



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

Processo n° 13807.009333/00-34
Recurso n° 502.314 Voluntário
Acórdão n° 1101-00.514 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de agosto de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente ALPHAGEL INDUSTRIA E COMERCIO DE MAQUINAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL


Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1997

OMISSÃO DE RECEITAS. APURAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO. COMPARAÇÃO DE ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSO. PROCEDÊNCIA - A comparação das origens e aplicações de recursos é método válido para determinar a omissão de receitas, pois está baseado na presunção razoável, mas relativa, de que, se as aplicações superam as origens, o déficit é suportado por receitas omitidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Relator

EDITADO EM: 13/09/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (Presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva (Vice-Presidente), e Sergio Luiz Bezerra Presta. Ausente a Conselheira Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão que considerou improcedente impugnação apresentada em razão de auto de infração.

Em 28/09/2000, é lavrado auto de infração (proc. fls. 154 a 171). Conforme termo de verificação (proc. fls. 144 a 152), constatou-se omissão de receitas, caracterizada por fluxo financeiro que indica dispêndios superiores aos recursos e pela não comprovação da origem de recursos.

O fiscal informa que a empresa optou pela tributação com base no lucro presumido, mas manteve escrituração contábil. Diz que solicitou informações ao contribuinte (proc. fls. 120 a 131), referente a suas origens e aplicações, para apurar o fluxo financeiro, com base nessas informações (proc. fls. 132 a 143).

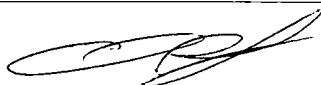
Relata que foram constatadas irregularidades nas informações prestadas pelo contribuinte referentes aos valores indicados nos itens “contas a receber / clientes mês”, no mês de janeiro de 1996, e “contas a pagar / fornecedores mês”, nos meses de janeiro, fevereiro, junho, julho e dezembro de 1996. Diz que as irregularidades nesses itens decorrem de irregularidade nas contas contábeis “duplicatas a receber”, de ativo, e “adiantamento de clientes”, de passivo, neles incluídas.

Diz que estas irregularidades afetam o fluxo financeiro e por isso foram quantificadas e foram consideradas na apuração do fluxo financeiro. Informa que, ao final da auditoria, verificou-se que nos meses de janeiro a março, julho e setembro, os dispêndios são maiores que os recursos, nos seguintes montantes:

JAN/96	R\$ 253.389,88
FEV/96	R\$ 24.076,53
MAR/96	R\$ 8.355,29
JUL/96	R\$ 21.709,61
SET/96	R\$ 3.043,22

No que tange à irregularidade da conta de ativo, o fiscal diz que a conta “duplicatas a receber”, no mês de janeiro, foi creditada em R\$ 86.578,41 a mais, conforme demonstra em tabelas (proc. fls. 28 a 31). Explica que as tabelas (proc. fls. 28 a 31) mostram que, considerando o saldo apresentado no balanço em 31/12/1995, e considerando os valores recebidos no mês, e considerando os valores recebidos no mês, referentes a vendas do mês de janeiro de 1996, constata-se um excesso de baixa, conforme abaixo:

Valor total escriturado à crédito (baixa) de Duplicatas a Receber em jan/96	118.738,91
Valor total escriturado à crédito (baixa) de Duplicatas a Receber em jan/96, referente as vendas efetuadas no mês de jan/96	(4.470,25)
Saldo da conta Duplicatas a Receber em 31/12/95	(27.690,25)
Excesso à crédito (baixa) de Duplicatas a Receber, em	86.578,41



relação ao saldo em 31/12/95

Em razão disso, diz que todos os valores mensais informados nos itens “contas a receber / clientes mês” devem ser ajustado, pela soma de R\$ 86.578,41, para fins de apuração do fluxo financeiro (proc. fls. 32 e 33). Assim, os valores a serem considerados na apuração do fluxo financeiro são os seguintes:

Mês/ano	Informado	Apurado
01/96	245.477,91	322.715,31
02/96	501.394,93	587.973,34
03/96	467.512,89	554.091,30
04/96	485.210,92	571.789,33
05/96	461.532,49	548.110,90
06/96	475.070,41	561.648,82
07/96	528.510,36	615.088,77
08/96	593.424,32	680.002,73
09/96	757.322,00	843.900,41
10/96	914.629,64	1.001.208,05
11/96	1,103.732,97	1,190.311,38
12/96	1,116.547,57	1.203.125,98

Em conclusão a este ponto o fiscal afirma o seguinte:

Em planejamento e controle financeiro é sabido que divergências ou irregularidades em saldos de contas do ativo (direitos), direitos adquiridos no mês, saldo de disponibilidades do mês anterior receita realizada, influem diretamente na variação do montante dos recursos, se não, vejamos a seguinte equação: saldo de disponibilidades do mês anterior + saldo de direitos do mês anterior + direitos adquiridos no mês + receitas realizadas - saldo de direitos do mês = recursos efetivos do mês.

No que tange à irregularidade da conta de passivo, o fiscal diz que foi constatada, na conta “adiantamento de clientes”, a não comprovação de saldo “nos meses de janeiro/96, fevereiro/96, junho/96, julho/96 e dezembro/96, respectivamente, nos valores de R\$ 171.000,00, R\$ 36.400,00, R\$ 40.000,00, R\$ 25.000,00 e R\$ 40.000,00, totalizando R\$ 312.400,00”. O fiscal destaca que:

*Inicialmente, esclareça-se que essa conta — Clientes c/ Adiantamento -, segundo a escrituração do Diário e Razão, é de natureza transitória vinculada à conta Duplicatas a Receber. Encontram-se escriturados recebimentos de duplicatas via Bancos, ou por depósitos em conta corrente ou por recebimento de duplicatas em cobrança bancária, com lançamentos à **débito de Bancos** e a **crédito da conta- Clientes c/ Adiantamento**, para posterior conciliação e a correspondente baixa dos recebimentos na conta Duplicatas a Receber, procedimento esse confirmado pelo contribuinte.*



O auditor informa que a não comprovação de saldos na conta em questão é demonstrada “nos seguintes fatos apurados no decorrer da ação fiscal”:

a) de concreto e efetivo contatamos que houve ingresso de recursos na empresa através de depósitos em conta corrente nos Bancos Sudameris e Itaú;

b) a vista dos documentos apresentados pelo contribuinte, constatamos a não comprovação dos valores lançados à crédito da conta Clientes c/ Adiantamento (contra-partida da conta Bancos), pois, esses não corresponderam efetivamente a recebimentos de duplicatas ou adiantamentos por conta de faturas, conforme alegado pelo contribuinte;

c) Inexistência de lançamentos, no Diário/Razão, relativos aos fatos alegados (recebimentos de duplicatas), à débito de Clientes c/ Adiantamento e à crédito de Duplicatas a Receber.

A autoridade atuante explica no relatório como chegou a conclusão que os créditos na conta adiantamento não correspondem à origem escriturada (não correspondem a adiantamentos de clientes), com as seguintes palavras:

a) Solicitamos inicialmente, verbal, que nos fornecessem o levantamento da conciliação, mês a mês, da conta Clientes c/ Adiantamento e os documentos comprobatórios.

Analisando a conciliação da conta Clientes c/Adiantamento, o contribuinte apresenta como justificativa dos recebimentos da empresa Alphafrigor Comércio de Máquinas Ltda, através de depósitos bancários, nos meses de janeiro/96, fevereiro/96, junho/96, julho/96 e dezembro/96, respectivamente, nos valores de R\$ 171.000,00, R\$ 36.400,00, R\$ 40.000,00, R\$ 25.000,00 e R\$ 40.000,00, totalizando R\$ 312.400,00, que os mesmos referem-se a recebimentos de duplicatas, conforme discriminados abaixo:

Data	Referência	Histórico	Recibo	Dup/Fatura	Valor
05/01/96	Sudameris	Alphafrigor Com.Máq.	1514	1514	18.950,00
05/01/96	Sudameris	Alphafrigor Com.Maç.	1515	1515	20.412,50
05/01/96	Sudameris	Alphafrigor Com.Máq.	1516	1516/parc.	21.637 50
Sub-Total					61.000,00
24/01/96	Itaú	Alphafrigor Com.Maç.	1512	1512/parc.	110.000,00
Total de Janeiro/96					171.000,00
02/02/96	Sudameris	Alphafrigor Com.Maç.	1512	1512/compl	36.400,00
Total de Fevereiro/96					36.400,00
27/06/96	Itaú	Alphafrigor Com.Máq.	1392	1392/parc.	20.000,00



27/06/96	Itau	Alphafrigor Com.Maq.	1392	1392/parc.	20.000,00
Total de Junho/96					40.000,00
10/07/96	Sudameris	Alphafrigor Com.Maq.	1392	1392/compl	18.045,00
10/07/96	Sudameris	Alphafrigor Com.Maq.	1393	1393/parc.	6.955 00
Total de Julho/96					25.000,00
20/12/96	Itau	Alphafrigor Com.Maq.	1393	1393/parc.	40.000 00
Total de Dezembro/96					40.000,00

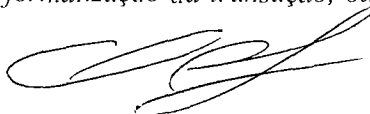
b) Em 31/07/2000, lavramos o Termo de Intimação e Constatação Fiscal, solicitando a sua manifestação sobre a falta de documentação hábil e idônea que comprovassem os lançamentos efetuados à débito da conta Bancos e à crédito da conta Clientes c/ Adiantamentos, consignados, por amostragem, em planilha anexa.

Analisando a documentação apresentada (cópias de recibos e notas fiscais-fatura/duplicatas), em síntese, ela traduz-se na seguinte justificativa:

que parte dos referidos recebimentos tratam-se de duplicatas pagas pela empresa Alphafrigor Comércio de Maquinas Ltda, e, parte, de adiantamentos por conta de faturas, também, da mesma empresa, que desses adiantamentos dispões apenas de Recibo no qual consta o número do cheque correspondente. Em relação aos recebimentos por conta de duplicatas possui dois Recibos, um no valor de R.\$ 110.000,00 (data 24/01/96) e outro no valor de R\$ 36.400,00 (data 02/02/96), constando que referem-se A. duplicata 1512 (emitida em 29/12/95 - valor R\$ 146.400,00).

c) Após a lavratura do Termo de Constatação e Intimação, 31/07/2000, temos, portanto, duas versões em relação à comprovação dos lançamentos efetuados à débito da conta Bancos e à crédito da conta Clientes c/ Adiantamentos, referentes a recebimentos da empresa Alphafrigor Comércio de Máquinas Ltda.; a **primeira** em que o contribuinte ao elaborar a conciliação da conta Clientes c/ Adiantamento informa, através da mesma, que os referidos lançamentos são provenientes de recebimentos de duplicatas, indicando a data, o banco, o cliente, o número da fatura/duplicata e valor; na **segunda** versão o contribuinte levanta um fato novo, qual seja, que existiram lançamentos provenientes de Adiantamento por Conta de Faturas, trazendo simples Recibos desacompanhados de quaisquer elementos comprobatórios.

d) A versão de que existiram lançamentos provenientes de Adiantamento por Conta de Faturas, deve de pronto ser refutada, pelos seguintes fatos: **1-** silenciou-se quando argüido sobre a formalização da transação, ou seja, Pedido de Compra



no qual deveria constar, no mínimo, o produto, quantidade, valor, prazo de entrega e condições de pagamento; 2- da mesma forma sobre a efetiva entrega e faturamento do produto, ou seja, as notas fiscais correspondentes; 3- inexistência de escrituração da suposta transação, no diário/Razão, de forma clara e precisa, quando da entrega do produto ao cliente, p.ex., a débito da conta Clientes c/ Adiantamento e a crédito de Duplicatas a Receber já que se houve lançamento anterior a débito de Bancos e a crédito de Clientes c/ Adiantamento; 4- por fim, decorrido um ano, segundo os registros no Diário/Razão, os valores supostamente recebidos a título de Adiantamentos por conta de Faturas permaneceram contidos no saldo da conta Clientes c/Adiantamento.

e) Diante do exposto, tanto no caso, em que o contribuinte alega que os lançamentos são **provenientes de recebimentos de duplicatas**, como no caso, **de adiantamentos por conta de faturas**, fica caracterizada a não comprovação desses valores lançados a crédito da conta Clientes c/ Adiantamentos (conta do passivo da empresa), se não vejamos:

1 — Sob o aspecto de que os lançamentos foram provenientes de recebimentos de duplicatas pagas pela empresa Alphafrigor Comércio de Máquinas Ltda., apresentamos os seguintes fatos: a)- o saldo da conta Duplicatas a Receber — 1.1.02.02 - em 31/12/95, foi de R\$ 27.690,95 (extraído do livro Razão nº 23); b)- as duplicatas lfs. 1392, 1393, 1512, 1514, 1515, 1516, foram emitidas contra a empresa Alphafrigor Comércio de Máquinas Ltda., todas do ano de 1995; c)- portanto, sendo o saldo de Contas a Receber, em 31/12/95, no valor de R\$ 27.690,95, torna inconcebível que as referidas duplicatas, emitidas no ano de 1995, que montam o valor de R\$ 312.400,00, continuassem fazendo parte dos direitos a realizar da empresa em 1995, assim, não poderiam ter sido efetivamente recebidas no de 1996, como apresentado na planilha de conciliação da conta Clientes c/ Adiantamento, supra mencionado;

2 — Sob o aspecto de que os lançamentos foram provenientes de Adiantamentos por Conta de Faturas pagos pela empresa Alphafrigor Comércio de Máquinas Ltda., julgamos improvable a efetividade desta transação, conforme demonstrado no item "d" precedente.

O Fiscal informa que as parcelas escrituradas na conta “Adiantamento de Clientes” consideradas não comprovadas devem ser excluídas dos valores mensais informados pelo contribuinte no item “contas a pagar / fornecedores mês”, para fins de apuração do fluxo financeiro. Deste modo, os valores a serem considerados no fluxo financeiro deve ser o seguinte (proc. fls. 88 a 90):

Mês/ano	Informado	Apurado
01/96	294.160,64	123.160,64
02/96	400.210,54	188.214,97
03/96	450.286,28	231.911,92



04/96	486.809,78	278.196,49
05/96	458.203,31	250.804,15
06/96	612.266,57	361.725,74
07/96	780.309,19	503.897,86
08/96	740.849,63	458.044,95
09/96	792.727,43	508.742,33
10/96	770.279,54	482.212,10
11/96	853.465,99	573.892,73
12/96	691.703,62	379.658,56

Em conclusão a este ponto o fiscal afirma o seguinte:

*Em planejamento e controle financeiro é sabido que divergências ou irregularidades em saldos de contas do passivo (obrigações), obrigações contraídas no mês, custos/despesas incorridas, saldo de disponibilidades do mês, influem diretamente na variação do montante dos dispêndios, se não, vejamos a seguinte equação: saldo de obrigações do mês anterior + saldo de disponibilidades do mês + obrigações contraídas no mês + custos/despesas incorridas - **saldo de obrigações do mês = dispêndios efetivos do mês.***

Por fim, consta do relatório que o fluxo de recursos, com base nas informações dadas pelo contribuinte, e com os ajustes acima apontados, indica que os dispêndios são superiores aos recursos e isso caracteriza omissão de receita. O fiscal também consignava que, em razão desta omissão, a empresa passa a se sujeitar ao adicional.

Em 27/10/2000, o contribuinte apresenta sua impugnação (proc. fls. 177 a 197). Diz que a apuração fiscal foi feita “com base em apenas presunções não provadas, sendo absolutamente imprestável, para lavratura do auto de infração, conseqüentemente anulando todo o procedimento administrativo”. Alega que fez uma auditoria interna referente aos pontos que o fiscal considerou irregular que demonstrou a lisura da contabilidade e que confeccionou demonstrativo de fluxo financeiro onde se constata que os dispêndios ficaram aquém dos recursos (proc. fls. 198 a 279).

Informa que a auditoria da conta “duplicatas a receber” infirma a acusação do fiscal e transcreve os valores que esta auditoria apurou no fluxo financeiro, onde não se verifica nenhum dispêndio superior aos recursos (proc. fls. 280 a 291), conforme abaixo:

MÊS APURAÇÃO	SALDO APURADO
JAN/96	R\$ 9.414,01
F EV/96	R\$ 28.017,44
MAR/96	R\$ 20.118,18
ABR/96	R\$ 42.085,73
MAI/96	R\$ 22.659,00
JUN/96	R\$ 72.247,46



JUL/96	R\$ 4.223,64
AGO/96	R\$ 31.234,63
SET/96	R\$ 28.127,13
OUT/96	R\$ 32.748,09
NOV/96	R\$ 11.274,94
DEZ/96	R\$ 78.418,86

Alega que a escrituração faz prova a favor do contribuinte e que a fiscalização é vinculada à lei. Diz que “desta forma, demonstrada a ocorrência de qualquer restrição ao direito da ampla defesa do contribuinte por ter cometido irregularidade, deve-se concluir pela nulidade do procedimento fiscal, desconstituindo-se o eventual título executivo nele lastreado”. O contribuinte também alega que a multa aplicada é confiscatória e, portanto, viola a Constituição.

Em 4 de novembro de 2005, a 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto considerou improcedente a impugnação e manteve o lançamento (proc. fls. 300 a 309). O relator explica que foram apuradas as seguintes infrações: omissão de receitas nos meses de janeiro a março, julho e setembro do ano-calendário de 1996; e falta de recolhimento do imposto adicional de dezembro de 1996. A omissão de receita foi constatada com base em fluxo financeiro mensal, conforme demonstrativos (proc. fls. 132 a 143) e implicou na cobrança do adicional. A apuração fiscal foi feita com base em informações do contribuinte (proc. fls. 120 a 131) e indicou irregularidades nos saldos das “contas a receber/cliente” e “contas a pagar/fornecedor”

Conforme o relator, o contribuinte impugnou alegando que a apuração feita pelo fiscal é mera presunção, imprestável para lastrear uma autuação, e que tributo pelo lucro presumido, mas possui escrituração contábil. Diz que auditoria interna confeccionou relatório, com base no diário, nos balancetes mensais, e nos resumos das operações fiscais, mostrando que não existem dispêndios superiores aos recursos. O contribuinte afirma que a auditoria interna não encontrou nada anormal na conta “duplicatas a receber”. O contribuinte argumenta que a escrituração faz prova do que demonstra, que qualquer restrição ao direito de ampla defesa deve implicar na nulidade do procedimento fiscal, e que um lançamento baseado em meros indícios não pode prosperar.

O voto do relator informa que a utilização de fluxo financeiro para identificar a ocorrência de omissão de receita não implica em nulidade do lançamento, pois trata-se de uma questão de lógica: *se a empresa gasta mais do que recebe, evidentemente que o recurso teve que sair de algum lugar; se o recurso não estava declarado, só pode ter vindo de receitas omitidas. Se tivesse ocorrido pagamento de duplicatas com mercadorias do estoque, ou qualquer outro fato que infirmasse a apuração de omissão de receitas, bastaria à empresa comprová-lo. Assim, não há que se falar em nulidade do lançamento.*

O relator adiciona que a presunção humana é meio de prova admitido no nosso sistema jurídico, transcreve o art. 332 do CPC e o art. 212 do CC, e cita vasta doutrina que sustenta sua afirmação. Complementa dizendo que o levantamento do fiscal foi feito com informações do próprio contribuinte e que não há qualquer lesão ao direito de defesa, pois o lançamento descreveu em detalhes as infrações.

Quanto ao relatório feito pela auditoria interna a que se refere o impugnante, o relator diz o seguinte:



A contribuinte aduziu, ainda, que teria efetuado auditoria interna específica com relação às divergências apontadas, na qual teria sido verificada a lisura dos lançamentos apontados como irregulares pelo auditor-fiscal.

Anexou novo demonstrativo de fluxo financeiro, mês a mês (fls. 281/291), com o fim de demonstrar que não teria ocorrido excesso de dispêndios em relação aos recursos.

Entretanto, referido demonstrativo baseou-se no seu balancete, mas em nenhum momento a impugnante rebate as duas irregularidades apontadas pelo autuante nos valores escriturados, quais sejam: excesso a crédito de duplicatas a receber, em relação ao saldo em 31/12/1995, e não comprovação do saldo da conta do passivo "Clientes c/ Adiantamento".

A única alegação da contribuinte nesse sentido é que, "no tocante à análise da conta 'duplicatas a receber', não foram visualizadas as ocorrências apontadas pelo agente fiscal".

Ora, o autuante demonstrou claramente essas irregularidades nos demonstrativos de fls. 20 a 31. A contribuinte não traz nenhum elemento de prova que pudesse infirmar o que foi demonstrado, tampouco os elementos de comprovação do saldo da conta "Clientes c/ Adiantamento".

Assim, não podem ser aceitos os demonstrativos apresentados por ela juntamente com a impugnação.

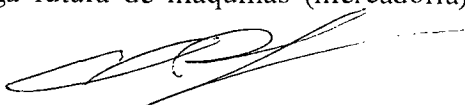
O relator ainda argumenta que a contabilidade só faz prova em favor do que registra se calcada em documentos hábeis a comprovar os fatos, o que não teria ocorrido no presente caso, e que a multa aplicada tem previsão legal.

Em 05/08/2009, o contribuinte foi cientificado (proc. fl. 320). Em 31/08/2009, apresenta recurso voluntário (proc. fls. 322 a 364).

Diz que o auto, lavrado em 28/09/2000, foi decorrente de "suspeita de omissão de receitas e dispêndios superiores aos recursos, apurados com base no fluxo financeiro mensal". Adiciona que, conforme o fiscal, "segundo o termo de verificação de nº 1 (fls 144/152), a omissão de receitas baseou-se na apuração de dispêndios superiores aos recursos, apurado com base no fluxo financeiro mensal, conforme demonstrativos de fls. 132/143" e "que o demonstrativo do fluxo financeiro foi elaborado a partir do quadro de informações gerais apresentado pela contribuinte (fls. 120/131), cuja análise apontou irregularidades nos saldos de contas a receber/clientes do mês de janeiro de 1996, fevereiro, junho, julho e dezembro (fls. 88/90)".

Conclui que o auto é improcedente porque "manteve a disposição do Sr. Agente Fiscal seus livros contábeis e demais documentos, que por si só, podem comprovar a lisura dos lançamentos contábeis e fiscais". Afirmo que a autuação foi feita com base em meros indícios e que não pode prosperar lançamento feito com base em sofismas e sem provas reais.

Explica que "não é admissível que a Recorrente seja penalizada, pois além de contabilizar todas as entradas de numerários, restou comprovado nos autos que tais recursos tiveram origem da empresa Alphafrigor, que por sua vez, fazia adiantamentos a Recorrente com a finalidade de entrega futura de máquinas (mercadoria)". Sustenta que jamais omitiu



receitas, mas apenas contabilizava os recebimentos antecipados referente a entrega futura de pedidos, dizendo:

Conforme vasta documentação apresentada pela Recorrente, restou comprovado que os valores apontados como omissão de receitas, na verdade se referem a recebimentos de adiantamentos de clientes da empresa Alphafrigor, e estão devidamente contabilizados, conforme se comprova pelos livros fiscais que foram apresentados ao Ilustre Auditor Fiscal.

Ao contrário das alegações do Ilustre Auditor, estes valores em verdade são valores dos quais, a Recorrente assumiu um compromisso de industrializar as mercadorias pedidas, para uma futura entrega, tanto que o fez.

Até porque, se assim não procedesse, com certeza seria compelida a fazer, já que se há um recebimento antecipado e a contrapartida deve existir (entrega da mercadoria pedida).

A Recorrente tem ciência que a falta de escrituração de pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada esta sujeita ao arbitramento de receitas, entretanto, como amplamente comprovado, todos os valores apontados como omissão de receitas, na verdade se referem a adiantamentos, devidamente comprovados pelos recibos emitidos relacionados a pedidos de mercadorias para entrega futura.

...

Não restou comprovada a omissão de receitas, ao contrário do que se argumentou na decisão recorrida, o que se verifica no caso em tela são antecipações de Clientes não passíveis de tributação, haja vista que as vendas eram pagas antes de sua efetiva entrega. .

Após o recebimento, a Recorrida enviava ordem de produção, pois os pedidos sempre superaram seu estoque.

Como podemos observar pelos documentos acostados, tais valores se referem a adiantamento por conta de faturas, ou seja, a empresa Alphafrigor Comércio de Máquinas Ltda., efetuou pedidos para entrega futura, e por conta destes pedidos efetuava pagamentos de forma antecipada.

E, como sabemos os adiantamentos realizados pelos clientes, desde que comprovados, como é o caso em tela, não podem ser considerados fatos geradores de impostos, mesmo porque, o fato gerador será determinado no momento da entrega da mercadoria ou serviço.

Ademias, restou comprovado que os valores recebidos se referiam a adiantamentos pagos pela empresa Alphafrigor por conta de entrega futura de máquinas.

E quando não se tratavam de adiantamento, era efetivado a baixa das faturas existentes, relativos às mercadorias já entregues.



*Pois bem, como podemos observar as cópias do Livro diário leva a esta conclusão, ou seja, na contabilidade da Recorrente estão contabilizados como **adiantamentos de Clientes**, e por sua vez, na Contabilidade de empresa Alphafrigor está contabilizado como **Adiantamento a Fornecedores**.*

...

*Observe Nobre Julgadores, que durante o ano de 1996 ocorreram diversos adiantamentos, **os quais foram baixados na contabilidade no primeiro dia de janeiro de 1997**, consoante se comprova pela cópia do livro diário e razão daquele ano (Docs).*

E' o simples fato da baixa ocorrer no primeiro dia do ano subsequente aos adiantamentos não quer dizer que houve prejuízo ao fisco, mesmo porque, as faturas eram emitidas na medida em que as mercadorias eram entregues

...

Ou seja, não seria possível emitir o faturamento se a mercadoria não estivesse produzida, desta forma, após a produção ai sim eram emitidas as notas fiscais de venda, e conseqüentemente as mercadorias eram entregues ao Cliente.

Na sequencia, a recorrente reafirma que sua auditoria interna demonstra não haver omissão de receitas e transcreve os saldos mensais do fluxo financeiro mensal apurado por esta auditoria interna, salientando que não se verifica em nenhum mês a existência de dispêndios superiores aos recursos. Esclarece que:

Além do mais, conforme se verifica a conta nº 2.1.0401 — CLIENTE-C/ADIANTAMENTO no dia 01 de janeiro de 1997, foi efetuado a baixa na conta adiantamento de clientes de R\$ 298.360,32, (duzentos e noventa e oito mil, trezentos e sessenta reais e trinta e dois centavos), mais R\$ 13.264,28 (Treze mil, duzentos e sessenta e quatro reais e vinte e oito centavos), mais R\$ 1.741,40 (hum mil setecentos e quarenta e um reais e quarenta centavos), totalizando R\$ 313.366,00 (trezentos e treze mil, trezentos e sessenta e seis reais), zerando nesta data o saldo' até então existente, reiniciando nova contabilização a partir dos recebimentos (vide cópias do Razão do ano de 1997 e do Diário nº 24, registrado sob nº 162874 em 29 de setembro de 1999 em anexo).

Observe que, se a empresa estivesse omitindo receita, não teria como zerar o valor total de sua conta Clientes c/ Adiantamento, logo no primeiro dia do ano subsequente.

Trata-se apenas de uma forma de contabilização, onde os recebimentos são contabilizados na conta adiantamentos, e o faturamento fica no ativo, na conta Clientes (duplicatas) a receber, quando do fechamento do balanço, faz-se um encontro de contas, zerando essa conta, permanecendo no ativo apenas o saldo que o cliente realmente deve, e ou tem direito a uma eventual entrega que ainda não fora realizada.

...



Como se não bastasse, o Auditor Fiscal e a respectiva Turma Julgadora deixaram de observar a escrituração mantida com observância nas disposições legais, que faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registradas, segundo sua natureza ou assim definidas em preceitos legais, pois ao contrário do que consta no v. acórdão a escrita contábil está devidamente acompanhada de documentos hábeis que comprovam a sua lisura.

Ao invés de analisar a escrituração fiscal e comercial da Recorrente, o Sr. Auditor Fiscal bem como a 3ª Turma Julgadora, preferiu se basear puramente no relatório, no qual não transcreveu a verdade dos fatos.

...

Assim, ao deixar de analisar o Livro Diário e Razão, no qual continha todas as informações relacionados à movimentação da Recorrente, agiu de forma diversa daquela estabelecida pela legislação tributária, tornando seus atos impréstáveis para a fundamentação do aludido auto de infração.

O contribuinte alega que o mecanismo de adiantamentos feitos pela Alphafrigor decorria da relação entre as empresas, que são do mesmo grupo econômico, com as seguintes palavras:

Quanto dos recebimentos, esses valores eram contabilizados na conta CLIENTES C/ ADIANTAMENTOS — 2.1.05.01., conforme se verifica na cópia do livro Diário e Livro Razão, (Docs).

Desta forma, havia entre a empresa Alphafrigor Comércio de Máquinas Ltda. e a Recorrente uma Conta Corrente, na qual, a primeira empresa realizava pagamentos antecipados para a entrega de mercadorias posteriores aos pagamentos.

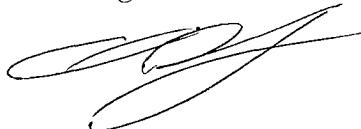
Até porque, ambas as empresas são do mesmo grupo econômico, fato este de conhecimento do Sr. Auditor Fiscal e ignorado pelo mesmo.

Tais pagamentos, na maioria das vezes eram realizados apenas contra recibos, tendo em vista não só a relação comercial existente entre as empresas, mas também que os pedidos eram emitidos de acordo com suas vendas.

Desta forma, na empresa Cliente (Alphafrigor) não seria necessário manter um estoque, tendo em vista os altos valores destas máquinas, e sempre que vendia um modelo, solicitava a sua entrega, e ou a sua fabricação, já que tinha um crédito com a Recorrente.

E quando não era processado desta forma, a entrega dos pedidos eram realizados na medida em que a fabricação era concluída, já que sua linha de produção era realizada por lotes.

Assim, na medida em que a fabricação das máquinas eram concluídas, a Recorrente emitia a nota fiscal de venda correspondente, e entregava a mercadoria.



Desta forma, temos a esclarecer o que dos valores apontado pelo Ilustre Auditor Fiscal, parte referem-se a recebimentos que eram contabilizados na conta CLIENTES C/ ADIANTAMENTOS — 2.1.05.01. e parte eram valores relativos ao pagamento de duplicatas.

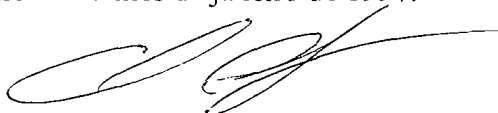
Cumpre esclarecer ainda que tais valores, na maioria das vezes ficavam contabilizados na conta Clientes C/ Adiantamentos, apesar de já terem sido emitidos as notas fiscais de venda, e no momento do encontro de contas eram providenciados as respectivas baixas das duplicatas a receber, consoante se verifica na cópia dos Livros Diário e Razão (Docs).

E só para exemplificar, passamos a demonstrar como foi realizada a contabilização, que demonstram cabalmente que não houve omissão de receitas, senão vejamos:

A empresa explica como fazia a contabilização dos adiantamentos (proc. fls. 344 a 356), concluindo que contabilizou todos os adiantamentos recebidos em 1996 e todas as vendas ocorridas no ano. Lista todos os lançamentos feitos a crédito na conta “adiantamento de clientes”, a título de adiantamento, e indica o total lançado a débito em cada mês, consignando o saldo na conta ao fim de cada mês. Conclui que o saldo da conta em 31/12/1996 era de R\$ 313.366,00 e diz que a conta foi zerada em 01/01/1997, por meio de lançamentos a débito com contrapartida a crédito na conta de “duplicatas a receber”.

O recorrente afirma que todas as vendas foram contabilizadas e que os adiantamentos indicados pelo auditor foram feitos pela Alphafrigor. Sustenta que esses valores foram contabilizados na conta “adiantamento de clientes” e foram baixados depois do faturamento. Diz que quando os adiantamentos eram feitos, a empresa emitia recibo e estes recibos constam dos autos. Argumenta que o auditor e a turma julgadora da DRJ ignoraram estes recibos.

O contribuinte insiste na tese de que a penalidade é confiscatória. Requer perícia contábil para que se verifique que os valores apontados como omissão de receita são na verdade adiantamentos recebidos e diz juntar cópia dos livros razão e diário dos meses em que existe controvérsia e também do mês de janeiro de 1997.



Voto

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO,

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme o relatório fiscal, a omissão de receitas foi apurada por meio da comparação mensal entre as aplicações feitas e os recursos disponíveis (proc. fls. 132 a 143). Já as aplicações e recursos foram quantificados por meio da análise das despesas, receitas e saldos de contas de ativo e passivo, informados pelo próprio contribuinte em formulário denominado de “quadro de informações gerais” (proc. fls. 120 a 131)

Além disso, foram feitos ajustes nos saldos mensais informados pelo contribuinte, usados para quantificar as aplicações e recursos mensais. Os ajustes foram feitos nos itens “saldo de contas a receber/clientes do mês” e “saldo de contas a pagar/fornecedores do mês”, em razão de terem sido constatadas divergências entre os dados informados e os apurados na auditoria.

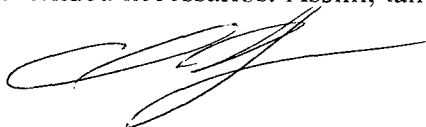
Conforme o fiscal, a conta “duplicatas a receber”, incluída na informação referente ao “saldo de contas a receber/clientes do mês”, estava reduzida em R\$ 86.578,41 desde janeiro de 1996. O auditor chega a esta conclusão observando o saldo da conta em 31/12/1995 e a movimentação da conta no mês de janeiro de 1996. Este exame mostra que foram baixados, em janeiro, R\$ 86.578,41 a mais do que o disponível. Em razão disso, o valor informado em “saldo de contas a receber/clientes do mês” foi acrescido R\$ 86.578,41 em todos os meses.

Também, conforme o fiscal, a conta “adiantamento de clientes”, incluída na informação referente ao “saldo de contas a pagar/fornecedores do mês”, continha lançamentos a crédito (com contrapartidas em banco e que corresponderam a ingressos efetivos nos bancos), que não decorriam de recebimentos de duplicatas ou de adiantamentos de clientes. Tal situação foi verificada nos meses de janeiro, fevereiro, junho, julho e dezembro. Em razão disso, o valor informado em “saldo de contas a pagar/fornecedores do mês” foi reduzido mensal e acumuladamente no montante dos lançamentos a créditos que o contribuinte não comprovou se referirem a recebimentos de duplicatas ou recebimento de adiantamentos.

No recurso voluntário, o contribuinte argumenta, inicialmente, que a autuação não pode prosperar porque decorreu de simples suspeita, se baseou em meros indícios e foi feita sem provas. Assim, em primeiro lugar, cabe verificar se o método usado pela fiscalização permite o lançamento.

Nessa linha, cabe notar que a acusação de omissão de receitas decorre do raciocínio de que, se as aplicações de recursos superam as origens de recursos, o déficit de recursos é suprido com receitas omitidas. Tal inferência é razoável e é admitida como meio de prova, tal como explicou a turma julgadora da DRJ. De outra banda, embora razoável e admitida, a presunção não é absoluta e poderia ser refutada, desde de que sejam apresentados os elementos comprobatórios da refutação.

Também cabe notar que a comparação das origens e aplicações foi feita considerando os ajustes que o fiscal entendeu necessários. Assim, também é preciso verificar a



possibilidade de utilizar essas recomposições dos dados informados na comparação de origens e aplicações.

No que tange a conta de ativo, “duplicatas a receber”, a constatação feita pela fiscalização determina o ajuste, que inclusive é necessário para que a conta não fique com saldo negativo em janeiro. No que tange a conta de passivo, “adiantamento de clientes”, a constatação feita pela a fiscalização também determina o ajuste, já que o ingresso em banco não decorre nem de recebimento de duplicata e nem de adiantamento por venda futura. Em ambos os casos esses ajustes afetam as origens e aplicações de recursos e, por isso, devem ser considerados na comparação.

Em resumo, o método utilizado pelo auditor (comparação de origens e aplicações) está baseado em presunção humana razoável, que é admitida como meio de prova, embora possam ser refutada. De outra banda, a comparação é influenciada pelos ajustes, que caso não sejam infirmados, são necessários para determinar exatamente o montante de aplicações e de recursos. Assim, o lançamento não foi feito com base em mera suspeita, nem em razão de simples indícios, e muito menos sem provas. Deste modo, sob este aspecto, não há reparos a fazer no auto de infração. Porém, resta verificar se no recurso voluntário o contribuinte consegue infirmar a presunção ou os ajustes.

No que diz respeito a comparação das origens e aplicações (fluxo financeiro), o contribuinte apenas negou indiretamente a possibilidade de adoção do método, não apresentando nenhuma explicação que pudesse refutar o resultado encontrado. Portanto, a presunção de omissão de receitas não foi afastada.

No que diz respeito ao ajuste na conta de ativo, salvo uma negativa geral e indireta, implícita no fato de recorrer, o contribuinte também não apresentou qualquer elemento que pudesse explicar o resultado encontrado pelo fiscal e, com isso, afastar a alteração dos dados informados. Por isso, o ajuste proposto pela fiscalização deve ser mantido na apuração do fluxo financeiro.

No que diz respeito aos ajustes feitos na conta “adiantamento de clientes”, o contribuinte discorre longamente, alegando que são improcedentes. Seus argumentos são os seguintes: 1) seus livros, documentos e os recibos dos adiantamentos da Alphafrigor mostram que não há qualquer ajuste a ser feito na conta; 2) a Alphafrigor é empresa do mesmo grupo econômico e faz adiantamentos mediante apenas recibos, não sendo emitidos pedidos; 3) os adiantamentos estão registrados na contabilidade da Alphafrigor; 4) o saldo da conta “adiantamento de clientes” foi baixado em 01/01/1997 e por isso seria impossível se houvesse omissão de receitas; 5) a auditoria interna comprovou a lisura da contabilidade; 6) a contabilidade faz prova em favor do que consigna; 7) que os lançamentos a crédito na conta “adiantamento de clientes” correspondem a pagamentos de duplicatas ou a adiantamentos.

Em primeiro lugar, cabe salientar que as conclusões de auditoria interna, por si só, não têm o condão de refutar as conclusões do fiscal. Isso só seria possível pela demonstração e comprovação inequívoca do erro da auditoria-fiscal.

Também, não tem cabimento a pretensão do contribuinte de que sua contabilidade faça prova absoluta do que consigna. Afinal, o fiscal demonstrou haver irregularidades na contabilidade. Do mesmo modo, as conclusões do fiscal não são refutadas pelo fato da Alphafrigor contabilizar como adiantamento a fornecedores os créditos que o fiscal considerou não ser relativo a adiantamento de clientes.



Ainda, o fato de a empresa ter disponibilizado seus documentos, não afasta as conclusões da fiscalização. Muito mesmo a circunstância do saldo da conta “adiantamento de clientes” ter sido baixado em 1997 afasta a hipótese de ter havido omissão de receitas.

Enfim, nem estes e nem os outros argumentos apresentados no recurso é apto a afastar as conclusões do fiscal. Afinal, nenhum deles consegue demonstrar a vinculação dos lançamentos a créditos na conta “adiantamento de clientes” com alguma operação de venda.

Conforme foi explicado no relatório fiscal, os ajustes foram feitos porque o contribuinte não conseguiu demonstrar que os créditos na conta “adiantamento de clientes” corresponderam a recebimentos de duplicatas ou adiantamentos por conta de faturas. Portanto, a longa explicação dada no recurso voluntário sobre o funcionamento da conta “adiantamento de clientes” não tem o condão de infirmar o ajuste proposto pelo fiscal, quer por ser desnecessária e, inclusive, já ter sido apresentada no relatório fiscal pelo próprio auditor, quer porque não consegue vincular os lançamentos a crédito com alguma operação de venda registrada na contabilidade. Do mesmo modo, é irrelevante a alegação de tratar-se de adiantamentos feitos pela Alphafrigor, tal como é irrelevante a anexação de recibos, pois o contribuinte não logra vincular estes adiantamentos a alguma venda registrada na contabilidade.

Mesmo supondo que o contribuinte conseguisse demonstrar que os adiantamentos foram feitos com cheques emitidos pela Alphafrigor, ainda seria preciso vincular esses adiantamentos com alguma operação de venda para conseguir afastar o ajuste proposto pelo fiscal. É que sem demonstrar que o pagamento se refere a uma venda contabilizada, não é possível a contabilização como “adiantamento de cliente”. Ou seja, sem a demonstração de haver uma venda vinculada ao *pagamento*, ele não pode ser tratado como adiantamento de cliente e não pode ser registrado em conta desta natureza.

Vale transcrever trecho do relatório onde o fiscal analisa a possibilidade dos créditos em questão puderem ser registrados na conta “adiantamento de clientes”:

*... Diante do exposto, tanto no caso, em que o contribuinte alega que os lançamentos são **provenientes de recebimentos de duplicatas**, como no caso, **de adiantamentos por conta de faturas**, fica caracterizada a não comprovação desses valores lançados a crédito da conta Clientes c/ Adiantamentos (conta do passivo da empresa), se não vejamos:*

1 — Sob o aspecto de que os lançamentos foram provenientes de recebimentos de duplicatas pagas pela empresa Alphafrigor Comércio de Máquinas Ltda., apresentamos os seguintes fatos: a)- o saldo da conta Duplicatas a Receber — 1.1.02.02 - em 31/12/95, foi de R\$ 27.690,95 (extraído do livro Razão n° 23); b)- as duplicatas n.ºs. 1392, 1393, 1512, 1514, 1515, 1516, foram emitidas contra a empresa Alphafrigor Comércio de Máquinas Ltda., todas do ano de 1995; c)- portanto, sendo o saldo de Contas a Receber, em 31/12/95, no valor de R\$ 27.690,95, torna inconcebível que as referidas duplicatas, emitidas no ano de 1995, que montam o valor de R\$ 312.400,00, continuassem fazendo parte dos direitos a realizar da empresa em 1995, assim, não poderiam ter sido efetivamente recebidas no de 1996, como apresentado na planilha de conciliação da conta Clientes c/ Adiantamento, supra mencionado;



2 — Sob o aspecto de que os lançamentos foram provenientes de Adiantamentos por Conta de Faturas pagos pela empresa Alphafrigor Comércio de Máquinas Ltda., julgamos improvable a efetividade desta transação ...


... A versão de que existiram lançamentos provenientes de Adiantamento por Conta de Faturas, deve de pronto ser refutada, pelos seguintes fatos: 1- silenciou-se quando argüido sobre a formalização da transação, ou seja, Pedido de Compra no qual deveria constar, no mínimo, o produto, quantidade, valor, prazo de entrega e condições de pagamento; 2- da mesma forma sobre a efetiva entrega e faturamento do produto, ou seja, as notas fiscais correspondentes; 3- inexistência de escrituração da suposta transação, no diário/Razão, de forma clara e precisa, quando da entrega do produto ao cliente, p.ex., a débito da conta Clientes c/ Adiantamento e a crédito de Duplicatas a Receber já que se houve lançamento anterior a débito de Bancos e a crédito de Clientes c/ Adiantamento; 4- por fim, decorrido um ano, segundo os registros no Diário/Razão, os valores supostamente recebidos a título de Adiantamentos por conta de Faturas permaneceram contidos no saldo da conta Clientes c/Adiantamento.

No texto transcrito, percebe-se que o fundamento do ajuste na conta de passivo (desconsideração de alguns lançamentos a crédito) é a não vinculação dos depósitos bancários à alguma venda. De outra banda, nem o contribuinte refutou a lógica deste ajuste, e nem demonstrou que os pagamentos estavam vinculados a alguma venda. Por isso, não há como afastar o ajuste.

No que tange a multa aplicada, a alegação de que ela é confiscatória não procede. Isso porque a multa aplicada foi aquela prevista em lei e não é possível em julgamento administrativo se fazer juízo de constitucionalidade de lei.

No que tange ao pedido de perícia, a par do contribuinte não cumprir os requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto 70.236, de 1972, ela seria totalmente desnecessária para o julgamento da lide. Ademais, não pode o julgador administrativo substituir o contribuinte na formulação de sua defesa.

Por estas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário.


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO