



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

Processo n° 15521.720008/2014-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.619 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente BRAZÃO VEÍCULOS E PEÇAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteadó, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Contra a ora recorrente, foram lavrados os Autos de Infração às fls. 461 a 535, para exigência de crédito tributário referente ao ano calendário de 2010.

As irregularidades constatadas e suas consequências foram resumidas no v. acórdão recorrido. Peço vênia para reproduzir os principais pontos:

“(…)

DA CONTA "USADO COMO FORMA DE PAGAMENTO (11020101004)

- Verificou-se que várias vendas eram efetuadas com parte do pagamento sendo realizado com o veículo antigo, sendo efetuado um lançamento a Débito na conta USADO COMO FORMA DE PAGAMENTO (11020101004). Ou seja, pagamento realizado pela entrega de bem e não de moeda em espécie. Ocorre que o mesmo valor que aumentou a conta de ativo USADO COMO FORMA DE PAGAMENTO (11020101004), tem seu saldo "zerado" com lançamento a Débito na Conta Caixa. Ou seja, foi apenas uma conta de transição, já que o lançamento a Débito na conta Caixa ocorre logo em seguida.

- Nesse sentido, o que teria entrado na Conta Caixa, já que foi efetuado pagamento em bem e não em moeda? É importante destacar que o bem recebido é também um bem para revenda e que, na revenda, ocorre uma nova receita da pessoa jurídica e não apenas encaixe.

- Intimada, a fiscalizada informou que "são garantidos financeiramente pela GM factoring, e o veículo semi-novo/usado fica como lastro/garantia real". No entanto, não justifica um lançamento a Débito na conta Caixa, uma vez que, conforme já mencionado, foi recebido um bem e não moeda em espécie. Assim, não há como "entrar" na conta caixa tal lançamento. Vale ressaltar que não foi apresentado nenhum documento que comprovasse que houve um efetivo ingresso de recursos financeiros na conta caixa. Apenas foi informado que tais veículos usados eram a garantia do financiamento.

- Diante da resposta apresentada, há que se reconhecer que ocorreram lançamentos a débitos na conta Caixa sem que fosse

comprovado o efetivo ingresso de recursos, no montante de R\$979.612,87, como apresentado no Anexo I deste Termo de Verificação Fiscal.

DA CONTA "ADIANTAMENTO DE CLIENTES (21060202001)

- Ao analisar a contabilidade digital (SPED-Contábil), identificou-se uma conta de passivo denominada ADIANTAMENTO DE CLIENTES (21060202001). Ou seja, uma obrigação da pessoa jurídica para com os clientes. Verificaram-se vários lançamentos aumentando essa conta de passivo, cujo histórico constava a informação "Cliente PAULO NEY AYD CORREA", sócio administrador da fiscalizada, tendo como contrapartida lançamentos a débito na conta Caixa e na conta Bancos.

Sendo importante a comprovação da origem de tais lançamentos, selecionaram-se todos os lançamentos a crédito na conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES (21060202001) de valores maiores ou iguais a R\$ 50.000,00, cujo histórico constasse a informação "Cliente PAULO NEY AYD CORREA". Dessa relação, apurou-se um montante de R\$ 8.038.440,15 da conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES, conforme apresentado no Anexo VI deste Termo de Verificação Fiscal.

Assim, a partir da análise acima descrita, lavrou-se o Termo de Intimação Fiscal nº 27/2014, intimando a fiscalizada a apresentar documentos "tendentes a comprovar a operação e a sua causa dos lançamentos que originaram a conta de passivo ADIANTAMENTO DE CLIENTES (21060202001)", como descrito no item 2.1 deste Termo de Verificação Fiscal.

Intimada a esclarecer tais operações, a fiscalizada não apresentou nenhum documento tendente a justificar tais lançamentos. Apenas reafirmou que tais lançamentos não foram identificados.

Diante da resposta apresentada, há que se reconhecer que não há comprovação da exigibilidade dos valores que constituíram a conta de passivo ADIANTAMENTO DE CLIENTES, no montante de R\$ 8.038.440,15, cujo histórico constasse a informação "Cliente PAULO NEY AYD CORREA", conforme apresentado no Anexo VI deste Termo de Verificação Fiscal.

Além de a constituição do passivo acima não ter sido comprovada, os lançamentos a débito na conta Caixa que tiveram como contrapartida aqueles da conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES, como apresentado no Anexo II deste Termo de Verificação Fiscal, por via de consequência, não tiveram a sua efetividade comprovada.

DOS PAGAMENTOS DA CONTA CAIXA E DA CONTA BANCOS

- Ao analisar a contabilidade digital (SPED-Contábil), identificaram-se vários pagamentos saindo da conta Caixa (conta 11010101001) e da conta Bancos (conta 11010201), cujo histórico constava a informação "Cliente PAULO NEY AYD CORREA".

Selecionaram-se todos os pagamentos saídos da conta Caixa e da conta Bancos de valores maiores ou iguais a R\$ 10.000,00, cujo histórico constasse a informação "Cliente PAULO NEY AYD CORREA". Da relação acima, apuraram-se montantes de R\$ 8.340.055,52 da conta Caixa e R\$ 1.350.635,86 da conta Bancos, conforme apresentado, respectivamente, nos Anexos VIII e IX deste Termo de Verificação Fiscal.

Intimada a comprovar tais operações, a fiscalizada não apresentou nenhum documento tendente a justificar tais lançamentos. Apenas reafirmou que tais lançamentos não foram identificados.

Diante da resposta apresentada, há que se reconhecer que ocorreram pagamentos saídos da conta Caixa e da conta Bancos sem que fosse comprovada a sua causa, nos montantes de R\$ 8.340.055,52 da conta Caixa e R\$ 1.350.635,86 da conta Bancos, como apresentado, respectivamente, nos Anexos VIII e IX deste Termo de Verificação Fiscal.

DAS INFRAÇÕES E INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA

- Todos os lançamentos a débito na conta Caixa que não tiveram a sua efetividade comprovada devem ser excluídos e ser recomposta a conta caixa. Foram desconsiderados os valores debitados na conta Caixa que tiveram como contrapartida a conta USADO COMO FORMA DE PAGAMENTO (11020101004) e os valores que tiveram como contrapartida a conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES (21060202001). Assim, a conta Caixa foi recomposta extraindo-se os valores descritos no Anexo III deste Termo de Verificação Fiscal, totalizando um montante de R\$ 2.486.667,99, consolidado no Anexo IV deste Termo de Verificação Fiscal.

Ao recompor a conta Caixa, constaram-se saldos credores em vários momentos durante todo o ano-calendário 2010. Nesse sentido, todo o valor referente aos Saldos Credores de Caixa (...)

há que ser considerado como omissão de receitas da atividade da fiscalizada, como dispõe art. 281, I, do RIR/99.

(...)

OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO

(...)

Conforme apresentado no Anexo VI deste Termo de Verificação Fiscal, os valores creditados na conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES (21060202001) representam Passivo cuja exigibilidade não foi comprovada, caracterizando um Passivo Fictício, presumindo-se a Omissão de Receitas, como dispõe art. 281, III, do RIR/99.

Nesse sentido, os valores, cuja a contrapartida foi a conta Caixa, foram excluídos do cômputo da Omissão de Receitas por presunção com base no Passivo Fictício, como apresentado no Anexo VII deste Termo de Verificação Fiscal.

(...)

(...) apuraram-se Receitas Omitidas no montante de R\$ 8.886.260,40 a serem utilizado na recomposição do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL

(...)

IRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA – ART. 61 DA LEI 8.981/95

(...)

A partir do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, depreende-se que existe subsunção do fato concretamente ocorrido (pagamento sem causa) à hipótese de incidência descrita genérica e hipoteticamente na norma tributária, ou seja, " fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado".

(...)

É importante mencionar que foi compensado todo o prejuízo acumulado em exercícios anteriores no montante de R\$ 2.207.231,08 e foi efetuada a compensação de ofício de Base de Cálculo Negativa de Exercícios Anteriores, no montante de R\$ 2.300.487,41.

(...)"

Impugnação

Em suma, o impugnante afirmou que a cobrança em comento não merecia prosperar, diante da ausência de fundamento jurídico para o lançamento em comento, tendo em vista (i) a empresa não auferir lucro na revenda de veículos usados; (ii) a existência de transferência bancária da própria Impugnante; e (iii) operações de mútuo entre a Impugnante e empresas do mesmo grupo econômico; (iv) o mero trânsito por conta caixa e valores recebidos como adiantamento não gera o fato gerador de tributação pelo imposto de renda, contribuição social sobre o lucro, PIS e COFINS.

Pagamento sem Causa

Argui o impugnante que o que o agente fiscal considerou como pagamento sem causa, na realidade, se refere a ajustes efetuados na conta de "Adiantamento de Clientes". Por ocasião do recebimento de diversos valores que ainda estavam pendentes de análise, durante o ano de 2010, foi registrado na conta de "Adiantamentos de Clientes" o montante de R\$ 8.038.440,15 movimentado na conta de "Bancos" e movimentado pela conta "Caixa".

Este lançamento representaria, segundo a impugnante, todas as pendências bancárias e/ou pendências na conta caixa que o contador, à época, precisava analisar e discutir com o sócio Paulo Ney A. Correa para seu posterior ajuste e reclassificação para as contas definitivas.

Após análise à composição detalhada dos valores recebidos de "Adiantamentos de Clientes" está apresentada no (doc.3), elencou o impugnante as seguintes transações:

1) **Duplicidade dos Valores Registrados na Conta Caixa:** o valor de R\$ 1.507.055,12 foi considerado em duplicidade. Uma vez como valores do caixa e a segunda na composição do valor de R\$ 8.038.440,15;

2) **Transferência entre Contas Bancárias:** o montante de R\$ 2.364.698,11 corresponde a transferência bancária realizada entre as contas bancárias da própria Impugnante foram tratadas como pagamento sem causa. Este fato poderia ser demonstrado através dos extratos bancários anexados;

3) **Mútuo entre Empresas Ligadas:** as transferências realizadas entre a ora Impugnante e a Agropecuária Grumarim Ltda., Capitiva e Ferreira e Correa Comércio, no montante de R\$ 984.912,57, correspondem a mútuo onde a Impugnante recebeu recursos das empresas ligadas ao longo de 2010 e que, no mesmo ano, efetua o pagamento desses valores. Argui a impugnante que esses recursos seriam a ela transferidos, que mantém o caixa centralizado e efetua a gestão e aplicação financeira dos recursos de todo o Grupo;

4) **Desbloqueio de Cheques:** correspondem a cheques que haviam sido bloqueados e que após a sua compensação foram depositados na conta bancária, no montante de R\$ 240.100,00;

5) **Antecipação de Cartão de Crédito:** correspondem a valores recebidos das administradoras de cartão de crédito que foram antecipados pela impugnante, no montante de R\$ 124.949,44;

6) **Desconto Cheques Pré-Datados:** corresponde a antecipação de cheques pré-datados, no montante de R\$ 1.747.156,64;

7) **Financiamentos:** recebimento das financeiras por financiamento de veículos vendidos, no montante de R\$ 239.450,00. Os fatos acima estão fartamente comprovados através dos extratos bancários e demais documentos que instruem a presente peça impugnativa (doc.4).

Relativamente ao mútuo, as transferências feitas de/para a Impugnante por empresas do mesmo grupo econômico se revestiriam de natureza de empréstimo, apesar de não ter sido elaborado um instrumento formal (contrato), para o ano de 2010, que comprovasse a natureza jurídica da operação. Conclui a impugnante, então, que a falta de formalização, portanto, não invalida a operação de mútuo, já que se trata de um contrato de natureza não solene.

Entendeu o impugnante que os lançamentos contábeis efetuados, podem ter levado o agente fiscal a uma interpretação equivocada da operação, uma vez que todos os valores recebidos transitavam pela conta "Adiantamento de Clientes" e que após sua análise eram ajustados em suas respectivas contas.

Por fim, conclui que não foram identificados recebimentos e/ ou efetuados pagamentos nos valores indicado pelo agente fiscal, o que na realidade ocorria era um registro temporário na conta de "Adiantamento de Cliente" para seu subsequente ajuste.

Omissão de receitas

Relativamente a venda de veículos usados, a Impugnante alega que não efetua venda de veículo usado, repassando para terceiros a operação de alienação pelo seu custo efetivo. Argui que, ainda que fosse efetuada a venda dos veículos usados, o agente fiscal deveria tão somente tributar o lucro na operação e não o custo de aquisição do bem.

Verificou ainda a impugnante que no cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, o agente fiscal aplicou a alíquota de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS), enquanto que, de acordo com a legislação de regência as alíquotas das contribuições aplicáveis para venda de veículos usados são de 0,65% para o PIS e 3% para o COFINS, o que demonstraria cabal irregularidade e inconsistência do auto de infração.

Relativamente aos "Adiantamentos Recebidos de Clientes" reitera o impugnante que não poderão ser tratados como omissão de receitas uma vez que a entrada de recursos corresponde a operações da atividade fim da Impugnante.

Passivo Fictício

Alega que se os valores depositados na conta bancária foram devidamente justificados e comprovados anteriormente, não tem do que se falar da existência de passivo fictício, o valor creditado a conta de "Adiantamentos de Clientes" corresponderia efetivamente a ajustes efetuados.

Mérito

Conclui que o auto de infração girou em torno de valores que transitaram na conta "Caixa" e "Bancos" em contrapartida a conta de "Adiantamento de Clientes", o que não

representou ingresso de novas receitas, registro de passivo fictício ou pagamento a beneficiários não identificados.

Os valores objeto do auto de infração correspondem, segundo a impugnante, a recursos da própria, que foram recebidos durante o exercício de 2010, já foram tributados na comercialização dos veículos novos, o que levaria à tributação bis in idem.

Pleiteia, ao final, a declaração da nulidade do auto de infração ou, ainda, a sua total improcedência.

Acórdão nº 11-49.569 - 4ª Turma da DRJ/REC

Pagamento sem causa

Inicialmente expôs a autoridade julgadora que os registros contábeis referem-se ao ano calendário de 2010 e a fiscalização foi concluída em junho de 2014, não sendo possível considerar tais registros como temporários, pois 3 anos e meio depois ainda não tinham sido alterados.

Assim considerando também que quanto aos argumentos de que o contador não mais trabalhava na empresa e por isso não tinha como esclarecer os lançamentos contábeis também não poderiam ser acatados. O início do procedimento fiscal deu-se em 05/04/2013 e a rescisão do contrato de trabalho do contador somente ocorreu em 09/12/2013, após oito meses do início da fiscalização, quando a empresa já tinha sido intimada a apresentar sua correta escrituração contábil e fiscal.

Esclareceu-se que a infração do IRRF decorrente de pagamento sem causa tem por objeto pagamentos efetuados pela contribuinte ao sócio gerente PAULO NEY AYD CORREA, ou seja, pagamentos registrados contabilmente como créditos nas contas Bancos e Caixa e débitos na conta Adiantamentos de Clientes. Tal infração tributária caracterizaria-se pela saída de numerário e não pela entrada de valores recebidos.

A Impugnante argumentou que o trânsito dos valores recebidos pela conta "Adiantamento de Clientes" era temporário e, após sua análise eram ajustados em suas respectivas contas, mas não demonstrou, informou e comprovou para que contas foram esses valores creditados nas contas Bancos e Caixa. Daí concluiu-se apenas pela possibilidade de considerar como pagamento efetuado ao sócio gerente PAULO NEY AYD CORREA, conforme a contrapartida registrada contabilmente na conta Adiantamentos de Clientes.

A autoridade julgadora, então analisou pormenorizadamente cada justificativa do impugnante, ora recorrente, quanto as transações que comporiam os valores recebidos na conta "Adiantamento de Clientes":

1) Duplicidade dos Valores Registrados na Conta Caixa:

Reputa-se que a Autoridade Fiscal esclareceu que foram excluídos do cômputo da omissão de Receitas por presunção com base no Passivo Fictício os valores que já tinham sido considerados no cálculo do Saldo Credor de Caixa

Concluiu-se, portanto, que a composição desses valores de omissão de receitas foi a seguinte:

- Saldo Credor de Caixa: R\$979.612,87 (Anexo I) + R\$1.507.055,12 (Anexo II) = R\$2.354.875,37;
- Passivo Fictício: R\$8.038.440,15 (Anexo VI) - R\$1.507.055,12 (Anexo II) = R\$6.531.385,03.

Evidenciado encontra-se, então, que o valor de R\$ 1.507.055,12 não foi considerado em duplicidade, segundo o v. acórdão recorrido.

2) Transferência entre Contas Bancárias

Constatou-se que juntamente com sua peça de defesa a Impugnante teria anexado vários extratos bancários como única comprovação de suas alegações. No entanto a contribuinte não teria especificado a quais lançamentos bancários estaria se referindo, o que, segundo o v. acórdão recorrido, torna impossível identificá-los.

Nos extratos bancários apresentados constam algumas anotações à lápis e em letra corrida, mas foram tidos como incompreensíveis. Concluiu-se que caso as alegações da Impugnante fossem verdade, não haveria alteração do saldo da conta Bancos, pois somente seriam transferências entre contas bancárias da própria contribuinte.

Além disso, entendeu-se que faltou a Impugnante demonstrar contabilmente os registros das transferências bancárias, assim como indicar de forma clara quais seriam esses valores nos extratos bancários anexados.

Decidiu-se, então, no sentido de que não restaram comprovadas as transferências entre contas de mesma titularidade no montante de R\$ 2.364.698,11.

3) Mútuo entre Empresas Ligadas:

Neste ponto, os argumentos da defesa também não foram aceitos. Explanou-se que se a falta dos instrumentos dos contratos de mútuo não é um impedimento para se aceitar a ocorrência dos mesmos, faltou a comprovação mediante registros contábeis e indicações precisas das datas e valores transacionados nos extratos bancários anexados. Reputa-se que a Impugnante seria a única pessoa capaz de demonstrar o ingresso (recebimento do valor do empréstimo) e depois a saída desses valores (pagamento do empréstimo) durante o ano calendário de 2010 conforme alegou, mas não o fez.

4) Desbloqueio de Cheques

Primeiramente reiterou-se que o lançamento de IRRF por pagamento sem causa é decorrente de saída de numerário e não se confunde com ingresso de valores em conta corrente bancária, que usualmente está relacionado com a aquisição de receitas.

Depois, esclareceu-se que a identificação das infrações tributárias e a apuração das bases de cálculo dos tributos lançados tiveram por base a escrituração contábil e fiscal da contribuinte e não extratos de contas correntes bancárias.

Reputou-se a não pertinência das considerações formuladas pela Impugnante neste item.

5, 6 e 7) Antecipação de Cartão de Crédito no montante de R\$124.949,44; Desconto Cheques Pré-Datados no montante de R\$ 1.747.156,64; e Financiamentos no montante de R\$ 239.450,00:

Tais argumentações não foram acolhidas. Mais uma vez, entendeu-se que faltou a comprovação mediante registros contábeis e indicações precisas das datas e valores transacionados nos extratos bancários anexados.

Reiterou-se que a identificação das infrações tributárias e a apuração das bases de cálculo dos tributos lançados tiveram por base a escrituração contábil e fiscal da contribuinte e não extratos de contas correntes bancárias.

Saldo Credor de Caixa

De início explanou-se que o saldo credor de caixa caracteriza a presunção de “insuficiência de recursos” e, por conseguinte, omissão do registro de receitas, é a saída de recursos em volume superior ao saldo existente na conta caixa, em determinada data, constatada pela fiscalização através da reconstituição da conta, utilizando-se de critérios técnicos consistentes, observados os princípios contábeis geralmente aceitos e considerando todos os assentamentos constantes do livro caixa ou da escrituração comercial.

Quanto à venda de veículos usados, a contribuinte afirmou não efetuar a venda destes, repassando para terceiros a operação de alienação pelo seu custo efetivo.

Todavia, a autoridade julgadora entendeu que a Impugnante nada apresentou de documentos comprobatórios, não podendo ser acatadas as suas alegações.

Quanto às alegações de que, no caso de venda dos veículos usados, deveria ser tributado apenas o lucro dessa operação e que deveriam ter sido aplicadas alíquotas menores na apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS, não mereceram guarida, segundo a fiscalização.

Entendeu-se que a própria Impugnante negou que efetuasse a venda de veículo usado e, assim, encontrarem-se em contradição esses argumentos de sua defesa, não podendo ser considerados.

Passivo Fictício

Fora explanado, inicialmente, que essa hipótese de passivo fictício ocorre quando a exigibilidade registrada no passivo inexistente desde o início, ou seja, o lançamento contábil da obrigação não reflete a existência de dívida alguma. Assim, ao se identificar que a obrigação lançada no passivo jamais existiu, tem-se, desde o seu registro no passivo, concretizado o acréscimo patrimonial em prol da devedora, com fato gerador ocorrido no período do registro contábil, que no caso foi o ano calendário de 2010.

Como a interessada não logrou apresentar documentação que comprovasse a exigibilidade das obrigações contabilizadas na conta "Adiantamento de Clientes", no Passivo, presumiu-se a ocorrência de omissão de receita, caracterizada por passivo fictício.

Em sua defesa, apenas reproduziu as mesmas alegações, que segundo a autoridade julgadora já foram por ela analisadas e consideradas improcedentes. Mais uma vez a Impugnante alega que os valores lançados seriam os valores recebidos pela comercialização de veículos novos e já oferecidos por ela à tributação.

Todavia, fora entendido que tais argumentos não correspondem aos valores lançados nos Autos de Infração, que tiveram por fundamento a saída de numerário no IRRF por pagamento sem causa, a manutenção de lançamentos no passivo sem comprovação da exigibilidade, além do saldo credor de caixa.

Assim, a turma entendeu improcedente a impugnação para manter integralmente os Autos de Infração do presente processo.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário fora delineado em idênticos termos à impugnação, sem qualquer ressalva significativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Mérito

O mote da controvérsia cinge-se a identificação das entradas e saídas de recursos da conta “caixa” e da conta “bancos” registradas na contabilidade da ora recorrente. A fiscalização atesta a impossibilidade de identificação da origem e destinação de débitos e posteriores créditos destas contas, assim como pela contabilização ilógica das contrapartidas respectivamente creditadas e debitadas em conta distinta.

A partir de tais conclusões atesta a existência de passivo fictício e do respectivo saldo credor de caixa. A presunção de omissão de receitas é daí decorrente.

O contribuinte, de outro modo, pugna por alegações que exorbitam uma interpretação racional de sua contabilidade como um todo e em sede de impugnação traz comprovação para suportar tais alegações.

Em suma, a sistemática observada no caso concreto ocorre da seguinte forma:

1) recursos entram na entidade; a) são debitados valores em contas “caixa” ou “bancos”; b) são creditados valores na conta “adiantamento de clientes”; 2) os recursos saem da entidade; a) são debitados valores na conta “adiantamento de clientes”; b) são creditados valores na conta “caixa” ou “bancos”.

O grande problema aqui apontado pela fiscalização foi a ausência de comprovação da operação e a causa dos lançamentos realizados em tempo hábil concedido ao contribuinte. Quanto a este ponto específico fora reputada a presunção de omissão de receitas sobre todo o passivo fictício e parte do saldo credor de caixa.

Em suma, o contribuinte argui que os referidos lançamentos representariam todas as pendências bancárias e/ou pendências na conta caixa que o contador, à época, precisava analisar e discutir com o sócio Paulo Ney A. Correa para seu posterior ajuste e reclassificação para as contas definitivas.

Na realidade, não teriam sido identificados recebimentos e tampouco sido efetuados pagamentos nos valores indicados pelo agente fiscal. O que ocorria era um registro temporário na conta de “adiantamento de clientes” para seu subsequente ajuste.

Analisando a situação e ponderando as duas óticas e vertentes insurgidas de um único fato, deve-se ter por premissa que é normal e esperado o estranhamento e posterior autuação da fiscalização, pois totalmente anormal o tratamento conferido a conta de “adiantamento de clientes” pelo ora recorrente.

Mediante verificação do contrato social da ora recorrente, constata-se que seu objeto social norteia a seguinte definição:

intermediação e agenciamento de serviços e negócios ligados à atividade de concessionária de veículos automotores; e a locação de automóveis sem condutor, com início da atividade em 01/08/2013 e será por tempo indeterminado.

3ª Cláusula = OBJETO SOCIAL

Constitui objeto da sociedade o comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos; o comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários usados; o comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores; os serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores; os serviços de lanternagem ou funilaria e pintura de veículos automotores; os serviços de manutenção e reparação elétrica de veículos automotores; os serviços de alinhamento e balanceamento de veículos automotores; os serviços de lavagem, lubrificação e polimento de veículos automotores; os serviços de borracharia para veículos automotores; os serviços de instalação, manutenção e reparação de acessórios para veículos automotores; o comércio a varejista de aditivos e lubrificantes; o comércio a varejo de pneumáticos e câmaras-de-ar; atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios ligados à atividade de concessionária de veículos automotores; e a locação de automóveis sem condutor.

4ª Cláusula = PRAZO DE DURAÇÃO

O prazo de duração da sociedade é indeterminado, extinguindo-se por vontade unânime dos sócios e nos casos previstos em lei.

Parágrafo Único = Em caso de falecimento de um dos sócios se houver acordo entre os herdeiros e o sócio remanescente, estes entrarão na sociedade em lugar do sócio falecido, em

Ora, de maneira geral, trata-se de uma empresa vendedora de produtos e também prestadora de serviços. Neste caso, a conta de “Adiantamento de clientes” estaria naturalmente vinculada a antecipações no pagamento por parte dos clientes, totais ou parciais, cuja a prestação do serviço ou a entrega do produto estivesse atrelado a um período futuro, de modo que constituiria uma obrigação ao ora recorrente.

Isto pois os valores teriam de fato aumentado seu caixa ou banco, mas a obrigação ainda não estaria satisfeita. Iminente, portanto, o registro em conta passiva de “Adiantamento de Clientes”.

É uma construção hipotética, no entanto, submetida a um cenário normal e corriqueiro.

Apenas a título ilustrativo, a contabilização que ordinariamente se espera é a seguinte: 1) o cliente paga o total do valor referente a prestação dos serviços ou a entrega do produto antecipadamente e desta operação surgem dois lançamentos, o primeiro, inicial (a), e o segundo referente ao adiantamento de fato (b); a.i) debita-se a conta “clientes” ou “contas a receber”; a. ii) creditam-se as receitas de venda ou receitas de serviço; b.i) debita-se a conta “caixa” ou “bancos”; b.ii) credita-se a conta passiva de “adiantamento de clientes”; 2) Considerando um período certo de tempo, ocorre a prestação do serviço ou a entrega da mercadoria de fato e assim o lançamento que encerra a conta passiva; c.i) debita-se a conta de “antecipação de clientes”; c.ii) credita-se a conta de “clientes” ou “contas a receber”. Se estivermos tratando de um adiantamento parcial, adiciona-se um último lançamento referente a realização do saldo devedor: d.i) debita-se a conta “caixa” ou “bancos”; d.ii) credita-se a conta “clientes” ou “contas a receber” de modo residual e proporcional ao valor que já fora adiantado e pago.

No entanto, a situação como ora se afigura no caso em tela perfaz total desconsonância com a natureza essencial desta conta contábil. Não há adiantamento de clientes de fato, os valores que formam a conta passiva indicam transferências de contas de mesma titularidade, mútuo entre empresas ligadas ou desbloqueio de cheques.

A conta “Adiantamento de Clientes” fora somente utilizada como um instrumento para a contabilização de uma situação peculiar, temporária, que nada tinha de relação com a sua natureza essencial.

Sequer há um passivo. O conceito de passivo contido no CPC 00 remete a uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos. Ora, os recursos invocados pela recorrente estão mais para bens e direitos, ou seja uma conta ativa, do que para uma obrigação propriamente dita.

Neste ponto assiste total razão a fiscalização ao caracterizar os valores como um passivo fictício e conseqüentemente parte deles como saldo credor de caixa, este último, diante dos lançamentos a débito na conta Caixa que não tiveram a sua efetividade comprovada e que, assim, foram excluídos, sendo recomposta a referida conta contábil.

De modo conclusivo, a contabilidade da recorrente aponta uma situação totalmente fora dos padrões contábeis e inclusive na contramão da função da contabilidade perante a sociedade.

Veja, a padronização é a premissa de cooperação e facilitação das relações socioeconômicas. A quebra desta de modo unilateral acaba por impactar todos os agentes a esta firma envolvidos. A essência contábil preestabelecida de uma conta é violada e qualificada ao bel-prazer da entidade que aqui se analisa.

Há uma questão social e coletiva que deve ser respeitada. A contabilidade presta um serviço a coletividade diretamente, de modo que não abre margem para individualidades e peculiaridades discrepantes, principalmente quando se chocam frontalmente com princípios e normas uniformizadas e tacitamente aceitas por um conjunto de agentes.

A contabilidade pode ser vista como um sistema para facilitar o bom funcionamento do relacionamento de *accountability* (prestação de contas) entre as partes interessadas, ao longo de três dimensões:

1. Importância do processo assim como do resultado da contabilidade.
2. O sistema contábil como um resultado de equilíbrio do jogo entre as partes envolvidas e não como algo escolhido arbitrariamente pelo contador, e
3. A simetria do relacionamento entre quem delega uma responsabilidade e quem assume uma responsabilidade (isto é, principal-agente). De tal forma, o consentimento dos regulados é tão importante nesses relacionamentos quanto a habilidade do regulador.

Para entender mais profundamente a contabilidade, a firma pode ser vista como um conjunto de contratos entre agentes racionais, de acordo com as diretrizes criadas pela Teoria Contratual da Firma de Shyam Sunder. Os contratos são entendimentos mútuos, sejam eles formais ou informais, explícitos ou implícitos, de curto ou de longo prazo. Os

agentes podem ter diferentes preferências e diferentes dotações de capital, habilidades e informação. Uma organização, uma firma, por fim, é um conjunto de contratos entre agentes.

É certo que uma firma deve perfazer um cenário em que se escancaram interesses conflitantes, o que respalda a atuação da contabilidade como um instrumento de conciliação.

A contabilidade informa os agentes apropriados sobre a extensão em que outros agentes têm cumprido com suas obrigações contratuais e recebido seus direitos. Neste contexto, quanto a contabilidade tributária, especialmente, o governo é um agente de extrema relevância para a firma e vice-e-versa.

A prestação de contas deve atender as necessidades informacionais do Estado para permitir a otimização da arrecadação e, assim, em última instância, o atendimento ao bem-estar, a paz e a justiça social. É essencial, então, que haja uma sincronicidade entre as informações prestadas pela firma e o modo como estas são assimiladas para e pelo Poder Público.

A contabilidade de fato dá os instrumentos para que esta intermediação de informações ocorra sem ruídos, falhas ou discrepâncias. Há, nesta relação, uma necessidade de total simetria informacional.

Naturalmente os desentendimentos acontecem, proporcionalmente a evolução da sociedade e a não adaptação das normas as novas realidades e complexidades surgidas. Mas o fato é que existem padrões a serem seguidos e estes são preestabelecidos para que a firma os siga e o Estado garanta o seu cumprimento (neste caso representado pela figura da Administração Tributária).

Portanto, uma contabilização unilateral, em desacordo com os padrões contábeis, vai de encontro com a função da contabilidade, que é exatamente garantir um cenário de equilíbrio informacional entre os agentes atrelados a uma firma.

Tais inconsistências são muitas vezes percebidas pela Administração Tributária, alvo, então, de apontamentos, questionamentos, presunções e, na ausência de comprovação cabal que as justifique, autuações. Culminam, por fim, na constituição definitiva do crédito tributário.

É exatamente o caso concreto.

O ora recorrente atribuiu a Conta “Adiantamento de Clientes” um entendimento individual, para atender interesses particulares e pontuais da firma, em desconsonância com os padrões contabilmente aceitos. A fiscalização apontou a assimetria informacional, intimou-o para esclarecimentos e comprovações e reputou que sua resposta não fora suficiente, caracterizando assim o passivo fictício e o conseqüente saldo credor de caixa. Presumiu-se, assim, a omissão de receitas e, por fim, fora concretizado o auto de infração.

Neste albor, totalmente cabível a aplicação do art. 281, incisos I e III do RIR/99, *in verbis*:

“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;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.”

Portanto, a lei expressamente concede o permissivo para a presunção de omissão de receitas nos casos como os que ora se afiguram, quais sejam, a configuração de saldo credor de caixa (Inciso I) e de passivo fictício (Inciso III, segunda parte).

Deve-se ressaltar, no entanto, que estamos falando de uma presunção relativa e, por isso, passível de ser ilidida pelo contribuinte a qualquer tempo, desde que mediante comprovação hábil e idônea.

A fiscalização em inúmeras oportunidades intimou o recorrente para a apresentação da documentação que embasasse e fundamentasse esta movimentação diferenciada e pouco corriqueira. No entanto, o recorrente não se manifestou e deixou de apresentar documentação essencial, capaz de conferir legitimidade e verdade absoluta à sua escrita.

O contribuinte de fato apresentou parte de sua escrituração, mas, constatada a insuficiência e confusão de suas informações e, conseqüentemente, sua total ausência de autonomia para um auferimento verídico absoluto da contabilidade da empresa, se omitiu, em um primeiro momento, na apresentação dos documentos que pudessem a suportar.

Neste contexto, não há como supor que o ônus da prova seria da fiscalização. Quanto a este ponto específico, devem ser levados em conta alguns pressupostos.

As presunções de veracidade são institutos oscilantes e voláteis, justamente para funcionarem como um instrumento que impulsiona, a todo o custo, o aprimoramento da verdade e, posteriormente, o atingimento de uma verdade absoluta.

Em um primeiro momento, o contribuinte, ao apresentar suas declarações fiscais e sua escrituração contábil, eiva as informações ali dispostas de uma presunção relativa de veracidade, sob o amparo de uma presunção de boa-fé. Cabe à Fiscalização, desta forma, ilidir a primeira presunção, *juris tantum*, mantendo irretocável a segunda, no entanto.

Detectando inconsistências e apontando a ausência de documentação hábil e idônea que suporte as informações prestadas pelo contribuinte, a fiscalização então encontra situação fático-jurídica que a permite inverter o ônus fiscal, de modo que esta passa a deter a presunção relativa de veracidade, agora recaindo sobre as irregularidades constatadas. Neste momento, cabe ao contribuinte ilidi-la, trazendo documentação apta a confrontar as constatações atingidas.

Importante reiterar que a Fiscalização, neste momento, carrega inúmeras oportunidades ao contribuinte para que este desnature tal presunção, intimando-o para a apresentação de documentos comprobatórios. Em referência ao caso em tela, o ora recorrente se manteve omissivo quanto a apresentação da documentação que suportasse sua escrituração contábil durante o processo fiscalizatório.

Veja, a fiscalização analisa a documentação inicialmente apresentada e instiga o contribuinte a cooperar com o atingimento de uma verdade absoluta.

A falta de apresentação de documentos hábeis e idôneos e a verificação das hipóteses elencadas no referido art. 281 do RIR/99, por si, autorizam a fiscalização, então, a materializar esta presunção relativa de omissão de receitas.

Conclui-se que a fiscalização detém uma presunção relativa de veracidade, a qual a qualquer momento pode ser ilidida pelo contribuinte, imputando-lhe, assim, o ônus fiscal.

O contribuinte trouxe, então, em sede de impugnação e de modo complementar em seu Recurso Voluntário, suposta documentação apta a comprovar a origem das receitas e, assim, desnaturar a presunção lançada.

Apesar de todas as constatações iniciais, e apesar do princípio da verdade material prevalecer em todo e qualquer entendimento do presente julgador, as provas devem ser contrastadas com a contabilidade, à luz das informações ali dispostas.

Parte-se do pressuposto de que a contabilidade do contribuinte é imprestável na confrontação das provas. E da mesma forma, mas de maneira oposta, os extratos bancários trazidos pelo contribuinte não indicam em data e valores a coincidência exata com os saldos apurados na contabilidade.

A falta de cuidado na construção da escrituração contábil é nitidamente enxergada na também falta de identificação dos valores constantes nos extratos bancários de forma individualizada, fazendo a conferência com os valores reputados como omissão de receitas.

Além disso, cabe ressaltar que a contabilidade do ora recorrente não indica se os valores temporariamente alocados na conta de “Adiantamento de Clientes” e nas Contas “caixa” e “bancos” foram de fato destinados definitivamente a conta a que deveriam pertencer. Não se vislumbrou na contabilidade a suposta reclassificação para as contas definitivas que fez crer o contribuinte.

Os valores creditados e debitados em conta “caixa” ou “bancos”, ou respectivamente, creditados e debitados em conta de “Adiantamento de Clientes” deveriam ser debitados em conta específica de forma definitiva.

Veja, o caráter temporário da conta supunha que ao final houvesse um débito em conta passiva (“adiantamento de clientes”) e um crédito em conta ativa (conta “caixa” ou “bancos”). Conquanto, não se vislumbrou qual fora a destinação dessas saídas de caixa ou saídas de banco (pagamento sem causa).

O Recorrente alegou que tais verbas seriam alocadas definitivamente as contas a que pertenciam, mas isso não foi demonstrado. O contribuinte sequer fez alusão a tal contabilização.

Portanto, ao final, o que se vê é uma contabilidade totalmente distorcida em relação a realidade fática: não comprovando a origem tampouco o destino dos valores; somada a um conjunto de extratos bancários suportando-a de maneira totalmente frágil, sem a indicação específica de datas e valores coincidentes.

Não há como que se concluir que há nos autos uma composição probatória hábil e idônea, apta a ilidir a presunção de omissão de receitas.

Vale ressaltar que o passivo fictício e o saldo credor de caixa que concretizaram a equívoca contabilização da conta de “adiantamento a clientes” perfizeram um total de (R\$8.038.440,15, sendo R\$ R\$6.531.385,03 relativos ao passivo fictício e R\$1.507.055,12 relativos ao saldo credor de caixa).

Neste ponto, então, não resta dúvida que deve manter-se a procedência do auto de infração.

Quanto ao restante dos valores que compuseram o saldo credor de caixa (R\$ 979.612,87), o mesmo raciocínio deve ser aplicado.

Tratam-se de valores contabilizados indevidamente e sem comprovação apta a comprovar sua origem.

Novamente está-se diante de uma conta de transição, temporária. O recorrente registra a aquisição de veículos antigos como forma de pagamento de veículos novos em conta específica (“USADO COMO FORMA DE PAGAMENTO – 11020101004”). Logo em seguida o saldo de conta é zerado com lançamento a débito na conta “caixa”.

Neste sentido, soa estranho a fiscalização os valores debitados em conta “caixa”, uma vez que o pagamento fora efetuado com um bem e não em moeda corrente. O ora recorrente alega que, uma vez adquiridos os veículos, não efetua a venda destes, repassando para terceiros a operação de alienação pelo seu custo efetivo.

No entanto, conforme adiantado, o ora recorrente não faz qualquer prova de sua alegação. O entendimento firmado pelo v. acórdão recorrido é norteador neste sentido:

“(…)

Como já afirmado neste voto, meras argumentações escritas em peça de defesa não são provas da ocorrência dos fatos alegados. Caberia à Impugnante demonstrar contabilmente o repasse para terceiros dos veículos usados registrados na sua contabilidade, inclusive com a apresentação dos documentos que rastrearam essas supostas operações.

Todavia, a Impugnante nada apresentou de documentos comprobatórios, não podendo ser acatadas as suas alegações.

(…)”

Segue infirmo a patente incidência de PIS e COFINS na apuração, da qual compartilho o posicionamento:

“(…)

Quanto às alegações de que, no caso de venda dos veículos usados, deveria ser tributado apenas o lucro dessa operação e que deveriam ter sido aplicadas alíquotas menores na apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS, não merecem guarida. A própria Impugnante negou que efetuasse a venda de veículo usado. Daí encontrarem-se em contradição esses argumentos de sua defesa, não podendo ser considerados.

(…)”

Quanto a este ponto, então, invoco as informações delineadas do v. acórdão recorrido, coadunando com toda a argumentação trazida em parte posterior deste voto, para manter a procedência do lançamento.

Por fim, quanto a incidência do IRRF, deve ser imperativo o conteúdo normativo contido no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, depreendendo-se a subsunção do fato concretamente ocorrido (pagamento sem causa) a hipótese descrita genérica e hipoteticamente na norma tributária, ou seja, " fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado".

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó

