



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13629.720241/2013-66
ACÓRDÃO	1301-008.061 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DEPÓSITO CIDADE NOBRE LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2009

PRELIMINAR DE NULIDADE. IMPEDIMENTO E SUSPEIÇÃO DE RELATOR DA DRJ. BÔNUS DE EFICIÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

A alegação de impedimento ou suspeição de julgador administrativo exige a demonstração de interesse pessoal, direto ou indireto no resultado do processo, nos termos dos arts. 18 da Lei nº 9.784/1999. A vinculação institucional do regime remuneratório da carreira de Auditor-Fiscal ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF, bem como a existência de bônus de eficiência instituído por lei, não configuram interesse direto ou indireto apto a comprometer a imparcialidade do julgador.

PRELIMINAR DE NULIDADE. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOVAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

Não configura nulidade do lançamento a referência, pela autoridade julgadora de primeira instância, a dispositivo legal diverso daquele indicado no auto de infração, quando preservados os fatos que embasaram a exigência, a base de cálculo e o crédito tributário lançado.

PRELIMINAR DE NULIDADE. JULGAMENTO *CITRA PETITA*. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por julgamento *citra petita* quando a decisão administrativa enfrenta expressamente a matéria devolvida à apreciação, ainda que conclua de forma contrária à pretensão do contribuinte. O art. 38 da Lei nº 9.784/1999 não impõe ao julgador o exame individualizado de todos os documentos juntados, sendo suficiente a análise fundamentada das teses que poderiam infirmar a conclusão do julgador.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DESPESAS COM ALUGUEL. PESSOA LIGADA. SUJEIÇÃO AO CONTROLE DE PREÇO OU VALOR DE MERCADO.

Pagamentos de aluguéis efetuados a pessoa ligada sujeitam-se ao controle do valor de mercado, nos termos do art. 351, §1º, inciso I do RIR/1999. Configura vínculo pessoal e econômico relevante a relação conjugal, sob o regime de comunhão universal de bens, entre a sócia administradora da locatária e do acionista da locadora, caracterizando a hipótese do art. 465, III, do RIR/1999.

GLOSA DE DESPESAS COM ALUGUEL. PESSOA LIGADA. VALOR DO ALUGUEL QUE EXCEDE O VALOR DE MERCADO. MANUTENÇÃO.

A parcela do aluguel que exceder o valor de mercado é indedutível para fins de apuração do lucro real, conforme o art. 351, § 1º, I, do RIR/1999. A obtenção do preço de mercado, aferida mediante pesquisa de mercado local, com critérios razoáveis e compatíveis com a localização do imóvel e realidade do período, não exige a elaboração de laudo técnico formal. Laudos e pareceres produzidos unilateralmente pelo Contribuinte, não afastam os valores apurados pelo Fisco, especialmente quando revistos e ajustados pela Autoridade Julgadora de primeira instância.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL. MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA.

A existência de saldo credor na conta Caixa caracteriza presunção legal de omissão de receitas, nos termos do art. 261, I, do RIR/1999, competindo ao contribuinte o ônus de provar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos lançados em sua escrita contábil. A simples apresentação do Livro Razão, planilhas internas ou listagem de notas fiscais, desacompanhadas da comprovação do efetivo ingresso financeiro, não é suficiente para elidir a presunção legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luis Angelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por DEPÓSITO CIDADE NOBRE LTDA. (e-fls. 622/649), em face do Acórdão nº 08-49.010 (e-fls. 585/607), proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Fortaleza – DRJ/FOR, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela DRJ, conforme segue:

“Trata-se de procedimento fiscal, relativo aos anos-calendário 2008 e 2009, deflagrado em desfavor da pessoa jurídica em epígrafe, ao final do qual foram constituídos os créditos tributários a seguir quantificados:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) R\$ 1.297.358,97 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido R\$ 537.640,45 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social R\$ 134.486,23 Contribuição para o PIS/Pasep R\$ 29.197,66

Total do Crédito Tributário R\$ 1.998.683,31

A descrição pormenorizada da ação fiscal se encontra evidenciada nº Relatório Fiscal de fls. 09/16, a seguir sinteticamente apresentado.

Consta do contrato social e alterações posteriores que a atividade da empresa é a representação comercial por conta de terceiros de materiais de construção civil, o comércio varejista de materiais de construção civil, transporte de cargas e fabricação de lajes.

A empresa apresentou DIPJ's do exercício 2009, ano-calendário 2008, e do exercício 2010, ano-calendário 2009, informando a apuração do imposto de renda pelo lucro real anual.

O procedimento fiscal teve início através da ciência, pelo sujeito passivo, do Termo de Início de Fiscalização, em 17/07/2012.

DESPESAS DE ALUGUÉIS

Foram informadas despesas com aluguéis nos valores de R\$ 1.201.350,00, no ano-calendário 2008, e de R\$ 1.320.000,00, no ano-calendário 2009.

Em vista disso, a empresa foi instada a apresentar a documentação comprobatória dos lançamentos efetuados na conta 3.1.04.03.003 – Aluguel de Imóveis e Condomínio, inclusive contratos de locação e comprovantes de pagamentos.

Em resposta, foram apresentados os seguintes documentos:

☐ contrato de comodato entre o comodante a empresa Ipacon Empreendimentos S.A., CNPJ 04.659.957/0001-03, e como comodatária a Srª Célia Aparecida Correa Gomes, CPF 422.023.886-72, sócia gerente da empresa fiscalizada; o objeto do contrato era o imóvel comercial situado na avenida Simon Bolívar, nº 950, bairro Cidade Nobre, Ipatinga/MG, endereço cadastral da fiscalizada; a Cláusula Segunda do contrato determinava que a Comodante disponibilizava à Comodatária referido imóvel a partir da data da assinatura, em 01/06/2002, até o dia 10/10/2008 ou até cinco dias após o término das eleições;

☐ contrato de locação celebrado em 01/09/2006, figurando como locadora a acima referida Ipacon Empreendimentos S.A., CNPJ 04.659.957/0001-03, e como locatária a empresa fiscalizada; o objeto do contrato era o imóvel situado na avenida Simon Bolívar, nº 950, bairro cidade nobre, Ipatinga/MG, endereço cadastral fiscalizada); a Cláusula Terceira do contrato estipulava que "O imóvel em questão será utilizado pelo locatário por período indeterminado".

Foram apresentados recibos de pagamentos de aluguel nos valores mensais de R\$ 100.000,00 para 2008 e de R\$ 110.000,00 para 2009.

Em resposta a intimação fiscal, a pessoa jurídica fiscalizada esclareceu serem acionistas da Ipacon Empreendimentos S.A. o Sr. João Bosco Gomes, CPF 123.215.751-15, e o Sr. João Inácio Gomes Filho, CPF 024.124.036-00.

Por seu lado, são sócias da empresa fiscalizada a Srª Célia Aparecida Corrêa Gomes, CPF 422.023.886-72, e a Srª Maria do Carmo Bueno Gomes, CPF 939.872.346-87.

A Srª Célia Aparecida Corrêa Gomes é esposa do Sr. João Bosco Gomes, enquanto a Srª Maria do Carmo Bueno Gomes é concunhada da Srª Célia Aparecida Corrêa Gomes.

O contrato de locação e os recibos estão assinados pelo Sr. João Bosco Gomes.

A empresa Ipacon Empreendimentos S.A. foi diligenciada. Na ocasião, confirmou a autenticidade das assinaturas dos contratos de comodato, locação e dos recibos de aluguéis, documentos que foram assinados pelo seu Diretor Presidente, Sr. João Bosco Gomes.

Também atestou ter recebido R\$ 100.000,00 para cada mês de 2008 e R\$ 110.000,00 para os meses de 2009.

Quanto à descrição do imóvel locado, afirmou o seguinte:

☐ loja localizada na Avenida Simon Bolívar, 950, bairro Cidade Nobre, Ipatinga/MG, com área de 3.590,76 m2, assim distribuída: salão de vendas (778,77 m2), área de estoque (1.720,60 m2), banheiros (10,81 m2), copa (8,61m2), refeitório (20,41m2), depósito lateral (34,19 m2), depósito dos fundos/pátio (866,60m2), e escritórios (150,77m2);

☐ galpão localizado na Avenida Simon Bolívar, 920, bairro Cidade Nobre, Ipatinga/MG, com área construída de 1.419,60 m2, assim distribuída: 2º piso lado esquerdo (276m2),

segundo piso lado direito (186m²), terceiro piso lado direito (186 m²), fundos (51,60 m²) e 1º piso (720 m²).

A fiscalização constatou que o galpão acima referido não faz parte do contrato de locação, cujo objeto definido na Cláusula Primeira é o “aluguel do imóvel, situado na Avenida Simon Bolívar, n° 950, bairro Cidade Nobre, em Ipatinga-MG”, para o qual foi estipulado em 01/09/2006 o aluguel mensal de R\$ 90.000,00, valor que em 2008 passou para R\$ 100.000,00 e em 2009 para R\$ 110.000,00. É o que consta dos registros contábeis da empresa fiscalizada.

Tendo em vista a relação de parentesco entre os sócios da empresa locadora e da pessoa jurídica locatária, com o objetivo de verificar se o preço do aluguel excedia o valor de mercado, a fiscalização realizou diligências em empresas imobiliárias.

Foram consultadas quatro imobiliárias, que em resposta apresentaram os preços estimados por metro quadrado de aluguel comercial de imóvel situado na Av. Simon Bolívar, construído há aproximadamente dez anos, com boa/ótima conservação. Também disponibilizaram os preços esperados para o um depósito coberto na mesma Av. Simon Bolívar, igualmente com dez anos de construção e com boa/ótima conservação.

Para o aluguel comercial a fiscalização chegou ao valor médio de R\$ 18,75 por metro quadrado, valor que foi deflacionado pelo IGP-M para os anos de 2008 e de 2009, resultando nos valores respectivos de R\$ 14,85 e de R\$ 16,30.

Já em relação do depósito coberto, a fiscalização obteve o valor médio de R\$ 10,25 por metro quadrado, também deflacionado pelo mesmo critério para os anos de 2008 e de 2009, implicando nos valores correspondentes de R\$ 8,12 e de R\$ 8,91.

Levando em conta a área total de 3.590,76 metros quadrados (969,37 metros de loja mais 2.621,39 metros de depósito), aplicou os R\$ 14,85 sobre a área de 969,37 e os R\$ 8,12 sobre a área de 2.621,39, chegando ao preço médio em 2008 de R\$ 35.663,30 em 2008.

Repetiu o mesmo procedimento para o ano de 2009, qual seja, aplicou os R\$ 16,30 sobre a área de 969,37 e os R\$ 8,91 969,37, com isso alcançando o preço médio de R\$ 39.160,23.

Em razão do que foi apurado, considerou a incidência do determinado pelo inc. I do § 1º do art. 351 do RIR/99, a estabelecer que não são dedutíveis os alugueis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder ao preço ou valor de mercado.

SALDO CREDOR DE CAIXA

Por meio do Termo de Intimação Fiscal n° 05, de 16/01/2013, pessoa jurídica foi intimada a apresentar declaração, assinada pelo representante legal da empresa, identificando os nomes e CPF dos clientes relacionados a lançamento efetuado em 02/01/2009, contendo débito na conta 1.1.01.01.0001 – Caixa e crédito na conta 1.1.02.01.0001 – Clientes Diversos, no valor de R\$ 832.563,25, tendo ainda sido requerida a apresentação das notas fiscais e demais documentos comprobatórios do lançamento.

Por solicitação do contribuinte, em 01/02/2013 o prazo inicialmente concedido foi prorrogado por mais trinta dias.

Expirado o prazo sem que nada fosse apresentado, conforme consta da planilha Recomposição da Conta Caixa - 2009 a fiscalização desconsiderou aludido lançamento, o que ensejou a ocorrência de saldos credores de caixa, valores que foram tributados com

substrato na presunção legal de omissão de receita estabelecida pelo inc. I do art. 281 do RIR/99.

FORMA DE APURAÇÃO

Conquanto a empresa tenha apresentado DIPJs para os anos-calendário 2008 e 2009 informando a tributação com base no lucro real anual, para o ano de 2008 a fiscalização verificou, por meio da apresentação dos balancetes de suspensão/redução e do Livro de Apuração do Lucro Real que o contribuinte estava sujeito ao pagamento da estimativa de fevereiro de 2008.

Pelo fato de não ter feito o recolhimento, tampouco declarado o débito em DCTF, o representante fazendário concluiu que o contribuinte não formalizou a apuração pelo lucro real e que por isso passou a se sujeitar à apuração anual do IRPJ e da CSLL.

Em decorrência da alteração na forma de tributação, eis que a fiscalização apurou para o quarto trimestre de 2008 o lucro real de R\$ 1.591,42, o que foi objeto de lançamento de ofício, conforme especificado na planilha Apuração de IRPJ e CSLL a Pagar -2008.

Em razão do disposto pelo art. 28 da Lei nº 9.430/1996, estendeu a mesma forma de tributação acima referida para a CSLL.

Os demonstrativos de apuração das infrações estão acostados aos autos às fls. 17/26.

A pessoa jurídica foi notificada pela via postal no dia 09/03/2013, fl. 77, tendo apresentado a sua impugnação, fls. 279/287, no dia 09/04/2013.

Omissão de Receita por Presunção Legal - Saldo Credor de Caixa

O lançamento contábil apontado pela fiscalização diz respeito à contabilização de recebimentos de vendas efetuadas por cupons fiscais do período de 23/09/2008 a 29/10/2008, recebidas em novembro e dezembro de 2008, conforme discriminado no Anexo II, fl. 496.

Segundo informado, o Anexo I, fls. 403/495, relaciona os demais recebimentos do 4º trimestre de 2008 que foram contabilizados na conta Clientes Diversos e estão conciliados com as notas fiscais e os cupons fiscais correspondentes, conforme demonstrado no Anexo III, fls. 497/581.

No entendimento da reclamante, uma análise nos acima referidos anexos deixará claro que não houve omissão de receitas apuradas por presunção legal, em vista do que requereu o cancelamento da infração.

Receitas Escrituradas e Não Declaradas - Lucro Real Apurado e Não Declarado

Tendo em vista a descaracterização da apuração anual do IRPJ e da CSLL pelo não recolhimento da estimativa que seria apurada em fevereiro de 2008 na opção pelo lucro real anual, concordamos com o lançamento de ofício dos valores apurados pelo lucro real trimestral no ano de 2008.

Sendo assim, segue anexo o comprovante do recolhimento do tributo, com as reduções previstas na legislação.

Distribuição Disfarçada de Lucros - Pagamento à Pessoa Ligada de Aluguéis/Royalties/Assistência Técnica acima do Valor de Mercado

A verdade material dos fatos é a seguinte:

o Depósito Cidade Nobre está estabelecido em dois imóveis (Avenida Simon Bolívar nºs 920 e 950 do Bairro Cidade Nobre, em Ipatinga/MG), conforme faz prova a 1ª alteração contratual devidamente registrada na JUCEMG sob o NIRE 3593631 em sessão de 28/09/2006 e inscrições na Receita Federal do Brasil e Receita Estadual de Minas Gerais anexados;

são quotistas da impugnante a Srª Célia Aparecida Corrêa Gomes, CPF 422.023.886-72, esposa do Sr. João Bosco Gomes, e a Srª Carmo Bueno Gomes, CPF 939.872.346-87, concunhada da Srª Célia Aparecida Corrêa Gomes;

em 02/01/2008 a contestante celebrou contrato de locação dos imóveis sito à Avenida Simon Bolívar, nºs 920 e 950, Bairro Cidade Nobre, Ipatinga/MG, por prazo indeterminado, pagando o valor inicial de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) mensais;

o contrato de locação teve termo aditivo em 30/01/2008 rratificando os imóveis locados, quais sejam: (1) Loja localizada na Avenida Simon Bolívar, 950, Bairro Cidade Nobre, Ipatinga, MG, com área total de 3.590,76m², e (2) Galpão localizado na Avenida Simon Bolívar, 920, Bairro Cidade Nobre, Ipatinga, MG, com área construída de 1.419,60 m²;

o valor do aluguel permaneceu o mesmo do contrato primitivo, qual seja, R\$ 100.000,00 (cem mil reais) mensais, que equivale a R\$ 19,96 (dezenove reais e noventa e seis centavos) por metro quadrado;

a Ipacon Empreendimentos S/A, CNPJ 04.659.957/0001-03, é a proprietária dos imóveis locados pelo Depósito Cidade Nobre Ltda., conforme fazem prova as certidões de matrículas 5.864, 6.613, 37.803, 8.091 e 8.092 do CRI de Ipatinga, MG, em anexo;

são acionistas da Ipacon Empreendimentos S/A o Sr. João Bosco Gomes, CPF 123.215.751-15, com participação acionária de 29,03% (vinte e nove, zero três por cento), e seu pai, Sr. João Inácio Gomes Filho, CPF 024.124.036-00, com participação acionária de 70,97% (setenta, noventa e sete por cento).

O lançamento não merece prosperar em virtude dos aspectos a seguir abordados.

A vedação do inc. I do § 1º do art. 351 do RIR/99 é restritiva somente para pagamentos de aluguéis a sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder ao preço ou valor de mercado.

Inexiste, contudo, vínculo de parentesco entre as partes do contrato de locação, a Ipacon Empreendimentos S/A e o Depósito Cidade Nobre Ltda.

A Ipacon Empreendimentos S/A não é sócia, dirigente, parente ou dependente do Depósito Cidade Nobre Ltda e sociedade anônima, conforme definido em lei, é uma sociedade empresária com personalidade jurídica distinta de seus acionistas e diretores.

Como o direito brasileiro é positivo, a restrição somente alcança as partes mencionadas no dispositivo legal. Assim, não pode a fiscalização inferir que, por ter parentesco societário indireto, estará caracterizada a incidência do inc. I do § 1º do art. 351 do RIR/99.

O representante fazendário não levou em conta o princípio da verdade material, na medida em que deixou de considerar que o contribuinte se encontra estabelecido em dois imóveis locados pela Ipacon Empreendimentos S/A, ou seja, na loja situada no nº 950 da Avenida Simon Bolívar, com área de 3.590,76 metros quadrados, e no galpão localizado nº

nº 920 da mesma rua, com área de 1.419,60 metros quadrados, perfazendo uma área locada total de 5.010,36 metros quadrados.

Desconsiderou em seus cálculos o imóvel localizado na Avenida Simon Bolívar nº 920, uma vez que tal imóvel não constava expressamente do contrato inicial de locação, muito embora tenha tomado conhecimento do fato por meio da resposta ao Termo de Intimação nº 02, tendo por destinatária a Ipacon Empreendimentos S/A.

Para subsidiar seu lançamento, a autoridade fiscal intimou quatro empresas imobiliárias a informarem o valor do metro quadrado de aluguel de imóvel comercial nas modalidades loja e depósito localizado na Avenida Simon Bolívar, construído há aproximadamente dez anos, com conservação entre boa e ótima.

A partir das informações recebidas, atribuiu, ao final de 2012, os valores médios para loja e para depósito. Adotar uma média simples para uma variação tão ampla, conforme a amostra colhida, já indica que os dados coletados não prestam para a apuração do valor de mercado.

Prosseguindo, deflacionou os valores encontrados para 2012 para os anos de 2008 e de 2009: para loja os resultados foram R\$ 14,85 em 2008 e R\$ 16,30 em 2009; e para depósito os resultados foram R\$ 8,12 em 2008 e R\$ 8,91 em 2009. Tais valores foram aplicados sobre as áreas de 969,37 m2 de loja e de 2.621,39 m2 de depósito. Com isso, chegou aos resultados de R\$ 35.663,30 para 2008 e de R\$ 39.160,23 para 2009, inferiores aos valores contabilizados que foram de R\$ 100.000,00 em 2008 e de R\$ 110.000,00 em 2009.

Contudo, o lançamento fiscal está eivado dos vícios a seguir apontados:

☒ as imobiliárias foram induzidas a erro na medida em que não houve a especificação do imóvel objeto da avaliação; em qualquer via comercial os valores de locação não são iguais, variando em razão da mão de direção, assim como pela localização e pelo tamanho do imóvel;

☒ não é admissível uma variação tão díspare, como a informada pelas imobiliárias; para lojas a oscilação ocorreu entre R\$ 5,00 e 30,00, enquanto para depósito se situou entre R\$ 5,00 e R\$ 20,00; o menor preço de loja bateu com o menor preço de depósito, o que não é plausível;

☒ a metragem locada está errada pois o AFRFB considerou apenas o imóvel situado no nº 950, com área de 3.590,76 metros quadrados, com o que deixou de computar o outro imóvel localizado no nº 920, com área de 1.419,60 metros quadrados.

Buscando demonstrar a não incidência do dispositivo legal utilizado pela fiscalização, a impugnante apresentou laudos de avaliação de autoria quatro de profissionais devidamente qualificados e registrados nos órgãos competentes, relativamente aos imóveis situados nos nºs 920 e 950 dos imóveis situados na Avenida Simon Bolívar.

Deflacionados os valores apresentados a requerente chegou aos valores de R\$ 110.859,91 para 2008 e de R\$ 121.730,16 para 2009, com o que se mostraram inferiores aos valores existentes nos registros contábeis, no valor de R\$ 100.000,00 para 2008 e de R\$ 110.000,00 para 2009, em razão do que a interessada requereu o cancelamento da infração que lhe fora imputada.

Multa ou Juros Isolados - Falta de Recolhimento do IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada

Uma vez demonstrada a insubsistência dos lançamentos acima combatidos deve ser considerado prejudicado o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada.

Como principais elementos de prova foram apresentados pela defendente os seguintes documentos:

- ☐ cópias das certidões de matrícula 5.864, 6.613, 37.803, 8.091 e 8.092 do CRI de Ipatinga/MG, fls. 296/313;
- ☐ Termo Aditivo ao Contrato de Locação, fl. 314;
- ☐ Pareceres Técnicos do Valor Comercial do Imóvel, fls. 315/397.

É o que se tem a relatar.”

ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Fortaleza (DRJ/FOR), por meio do Acórdão nº 08-49.010 (e-fls. 585/607), julgou procedente em parte a impugnação (e-fl. 585), nos termos da ementa reproduzida a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. NÃO APRESENTAÇÃO DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO. LEGALIDADE DA TRIBUTAÇÃO.

Deverá ser mantido o lançamento formalizado com base na presunção legal de omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa (art. 281, inc. I, RIR/99), quando apurado em virtude da glosa de lançamento correspondente a suprimento de numerário em relação ao qual, conquanto regularmente intimada, a impugnante não lograr demonstrar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a efetividade da operação objeto do corte fiscal.

PAGAMENTO DE ALUGUEL À PESSOA LIGADA ACIMA DO VALOR DE MERCADO. GLOSA DO EXCESSO. LEGALIDADE DA TRIBUTAÇÃO.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado. Outrossim, na determinação do valor de mercado do metro quadrado da área construída a ser considerado, apurado com base em diligências realizadas em quatro empresas imobiliárias, deverá ser desconsiderado resultado que se mostre sobejamente distoante, em relação aos demais que foram coletados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Mutatis mutandis, aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido(CSLL), à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento Social (Cofins) as mesmas razões de decidir que foram estabelecidas, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Extrai-se da decisão recorrida que a Autoridade Julgadora manteve os lançamentos relativos à omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa, reconhecendo a legitimidade da presunção legal diante da ausência de comprovação da origem dos valores lançados na conta “Caixa”.

Além disso, confirmou a glosa das despesas com aluguéis pagos a pessoa vinculada, por entender caracterizada a hipótese do art. 351, §1º, inciso I do RIR/99, em razão da comprovação de que os valores pagos superavam significativamente o valor de mercado.

Todavia, ao reexaminar a metodologia adotada pela fiscalização para apuração do valor de mercado, a Autoridade Julgadora promoveu ajustes relevantes. Nesse sentido, reconheceu que, além do imóvel situado na Avenida Simon Bolívar nº 950, deveria ser considerada no cálculo do preço de mercado, a área correspondente ao depósito localizado no mesmo endereço, à luz das informações cadastrais constantes nos registros da Receita Federal e da Secretaria da Fazenda Estadual.

Ademais, entendeu que determinados valores informados pelas imobiliárias se mostravam excessivamente destoantes do mercado, motivo pelo qual desconsiderou parte das cotações e recalculou os preços médios do metro quadrado para lojas e depósitos. Com base nessa nova metodologia, fixou valores de mercado superiores aos originalmente apurados pela fiscalização, reduzindo, conseqüentemente, o montante da despesa glosada.

A partir destes ajustes, o IRPJ e a CSLL passaram a ser exigidos nos seguintes montantes:

IRPJ	1º Trim/2008	2º Trim/2008	3º Trim/2008	4º Trim/2008	AC 2009	Totais
CT Fiscalização	37.490,86	37.376,92	40.806,79	42.650,38	386.143,63	544.468,58
CT Julgamento DRJ	24.828,62	24.714,67	28.144,55	29.988,14	330.572,11	438.248,08
CT Exonerado Julgamento	12.662,25	12.662,25	12.662,25	12.662,24	55.571,53	106.220,51

CSLL	1º Trim/2008	2º Trim/2008	3º Trim/2008	4º Trim/2008	AC 2009	Totais
CT Fiscalização	15.656,71	15.615,69	16.850,44	17.514,14	147.651,71	213.288,69
CT Julgamento DRJ	11.098,30	11.057,28	12.292,04	12.955,73	127.645,96	175.049,31
CT Exonerado Julgamento	4.558,41	4.558,41	4.558,40	4.558,41	20.005,75	38.239,38

Em resumo, a DRJ manteve integralmente o lançamento relativo à omissão de receitas por saldo credor de caixa e à alteração da forma de apuração do IRPJ/CSLL em 2008,

julgando procedente em parte a impugnação apenas para reduzir a glosa das despesas com aluguéis, mediante a revisão dos parâmetros utilizados para determinação do valor de mercado, com os correspondentes reflexos nos tributos exigidos.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 622 a 649), alegando, em síntese:

- (i) nulidade do julgamento de primeira instância sob o argumento de impedimento e parcialidade do relator, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Sustenta que parte da remuneração dos auditores-fiscais decorre do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF), o qual é alimentado, entre outras fontes, pelo produto da arrecadação de multas tributárias;
- (ii) nulidade do lançamento sob o argumento de que o relator da DRJ teria inovado indevidamente no fundamento legal da autuação, ao enquadrar os fatos como hipótese de distribuição disfarçada de lucros com base no art. 464, inciso V, do RIR/1999, quando o auto de infração teria se limitado a invocar o art. 351, §1º, inciso I, do mesmo diploma;
- (iii) nulidade da decisão de primeira instância por julgamento citra petita, por ausência de apreciação das provas apresentadas, notadamente aquelas constantes às fls. 403/581, com pedido sucessivo de conversão do julgamento em diligência para apreciação de tais documentos;

No mérito, a Recorrente reitera os argumentos já suscitados em sua impugnação, defendendo:

- (i) a inaplicabilidade do art. 351, §1º, inciso I, do RIR/1999, por inexistir identidade subjetiva ou relação de parentesco entre a pessoa jurídica locadora e a locatária;

- (ii) a impossibilidade de caracterização de distribuição disfarçada de lucros, mesmo sob a ótica do art. 464 do RIR/1999, por ausência de enquadramento nas hipóteses do art. 465 do mesmo regulamento;
- (iii) a invalidade da metodologia adotada pela fiscalização para apuração do valor de mercado dos aluguéis, por se basear em cotações de corretores de imóveis sem observância das normas técnicas de avaliação imobiliária;
- (iv) a improcedência da presunção de omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa, diante da documentação apresentada que, segundo sustenta, comprovaria a origem dos valores lançados;
- (v) o reconhecimento, já admitido pelo próprio contribuinte, do equívoco quanto à forma de apuração do IRPJ/CSLL, com informação de recolhimento dos valores devidos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DA ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada do v. Acórdão em 22/11/2019 (e-fls. 619), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 23/12/2019 (e-fls. 620), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi subscrito pelo representante legal da Recorrente.

Presentes os pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos, conheço do Recurso Voluntário.

2 DAS PRELIMINARES DE MÉRITO

2.1 DO ALEGADO IMPEDIMENTO E SUSPEIÇÃO DO RELATOR DA DRJ

A Recorrente suscita, em sede preliminar, a nulidade da decisão de primeira instância, sob o argumento de que o relator do acórdão recorrido, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, estaria impedido de atuar no feito, em razão de suposto interesse direto ou indireto no resultado do julgamento. O interesse decorreria do regime de remuneração da carreira, notadamente denominado Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, custeado, em parte, por recursos do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAAF.

Sustenta que a vinculação do FUNDAAF a receitas provenientes da arrecadação de multas tributárias comprometeria a imparcialidade do julgador administrativo, em afronta aos arts. 18 e 19 da Lei nº 9.784/1999 e aos princípios constitucionais da impessoalidade e da moralidade administrativa, impondo-se o reconhecimento da nulidade do julgamento em primeira instância.

A preliminar não merece acolhimento.

Nos termos do art. 18 da Lei nº 9.784/1999, o impedimento do agente público pressupõe a existência de interesse direto ou indireto na relação fática e jurídica objeto do processo.

A circunstância de os Auditores-Fiscais integrarem carreira cuja remuneração compreende parcela variável, instituída por lei, não configura, por si só, interesse pessoal apto a macular a imparcialidade do julgador administrativo.

Trata-se de regime jurídico de natureza geral, abstrata e impessoal, aplicável indistintamente a todos os ocupantes do cargo, sem qualquer vinculação direta entre o resultado do julgamento individual e a percepção de vantagem pecuniária específica.

Rejeita-se, assim, a preliminar.

2.2 DA ALEGADA MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO PELA DECISÃO DE PISO

A Recorrente suscita a nulidade do acórdão recorrido, ao argumento de que a Autoridade Julgadora de primeira instância teria promovido indevida modificação do critério jurídico do lançamento, ao mencionar o art. 464 do RIR/1999, enquanto o auto de infração teria sido lavrado com fundamento no art. 351, §1º, inciso I, do mesmo regulamento, em afronta ao art. 146 do Código Tributário Nacional.

Todavia, melhor sorte não lhe assiste.

Inicialmente, cumpre examinar o alcance do art. 146 do CTN, assim redigido:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Do referido dispositivo extrai-se a vedação à alteração do critério jurídico adotado no lançamento, dirigida tanto à Autoridade Fiscal quanto à Autoridade Julgadora, a qual incide nas hipóteses em que, mantida a exigência fiscal, a instância administrativa substitui o fundamento jurídico essencial do lançamento, promovendo novo enquadramento jurídico dos fatos, com prejuízo ao contraditório e à ampla defesa.

De outro lado, não se configura modificação de critério jurídico quando a decisão administrativa ratifica o fundamento adotado pela Autoridade Fiscal, ainda que acresça outros argumentos ou referências normativas como reforço da motivação, desde que preservados os fatos, a capitulação essencial da infração e as consequências jurídicas do lançamento.

Essa distinção foi claramente delimitada pela i. Ex-Conselheira Thaís de Laurentiis, no voto condutor do Acórdão nº 1201-005.726, no qual se reconheceu a nulidade da decisão de primeira instância justamente porque a DRJ divergiu do fundamento jurídico adotado no lançamento, reenquadrando a conduta originalmente tipificada como sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964) para fraude e conluio (arts. 72 e 73 do mesmo diploma). Naquele caso, assentou-se que:

“(…)

a todo tempo defendeu-se sobre a (in)existência de sonegação in casu. Inclusive afirmando textualmente que as figuras da fraude e do conluio nem mesmo seriam discutidas, uma vez que a própria autoridade fiscal entendeu não serem aplicadas ao caso concreto.

Tendo tudo isso em vista, não há dúvida de que é justamente sobre tal situação, de mudança de critério jurídico adotada em um lançamento tributário, por decisão proferida em contencioso administrativo a respeito de seus dizeres, que nos debruçamos nesse caso: enquanto o auto de infração foi pautado em um critério jurídico (ocorrência de sonegação), o voto condutor propõe manter o mesmo ato administrativo com base em outro fundamento jurídico (ocorrência de fraude e conluio). Tal solução violada a garantia estabelecida pelo artigo 146 do CTN, além do artigo 2º, inciso XIII da Lei n. 9.784/99 e do artigo 59, II do Decreto 70.235/72.

A *ratio decidendi* daquele julgado evidencia que a nulidade ali reconhecida não decorreu de mero reforço argumentativo, mas da substituição do critério jurídico (elementos de fato e de direito) que deram ensejo ao lançamento, com supressão de instância e prejuízo concreto ao direito de defesa.

No mesmo voto, restou expressamente consignada a distinção entre alteração de critério jurídico e desenvolvimento argumentativo, nos seguintes termos:

“(…)

Se o lançamento coloca que o tributo é devido pelo argumento “A” e o contribuinte defende-se dizendo que este mesmo tributo é na realidade indevido pelo argumento “B” (fato impeditivo, modificativo ou extintivo, conforme o artigo 373, inciso II do CPC), poderia a DRJ ou o CARF julgar que o argumento “B” é improcedente pela razão “C”, sendo que essa última reforça o argumento “A”. Veja-se que, nessa hipótese, inexistente inovação, pois o julgamento administrativo seria uma resposta à defesa do contribuinte e, ao mesmo tempo, uma manutenção do fundamento do lançamento tributário.”

À luz desse entendimento, passa-se ao exame do caso concreto.

O art. 351, §1º, inciso I, do RIR/1999, ao vedar a dedutibilidade dos aluguéis pagos a sócios, dirigentes ou pessoas a eles ligadas, na parcela que exceder ao preço ou valor de mercado, não consubstancia regra autônoma de indedutibilidade, mas integra o sistema normativo de repressão à distribuição disfarçada de lucros, ao impedir que valores formalmente lançados como despesas operacionais sirvam, na substância, como meio indireto de transferência de resultados a pessoas vinculadas:

Art. 351. A dedução de despesas com aluguéis será admitida:

(...)

§ 1º Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder ao preço ou valor de mercado;

Nesse mesmo sentido, o art. 464, inciso V, do RIR/1999 explicita a presunção legal de distribuição disfarçada de lucros quando a pessoa jurídica paga a pessoa ligada aluguéis em montante notoriamente superior ao valor de mercado, exatamente a situação fática apurada no lançamento:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(...)

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

A identidade de consequências jurídicas entre os dois dispositivos é expressamente evidenciada pelo art. 467, inciso IV, do RIR/1999, ao dispor que, nas hipóteses previstas no inciso V do art. 464, o *“montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível”*.

O referido dispositivo, portanto, reproduz, em termos materiais, tanto a hipótese normativa — pagamento de aluguéis a pessoa ligada em montante superior ao valor de mercado — quanto a consequência jurídica — indedutibilidade da parcela excedente — já previstas no art. 351, §1º, inciso I, do RIR/1999, conduzindo, em ambos os casos, à mesma repercussão tributária na apuração do lucro real.

Em reforço, o art. 468 do RIR/1999 dispõe de forma inequívoca que a disciplina aplicável aos lucros disfarçadamente distribuídos não prejudica as normas gerais de indedutibilidade estabelecidas no Regulamento, evidenciando que as regras previstas nos arts. 351 e 464 não se excluem, mas se complementam, inserindo-se em um mesmo regime jurídico-sistemático.

No caso concreto, a Autoridade Lançadora fundamentou a glosa das despesas com aluguéis exclusivamente no art. 351, §1º, inciso I, do RIR/1999, ao concluir que os valores pagos à pessoa ligada excediam o preço de mercado, sendo, portanto, indedutível a parcela excedente.

Ao proferir a decisão de primeira instância, a DRJ, em determinado trecho de sua fundamentação, mencionou o art. 464 do RIR/1999, retomando, em seguida, a análise com base no art. 351 do mesmo diploma, efetivamente utilizado no lançamento. Veja-se:

“(…)

Aplicando os preços médios acima especificados sobre as respectivas áreas, a fiscalização chegou ao preço de mercado de R\$ 35.663,30 em 2008 e de R\$ 39.160,23 em 2009, valores esses que se mostraram por volta de 180% inferiores aos valores pela pessoa jurídica contabilizados, a título de despesas de aluguel.

Em razão disso, foi considerada praticada a infração Distribuição Disfarçada de Lucros - Pagamento à Pessoa Ligada de Aluguéis/Royalties/Assistência Técnica acima do Valor de Mercado, cuja fundamentação registrada no auto de infração foi o dispositivo legal a seguir transcrito:

Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99)

Art.464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

[...]

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

(...)

Relevante ainda registrar que após citar o inc. I do art. 351 do RIR/99, indicado no Relatório Fiscal, a defendente teceu as seguintes considerações:

Ocorre, todavia, que não há vínculo parentesco entre as partes do contrato de locação (IPACON EMPREENDIMENTOS S/A e DEPÓSITO CIDADE NOBRE LTDA.), bem como a IPACON não é sócia, dirigente, parente ou dependente da DEPÓSITO CIDADE NOBRE LTDA.. A Sociedade Anônima, por definição do § único do art. 982 da Lei 10.406/2002, é uma sociedade empresária, com personalidade jurídica distinta de seus acionistas e diretores.

O direito brasileiro é positivo. Ou seja, a restrição só alcança as partes mencionadas em dispositivo legal. Não pode o AFRFB inferir que, por ter parentesco societário indireto, está caracterizado a ocorrência do inciso I do parágrafo 1º do art. 351 do RIR (Decreto 3.000/99). Se fosse este o espírito da Lei, ela estaria expressa em seu comando legal.

Obviamente que pessoas jurídicas não podem ostentar relação de parentesco entre si. Na realidade, nem mesmo o “parentesco societário indireto” citado pela defesa existe.

O que o parágrafo 1º do art. 351 do RIR/99 acima mencionado determina é que não são dedutíveis “os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder ao preço ou valor de mercado”.

E como expressamente admitido pela impugnante, a Srª Célia Aparecida Correa Gomes é sócia-gerente do Depósito Cidade Nobre Ltda., empresa locatária do imóvel, e é casada em comunhão universal de bens com o Sr. João Bosco Gomes, sócio-gerente da Ipacon Empreendimentos S/A, a pessoa jurídica locadora do bem.

(...)”

(grifamos)

Cumpre ainda esclarecer que, do exame atento do excerto do acórdão recorrido, não se verifica que a DRJ tenha efetivamente fundamentado a glosa das despesas com aluguéis com base no art. 464 do RIR/1999.

O que se observa é que a Autoridade Julgadora de primeira instância, ao descrever o contexto do lançamento, faz menção a esse dispositivo como se a Autoridade Fiscal o tivesse utilizado, quando, na realidade, o lançamento foi lavrado com fundamento exclusivo no art. 351, §1º, inciso I, do mesmo Regulamento.

Na sequência, o próprio acórdão recorrido retoma a análise à luz do art. 351, evidenciando que este foi o dispositivo efetivamente tomado como parâmetro jurídico para o julgamento, e não o art. 464.

Nesse contexto, a referência ao art. 464 revela-se, quando muito, como possível erro de fato, consubstanciado no equívoco de se concluir que a Autoridade Fiscal teria se valido desse dispositivo, e não como verdadeira fundamentação jurídica autônoma adotada pela DRJ.

Ainda que assim não se entendesse, e se admitisse, em tese, que a menção ao art. 464 tivesse sido utilizada como elemento de fundamentação do *decisum*, tal circunstância não configura modificação de critério jurídico, mas simples reforço argumentativo, uma vez que o referido dispositivo integra o mesmo regime jurídico da distribuição disfarçada de lucros, conforme já exposto acima.

Não houve, portanto, substituição do fundamento jurídico do lançamento, tampouco reenquadramento jurídico dos fatos, mas imprecisão redacional ou, no máximo, reforço argumentativo, incapaz de ensejar nulidade do acórdão recorrido por alegada modificação de critério jurídico.

Diante do exposto, rejeito a preliminar neste ponto.

2.3 DO ALEGADO JULGAMENTO *CITRA PETITA* E CERCEAMENTO DE DEFESA

A Recorrente sustenta, ainda em sede preliminar, a nulidade da decisão de primeira instância por suposto julgamento *citra petita*, ao argumento de que a Autoridade Julgadora não teria apreciado a totalidade das provas apresentadas com a impugnação, notadamente os documentos destinados a afastar a presunção legal de omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa, o que configuraria cerceamento do direito de defesa. Requer, ainda, sucessivamente, a conversão do julgamento em diligência.

A preliminar não merece acolhimento.

Nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972¹, a Autoridade Julgadora formará livremente sua convicção na apreciação da prova, não estando obrigada a examinar, de modo analítico e individualizado, cada documento acostado aos autos. Exige-se, isso sim, que a decisão observe os requisitos do art. 31² do mesmo diploma, enfrentando de forma fundamentada as teses relevantes deduzidas pelo sujeito passivo.

No caso concreto, verifica-se que a decisão recorrida enfrentou expressamente a controvérsia relativa ao saldo credor de caixa, examinando a tese central da defesa — de que o lançamento de R\$ 832.563,25 corresponderia a vendas realizadas em 2008, cujos recebimentos ocorreram posteriormente — e concluindo, de forma motivada, que os documentos apresentados não foram suficientes para elidir a presunção legal prevista no art. 261, inciso I, do RIR/1999.

Com efeito, consignou a DRJ que a comprovação da tese defensiva demandaria a apresentação de documentação idônea apta a demonstrar que as operações mercantis teriam ocorrido sem o ingresso imediato dos recursos financeiros, veja-se:

“(…)

¹ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

² Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Em verdade, a comprovação da tese pela defendente suscitada demandaria a apresentação de documentário comprobatório de que as operações mercantis, no valor total de R\$ 832.563,25, teriam ocorrido sem o ingresso imediato dos recursos financeiros.

Para tanto, deveriam ter sido apresentadas as duplicatas a receber ou documentos equivalentes das operações informadas como praticadas, além da precisa indicação dos respectivos clientes e das notas fiscais correspondentes às operações com mercadorias, tratando-se de documentos que foram requisitados por intimação fiscal, que se mostraram sem atendimento durante a fiscalização, e que permaneceram ausentes dos autos na presente fase processual. (...)"

A Autoridade Julgadora foi além ao registrar que, *"(...) ainda que os documentos acima destacados houvessem sido apresentados, o que estaria demonstrada seria a regularidade de suprimentos no valor global de R\$ 832.563,25, efetivados nos meses de novembro e de dezembro de 2008 (...)"*, o que não afastaria a glosa do lançamento datado de 02/01/2009, objeto específico da autuação. Trata-se, portanto, de fundamentação clara e suficiente sobre o cerne da controvérsia.

O fato de o acórdão não mencionar individualmente cada uma das planilhas, demonstrativos ou razões contábeis juntadas não caracteriza omissão, mas expressão legítima do princípio do livre convencimento motivado, sobretudo quando o julgador indica, de forma explícita, quais seriam os documentos aptos a comprovar a tese e por que os apresentados não se mostraram suficientes.

Não se configura, assim, julgamento *citra petita*, pois a questão devolvida foi efetivamente apreciada, ainda que em sentido desfavorável à pretensão da Recorrente. Tampouco há falar em cerceamento de defesa, uma vez que lhe foi assegurada, em diversas oportunidades, a ampla defesa e a produção de provas, inexistindo demonstração de prejuízo concreto.

Por fim, a conversão do julgamento em diligência constitui faculdade do julgador, e não direito subjetivo do contribuinte, somente se justificando quando indispensável ao esclarecimento de fatos relevantes, o que não se verificou no caso.

Consoante se verifica dos autos, a Recorrente teve diversas oportunidades para apresentar documentação hábil e idônea apta a afastar a presunção de omissão de receitas

decorrente do saldo credor de caixa, tanto no curso do procedimento fiscal, quanto em sede de impugnação, e nesta fase recursal, o que não se concretizou de forma suficiente.

Nesse contexto, a conversão em diligência não se presta a suprir a inércia probatória da parte, nem a reabrir indefinidamente a instrução processual quando ausente demonstração concreta da utilidade da medida.

Diante da insuficiência dos documentos apresentados e da inexistência de fato novo a ser esclarecido, conclui-se que a diligência pretendida não se mostra necessária nem indispensável à solução da controvérsia, razão pela qual se rejeita o pedido.

3 DO MÉRITO

3.1 GLOSA DE DESPESAS COM ALUGUÉIS – VALOR DE MERCADO E PESSOA LIGADA

No mérito, discute-se a dedutibilidade das despesas com aluguéis registradas pela Recorrente nos anos-calendário de 2008 e 2009, bem como a correção da glosa promovida pela Fiscalização, mantida parcialmente pela decisão recorrida.

A Autoridade Fiscal glosou a parcela das despesas com aluguéis que excedeu o preço de mercado, ao constatar que os valores pagos à pessoa jurídica locadora superavam em mais de 180% os valores médios praticados na região, caracterizando a hipótese prevista no art. 351, §1º, inciso I, do RIR/1999, por se tratar de pagamentos efetuados a pessoa ligada em montante superior ao valor de mercado.

A Recorrente sustenta, em síntese:

- (i) a inexistência de relação de parentesco ou vinculação entre as pessoas jurídicas contratantes;
- (ii) a impropriedade da pesquisa de mercado realizada pela Fiscalização; e
- (iii) a regularidade dos valores pagos a título de aluguel.

Melhor sorte não lhe assiste, contudo.

Inicialmente, não assiste razão à Recorrente ao sustentar a inexistência de vinculação entre locadora e locatária.

Conforme se extrai dos autos, é incontroverso que a sócia-gerente da Recorrente é casada, sob o regime de comunhão universal de bens, com o sócio-gerente da pessoa jurídica locadora, circunstância que caracteriza comunhão patrimonial e identidade de interesses econômicos, suficientes para atrair a incidência das normas que regem as operações entre partes relacionadas.

A interpretação restritiva defendida pela Recorrente — no sentido de que a vedação do art. 351, §1º, inciso I, do RIR/1999 alcançaria apenas hipóteses de parentesco direto entre pessoas físicas contratantes — não se sustenta à luz da finalidade da norma e da estrutura sistemática do Regulamento do Imposto de Renda.

O referido dispositivo busca impedir que, por meio de contratos formalmente válidos, mas materialmente desequilibrados, valores sejam transferidos a pessoas vinculadas sob a aparência de despesas operacionais, com redução artificial do lucro tributável. Para esse fim, é irrelevante que a relação de parentesco não se estabeleça diretamente entre as pessoas jurídicas contratantes, bastando que, no plano econômico e patrimonial, reste caracterizada comunhão de interesses ou identidade decisória entre os polos da relação contratual.

Tal conclusão decorre do próprio conceito normativo de pessoa ligada, delineado no art. 465 do RIR/1999, que privilegia a realidade econômica subjacente em detrimento da forma jurídica adotada, razão pela qual não procede a limitação interpretativa pretendida pela Recorrente.

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 4º).

A esse respeito, merece relevo o fato de que a Recorrente não apresentou comprovação dos efetivos pagamentos dos aluguéis, tais como transferências bancárias ou outros meios idôneos, limitando-se à juntada de recibos particulares, o que fragiliza ainda mais a pretensão de reconhecimento da integral dedutibilidade das despesas, sobretudo diante da expressividade dos valores envolvidos.

No tocante à apuração do preço de mercado, verifica-se que a Fiscalização procedeu à pesquisa junto a imobiliárias da região, levando em consideração as características do imóvel, sua localização e destinação econômica.

A Autoridade Julgadora de primeira instância (DRJ), ao examinar a matéria, aperfeiçoou os critérios adotados, reconhecendo a utilização de áreas adicionais de depósito e depurando a amostra de preços, de modo a afastar valores extremos incompatíveis com a realidade de mercado, o que resultou, inclusive, em redução parcial da base glosada, em benefício da Recorrente.

Não procede, ademais, a alegação de fragilidade da prova fiscal. A pesquisa de mercado, ainda que sujeita a variações, constitui meio idôneo e amplamente aceito no contencioso administrativo para a aferição do valor de mercado, sobretudo quando confrontada com a ausência de prova robusta em sentido contrário.

No que se refere aos laudos de vistoria e avaliação imobiliária apresentados pela Recorrente, correta a conclusão da Autoridade Julgadora de primeira instância ao lhes atribuir baixo valor probatório para fins de formação do convencimento.

Com efeito, tais documentos foram produzidos unilateralmente, por profissionais contratados e remunerados pela própria parte interessada, sem observância de contraditório, sem metodologia submetida à crítica da Administração Tributária e sem caráter oficial ou imparcial, o que limita sensivelmente sua aptidão para infirmar a prova produzida no procedimento fiscal.

Diante desse contexto, restou comprovado que os valores pagos a título de aluguéis excederam o preço de mercado, sendo correta a glosa da parcela excedente, nos termos do art. 351, §1º, inciso I, do RIR/1999, inexistindo ilegalidade ou excesso a ser reparado.

Mantém-se, portanto, a glosa das despesas com aluguéis, nos limites ajustados pela decisão recorrida.

3.2 OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA

No tocante à exigência relativa à omissão de receitas caracterizada pela existência de saldo credor na conta Caixa, no montante de R\$ 832.563,25, a recorrente sustenta que os valores lançados corresponderiam a recebimentos de vendas realizadas no último trimestre de 2008, devidamente tributadas, cujos ingressos financeiros teriam sido registrados contabilmente apenas no início do exercício seguinte. Alega, ainda, que a decisão de primeira instância deixou de valorar adequadamente a documentação apresentada com a impugnação.

A tese não merece acolhida.

Consoante dispõe o art. 281, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999³, a indicação, na escrituração, de saldo credor de caixa autoriza a presunção legal de omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Trata-se de presunção relativa, que desloca para o sujeito passivo o ônus de demonstrar, de forma clara, consistente e documentalmente idônea, a origem dos recursos registrados.

No caso dos autos, embora a recorrente tenha apresentado, em sede de impugnação, razão contábil, planilhas demonstrativas e listagem das notas fiscais, tais elementos não se mostraram suficientes para estabelecer nexo entre os valores registrados no lançamento de 02/01/2009 e ingressos financeiros efetivos, aptos a afastar a presunção legal.

Os documentos juntados limitam-se a demonstrar a emissão de notas fiscais e a existência de contas a receber, mas não comprovam, de modo inequívoco, o efetivo recebimento

³ **Decreto nº 3.000/1999**

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;

dos valores correspondentes nem a compatibilidade temporal entre os ingressos financeiros e a recomposição da conta Caixa.

Ressalte-se que a simples alegação de atraso na escrituração ou de ajuste contábil extemporâneo não é suficiente para elidir a presunção de omissão de receitas, sobretudo quando inexistem comprovantes bancários, recibos ou outros documentos que evidenciem a entrada efetiva dos numerários no caixa da empresa em período anterior.

A presunção decorrente da existência de saldo credor na conta Caixa encontra-se consolidada na jurisprudência administrativa, que reconhece tratar-se de presunção legal relativa, passível de elisão apenas mediante prova documental hábil e idônea, incumbindo tal ônus ao contribuinte.

Nesse sentido, é tranquilo o entendimento deste e. Tribunal Administrativo no sentido de que a recomposição do saldo da conta Caixa, com a exclusão de lançamentos indevidamente registrados como ingressos, é medida legítima quando o contribuinte não comprova a efetiva saída de numerário, sendo a consequente apuração de saldo credor indício suficiente de omissão de receitas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2010

SALDO CREDOR DE CAIXA. PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. Caracteriza-se como omissão no registro de receita a indicação na escrituração de saldo credor de caixa e a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, nos termos do art. 281 do RIR/99. Não demonstrado pela empresa a existência de recursos na conta caixa no momento da sua ocorrência, resta caracterizada a omissão de receita. Do mesmo modo, enquanto o valor não comprovado ou já quitado estiver registrado no passivo indevidamente, está concretizada a presunção legal de omissão de receitas (...).

(Acórdão nº 1201-001.619, Rel. Luis Fabiano Alvez Penteado, sessão de 10/04/2017)

No mesmo sentido, é firme o entendimento de que meras alegações desacompanhadas de comprovação efetiva não são suficientes para afastar a presunção legal:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR CAIXA.

O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa autoriza presunção de omissão no registro de receita, que pode ser elidida mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, não bastando meras alegações dissociadas da efetiva comprovação.

(Acórdão nº 1002-003.613, Rel. Miriam Costa Faccin, sessão de 03/09/2024)

Igualmente, esta c. Turma Ordinária já assentou que lançamentos contábeis desacompanhados de prova do efetivo ingresso financeiro, inclusive quando lastreados em cheques ou registros genéricos, não se prestam a afastar a presunção de omissão de receitas:

“A falta de comprovação do efetivo ingresso de recursos registrados no livro caixa autoriza o fisco a desconsiderar tais registros, promover a recomposição do saldo daquela conta e, em encontrando saldo credor, tributar como omissão de receitas.”

(Acórdão nº 1301-001.408, Rel. Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, sessão de 13/02/2014)

No caso concreto, a recorrente não logrou demonstrar a origem dos valores lançados, nem comprovou, de forma individualizada, as operações que teriam ensejado o ingresso de numerário, limitando-se à juntada de documentos que não guardam correspondência direta com o lançamento questionado, razão pela qual subsiste, incólume, a presunção legal aplicada pela fiscalização.

Diante disso, revela-se correta a exigência tributária decorrente da omissão de receitas por saldo credor de caixa, com os correspondentes reflexos no IRPJ, na CSLL, no PIS/Pasep e na Cofins, inexistindo ilegalidade ou excesso a ser reparado.

Mantém-se, portanto, o lançamento relativo a este ponto.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski