporte de capital efetuado pelo sócio majoritário, para os quais, quando solicitada a comprovação, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, das efetivas entradas na empresa dos numerários aportados pelo sócio e as origens dos numerários, na pessoa física do sócio supridor, deixou de fazê-lo.

Fato Gerador (31/12/97): R\$ 390.000,00

Enquadramento Legal: arts. 195, II, 197 e § único, 226 e 229 do RIR/94 e art. 24 da Lei nº 9.249/95

Tributações Reflexas: CSLL, PIS e COFINS

2.3. Infração 003 – PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. BENEFÍCIOS INDIRETOS AOS SÓCIOS NÃO ADICIONADOS AO RESULTADO DO EXERCÍCIO NEM AOS RENDIMENTOS DOS BENEFICIÁRIOS DESPESAS PRÓPRIAS DOS SÓCIOS DIRIGENTES GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS.

A empresa contabilizou, nas contas 322.02.10 e 323.02.10 – DESPESAS COM VIAGENS E ESTÁDIAS (ajuda de custos aos sócios, despesas de pagamento de cartões de crédito dos sócios e com pagamento de passagens aéreas para esses e seus familiares), diversos lançamentos, para os quais não comprova suas relações com as atividades operacionais da mesma nem a manutenção de suas fontes produtoras

Fato Gerador (31/12/97): R\$ 21.887,00, R\$ 43.635,19 – A.I. (46.635,19 – T.E.A.F.) e R\$ 11.652,23

Enquadramento Legal: arts. 195, I, 197 e § único, 242 e parágrafos, 246, 247, 296, §5º, 297 e 631 do RIR/94 e art. 61 da Lei nº 8.981/95

Tributações Reflexas: CSLL e IRRF (Infração 001)

2.4. Infração 004 - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO A PARTIR DE 1997 – POSTERGAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS POR INOBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA DO EXERCÍCIO.

Em dezembro de 1997, a empresa efetuou diversas vendas (fl. 31), totalizando R\$ 1.398.405,84, que foram faturadas como “Vendas para Entrega Futura”, não sendo, portanto, contabilizadas como Receitas Operacionais, e sim em contas do Passivo

Intimada a apresentar as comprovações dessas vendas e os registros de suas contabilizações, a empresa apresentou as NF's p/Entrega Futura e correspondentes NF's de Remessa contabilizadas como receita de vendas, em 1998, no montante de R\$ 1.339.435,84.

Tendo em vista que a empresa declarou um resultado fiscal, no ano-calendário de 1997, de R\$ 47.339,34 (prejuízo), e, em 1998, de R\$ 377.048,37 (lucro real), configurou, esse último, postergação da tributação dessa receita de 1997 para 1998 por inobservância ao princípio da competência do exercício, no montante de R\$ 377.048,37 (lucro real).

Fato Gerador (31/12/97): R\$ 377.048,37

Enquadramento Legal: arts. 194, 195, II, 197, 219, 220 e 222 do RIR/94 e arts. 43, 44, §1º, II e 61 da Lei nº 9.430/96

Obs.: Incidência também sobre a CSLL

2.5. Infração 005 – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO

Em dezembro de 1997, a empresa efetuou diversas vendas (fl. 31), totalizando R\$ 1.398.405,84, que foram faturadas como “Vendas para Entrega Futura”, não sendo, portanto, contabilizadas como Receitas Operacionais, e sim em contas do Passivo

Intimada a apresentar as comprovações dessas vendas e os registros de suas contabilizações, a empresa apresentou as N.F.s. p/Entrega Futura e correspondentes N.F.s. de Remessa contabilizadas como receita de vendas, em 1998, no montante de R\$ 1.339.435,84

Tendo em vista que do montante de R\$ 1.339.435,84, R\$ 377.048,37 fora tributado no ano de 1998 (infração 004), configurando postergação de tributação, restou R\$ 962.387,47 a ser tributado como redução indevida do lucro líquido em 1997.

Fato Gerador (31/12/97): R\$ 962.387,47

Enquadramento Legal. arts. 194, 195, II, 197, 219, 220 e 222, 358 e 359 do RIR/94.

Obs.: Incidência também sobre a CSLL

AUTO DE INFRAÇÃO DO IRRF (Infração 002)

2.6. Infração 002 – PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. DIFERENÇA A MAIOR DOS SALDOS DA C/CORRENTE BANCO ENTRE A CONTABILIDADE E O EXTRATO BANCÁRIO. INSUBSISTÊNCIA ATIVA – DESFALQUE DO PROPRIETÁRIO.

Identificação de insubsistência ativa, relativa à diferença encontrada entre o saldo, em 31/12/1997, apresentado na contabilidade (conta nº 111.02.01.002 – Banco Conta Movimento Banco Bandeirantes S/A), no valor de R\$ 229.937,26, e o saldo real apresentado no extrato bancário emitido pela instituição financeira, no valor de R\$ 33.344,62, apresentando, portanto, a contabilidade, um saldo a maior no montante de R\$ 193.031,64, que não representava a real disponibilidade de fundos naquela c/corrente.

Obs.: As infrações 001 e 002 do lançamento do IRRF tiveram as bases de cálculos reajustadas para que os montantes ali especificados fossem os valores líquidos, conforme previsto no § 3º, do art. 61 da Lei 8.981/95.

II. DA IMPUGNAÇÃO



Devidamente notificada e não se conformando com o lançamento, o contribuinte apresentou, em 02/03/2001 (fls 412/429), a sua contestação, alegando em síntese:

3. Da Postergação da Tributação de Receitas/Redução Indevida do Lucro Líquido.

3.1 Manter como atividade principal da empresa a **revenda** de equipamentos pesados, efetuados sob encomenda, para uso especialmente em cozinhas e lavanderias industriais, hospitais, hotéis, restaurantes etc., tais como fogões, máquinas de lavar louças, câmaras frigoríficas, panelões, fornos, fritadeiras, refrigeradores, congeladores (freezer) etc, sendo os seus principais clientes organizações militares, restaurantes, hospitais (públicos e privados), indústrias, hotéis, unidades de ensino, penitenciárias etc,

3.2. Que, muitos dos seus clientes, por se tratarem de repartições públicas, e ante o princípio da anuidade orçamentária, usualmente antecipam os gastos, ao final de cada exercício, para não devolver dinheiro ao erário, promovendo, então, o empenho de despesas destinadas a atender "compras de entrega futura", cujos processos licitatórios já estejam concluídos. Por vezes, inclusive, exige-se, quando já em fabricação a mercadoria encomendada, a pronta emissão das notas fiscais correspondentes, cujo pagamento do preço, nada obstante, só ocorre sucessivamente, já no exercício seguinte, contra a efetiva entrega e instalação dos equipamentos adquiridos;

3.3. improcedência da presunção argüida, visto que o que se verificou, na prática, foi a venda de mercadoria não terminada, incompleta, ou, simplesmente, um pacto representado pelo empenho da despesa e emissão da Nota Fiscal, como forma de confirmação do negócio jurídico, mas a depender, ainda, para pleno cumprimento do objeto (perfeito e acabado), **da efetiva entrega da correspondente mercadoria adquirida**. "Essa dependência, destaque-se por oportuno, poderia até permitir o surgimento de motivo para desfazimento do negócio."



3.4 A simples extração da Nota Fiscal não resulta em si em operação jurídica perfeita e acabada, já que não houve, quando da emissão do documento fiscal, a tradição do produto vendido e a liberação dos recursos empenhados, daí não se constituir em disponibilidade econômica imediata da empresa;

3.5. Que a mercadoria vendida (revendida) não é produzida pela empresa, estando, assim, na dependência também da sua efetiva entrega pelo fabricante, nos prazos pactuados e em conformidade com as exigências do comprador, não caracterizando, a formalização do negócio jurídico através do empenho da despesa e da emissão da correspondente nota fiscal de compra, a imediata superveniência do custo;

3.6. Que contabilizou como ganhas, as receitas correspondentes a serviços prestados, no período-base em que foram de fato executados (1998), independentemente do recebimento, bem como contabilizados os respectivos custos, em 1998;

3.7. “Não obstante (repita-se) a emissão da nota fiscal no mês em que foi pactuado o ajuste, as mercadorias somente foram efetivamente entregues nos meses subsequentes ao ano-calendário de 1997, conforme provam as notas fiscais de remessa, e, por via de consequência, dos recursos financeiros, apenas garantidos pelo empenho efetuado naquele ano de 1997, somente liberados pela parte contratante, na medida em que eram recebidas e instaladas as ditas mercadorias”;

3.8. *Em apoio à expectativa da correta operação, invoca diversos Acórdãos;*

3.9. *Que as notas fiscais elencadas à folha 422 referem-se a encomendas do contrato firmado junto ao Departamento Geral de Serviços do Ministério do Exército, e que as demais notas reportam-se a licitações efetuadas com a Base de Fuzileiros Navais do Rio Meriti – Duque de Caxias-RJ, Prefeitura Militar de Deodoro – RJ, Base de Fuzileiros Navais Ilha das Flores – São Gonçalo, Universidade da Força Aérea, Base Aérea de Santa Cruz, IDEC-RN, Batalhão de Engenharia de Construção, CRO, Secretaria de Educação-Belém, Depósito Central de Abastecimento-RJ, Base Aérea de Boa Vista – RR, II Comando Aéreo Regional – Recife/PE e Delegacia Federal da Agricultura – Recife/PE, todos Órgãos Públicos, notas fiscais elencadas às folhas 422 e 423, estando as transações adequadas e consubstanciadas nos artigos 359 e 360 do RIR/94, IN SRF nº 21/79 e, por analogia, ao art. 7º da Lei nº 9.718/98, que determina a base de cálculo do PIS/COFINS.*

3.10. *Que a forma de tributação pretendida pelo fisco constitui-se em verdadeiro arbítrio, haja vista a pretensão de exigência tributária sobre os valores de R\$ 962.387,47 de IRPJ e R\$ 872.817,16, de CSLL, considerados como reduções indevidas do lucro líquido do ano de 1997, incidindo a tributação sem considerar sequer os custos reais de aquisição das mercadorias e serviços vendidos para posterior entrega, vez que as mercadorias comercializadas não eram produtos da própria empresa, havendo a necessidade de serem encomendadas aos fabricantes, em conformidade com as exigências do comprador, não se caracterizando, nesse momento, a superveniência do custo no exato momento do contrato da venda.*

4. Da Omissão de Receitas de Vendas (R\$ 58.970,00)

4.1. *Alega que as notas fiscais faturas nºs 744, 745, 861 e 863, no valor de R\$ 58.970,00, foram devidamente contabilizadas nas respectivas datas de liquidações (março e julho/98) e que, segundo pesquisa realizada, já que as notas fiscais de remessas não foram localizadas, ficou constatado que as mercadorias foram remetidas diretamente aos contratados da filial de São Paulo. (doc 07 e 08)*

5. *Suprimento de numerário pelo sócio majoritário para futuro aumento de capital (R\$ 390.000,00)*

Alega que efetivamente ocorreram suprimentos do caixa em 1997 efetuados pelo sócio majoritário, no valor de R\$ 390.000,00, e que foram apresentados, quando da realização das diligências, cheques nominativos emitidos pelo sócio majoritário João Sandoval da Silveira, sacado no Banco Bandeirantes S/A, no valor de R\$ 60.000,00 (cheque nº 000420 - doc 09, bem como depósitos efetuados em dinheiro nos valores respectivos de R\$ 50.000,00, R\$ 140.000,00, R\$ 100.000,00 e R\$ 40.000,00, provada a origem dos recursos como oriundas de resgates de CBD's, de propriedade do referido sócio, em posse do mesmo há mais de 05 anos

6. Despesas próprias dos sócios dirigentes.

6.1. Alega que o valor de R\$ 21.887,00, contabilizado como despesa operacional pela empresa, a título de "Despesas com Viagens e Estadias" dos sócios e seus familiares (cartões de crédito e passagens aéreas), considerado pela fiscalização como benefício indireto dos sócios, caracteriza-se como operacional, visto que referidos "familiares" integram o corpo funcional da empresa (vide alterações contratuais e quadro de funcionários); referem-se, as despesas, a trabalhos de supervisão de instalações e adaptações dos equipamentos vendidos, fiscalização de operações de vendas e administração das diversas filiais, participação em feiras e eventos, sendo realizadas constantemente nos meses do ano calendário, não se constituindo em passeios ou férias, haja vista o curto espaço de tempo na demanda dos serviços e são diretamente vinculadas a operacionalidade da empresa.

7. Pagamentos de faturas de cartões de créditos dos sócios dirigentes.

7.1. Alega que o valor de R\$ 46.635,19, lançado nas contas 322.0210 e 323.0210 "Despesas Com Viagens e Estadias", referentes a pagamentos de faturas de cartões de crédito MASTERCARD, AMERICAN EXPRESS e DINERS, pertencentes a João Sandoval da Silveira e Francisco Camindé de Macedo, consideradas pela fiscalização como feitas sem quaisquer especificações em relação às atividades operacionais da empresa, caracteriza-se como operacional, visto que tais gastos foram praticadas nas locomoções desses sócios em serviço, conforme documentação apresentada e lançada na contabilidade, não podendo, jamais, serem caracterizadas como viagens de lazer ou férias.

8. Pagamentos de faturas de viagens aéreas de sócios e familiares.

8.1. Alega que o valor de R\$ 11.652,23, referente às despesas de faturas aéreas de sócios e familiares (filha e esposa), caracteriza-se como operacional, visto que referidos "familiares" integram o corpo funcional da empresa – filha: Sandra Régia Patrícia F. da Silveira – auxiliar de engenharia; esposa: Rinalva F. da Silveira – gerente de uma das filiais (docs Nº 11 e 12), e que os gastos constituem-se em serviços necessários à empresa, tendo sido, inclusive, negligenciada pela autoridade autuante a documentação apresentada (passagem

aérea, estadas de hotéis, locomoção nos locais), o que não se coaduna com a forma de fiscalização efetuada.

9. Diferença a maior dos saldos da c/c Banco entre a contabilidade e o extrato bancário.

9.1 Alega, em primeiro lugar, que a autuante equivocou-se ao considerar que o saldo apresentado pela contabilidade, relativo a conta 11.02.01.002 – Banco Conta Movimento Banco Bandeirantes S/A, era de R\$ 229.937,23, pois, conforme se observa na folha do balancete (doc.14), o saldo da conta, em 31/12/1997, era de R\$ 226.376,26, tendo sido desconsiderado a devolução de um cheque no valor de R\$ 3.561,00, o que demonstra a inconsistência nas informações constantes do auto.

9.2 Em segundo lugar, que efetivamente o saldo da conta bancária contabilizada diverge do saldo da apresentada no extrato bancário, tendo em vista falta de conciliação bancária com os cheques emitidos e não pagos em 31/12/97, bem como depósitos efetuados nessa mesma data, estando os valores escriturados como saldo em conformidade com a realidade da disponibilidade financeira da empresa no encerramento do ano-calendário, sendo estranho o fato do fiscal não ter acatado as explicações e comprovação da conciliação bancária (demonstrativos – doc. Nº 15), apenas pelo fato de não terem sido apresentadas pelo novo contador da empresa, cujos lançamentos contábeis estão à inteira disposição do fisco.

10. É o relatório.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 507 a 542) deu provimento parcial à defesa, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS

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.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DE CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. A apropriação, em exercício futuro, de receitas pertencentes ao período base atual, acarreta a postergação do pagamento de imposto e autoriza o Fisco a recompor o lucro real do período envolvido e lançar o crédito tributário cabível.

OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS

Tendo o sujeito passivo deixado de comprovar a origem e a efetiva entrega de numerário suprido à empresa, resta configurada a omissão de receitas.

GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS CUSTOS E DESPESAS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE

Somente são dedutíveis os custos e despesas que, além de preencherem os demais requisitos legais, sejam comprovados por meio de documentação hábil e idônea.

CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS RESULTADO DIFERIMENTO

Nos casos de contratos, quer no curto ou no longo prazo, com entidades governamentais, o contribuinte pode diferir a tributação do resultado até sua realização, proporcionalmente à receita contabilizada e não recebida.

Valida-se o procedimento fiscal quando não efetuada nem demonstrada a correta apuração dos valores controlados na parte B do LALUR que constituiriam exclusão do Lucro Líquido para fins de apuração do Lucro Real

LANÇAMENTOS REFLEXOS (CSLL, PIS, COFINS, IRRF - Infração 001)

Aplica-se às exigências ditas reflexas, o decidido em relação à exigência matriz devido a íntima relação de causa e efeito entre elas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

MULTA DE MORA FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA

Em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, II, do Código Tributário Nacional, exonera-se a multa isolada lançada por falta de pagamento da multa de mora em recolhimentos intempestivos, porquanto revogado o dispositivo legal que amparava a exigência.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1997

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO
(Infração 002).

Sujeita-se à incidência do imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado

É também oportuno relatar os principais fundamentos para a manutenção de cada item de autuação.

Em relação ao item de autuação 01 (auto de IRPJ) atinente à omissão de receita, após análise dos documentos apresentados pela defesa, concluiu que não provam que a receita tenha sido registrada em 1997, nem em 1998.

Em relação ao item de autuação 02 (auto de IRPJ) atinente ao suprimimento de numerário, a empresa deve fazer prova da origem e efetividade da entrega dos recursos; ou seja, são dois os requisitos para afastar a presunção de omissão de receita. No entanto, os dois documentos apresentados não são aptos a fazer tal prova. Um se refere a recibo de depósito no valor de R\$ 60.000,00 sem indicação do depositário e não coincidente com os valores e datas das operações; o outro é um recibo elaborado pela própria Imosa.

Quanto ao item de autuação 03 (auto de IRPJ) relativo à glosa de despesas operacionais, assim asseverou, *in verbis*:

21.4. A prova apresentada pela impugnante resume-se a lista com relação de endereços de Imosa Ltda" (fls. 479/483), cópias de folhas do Registro de Empregados (fls. 484/485) e relação das principais obras executadas fora do domicílio fiscal da sede da Imosa Ltda. no ano de 1997, todos os documentos elaborados pela própria empresa que, em tese, guardam relação com as atividades por ela exercida, porém, afiguram-se insuficientes para comprovar os fatos que ensejaram a glosa procedida pela fiscalização.

21.5. Competia à impugnante ter trazido aos autos, além das notas fiscais relativas as despesas contabilizadas, outros elementos de prova, como, por exemplo, cópias de cheques nominativos expedidos para os supostos fornecedores, recibos dos pagamentos realizados, registros relativos às obras em que as mercadorias foram utilizadas, fichas de controle do estoque etc. Tal cautela por parte da interessada seria sobremodo recomendável, quando os autos revelam que, sem justificativa plausível, deixou de submeter à autoridade fiscalizadora, como também a essa julgadora, os documentos que permitem concluir que de fato são elas contrapartidas dos desembolsos por ela deduzidos como custo de sua atividade operacional.

Em relação aos itens de autuação 04 e 05 (auto de IRPJ) decorrentes de suposta violação ao regime de competência, a DRJ entendeu que não procede a alegação da defesa de que sua principal atividade é a venda sob encomenda de produtos pesados. Na verdade, com base nas notas fiscais apresentadas, o grosso das vendas é relativo a bens de simplificada produção, como talheres e painéis. Assim, para se aferir a data do reconhecimento da receita, deve ser verificado se há estoque do produto negociado. Se houver, a receita deve

ser reconhecida na aceitação da fatura pelo comprador, pois o negócio se aperfeiçoa já nesse momento, colocando-se o vendedor na posição de mero depositário da mercadoria, conforme Parecer Normativo CST nº 75, de 11 de fevereiro de 1972. No caso de não possuir a mercadoria, a receita deverá ser reconhecida quando a adquirir ou a produzir. A prova, nesse caso, é do sujeito passivo, que não a fez, pois deixou de apresentar o seu controle de estoque.

Ademais, a empresa poderia ter diferido o lucro em razão de ter realizado operações com Entidades Governamentais, nos termos do art. 360 do RIR/94. Nesse caso, deveria, porém, ter feito prova relativa ao recebimento das vendas e à apropriação dos respectivos custos, o que não foi feito.

Em relação ao item de autuação 02 (auto de IRRF) atinente a pagamento a beneficiários não identificados, a autoridade fiscal não acatou a reconstituição do saldo da contabilidade representativa das contas bancárias, em razão dos documentos apresentados (fls. 493 a 499) não apresentam os requisitos para valerem contra terceiros, pois são passíveis de ser elaborados pelo próprio contribuinte.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 538 a 551, por não se conformar com a decisão de primeiro grau. Nele, aduz as razões que se seguem.

Em relação ao item de autuação 01 atinente à omissão de receita, afirma ter havido “venda à ordem”, que é prevista em nosso ordenamento, pois os produtos foram fabricados por “Brasinox” e só posteriormente vendidos por “Imosa”.

Em relação ao item de autuação 02 atinente ao suprimento de numerário, afirma que os R\$ 390.000,00 são oriundos de empréstimos tomados pelo sócio junto ao seu pai e entregues à empresa nos valores de R\$ 60.000,00, R\$ 50.000,00, R\$ 140.000,00 e R\$ 100.000,00; o primeiro conforme documento já acostado à defesa, os demais em dinheiro.

Quanto ao item de autuação 03 relativo à glosa de despesas operacionais, teceu apenas as seguintes considerações, *in verbis*:

Foram realizadas viagens da Diretoria da Imosa Ltda e a empresa Wicon Ltda ao Estado de São Paulo, a serviço das referidas empresas, para supervisionar as atividades da filial e participar de feiras do setor metal mecânico.

Assim, as despesas referentes ao valor apresentado de R\$ 11.652,23 [...] diz respeito às despesas de viagens de Sócios e Diretores (Dr. João Sandoval da Silveira e a Sra. Rinalda Figueiredo da Silveira) na filial em São Paulo, portanto, as mesmas não podem ser glosadas, tendo em vista que, as mesmas referem-se as despesas de viagens em serviço junto à filial e São Paulo (Brasinox Ltda).

Assim, como se pode denotar, as despesas aéreas, estadas e despesas com alimentação destinaram-se a negócios com empresas para compra de equipamentos no pavilhão da feira de Anhembi, na cidade de São Paulo, onde geralmente são comprados os referidos insumos.

Em relação aos itens de autuação 04 e 05 decorrentes de suposta violação ao regime de competência, afirma que não possuía as mercadorias em estoque. Para comprovar o

afirmado, alega ter carreado aos autos cópia do livro de controle de inventário e das notas fiscais de compra.

Em relação ao item de autuação 02 (auto de IRRF) atinente a pagamento a beneficiários não identificados, afirma que a divergência entre os valores registrados na contabilidade e os extratos bancários é decorrente apenas das dificuldades para a realização dos registros contábeis tempestivamente. Para comprovar o afirma, aduz ter anexado cópia dos “lançamentos contábeis devidos”.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Não há questões preliminares a serem enfrentadas. Quanto ao mérito, nos debruçaremos na seguinte ordem:

- i) omissão de receita (infração nº 001 do auto de infração do IRPJ);
- ii) suprimimento de numerário (infração nº 002 do auto de infração do IRPJ);
- iii) glosa de despesas operacionais (infração nº 003 do auto de infração do IRPJ);
- iv) violação do regime de competência (infrações nº 004 e 005 do auto de infração do IRPJ); e
- v) pagamento a beneficiário não identificado (infração nº 002 do auto de infração do IRRF).

Omissão de receita (infração nº 001 do auto de infração do IRPJ)

No recurso voluntário, a defesa apenas aduz que a operação foi do tipo “venda a ordem”, ou seja, os produtos vendidos foram fabricados e remetidos ao cliente por “Brasinox” e não pela própria “Imosa”, sem carrear nenhum elemento de prova.

Essa explicação não afasta o fato de “Imosa” ter que reconhecer tais valores como receita e, efetivamente, demonstrar que assim os registrou e os ofereceu à tributação.

Uma vez que não fez essa prova, deve ser mantida a autuação sobre a omissão de receita no valor de R\$ 58.970,00.

Suprimimento de numerário (infração nº 002 do auto de infração do IRPJ)

O suprimimento de numerário como indicio capaz de estabelecer a presunção legal de omissão de receita é matéria já longinquamente pacificada nas instâncias administrativas. Trata-se de presunção legal de omissão de receita obtida à margem da escrituração, cujos recursos financeiros supostamente “surgiriam” ao se registrar operações entre o sujeito passivo e pessoas a ele ligadas. Por isso, para infirmar a presunção, compete à empresa comprovar não a formalização da operação, mas sim a efetiva entrega dos recursos e a sua origem. Vejamos, acórdão exemplificativo do Conselho de Contribuintes que esclarece esses pontos:

“OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO - A não comprovação da efetiva entrega e/ou origem dos recursos supridos permite a presunção de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo desconstituir a acusação mediante prova cabal não só de



que os recursos ingressaram na sociedade, mas também de que os mesmos foram percebidos pelos sócios de forma estranha à sociedade ou, se da empresa, submetidos à regular contabilização. (ACÓRDÃO 101-93.328 em 23.01.2001) ”

Pois bem, a defesa traz explicações acerca da origem dos recursos, mas não prova. De igual sorte, não há elementos probatórios relativos à efetividade. O único comprovante de depósito nem sequer traz a identificação do depositário.

Deve, assim, ser mantida a autuação sobre esse item.

Glosa de despesas operacionais (infração nº 003 do auto de infração do IRPJ)

Além dos documentos juntados pela defesa na fase impugnatória a que faz referência a decisão de primeiro grau, constam do feito recibos (fls. 343 a 359) e extratos de cartão de crédito (fls. 360 a 383). Apenas por meio desses documentos, não é possível aferir se as despesas guardam relação com a atividade da empresa. Os recibos dão quitação de valores referentes à ajuda de custo, mas sem identificar a que título.

Não costumo ser rigoroso na análise desse tipo de despesa quando seu valor é pequeno, pois um dos princípios da contabilidade é a materialidade, ou seja, não se devem empreender controles mais onerosos que os próprios itens a ser controlados.

No presente feito, se, por um lado, os valores não chegam a ser expressivos (R\$ 21.887,00, R\$ 46.635,19, e R\$ 11.652,23), por outro também não são desprezíveis. Desse modo, mereceriam um mínimo de controle. Em relação às despesas aéreas, por exemplo, não há sequer cópia das passagens em que se possa aferir o trecho da viagem.

Desse modo, deve ser mantida também a autuação quanto a esse item.

Postergação do reconhecimento de receitas (infrações nº 004 e 005 do auto de infração do IRPJ)

Este item se refere à infração 04 (postergação de tributação) e à infração 05 (redução indevida do lucro), conforme numeração do auto de infração (fl. 07). Ambas as infrações estão calcadas no mesmo fundamento, qual seja, o suposto não cumprimento do regime de competência para o reconhecimento de receita.

No entender do julgador de primeiro grau, uma vez que o negócio de compra e venda se aperfeiçoou pelo aceite do comprador, o vendedor se colocaria numa mera condição de depositário da mercadoria e, desse modo, a receita deveria ser imediatamente reconhecida, exceto na hipótese de não a possuir em estoque. Nesse último caso, a receita deveria ser reconhecida no momento da aquisição da mercadoria para a futura entrega.

Em razão desse fundamento da decisão *a quo*, a defesa se esforça para sustentar que não possuía em estoque, no curso de 1997, os itens que foram entregues apenas em 1998.

Ora, discordo desse fundamento por várias razões.

Em primeiro lugar, com base na Codificação Civil (na de 1916, vigente na data dos fatos, bem como na de 2002) o domínio de bens móveis só se transfere pela tradição (entrega da coisa); e domínio é adotado como sinônimo de propriedade e não de posse. Dessarte, uma vez realizado o contrato de compra e venda, enquanto o vendedor não entregar o bem móvel objeto do contrato, permanece com sua propriedade. Não é, portanto, mero depositário, característica de quem detém apenas a posse. Abaixo transcrevo os artigos pertinentes:

Código Civil de 1916 (vigente a época dos fatos)

Art. 1.122. Pelo contracto de compra e venda, um dos contraentes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, á pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Art. 620. O domínio das coisas não se transfere pelos contratos antes da tradição

Vale destacar que esse artigo 620 está dentro do Capítulo III “DA AQUISIÇÃO E PERDA DA PROPRIEDADE MÓVEL”.

Em segundo lugar, a Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, a qual foi adotada inclusive pela CVM, em consonância com o Código Civil, dispõe que a receita deve ser reconhecida, em face do Princípio da Competência, na investidura na propriedade. Abaixo, transcrevo os dispositivos pertinentes:

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE

§ 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas.

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados; (nosso destaque)



Desse modo, pelo direito privado, a receita só deve ser reconhecida, uma vez respeitado o regime de competência, na data da transferência da propriedade do bem móvel e esta se dá pela tradição.

Conforme, prescreve o Regulamento do Imposto de Renda, *in verbis*:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1 598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

Podemos claramente perceber que não há na lei do imposto de renda uma estipulação, por assim dizer, completa do lucro real. A princípio, a base de cálculo do imposto de renda é o próprio lucro comercial, isto é, o resultado positivo da atividade das empresas em conformidade com a legislação comercial.

Nada obstante, em razão das diferenças entre o regime jurídico de direito privado e o regime de direito público tributário, a lei fiscal pode estabelecer diversidade de tratamento em relação aos mais variados fatos passíveis de integrar um e outro lucro.

Nesse caso, porém, a lei fiscal não é exaustiva. Ela se limita a prescrever o que possui tratamento diferente do regido pelo direito comercial.

 O lucro apurado segundo as regras comerciais apresenta propósito diverso daquele estipulado como base de cálculo do imposto sobre a renda. No primeiro caso, o lucro tem a finalidade de aferir a parcela do resultado da empresa a que tem direito seus sócios; no segundo, a de dimensionar o fato jurídico tributário de a empresa auferir renda nova. Em razão disso, por exemplo, os dividendos recebidos de outras pessoas jurídicas devem compor o lucro comercial, mas não o lucro real. Como a definição da base de cálculo do imposto de renda parte da definição do lucro comercial, os dividendos devem então ser tratados como uma exclusão pela legislação tributária.

Desse modo, para a correta compreensão do regime jurídico a que estão submetidos os diversos fatos econômicos praticados pelas empresas, o percurso de interpretação deve principiar pela sua disciplina comercial para depois ser verificado se há tratamento diverso pela lei tributária.

Se um fato deve compor o lucro comercial e a lei do imposto de renda nada sobre ele prescreve, então deverá também compor a base de cálculo desta exação. De igual turno, se não deve compor o lucro comercial e a lei do imposto de renda também for silente, a mesma sorte terá, isto é, não deverá compor o lucro real.

Desse modo, entendo que a legislação tributária poderia dar tratamento diverso ao Regime de Competência no que toca ao reconhecimento das receitas. Não é o caso. Desse modo, os fatos devem ser qualificados segundo o que estatui o Direito Privado. A receita só deve ser reconhecida, pois, na efetiva entrega da mercadoria.

Devem ser afastados os itens de autuação relativos ao não atendimento do regime de competência sobre vendas no montante de R\$ 1.339.435,84.

Pagamento a beneficiário não identificado

A autuação está claramente esteada em ativo fictício e não em prova direta de pagamento (entenda-se entrega de recursos). Pois bem, está pacificado neste Colegiado que o pagamento a beneficiário não identificado não pode ser erigido apenas com base em ativo fictício, o qual se caracteriza como um fato indiciário do pagamento. Abaixo, transcrevo ementa, que traduz esse entendimento:

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS a existência de ativo fictício não autoriza presumir o pagamento a beneficiários não identificados e, como isso, legitimar a autoridade fiscal a constituir o crédito relativo ao imposto de renda na fonte

Vale destacar que o Acórdão que deu azo ao trecho ementado apenas ratificou decisão proferida pelo primeiro grau de julgamento administrativo nos autos do processo nº 18471.003009/2002-61. Abaixo, transcrevo as razões adotadas pela Delegacia de Julgamento:

O tributo só pode ser exigido quando o fato apurado ajusta-se perfeitamente à hipótese de incidência. Por esta razão, a Fazenda Pública não pode considerar ocorrido um fato descrito abstratamente na hipótese de incidência sem a sua efetiva verificação, valendo-se de mera presunção de seu agente, a menos que esta presunção esteja prevista em lei

No caso, não há previsão legal para lançamento a partir de ativo fictício

A hipótese legal de “pagamentos efetuados a beneficiários não identificados”, prevista no artigo 247 do RIR/1994, é encontrada quando a Pessoa Jurídica, devidamente intimada, não logra êxito em identificar para quem efetuou o pagamento, ou quando o Fisco faz prova de que o beneficiário que a Pessoa Jurídica registrou e aponta como recebedor do pagamento, de fato, nada tenha recebido. A efetivação de pagamento pela pessoa jurídica é pressuposto material para a ocorrência desta hipótese

A partir de 01/01/1995, sujeita-se à incidência de imposto exclusivamente na fonte todo pagamento efetuado por pessoas jurídicas a beneficiário não identificado (artigo 61 da Lei 8.981/1995). Porém, cabe ao Fisco, antes de qualquer coisa, assegurar-se de que os pagamentos foram mesmo realizados, pois o fato gerador ocorre justamente pela percepção desses rendimentos pelos beneficiários. A ocorrência do pagamento deve ser provada pela fiscalização.

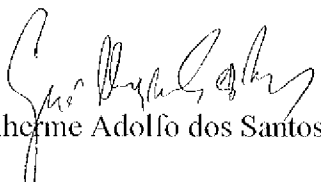
No presente caso, não se vislumbra a hipótese legal de “pagamentos efetuados a beneficiários não identificados”, não tendo havido qualquer pagamento pelo interessado: a fiscalização presumiu já recebida diferença não comprovada, que identificou como ativo fictício.



Desse modo, esse entendimento já tem sido adotado até pelo órgão julgador fazendário. Deve-se, pois, afastar a autuação relativa a esse item aplicada sobre o montante de R\$ 193.031,64.

Dispositivo

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de afastar a autuação sobre as infrações nº 004 e 005 do auto de infração do IRPJ e seus reflexos e a autuação sobre a infração nº 002 do auto de infração do IRRF.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator