



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 13805.012454/96-52
Recurso n.º : 116.197
Matéria: : IRPJ - EX: DE 1991
Recorrente : CLEUSA PRESENTES LTDA. (SUCESSORA DE CLEUSA MOURA & CIA. LTDA.)
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP.
Sessão de : 21 de março de 2001
Acórdão n.º : **101-93.396**

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA – RECURSO DE OFÍCIO – O saldo credor de caixa a ser considerado deve ser o apurado ao final das operações de um determinado dia, não o maior encontrado dentre vários lançamentos de um mesmo dia.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA – O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO – A manutenção no Passivo de obrigações já pagas ou não comprovadas autoriza a presunção de omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE – Afasta-se a exigência se o Auto de Infração descreve e fundamenta equivocadamente a infração.

IRPJ - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – Somente podem ser deduzidas as despesas pagas ou incorridas necessárias à atividade da pessoa jurídica.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CLEUSA PRESENTES LTDA. (SUCESSORA DE CLEUSA MOURA & CIA. LTDA.).

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para

excluir da tributação o item 3 do lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CELSO ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 ABR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LINA MARIA VIEIRA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA.

Recurso n.º : 116.197
Recorrente : CLEUSA PRESENTES LTDA. (SUCESSORA DE CLEUSA MOURA & CIA.
LTDA.).

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 11/13, por meio do qual é exigida a importância correspondente a 190.550,24 UFIR, relativa a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, mais acréscimos legais, totalizando um crédito tributário equivalente a 792.231,68 UFIR.

A exigência, referente ao período-base de 1990, exercício de 1991, decorreu de ação fiscal levada a efeito na empresa, na qual foram constatadas as seguintes infrações, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 12/13:

- 1) OMISSÃO DE RECEITAS, caracterizada pela ocorrência de SALDO CREDOR DE CAIXA, conforme termo de constatação n.º 04 (fl. 06);
- 2) OMISSÃO DE RECEITAS, PASSIVO FICTÍCIO, caracterizada pela manutenção, no Passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme termo de constatação n.º 01 (fl. 03);
- 3) OMISSÃO DE RECEITAS - PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE, caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais, conforme termos de constatação n.ºs 01 a 04 (fls. 03/06);
- 4) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS, conforme termo de constatação n.º 04 (fl. 06).

Às fls. 31/35 a atuada impugnou o feito, alegando, em síntese:

- que não lhe foi dado o direito de provar a inexistência de saldo credor de caixa;
- que os fiscais se utilizaram de listagem do Razão para encontrar o maior saldo credor de caixa, sendo que o valor encontrado não é o correto, pois não foram considerados os demais lançamentos a débito dentro do mesmo dia;

- que, com relação à conta fornecedores, a fiscalização não comprovou que a atuada mantinha no Passivo obrigações já pagas e que não consta dos autos a listagem de fornecedores citada pelas autuantes;
- que, quanto às despesas sem comprovação, o enquadramento feito pelas autuantes não condiz com o que descrevem no Termo de Constatação nº 04, item 01, e que afirmar que a falta de comprovação dessas despesas faz presumir omissão de receitas é um erro. Se não fossem comprovadas deveriam ser glosadas, o que alteraria o lucro do exercício;
- que os documentos comprobatórios das despesas com assistência contábil estão à disposição do Fisco;
- que o valor tributado como omissão de receitas não está explicitado nos autos;
- que as despesas glosadas sob o título de “copa e cozinha” são necessárias à atividade da empresa;
- que o auto é nulo pois falta enquadramento legal, há um enquadramento conflitante entre o que consta da folha de continuação e o que consta dos Termos, e também são conflitantes a base de cálculo apurada e a tributada.

Resolução de fl. 57 determinou que o processo fosse baixado em diligência, para esclarecimentos das questões levantadas às fls. 55/56, pela DRJ. Às fls. 95/97, o autuante esclarece que:

- a contribuinte não comprovou integralmente o valor lançado no balanço referente à conta Fornecedores e os valores comprovados estão listados às fls. 67/82;
- as despesas intituladas “copa e cozinha” não são dedutíveis, pois referem-se a mercadorias comercializadas pela atuada, conforme documentos de fls. 59/63;
- as diversas despesas sem comprovação descritas nos termos de constatação estão sintetizadas à fl. 96;
- o saldo credor de caixa, conforme ficha Razão nº 00/42, referente ao dia 30.11.90, constitui o maior saldo estourado do ano e o contribuinte não comprovou a seqüência temporal dos lançamentos de ingressos e saídas.

Na decisão recorrida (fls. 100/106), o julgador singular considerou a ação fiscal parcialmente procedente.

Reduziu o montante a título de saldo credor de caixa, de Cr\$ 212.175.701,85 para Cr\$ 149.040.791,29, valor este referente ao saldo do dia 29.11.90, de acordo com a folha do Razão anexada à fl. 51, tendo em vista que *“o saldo credor de caixa é o apurado ao final das operações de um determinado dia”*.

De sua decisão, quanto ao valor exonerado, recorreu de ofício a este Conselho. No mais, manteve as exigências como postas no Auto de Infração.

Às fls. 112/132 se vê o recurso voluntário (abrangendo também os lançamentos reflexos, que constam de processos apartados), por meio do qual a Recorrente alega, preliminarmente, ofensa aos princípios da tipicidade e da verdade material, o que tornaria imponível o cancelamento da autuação. Tece longas considerações sobre o tema, para concluir, basicamente:

- quanto à tipicidade, que em nenhum dos 4 itens do Auto de Infração ocorreram os fatos que ensejaram o lançamento;
- com referência à verdade material, que esse princípio é o que predomina no processo administrativo, orientando no sentido de que o que se busca descobrir é se realmente ocorreu ou não o fato gerador permitindo-se ao interessado juntar provas a qualquer tempo e em qualquer fase do processo.

No mérito, alinhou as seguintes razões, em síntese;

1) **OMISSÃO DE RECEITAS, caracterizada pela ocorrência de SALDO CREDOR DE CAIXA:**

- que não existiu saldo credor de caixa a tributar, mas que, ainda que este se desse, se o que foi tributado foi o valor de um lançamento e não o saldo credor, a autuação ficou sem base, porque tal valor adveio não do suporte fático que ensejaria a legalidade da autuação, mas de outro fato econômico – o lançamento a crédito –, o que por si só enseja a nulidade da autuação;
- que houve autêntico “hibridismo”, em que, a uma norma legal autorizadora de presunção de omissão de receitas, se adaptou um outro suporte econômico – um outro fato, o simples lançamento a crédito - e não o saldo

credor como quer a lei (art. 180 do RIR/80) e se constituiu crédito tributário por adaptação;

- que, desse modo, tem-se inovação jurídica. Cita jurisprudência.
- 2) **OMISSÃO DE RECEITAS, PASSIVO FICTÍCIO**, caracterizada pela manutenção, no Passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada:
- aparentemente confundindo a imputação com a relativa à glosa de despesas por falta de comprovação, afirma que o Auto de Infração tributa por falta de comprovação e o relatório da decisão recorrida diz que só foram apresentados os comprovantes de pagamento, o que seria uma incoerência;
 - que isso representa verdadeira dicotomia: se foram apresentados os comprovantes de pagamento, como autuar por falta de comprovação?

3) **OMISSÃO DE RECEITAS - PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE**, caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais:

- que não há dados bastantes para se chegar ao valor atuado, o que impede o oferecimento de prova e caracteriza cerceamento do direito de defesa.

4) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS:

- que parte das notas fiscais consideradas como apropriadas a título de despesas o foram a título de mercadorias para revenda;
- que as despesas com copa e cozinha se justificam pelo nível do estabelecimento, onde são servidos cafezinhos, chás e sucos "*em bandejas cobertas com finos guardanapos*";
- que as despesas glosadas não foram devidamente descritas e que há discrepâncias entre Auto de Infração e Termos, na apuração da base de cálculo;
- que o valor das despesas glosadas corresponde a apenas 0,001% da receita líquida da empresa.

Finaliza afirmando que a falta de sustentação do lançamento, como um todo, pela falta de discriminação, transparece na própria determinação da Delegacia de Julgamento, no sentido de que as autuantes fornecessem esclarecimentos a respeito da conta Fornecedores.

Insurge-se, ainda, contra a utilização da TR e da UFIR, esta sob o argumento de que o Diário Oficial no qual foi publicada a Lei nº 8.383/91 só circulou em 02.01.92.

Segundo a Resolução nº 101-02.304 (fl. 139), este Conselho decidiu pela conversão do julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator Sebastião Rodrigues Cabral que, à fl. 142, entendeu necessário:

- ser a contribuinte intimada a apresentar demonstrativo da movimentação diária da conta Caixa, durante o período de primeiro a trinta de novembro de 1990, e a trazer outras informações ou documentos que julgasse necessários à análise das questões em julgamento;
- que a fiscalização atestasse a veracidade e autenticidade dos elementos trazidos em razão do solicitado acima, além de prestar quaisquer outros esclarecimentos que entenda necessários e oportunos.

Em resposta ao Termo de Intimação de fls. 151/152, a contribuinte apresentou os documentos acostados aos autos, indicados no Termo de Verificação de fl. 155.

CAP Presentes Ltda., incorporadora da autuada (conforme informação à fl. 145), apresentou as razões aditivas de fls. 156/166, que podem ser assim sintetizadas:

1) OMISSÃO DE RECEITAS, caracterizada pela ocorrência de SALDO CREDOR DE CAIXA:

- que, de fato, é presumida a omissão de receita pela ocorrência do saldo credor de caixa, mas tal presunção é *juris tantum*, e pode ser elidida por prova do contribuinte;
- que o Relatório Analítico do Movimento de Caixa referente ao ano de 1990 demonstra que, no mês de novembro, em nenhum dia pode-se constatar saldo credor;
- que a Recorrente efetuou, em verdade, uma recomposição da recomposição feita pelo Fiscal, onde se constata que o saldo diário é sempre devedor; isto porque, à época da autuação, a escrituração apresentada à autoridade fiscal foi proveniente de uma contabilização cujo critério não

possibilitou a demonstração de que no dia 29.11.90 o saldo era devedor, como de fato era.

2) **OMISSÃO DE RECEITAS, PASSIVO FICTÍCIO**, caracterizada pela manutenção, no Passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada:

- que o demonstrativo anexado, a par da documentação já oferecida, comprova que inexistente a diferença apontada pela fiscalização.

3) **OMISSÃO DE RECEITAS - PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE**, caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais:

- que o Auto de Infração carece de dados que indiquem como a autoridade fiscal encontrou o valor tributado, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa e falta de discriminação dos elementos que conduzem à autuação.
- que a intimação da autuante para juntar provas que embasaram a autuação e a desconsideração de pagamento de despesa de seguro já são suficientes para habilitar a nulidade do Auto de Infração;
- que, não obstante, traz-se à baila Razão Analítico das Receitas e Despesas referentes ao ano de 1990, que comprova as despesas com assistência contábil e parte das despesas bancárias.

4) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS:

- que houve apenas equívoco, uma vez que foi dada saída tributada a essas mercadorias.

Termo de Constatação de fls. 677/680 analisa os argumentos aditivos supracitados, com as seguintes ponderações;

1) **OMISSÃO DE RECEITAS, caracterizada pela ocorrência de SALDO CREDOR DE CAIXA:**

- que a contribuinte apresentou uma reconstituição de conta Caixa, alterando seus próprios lançamentos constantes do livro Diário e sem que nenhum esclarecimento ou prova documental fosse acostada;
- que a alteração pretendida pela contribuinte só mereceria crédito se acompanhada de planilhas explicativas, relação detalhada dos lançamentos

adicionados/removidos em relação ao livro Diário e sua vinculação lógica, tudo acompanhado de documentos correspondentes;

2) **OMISSÃO DE RECEITAS, PASSIVO FICTÍCIO**, caracterizada pela manutenção, no Passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada:

- que o texto da contribuinte fornece a falsa impressão de que novo demonstrativo está sendo apresentado, todavia, conforme item 7 do Termo de Verificação 1999.00.060-0/02, inexistente esse demonstrativo, tratando-se apenas da mesma planilha das folhas 67 a 82 do processo, o que caracterizaria a concordância do contribuinte com a diferença não comprovada;

3) **OMISSÃO DE RECEITAS - PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE**, caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais:

- que somente parte das despesas com o Banco BANESPA foi comprovada, devendo o valor restante ser mantido.

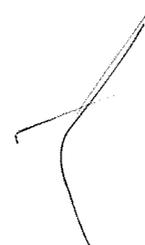
4) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS:

- que a argumentação da contribuinte é facilmente contrariada pela simples observação das folhas 00194 e 00195 do livro Diário, ou da folha 00045 do Livro Razão Analítico de Receitas/Despesas apresentada pelo contribuinte, pois as notas foram lançadas inicialmente a débito de "Despesas de Copa e Cozinha" e posteriormente a débito de "Mercadorias", ou seja, o valor foi lançado na conta de despesas e na de mercadorias, afetando, portanto, o resultado do período;
- que, caso a contribuinte houvesse cometido engano no lançamento das despesas e pretendesse repará-lo, deveria ter efetuado seu estorno.

Novas razões aditivas foram apresentadas por CAP Presentes Ltda. (fls. 681/695), contestando especificamente a autuação relativa ao saldo credor de caixa e a solicitação, nesta fase do processo, de documentos que comprovem despesas. De modo geral, torna-se a alegar nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa.

A fiscalização volta a se manifestar (fls. 696/697), rechaçando as novas ponderações da Recorrente, sob o argumento de que não foi feita comprovação documental adequada.

É o relatório.

A handwritten mark or signature, possibly a stylized 'K' or a similar symbol, located on the right side of the page.

VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator

Passo a examinar cada item na ordem focalizada no Relatório.

1) OMISSÃO DE RECEITAS, caracterizada pela ocorrência de SALDO CREDOR DE CAIXA:

O Razão Analítico (fls. 36/53), que norteou a autuação e, bem assim, a redução da exigência levada a efeito pela autoridade julgadora de primeira instância, demonstra à fl. 51 que o maior saldo credor de caixa ocorreu no dia 29.11.90, no valor de Cr\$ 149.040.791,29.

O Relatório Analítico do Movimento de Caixa (segundo volume encadernado – fls. 288/397) é, segundo admite a própria Recorrente, uma reconstituição da conta Caixa, com alteração dos lançamentos constantes do livro Diário, mas sem nenhum esclarecimento ou prova documental para tanto.

A “*recomposição da recomposição feita pelo Fiscal*” levada a efeito pela Recorrente não tem valor probante. Aceitá-la seria convalidar um procedimento de modificação dos valores constantes da escrituração da fiscalizada, sem razão fática para tanto.

Por essa razão, o lançamento deve ser mantido, nos termos decidido pelo julgador singular.

2) OMISSÃO DE RECEITAS, PASSIVO FICTÍCIO, caracterizada pela manutenção, no Passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada:

O demonstrativo a que a Recorrente se refere só pode ser a planilha das folhas 67/82, pois outro não se vê nos autos.

Considerando-se que, de acordo com o primeiro parágrafo da descrição dos fatos do Termo de fl. 03, o montante tributado resultou do confronto entre o saldo da conta Fornecedores em 31.12.90 e a mencionada listagem, tendo sido esta fornecida pela autuada, a não apresentação de novos elementos induz a que a exigência seja mantida.

3) OMISSÃO DE RECEITAS - PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE, caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais

Este item não pode ser mantido. Na Descrição dos Fatos, fl. 13, a infração está assim explicitada:

“Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais, conforme termos de constatação números 01 a 04, referentes a despesas sem comprovações.”



A impropriedade da imputação é óbvia: a suposta infração foi a “não contabilização” de “despesas sem comprovações”, o que, para dizer o mínimo, é uma contradição que não pode ser aceita no principal documento materializador do lançamento.

Também a fundamentação citada no mencionado Termo não colabora com a intenção do agente fiscal, porque:

- a) o art. 157, § 1º, do RIR/80, dispõe que “a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional”;
- b) o art. 179 define o conceito de receita bruta das vendas e serviços;

- c) o art. 180 estabelece a presunção de omissão de receitas por saldo credor de caixa;
- d) o art. 387, II, estabelece a obrigatoriedade de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real, dos resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido.

Também por falta de adequação de fundamentação legal à infração alegada, deve ser afastada a exigência.

4) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS:

Este item diz respeito à dedução indevida de despesas sob a rubrica “Copa e Cozinha”. Indevida porque diz respeito a bens objetos da atividade comercial da autuada.

Efetivamente, os argumentos trazidos pela Recorrente não podem ser aceitos, uma vez que confirmam o registro da “despesa”, embora com a informação de que *“foi dada saída tributada a essas mercadorias”*.

O que a Recorrente precisava comprovar, para desfazer o alegado engano de lançamento, seria o estorno da despesa. Não o fez e, assim, o lançamento deve ser mantido.

Com referência à TRD, sua exclusão como juros de mora no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991 tem sido concedida em incontáveis decisões deste Conselho e é matéria absolutamente pacificada, aplicando-se, portanto, ao caso.

Já o protesto contra a utilização da UFIR não merece ser acolhido, pois o argumento da não-circulação do Diário Oficial da União de 31.12.91 naquele dia, mas somente em 02.01.92, nunca restou comprovado. Ao contrário, o Diretor-Geral da Imprensa Nacional declarou, à época, que o referido DOU efetivamente foi colocado em circulação e

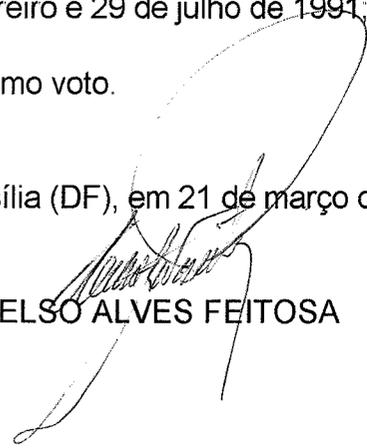
tornado disponível a partir das 20h 45min do dia 31.12.91, o que foi amplamente aceito pelos tribunais.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar:

- a) a exigência correspondente ao item 3 da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, do Auto de Infração (fl. 13), relativa a *“omissão de receitas - pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade, caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais”*;
- b) a TRD como juros de mora no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991;

É como voto.

Brasília (DF), em 21 de março de 2001


CELSON ALVES FEITOSA

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovada pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 20 ABR 2001


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em: 26/06/2001


PAULO ROBERTO RISCADO JUNIOR
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL