



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

Processo nº 18471.000783/2003-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-002.183 – 1ª Turma Especial
Sessão de 23 de outubro de 2014
Matéria IRPJ E REFLEXOS - OMISSÃO DE RECEITAS - CAIXA
Recorrente BRETAGNE COMERCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

OMISSÃO. SALDO CREDOR DE CAIXA.

O fato de a escrituração contábil indicar saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão no registro de receita quando o contribuinte não logra demonstrar a improcedência da presunção.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

PERÍCIA. REQUISITOS.

Indefere-se o pedido de perícia que não aponta os quesitos referentes aos exames desejados, bem como o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

ÔNUS DA PROVA

Incumbe ao recorrente o ônus da prova dos fatos que fundamentam a sua defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator. Ausente momentaneamente o Conselheiro Alexandre Fernandes Limiro.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Ana de Barros Fernandes Wipprich– Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Fernando Daniel de Moura Fonseca, Neudson Cavalcante Albuquerque, Alexandre Fernandes Limiro, Rogério Aparecido Gil e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

BRETAGNE COMERCIAL LTDA., pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 12-11.667 (fl. 395), pela DRJ Rio de Janeiro I, interpõe recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma da decisão.

O processo trata de quatro autos de infração realizados para exigir créditos tributários relativos ao ano 1999, conforme os valores contidos na tabela seguinte:

TRIBUTOS	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA DE OFÍCIO (75%)	TOTAL	FLS.
IRPJ	93.891,10	58.120,93	70.418,31	222.430,34	291
PIS/PASEP	4.980,09	3.096,72	3.735,02	11.811,83	299
COFINS	22.043,74	13.578,75	16.532,77	52.155,26	303
CSLL	50.119,28	30.735,89	37.589,44	118.444,61	307

Os autos de infração têm como fundamentação fática a constatação de seis irregularidades, assim resumidas no relatório da decisão recorrida (fl. 396):

Deram causa ao lançamento, conforme Descrição dos Fatos de fls. 278/279 e Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 276/277:

1. Receitas não contabilizadas, caracterizadas pela diferença constatada pela fiscalização entre a soma das notas fiscais de saída e a receita contabilizada e declarada nos meses de abril e maio. Demonstrativos de apuração às fls. 192/207 e 222/242;

2. Omissão de receitas, caracterizada por saldo credor de caixa. A fiscalização intimou o autuado a comprovar a origem e o efetivo ingresso dos recursos supridos à conta “caixa” com contrapartida na conta “financiamento direto a receber”. Tendo em vista a informação do autuado de que não houve ingresso de numerário no caixa, a fiscalização recompôs a conta caixa, com o expurgo dos lançamentos não comprovados, e apurou saldo credor. Demonstrativo da recomposição às fls. 133/181;

3. Glosa de despesa de depreciação, tendo em vista que o autuado, intimado mais de uma vez, não apresentou 'as notas fiscais de compra dos bens depreciados nem a memória de cálculo;

4. *Glosa de despesa de amortização de benfeitorias, tendo em vista que o autuado, intimado mais de uma vez, não apresentou os documentos comprobatórios dos gastos de material e de mão-de-obra;*

5. *Glosa de despesas operacionais, tendo em vista que o autuado, após intimado, comprovou apenas 74.845,55 dos 97.333,07 deduzidos como outras despesas operacionais; e*

6. *Glosa de despesa de aluguel, em virtude de o autuado ter contabilizado, mensalmente, valores diferentes entre si e superiores ao valor estabelecido no contrato de locação. Contrato de locação à fl. 243 e demonstrativo de valores contratados e declarados à fl. 270.*

O autuado apresentou impugnação (fl. 333), cujas alegações foram assim resumidas no relatório da decisão recorrida (fl. 397):

a) Com relação à infração nº 1: a fiscalização computou notas fiscais canceladas, cujas cópias são juntadas;

b) Com relação à infração nº 2: na venda de automóveis com financiamento, a conta “caixa” era debitada pelo valor total da venda; a parcela financiada era transferida para a conta “financiamento direto a receber”; no ato do recebimento, essa parcela era creditada da conta “financiamento direto a receber” e debitada na conta “caixa”; em seguida, a parcela era creditada na conta “caixa” e debitada na conta “bancos”. Assim, a conta “caixa” utilizada somente como conta transitória. Exemplifica o esquema de contabilização e junta cópia do livro Diário e do extrato bancário;

c) Com relação à infração nº 6: foram pagos valores superiores aos fixados no contrato, com base em acordo firmado com o proprietário para reajuste, e que o reajuste não é menos verdadeiro por ter sido feito de modo informal. O pagamento está materializado pelos cheques. Junta recibos para comprovar;

d) Requer diligência ou perícia, para que se responda aos 4 quesitos relacionados à fl. 322.

A DRJ considerou a impugnação procedente em parte, exonerando a parte do lançamento relativa à infração de omissão de receita não contabilizada (item 1 de seu relatório). Considerou não impugnada a parte relativa à glosa de despesas de depreciação, à glosa de amortização de benfeitorias e à glosa de outras despesas operacionais (itens 3, 4 e 5 de seu relatório) e considerou devida a parte relativa à glosa de despesas de aluguel e ao saldo credor de caixa. A decisão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS. A diferença apurada pela fiscalização entre a soma das notas fiscais de venda e o contabilizado constitui receita omitida. Contudo, se o contribuinte comprova, na defesa,

que a divergência decorre de vendas canceladas, deve-se cancelar a exigência.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. Se o contribuinte não comprova a motivação de lançamentos a débito na conta caixa, é cabível a recomposição do saldo da conta caixa e, uma vez apurado saldo credor, é devida a imputação de omissão de receitas.

GLOSA DE DESPESAS DE ALUGUEL. A dedutibilidade dos gastos com aluguel está limitada aos valores estabelecidos no contrato de locação. É devida a glosa dos valores que excederam aos que constam do contrato.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. GLOSA DE DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa.

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. Uma vez julgada a matéria contida no lançamento principal, igual sorte colhem os autos de infração lavrados por decorrência do mesmo fato que ensejou aquele..

Cientificado dessa decisão em 11/10/2006, por via postal (fl. 421), o contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário (fl. 429), em 06/11/2006, contestando as infrações de saldo credor de caixa e de dedução a maior de despesa de aluguel. Também contesta a decisão *a quo* quando indeferiu o seu pedido de perícia. Transcreve-se parte da argumentação do recorrente:

8. Entretanto, é fora de duvida que a questão relativa a chamada omissão de receitas é totalmente baseada na existência de uma controvérsia sobre a matéria de fato, ou seja, se existe ou não correspondência entre os lançamentos contábeis e a efetiva receita recebida pela sociedade.

9. Em suma, concordam a decisão recorrida e a suplicante em que todo o lançamento decorrente entre a divergência entre os registros da conta de caixa e os valores recebidos na alienação de veículos financiados, que necessariamente tem o seu pagamento quitado através de cheques emitidos pelas entidades financiadoras.

10. Por piores que sejam as condições dos lançamentos contábeis, não há como contestar que o valor decorrente desta transação termina por ser liquidado através de um depósito bancário.

11. Por conseguinte, a única forma de determinar o efetivo ingresso do valor recebido no giro da sociedade é necessariamente realizar a prova pericial, e seu indeferimento prejudica de modo substancial a impugnação, até porque a perícia iria discriminar o sistema de escrituração adotado e a validade de efetiva dos lançamentos, que como disse, terminaram por ser realizados por caixa.

13. Sem embargo, no mérito o lançamento não pode prevalecer . Como se observa do relatório anexo ao lançamento, informa o autuante que no ano-base de 1999 a suplicante supriu a conta de caixa com recursos decorrentes da conta de financiamento.

14. Concorde o autuante que a conta de caixa era simplesmente provisória e a rigor a sua escrituração seria mesmo desnecessária, como se demonstrou por ocasião da impugnação.

15. A decisão recorrida alega exemplificativamente não haver coincidência entre o extrato bancário que mostra um depósito de R\$12.000,00 em 4/1/2000 (anexo 1) e o Livro Diário que registra crédito do mesmo valor em Bancos (anexo 2).

16- O equívoco básico deste raciocínio é de que não há créditos em Bancos, e sim, débito como demonstra o Diário. O que existiu por conseguinte, foi um erro material de escrituração no Diário, tendo como correto o lançamento de débitos em bancos e não de créditos, o que prova o efetivo ingresso de recursos ocorreu no giro social através de depósito bancário, tendo sido a conta de caixa utilizada tão somente de forma transitória.

17. A suplicante tomou para comprovação desta afirmativa o relatório da auditoria do mês de novembro/99. No item 1 se refere "glosa de suprimento à conta caixa no mês referente aos ingressos no valor de R\$ 77.500,00 no dia 11/9 ".

Junto está o extrato bancário do dia 1/11/99 que prova o ingresso de quatro depósitos respectivamente no valor de R\$ 19.800,00, R\$ 15.200,00, R\$ 32.500,00, R\$ 10.000,00 per fazendo o total de R\$ 77.500,00 como referido na conta bancária e no Diário cuja cópia se junta à presente (anexos, 3 e 4) .

18. Com isso se mostra que a despeito dos equívocos formais da escrituração sempre existiu cobertura bancária para a movimentação da conta caixa e ao final, como referiu o próprio autuante a sua utilização é de caráter simplesmente formal e não afetava o valor da receita efetiva da sociedade.

19. Assim, reitera a suplicante os argumentos da impugnação agora beneficiada pelos dados constantes dos anexos a presente impugnação, estando certa de que com relação a este item, o lançamento será cancelado.

20. O segundo dos itens questionados se refere a dedutibilidade dos pagamentos dos aluguéis.

...

21. Não se discute por conseguinte, que:

a) - O pagamento foi feito a título de aluguel.

b) - A quantia paga foi recebida pelo locador, e correspondia a remuneração pelo uso do imóvel.

22. A questão única remanescente é assim, se os alugueis pagos em valor superior ao contrato são ou não dedutíveis.

23. O Código Civil Brasileiro, ao regular a validade dos contratos, estabeleceu três grupos considerando que algum deles deveriam ser feitos por instrumento públicos, outros por instrumentos particular e outros para os quais era livre a forma.

24. Quanto a locação porém, não estabeleceu o Código qualquer forma jurídica específica admitindo assim, que ela pudesse ser provada por qualquer meio jurídico, amparado em contrato escrito, público ou privado ou por simples ajuste verbal.

25. Ora, não há nenhuma disposição legal que proíba as partes convencionar pagamentos em valor superior ao pactuado no contrato. No caso o pagamento foi feito e nenhuma dúvida existe de que foi recebido pelo credor, tendo sido considerado como rendimento pessoal para o beneficiário.

26. Trata-se por conseguinte, de uma despesa necessária a manutenção da fonte produtora, que se encontra comprovada e para a qual nenhuma contestação foi feita versando sobre a materialidade do pagamento.

É o relatório

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O recurso voluntário apresentado atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo digno de conhecimento.

A presente lide restringe-se a duas infrações dentre aquelas apontados no auto de infração: (i) saldo credor de caixa e (ii) glosa de despesa de aluguel.

Quanto à glosa de despesa, é incontroverso o fato de que o contribuinte pagou, a título de aluguel, valores acima do estipulado em contrato. A fiscalização entendeu que a parte excedente ao contrato é uma liberalidade do contribuinte e, portanto, não possui a característica de necessidade, exigida para a sua dedutibilidade na apuração do lucro real.

De seu lado, o recorrente afirma que o valor excedente faz parte de sua obrigação perante o locador, em razão de um aditamento do contrato, que se deu de forma verbal.

O artigo 16, inciso III, da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972) determina que a impugnação aponte as provas dos fatos em que são fundamentados os pontos de discordância.

Na mesma linha, o artigo 333 do Código de Processo Civil Pátrio atribui ao acusado o ônus da prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Na espécie, verifica-se que o recorrente não traz qualquer evidência do alegado aditamento verbal do contrato. Ademais, esse novo pacto demonstra-se inverossímil diante da tabela de fls. 282 (transcrita a seguir), em que se compara o valor contratado do aluguel e os valores pagos. Como se vê, os valores pagos a título de aluguel variam, mês a mês, de forma aleatória, o que afasta a alegação da realização de repactuação de um novo valor. Não é crível que o valor do aluguel fosse repactuado a cada mês, com variações da ordem de 150% de um mês para o outro, tanto para mais quanto para menos.

MÊS	ALUGUEL CONTRATADO	ALUGUEL RECIBADO
JANEIRO	10.000,00	25.000,00
FEVEREIRO	10.000,00	25.000,00
MARÇO	10.000,00	25.000,00
ABRIL	10.000,00	10.000,00
MAIO	10.000,00	25.000,00
JUNHO	10.000,00	10.000,00
JULHO	10.000,00	22.659,93
AGOSTO	10.000,00	30.000,00
SETEMBRO	10.000,00	13.737,94
OUTUBRO	10.000,00	10.000,00
NOVEMBRO	10.000,00	12.182,70
DEZEMBRO	10.000,00	12.182,70
TOTAL	120.000,00	220.763,27

Assim, entendo que deve ser mantida a glosa atacada.

Em relação ao saldo credor de caixa, inicialmente, verifica-se que, além da questão contábil, não há questão técnica a ser resolvida na presente lide. Todas as informações necessárias à solução perseguida estão nos autos e tanto as partes quanto a autoridade julgadora possuem habilidade suficiente para utilizar essas informações no seu mister, o que torna desnecessária a perícia requerida. Ademais, o recorrente deixou de formular os quesitos referentes aos exames desejados e deixou de indicar o seu perito, desatendendo assim aos requisitos contidos no inciso IV do *caput* do artigo 16¹ do Decreto nº 70.235, de 1972. Por tais razões, indefiro o pedido de perícia.

A autuação adotou a seguinte fundamentação:

Através do livro razão verificamos que durante o ano calendário de 1999, o contribuinte supriu a conta caixa com recursos tendo como contra partida a conta Financiamento Direto a Receber.

Intimado a comprovar a origem e o efetivo ingresso dos recursos, o contribuinte através de ofício informa que não houve ingresso de numerário no caixa da empresa.

Ao invés, constata-se que o caixa recebe recursos de venda de mercadorias e serviços a vista, perfeitamente identificados e de

¹ Art. 16. A impugnação mencionará:

...
IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

suprimentos através de cheques emitidos e que o suprimento tendo como contra partida a conta Financiamento Direto a Receber vai ocorrer quando há o estouro de caixa ou saldo credor, elevando o saldo de caixa, para logo a seguir creditar a conta caixa tendo como contra partida a mesma conta de Financiamento Direto a Receber.

Ou seja, trata-se de mero jogo de números.

Por exemplo, após vários suprimentos à conta caixa no mês de janeiro, no dia 29 de janeiro o contribuinte credita referida conta no valor de R\$ 152.000,00, para logo a seguir, no dia 02 de fevereiro, suprir o caixa no mesmo valor. E assim procedeu durante todo o ano calendário.

Auditando a conta bancária do contribuinte não se identifica cheque coincidente em data e valor ao debitado a conta caixa. Aliás é de se esclarecer que a contra partida não é a conta bancos e que o histórico do lançamento não faz referência a cheques emitidos.

Por uma questão de coerência e considerando que o lançamento a débito foi considerado mera simulação, a saída a crédito não foi levado em consideração.

Refeita a conta caixa, diariamente, mês a mês, conforme planilha anexa intitulada " Caixa - Apuração de Saldo ", apura-se saldo credor nos meses de janeiro; março; junho; julho; novembro e dezembro.

O recorrente alega que a conta Caixa é utilizada como conta transitória, em que se registrava, inicialmente, o valor total de uma venda, mesmo quando essa se realizava por meio de financiamento bancário. Destaca-se o seguinte excerto do recurso voluntário:

17. A suplicante tomou para comprovação desta afirmativa o relatório da auditoria do mês de novembro/99. No item 1 se refere "glosa de suprimento à conta caixa no mês referente aos ingressos no valor de R\$ 77.500,00 no dia 11/9".

Junto está o extrato bancário do dia 1/11/99 que prova o ingresso de quatro depósitos respectivamente no valor de R\$ 19.800,00, R\$ 15.200,00, R\$ 32.500,00, R\$ 10.000,00 perfazendo o total de R\$ 77.500,00 como referido na conta bancária e no Diário cuja cópia se junta à presente (anexos, 3 e 4).

18. Com isso se mostra que a despeito dos equívocos formais da escrituração sempre existiu cobertura bancária para a movimentação da conta caixa e ao final, como referiu o próprio autuante a sua utilização é de caráter simplesmente formal e não afetava o valor da receita efetiva da sociedade.

Todavia, para evitar o saldo credor do caixa, não é suficiente que exista um patrimônio equivalente em valor aos aportes questionados, pois é necessário que esse patrimônio transite, conforme as normas contábeis, para a conta Caixa. No exemplo dado

acima pelo recorrente, não houve lançamento à crédito da conta Banco Itaú que autorizasse o trânsito daqueles recursos financeiros para a conta Caixa.

A utilização da conta Caixa como conta “provisória” é procedimento incomum e, embora não seja proibido, demanda do contribuinte uma demonstração confiável do mecanismo adotado. O recorrente não logrou fazer essa demonstração à fiscalização. Também na impugnação não obteve êxito nesse mister, quando a autoridade julgadora apontou inconsistências na sua argumentação. Agora, em sede de recurso voluntário, o contribuinte também não traz elementos suficientes para afastar a acusação. Reafirma a argumentação trazida na impugnação, atribuindo as inconsistências supracitadas a um erro de contabilização no Livro Diário (contabilizar crédito no lugar de débito) e traz um outro exemplo que não tem força de convicção, conforme já comentado.

Entendo que assiste razão à autoridade tributária quando afirma ser um mecanismo de dissimulação o procedimento adotado pelo contribuinte, consistente na realização de vários aportes na conta caixa durante o mês para, no início do mês seguinte, creditar a mesma conta pelo somatório dos aportes realizados. Assim, está correta a desconsideração dos respectivos registros contábeis para fins de reconstituição do fluxo de caixa.

Assim, entendo estar configurada a hipótese legal que autoriza a presunção de omissão de receitas, nos termos do artigo 12, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que fundamenta os autos de infração:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

...

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Por tais razões, voto por manter a decisão recorrida, negando-se provimento ao recurso voluntário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
Neudson Cavalcante Albuquerque

Processo nº 18471.000783/2003-00
Acórdão n.º **1801-002.183**

S1-TE01
Fl. 483

CÓPIA