



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

**Processo n°** 18470.725069/2011-30  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.273 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2016  
**Matéria** IRPJ E REFLEXOS - OMISSÃO DE RECEITAS  
**Recorrente** COMPANHIA PALMARES HOTÉIS E TURISMO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

SALDO CREDOR DE CAIXA.

Incabível presumir-se ter havido omissão de receitas se a conta caixa geral apresenta saldo devedor em todo o período, verificando-se saldo credor em apenas algumas de suas subcontas.

GLOSA DE DESPESAS.

Correta a glosa de despesas com variação cambial se efetividade da operação que lhe deu origem não é comprovada pelo sujeito passivo.

POSTERGAÇÃO.

A postergação do pagamento do imposto, fruto da inobservância do princípio da competência de exercícios, pode ser levantada como argumento de defesa. Todavia, cabe ao recorrente demonstrar que o montante do tributo que deixou de ser pago em determinado período em razão da dedução indevida de despesas que competiam a outro período, foi efetivamente pago neste outro período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as exigências decorrentes da omissão de receita por saldo credor de caixa. Vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa que votou por negar provimento ao recurso.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto - Presidente e Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente), Roberto Caparroz de Almeida, João Otávio Oppermann Thomé, Luis Fabiano Alves Penteadó, João Carlos de Figueiredo Neto e Ester Marques Lins de Sousa (suplente convocada).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 1260.473, exarado pela 8ª Turma da DRJ 1 no Rio de Janeiro - RJ.

Por bem descrever o litígio objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 424 e ss.):

### **Do Lançamento**

*Trata-se de processo referente aos Autos de Infração, ano calendário 2007, com os valores abaixo discriminados:*

(...)

*2. De acordo com o Auto de Infração, fls. 129, e com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 120/121, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo foram apuradas as seguintes infrações:*

#### **2.1. Omissão de Receita – Saldo Credor de Caixa**

*2.1.1. Foram constatados Saldos credores nas contas 1111002 – Caixa Diária e 1111007 – Caixa – Outras Moedas para os quais o contribuinte não apresentou justificativa que ilidisse a presunção do art. 281, I, do Decreto 3000/99, razão pela qual foi efetivado o lançamento considerando os maiores valores de saldo credor no período, quais sejam: R\$24.675,86, referente a conta CAIXA DIÁRIA; e R\$ 14.481,47, R\$ 791,16; R\$ 178,50; e R\$ 5.505,66, referente a conta CAIXA – OUTRAS MOEDAS.*

(...)

#### **2.2. Custos ou Despesas não Comprovadas – Glosa de Despesas**

*2.2.1. Conta 5150001 – Variação Cambial – Foi constatado serem atípicos em relação à legislação do Imposto de Renda os valores com o histórico “PATEO EMPREST PATEO”, pois, para comprovar tal despesa, o contribuinte apresentou cópia, sem autenticação, rasurada, de um contrato intitulado “Contrato de Empréstimo e Confissão de Dívida”, celebrado em 28/03/2001, pelo qual, em síntese, o contribuinte, agindo no contrato, por conta e ordem da empresa estrangeira controladora (parágrafo primeiro da cláusula quinta), em consequência de um contrato realizado em 04/09/1997, não apresentado pelo menos à fiscalização, empresta a outra pessoa jurídica, identificada como Pateo Moinhos de Vento –*

*Administração e Participações Ltda, CNPJ 68.815.141/0001-04, por prazo indeterminado, com a finalidade exclusiva da mesma adquirir equipamento operacional e decoração de hotel, a quantia de US\$ 1.750.000,00, equivalentes, naquela data, à R\$ 3.704.050,00, que seria pago em parcelas mensais correspondentes a 25% do Lucro Operacional Bruto Ajustado, depois da dedução correspondente à amortização do empréstimo tomado, através de um outro contrato celebrado junto ao BNDES, também não apresentado pelo contribuinte a fiscalização.*

*2.2.2. Portanto, foi constatado pela análise apenas do material apresentado a fiscalização em relação a matéria, ou seja, a cópia rasurada e não autenticada do contrato realizado em 28/03/2011 que trata-se de empréstimo, por conta e ordem da controladora, motivo pelo qual se deu a correção cambial no contrato, para financiar compra de equipamentos operacionais e decoração, portanto ativo permanente, de terceiro, não se constituindo, portanto, de despesas usuais, nem necessárias à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora da empresa fiscalizada, conforme exige o art. 299 c/c com os arts. 377 e 378 do Decreto 3000/99 para que as mesmas possam compor a apuração do Lucro Operacional.*

*2.2.3. Além deste fato, o contribuinte, em nenhum momento comprovou, contabilmente, como este empréstimo, realizado em 2001, em que o mesmo está na posição de credor, estaria gerando reflexos negativos, na ordem de R\$ 828.164,18, através da variação cambial, no ano de 2007.*

*(...)*

### **2.3. Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado - Excesso em função do valor do Bem**

*2.3.1. Em relação às contas 5150010 – Depreciação Móveis/utens/equip e 5150009 – Depreciação Edifícios/Benfeit, o contribuinte apresentou planilha de cálculo, bem como as notas fiscais do ano de 2007 correspondentes. Foi constatado, através de planilha de apuração, calculada, nos termos dos arts. 309 e 310 do Decreto 3000/99 e com os dados lançados pelo contribuinte, diferenças anuais a menor no cálculo destas despesas de depreciação, sendo por isso lavrado auto de infração.*

*(...)*

### **2.4. Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real**

*2.4.1. Quanto ao valor de R\$ 1.747.431,94, lançado no item “29” da Demonstração do Lucro Real – Ficha 09A, da DIPJ/2008, como Reversão dos saldos das Provisões não dedutíveis, foi constatado que o contribuinte limitou-se a apresentar o LALUR com o registro deste lançamento, não apresentando documentação comprovando que tais valores*

*excluídos estariam em conformidade com o art. 250, I, II e III do Decreto 3000/99, sendo, por isto, lavrado auto de infração pela redução indevida do Lucro Real.*

(...)

### **Da Impugnação**

*3. Inconformada a interessada, que tomou ciência dos lançamentos em 15/06/2011, fls. 120, apresentou impugnação ao lançamento de IPRJ, fls. 180/189, na qual, em síntese, argumenta:*

*3.1. Omissão de Receita – Saldo Credor de Caixa - Como se vê do Termo de Verificação Fiscal, existe duplicidade, ou seja, os valores de R\$ 791,16 e R\$ 178,50, tratam da mesma conta. Por outro lado, não há no caso fundamento pelo lançamento que se encontra justificado pelos documentos (anexo 1). Inexistindo saldo credor o que se comprova pela documentação fornecida pela suplicante e tendo o autuante declarado que o fundamento para o processo administrativo era apenas “a falta de apresentação pela suplicante de justificativa que ilidisse a presunção do art. 281, I do Decreto 3000/99”, está certa a suplicante de que melhor examinada a questão, a presente impugnação será conhecida e provida para se cancelar o lançamento.*

*3.2. Existência de custos e despesas tidas por não comprovadas – A descrição do próprio autuante faz das circunstâncias de fato que basearam o lançamento mostram que a afirmativa não procede. Toda a questão se refere ao critério de aplicação das variações cambiais decorrentes da execução do contrato de empréstimo e confissão de dívida celebrado em 28/03/01 entre a suplicante e Pateo Moinhos de Vento Administração e Participações Ltda., no valor de reais equivalente a US\$ 750.000,00 – A cláusula 5ª do contrato que se junta como anexo 2, diz que o crédito será atualizado pela variação do dólar norte-americano fixado pelo BCB considerando-se para este efeito a taxa PTAX média da cotação do dólar comercial-compra e o dólar comercial-venda do dia imediatamente anterior ao do pagamento acrescido de juros equivalentes à taxa Libor para empréstimos ao Brasil mais 1% ao ano.*

*3.2.1. Pelos §§ 1º e 2º da cláusula 5ª do contrato que se junta como anexo 2:*

- As partes acordaram a correção cambial plena que vem sendo mantida para ajuste do empréstimo até hoje sem qualquer contestação.*

- Durante o curso do empréstimo a correção sofreu variações dependendo da cotação do dólar americano em comparação com o Real. Assim, para alguns períodos em que houve variação cambial, a aplicação do contrato produziu receitas de variação cambial que foram oferecidas à tributação.*

*O suplicante nenhuma objeção fez a este lançamento. Em outros casos houve perda cambial, pois o Real e o saldo devedor foi lançado como despesa dedutível. É contra a dedutibilidade deste lançamento que se insurge o autuante.*

*3.2.2. O lançamento não pode subsistir em razão de alguns argumentos:*

*• Sua aplicação importa numa dualidade de critérios para a tributação do mesmo fato econômico: as variações cambiais positivas foram reconhecidas como tributáveis e as variações negativas não foram dedutíveis.*

*• Existe justificativa legal para a aplicação da correção cambial, e mesmo que isto não ocorresse o próprio contrato tem causa específica, que reconhece o mesmo tratamento em termos econômicos aos encargos adicionais cobrados sobre o principal do empréstimo, se a correção cambial for impugnada ainda que por decisão judicial (cláusula 5, §2º.)*

*• Não cabe à autoridade lançadora discutir o mérito de contratos privados, quanto à legalidade de suas cláusulas, mas sim reconhecer os efeitos econômicos que decorrem dos pagamentos ou créditos realizados. Neste sentido o artigo 118, I do CTN*

*3.2.3. Por conseguinte, as variações de empréstimo integram as receitas e despesas para efeito de cálculo do resultado tributável, independentemente da validade jurídica ou não dos autos em que se fundamente o cálculo.*

*3.2.4. Tendo assim as partes aceito sem restrições a correção cambial que vem sendo praticada desde 2001 como cláusula válida para regular as obrigações de credor e devedor, cabe à autoridade lançadora reconhecer este fato econômico e dar a ele a tributação que lhe é própria. Não pode porém, substitui-se a autoridade judiciária anulando cláusula contratual cuja validade não tem competência para analisar. Adiciona-se a isto o fato de que a impugnação na aplicação da cláusula não foi efetivamente executada: apenas negou à dedutibilidade da despesa de variação cambial sem qualquer referência aos tributos que foram pagos quando a variação cambial produziu resultados positivos.*

*3.2.5. O lançamento não pode prevalecer.*

***3.3. Depreciação considerada como realizada acima do valor legalmente permitido*** – *Entendeu o autuante que a depreciação incluindo as contas de móveis, utensílios e equipamentos e edifícios/benfeitorias havia sido contabilizada incluindo valores superiores ao limite legal e como tal pretende acrescer esta diferença ao rendimento tributável do exercício adicionando-se ao tributo tido por devido as parcelas de juros, multa e encargos.*

3.3.1. *As diferenças apuradas pela fiscalização da contabilização a menor da depreciação realizada no ano anterior como comprovam os documentos anexo. Assim, o que existiu efetivamente foi uma antecipação no pagamento do imposto devido, apresentando a suplicante um lucro a maior no ano base de 2006 compensando-se a diferença no ano subsequente objeto do presente exame. Assim, não há diferença de tributo a questionar e aplica-se ao caso a regra do art. 273, §1º RIR, regra esta, que se aplica aos casos de depreciação que são custos calculados sobre saldos da conta de bens do ativo permanente, ano a ano, caso em que a contabilização a menor ou a maior afeta necessariamente o resultado dos exercícios subsequentes. Neste sentido decisão da 1ª Câmara do 1º CC, Acórdão 101.93791.*

3.3.2. *Por conseguinte, se houvesse lançamento a constituir ele teria por base apenas a existência da mora e no caso seria de valor inexistente, pois o imposto foi pago no exercício antecedente ao que foi objeto do presente processo, o que significa que houve antecipação e não postergação do valor a pagar.*

**3.4. Exclusões indevidas do resultado tributável** – *Sustenta o Fiscal que foi realizada reversão dos saldos de provisões não dedutíveis por lançamento do LALUR sem comprovação adicional que justificasse o tal comportamento. O auto labora num erro de fato.*

3.4.1. *A cada exercício fiscal a suplicante: Constitui provisões que não são dedutíveis para cálculo do lucro tributável. Ocorrendo os eventos mencionados na provisão a suplicante lança contra ela os pagamentos ocorridos. Ao fim do ano o saldo na conta de provisões constituídas é integralmente baixado, constituindo-se nova provisão que incorpora resultado remanescente do exercício anterior acrescido das provisões constituídas com base nos fatos econômicos ocorridos no período base cujos efeitos financeiros deverão ocorrer no ano subsequente.*

3.4.2. *Junta em anexo o discriminativo das provisões constituídas no início do exercício que como indica o próprio autuante, foram oferecidas à tributação, descreve os pagamentos realizados no exercício à conta da provisão discriminando-lhe o saldo, e ao fim do exercício reverte o saldo, constituindo nova provisão para o ano base de 2008. A reversão do saldo da provisão não é tributada porque isto já ocorreu por inteiro com a provisão ao início do exercício. Assim, submeter à tributação a reversão do saldo da provisão seria tributar duas vezes o mesmo fato econômico, pois como se disse o pagamento do tributo já ocorreu quando a provisão foi constituída por inteiro.*

3.5. *A suplicante está certa de que, melhor examinada a questão a impugnação será conhecida e provida para se dar pelo cancelamento do auto.*

4. *Apresenta Impugnação ao Lançamento de Contribuição Social, fls. 190/199, na qual repete os mesmos argumentos do IRPJ.*

5. *Apresenta Impugnação ao lançamento de COFINS, fls. 200/201, e ao de PIS, fls. 202/203, repetindo os mesmos argumentos apresentados ao lançamento de IRPJ, no que se refere a saldo credor de Caixa.*

6. *Posteriormente, em 19/08/2011, apresenta aditamento de Impugnação, fls. 284/285, requerendo:*

6.1. *Juntada dos seguintes documentos:*

- *Demonstrativo analítico da conta caixa mostrando que em cada um dos meses objeto do lançamento o total mensal é positivo, ou seja, não existe saldo credor. O lançamento considerou a existência em alguns dias determinado de saldo credor de caixa nas subcontas de caixa diária e caixa em outras moedas (subconta 1111002 e 1111007), porém na conta geral de caixa o saldo total é positivo e assim não existe amparo para a tributação pretendida.*

- *Relação das contas com os saldos relativos às despesas provisionadas em 2006 e adicionadas ao LALUR do mesmo ano e cujos saldos foram excluídos em 2007. A matéria foi tratada no item 18 e seguintes da Impugnação, demonstrando-se que as provisões constituídas no início do exercício foram oferecidas à tributação no curso do ano base de 2007 objeto de exame, reabrindo-se nova provisão para o ano base de 2008.*

6.2. *Afirma estar certa de que melhor examinada a questão e à luz dos documentos trazidos a exame, de que a Impugnação será conhecida e provida e o lançamento cancelado.*

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou parcialmente procedente a impugnação, para afastar parte das exigências decorrentes do saldo credor de caixa. Não houve recurso de ofício.

Irresignada, a interessada interpôs recurso voluntário onde reproduz, em síntese, as mesmas razões expostas na impugnação ao lançamento (fl. 453 e ss.).

## Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

### 1) DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

### 2) DA OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA

Alega a defesa que, a despeito da existência de saldo credor em alguns dias na conta Caixa Diária e na conta Caixa - Outras moedas, restou demonstrado, conforme documentação em anexo, que a conta geral do caixa possui saldo devedor em todos os dias objeto da autuação.

Correto, a meu juízo, o argumento da defesa. De fato, a presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 281, I, do RIR/99 tem como pressuposto a existência de saldo credor na conta caixa, ou seja, saldo credor de disponibilidades (numerário em espécie).

Se o sujeito passivo decompõe sua conta caixa em várias subcontas, e o somatório destas apresenta saldo devedor em todo o período, incabível presumir-se ter havido omissão de receitas com base em saldo credor verificado em algumas das subcontas.

### **3) DAS DESPESAS COM VARIAÇÃO CAMBIAL**

A fiscalização glosou despesas com variação cambial registradas pela contribuinte no ano de 2007 sob os seguintes argumentos: (i) o instrumento do contrato de empréstimo e confissão de dívida, com data de 28/03/2001, e apresentado pela fiscalizada como justificativa para a despesa com variação cambial, encontra-se rasurado e sem autenticação; (ii) conforme cláusula primeira, o referido contrato de mútuo tem como origem um contrato de assistência técnica que, todavia, não foi apresentado; (iii) ainda que o mútuo fosse comprovado, teria servido para financiar patrimônio de terceiro, no caso seu acionista controlador estrangeiro, sendo portanto desnecessária a despesa com variação cambial.

Em sua defesa a recorrente alega, em primeiro lugar, que não pode o Fisco pretender glosar a despesa com variação cambial ocorrida em 2007 e, por outro lado, desprezar a receita com variação cambial reconhecida pela empresa em anos anteriores. Em segundo lugar, argumenta que a fiscalização não pode discutir o fato de as partes terem acordado atualizar a dívida com base em moeda estrangeira.

Pois bem, a primeira questão a ser examinada é a comprovação da efetiva existência do contrato de mútuo. A recorrente, a meu sentir, não se desincumbiu do ônus de comprová-lo. Alega haver oferecido à tributação a variação cambial ativa havida em anos anteriores, mas não traz elementos de prova que corroborem sua afirmação. Não demonstra, também, haver levado à tributação os juros pactuados na cláusula quinta (*libor* mais 1% ao ano).

Não comprovada a efetiva celebração do contrato de mútuo, correta a glosa da respectiva despesa com variação cambial. Em assim sendo, despiciendo, neste momento, o exame da necessidade dessa despesa.

### **4) DAS DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO**

No que concerne à depreciação de móveis e utensílios e de edifícios e benfeitorias a recorrente limita-se a dizer que computou a menor no ano de 2006 a respectiva despesa, e a maior em 2007. Diz que houve mera postergação no pagamento do tributo devido, sendo exigível neste caso apenas a “multa de mora”.

A postergação do pagamento de tributos, decorrente da inobservância do regime de competência de exercícios, pode ser apresentada como argumento de defesa. Entretanto, é imprescindível que a recorrente comprove que o IRPJ e a CSLL pagos a menor

em 2007 foram efetivamente pagos a maior em 2006, nos termos do art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77, *in verbis*:

*Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.*

*(...)*

*§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.*

*§ 5º - A inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:*

*a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou*

*b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.*

*§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexistência quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.*

*§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexistência quanto ao período de competência*

Uma vez que a recorrente não comprovou haver pago a maior IRPJ e CSLL em 2006, deve-se manter a exigência relativa a 2007.

##### **5) DA EXCLUSÃO AO LUCRO REAL - REVERSÃO DE PROVISÕES**

A autoridade fiscal verificou que a contribuinte excluiu do lucro líquido de 2007, para determinação do lucro real do período, o montante de R\$ 1.747.431,94 a título de “reversão de saldos de provisões não dedutíveis”. Intimada a comprovar a legalidade da exclusão a fiscalizada limitou-se a apresentar o Lalur (fl. 109).

Em sua defesa a interessada alega que em cada exercício constitui provisões cuja dedutibilidade do lucro real é vedada, razão pela qual: (i) adiciona o valor provisionado na determinação do lucro real; (ii) ocorrendo evento que levou a constituição da provisão, lança contra ela os pagamentos ocorridos, e; (iii) ao final do período o saldo da provisão é excluído do lucro real, e nova provisão é constituída e adicionada ao lucro real.

Processo nº 18470.725069/2011-30  
Acórdão n.º **1201-001.273**

**S1-C2T1**  
Fl. 11

---

Pois bem, o procedimento descrito pela recorrente é regular. Ocorre que não restou provada a constituição da provisão no ano anterior, e sua respectiva adição ao lucro real naquele período.

Observe-se que a DRJ de origem já havia mantido essa parte do lançamento apontando especificamente a não apresentação do Lalur de 2006, onde deveria constar a adição. Apesar disso a interessada não juntou em seu recurso o documento solicitado.

#### **6) CONCLUSÃO**

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as exigências decorrentes da omissão de receitas por saldo credor de caixa.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto