



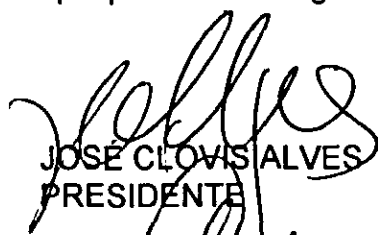
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

CLEO5  
Processo nº. : 10380.016104/98-11  
Recurso nº. : 120.159  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex: 1996  
Recorrente : RIB DO BRASIL LTDA.  
Recorrida : DRJ em FORTALEZA - CE  
Sessão de : 21 de fevereiro de 2001  
Acórdão nº. : 107-06.183

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO – Resultando comprovado nos autos que a exigência tributária decorrente de omissão de receitas pela constatação de passivo fictício origina-se de erro de escrituração, isto é, de contabilização a maior de compras de mercadorias, não se pode considerar procedente a presunção de omissão no registro de receitas, relativamente a essa parcela de passivo inexistente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RIB DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSE CLOVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11<sup>ª</sup> ABR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, LUIZ MARTINS VALERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

Recurso nº. : 120.159  
Recorrente : RIB DO BRASIL LTDA.

## RELATÓRIO

RIB DO BRASIL LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 105/112, da decisão prolatada às fls. 97/101, da lavra da Sra. Delegada da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE, que julgou procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de IRPJ, PIS, IRFONTE, Contribuição Social sobre o Lucro e COFINS.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que a exigência é decorrente da constatação de passivo fictício no balanço realizado em 31.12.95, com enquadramento legal nos artigos 197, § único, 226, 228, 195, II e 230, todos do RIR/94.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 91/94, em 15.01.99, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação:

### **\*IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA LANÇAMENTO SUPLEMENTAR**

*Procede o lançamento de diferença do montante do imposto de renda incidente sobre o Passivo Fictício, apurado em revisão da declaração de rendimentos, quando o contribuinte, embora intimado a fazê-lo, não comprovou os erros que alegou haver cometido no preenchimento do formulário.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA**

Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

*Imposto de Renda Retido na Fonte. Contribuição Social sobre o Lucro. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

*Aplicam-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido a íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.*

**LANÇAMENTOS PROCEDENTES.”**

Ciente da decisão de primeira instância em 12.05.99 (A.R. fls. 104), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário (fls. 105/112), protocolo de 11.06.99, onde desenvolve os seguintes argumentos:

- a) que a exigência está calcada, exclusivamente, na presunção da existência de passivo não comprovado documentalmente, sem levar em conta todas as outras evidências demonstradas pelo conjunto da escrituração;
- b) que, na fase de fiscalização, o Auditor-Fiscal não se aprofundou em análise abrangente da contabilidade. Apresentada substancial impugnação, é incompreensível que não haja a autoridade preparadora determinado a realização de diligências para a devida verificação;
- c) que, no caso *sub judice*, é patente a evidência de que os registros contábeis considerados passivo fictício, não têm nenhuma base real, uma vez que se referem a “serviços de terceiros”, cobertos não por duplicatas, mas por notas promissórias, constituindo-se em grosseiros e primários erros de escrituração, praticados para corrigir

Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

outros anteriormente cometidos, sendo estes últimos de caráter estritamente escritural, independentes, portanto, de documentos emitidos pela própria atuada ou por terceiros;

- d) que o atuante não demonstrou a possibilidade fática entre a obtenção pela atuada, no ano-base de 1995, de uma receita líquida de R\$ 662.270,07, e a aquisição de serviços de terceiros no valor de R\$ 636.317,47, disparidade que deveria ter-lhe chamado a atenção, para uma verificação mais aprofundada até encontrar a efetiva causa da inconcebível disparidade;
- e) que os custos dos bens e serviços vendidos, no importe de R\$ 909.528,60, incluem a importância de R\$ 636.317,47, correspondente à alteração de credor para devedor do estoque inicial do exercício, no montante de R\$ 264.683,74 que, indevidamente, se apresentava, no balanço de abertura do ano de 1995, com saldo credor. Para correção dessa distorção, o então responsável pela escrituração da empresa, sob orientação do sócio-gerente de então, ao invés de contrapartir lançamento corretivo, no valor de R\$ 529.367,48 (R\$ 264.683,74 x 2), na rubrica Lucros e Prejuízos de Exercícios Anteriores, fê-lo a débito de Custos e a crédito de Fornecedores: Back Sist. Elet. Ind. e Com. Ltda. (crédito no valor de R\$ 636.167,97) e Hastem Com. Imp. e Representação Ltda. (crédito no valor de R\$ 149,50), fazendo-o, inclusive, não se sabe porquê, em montante que excede em R\$ 106.949,99, o necessário à mencionada correção da posição do estoque.

Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

Esta Câmara, ao apreciar a matéria, em sessão de 15/09/99, decidiu, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, para que a fiscalização examinasse a escrituração comercial da recorrente a respeito dos registros contábeis levados a efeito, bem como sobre a origem das contas de fornecedores que deram motivo ao lançamento de ofício (fls. 135/141).

Às fls. 114/116, a determinação do Poder Judiciário para que seja admitido o recurso voluntário sem o depósito de parte do tributo como condição de admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'P' with a long vertical stroke extending downwards.

Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Trata-se de retorno de resolução determinada por este Colegiado, para o esclarecimento de pontos obscuros existentes nos autos.

O lançamento de ofício levado a efeito contra a recorrente teve como fundamento a irregularidade abaixo descrita:

**"1 - OMISSÃO DE RECEITAS  
PASSIVO FICTÍCIO**

*Omissão de receita operacional, caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme relato circunstanciado no Termo de Constatação Fiscal nº 01/95 e seus anexos, que farão parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração."*

**ENQUADRAMENTO LEGAL:** Artigos 197, § único, 226, 228, 195, III, 230, c/c art. 892 e § 1º do RIR/94.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, em seu artigo 228, estabelece:

*"Art. 228 - 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 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º).*

Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

*Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:*

*a) a falta de registro na escrituração comercial de aquisições de bens ou direitos, ou da utilização de serviços prestados por terceiros, já quitados;*

*b) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.”*

Para o deslinde da questão, necessário se faz registrar o resultado da diligência fiscal procedida pela autoridade autuante, nos termos do relatório de fls. 200/207:

*“.....*

*4.1.1 – analisando seus registros contábeis, constata-se que o contribuinte ao lançar os valores de R\$ 82.674,42 e R\$ 182.009,32 a crédito da conta 0106 – Produtos Acabados, classificada em seu ativo circulante/estoques, nos meses de novembro e dezembro de 1994 e contrapartidas a débito da conta 4306 – Produtos Acabados, classificada como custo, gerou na conta 0106, em 31/12/1994, um saldo credor de R\$ 264.683,74 – razão, fls. 91. E, por ocasião da apuração do Resultado Líquido do Exercício – Conta 5104, tais lançamentos foram registrados a débito da conta de resultado e a crédito da conta 4306, dando-se na oportunidade – meses de novembro e dezembro de 1994 -, suas efetivas apropriações como CUSTOS DE PRODUÇÃO – razão, fls. 152, 208/209-.*

*Sendo tais fatos contábeis, corroborados pelos argumentos textuais apresentados pelo litigante:*

***‘..... A verdade é que a responsável pela contabilidade, objetivou corrigir os erros que cometera no encerramento do exercício de 1994, quando transferiu da conta Almojarifado – Produtos Acabados (DOC. nº 02), para a conta de Custos de Produção (DOC. nº 03) a quantia de R\$ 264.906,14, deixando a conta Almojarifado – Produtos Acabados com saldo credor de R\$ 264.683,74, o qual passou para o balanço de abertura do ano-base de 1995. (DOC. nº 07).’***

Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

*Diante do exposto e a vista de seus registros contábeis e argumentos apresentados pelo litigante, os quais grifamos, infere-se que os valores apropriados como custos no montante de R\$ 264.683,74, no ano de 1994, são CUSTOS fictícios.*

(.....)

**Portanto, as irregularidades contábeis, ocorridas nos meses de novembro e dezembro de 1994, decorrentes da apropriação de R\$ 264.683,93, como CUSTOS DE PRODUÇÃO fictícios, foram saneadas pelo sujeito passivo em 31/01/95, quando de seu oferecimento como receita na CONTA 5104 – Resultado Líquido do Exercício.**

4.1.3 – Com relação aos argumentos abaixo transcritos apresentados pelo sujeito passivo, (.....)

*'Depois, preocupada com a repercussão desse lançamento no resultado de 1995, debitou aos Custos de Fabricação – Serviços de Terceiros, o valor das quatro fictas notas promissórias referidas no Auto de Infração sub judice a crédito do fornecedor Back Sistemas Elétricos Ltda. (DOC. nº 01).'*

**Não há o que ser analisado, pois a empresa AFIRMA textualmente que as 04 (quatro) Notas Promissórias de 31/01/95 (R\$ 422.500,00), 28/02/95 (R\$ 98.030,00), 31/03/95 (R\$ 9.500,00) e 31/05/95 (R\$ 105.500,00), são FICTÍCIAS e foram APROPRIADAS como custos de fabricação à débito da CONTA 4435 – SERVIÇOS DE TERCEIROS – razão, fls. 150 – com contrapartida em fornecedores à crédito da CONTA 2006 – BACK SIST. ELET. INDS. COM. LTDA. – razão, fls. 113 – ou seja, utilizou-se nos meses de janeiro, fevereiro, março e maio de 1995, do artifício contábil da FORMAÇÃO DE PASSIVO FICTÍCIO – conta 2006 – com a finalidade de constituir Custos Indevidos, conforme se pode vislumbrar nos lançamentos contábeis do livro razão às fls. 176/177 e 179, nos valores de R\$ 422.500,00 (31/01/95), R\$ 99.230,00 (28/02/95), R\$ 11.521,51 (31/03/95) e R\$ 107.315,80 (31/05/95) – CONTA 5104 – referente aos saldos mensais de mesma data registrados na Conta 4435 – Serviços de Terceiros.**

*Portanto, os argumentos apresentados de que as notas promissórias lançadas nos meses de janeiro, fevereiro, março e maio de 1995, foram com o intuito de sanear irregularidades contábeis ocorridas no ano de 1994, é totalmente improcedente, visto que tais irregularidades, conforme relatado no item 4.1.2, retro,*

Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

*foram saneadas contabilmente em janeiro de 1995. O que realmente ocorreu foi a destreza do contribuinte na FORMAÇÃO DE SEU PASSIVO FICTÍCIO.*

#### 4.2 – Da análise dos registros contábeis da empresa

*Diante da análise dos argumentos apresentados pelo litigante constante do item 4.1 e seus desdobramentos, achamos serem mais que suficientes para configuração do ilícito fiscal, caracterizado como PASSIVO FICTÍCIO, conforme determinação constante no artigo 228 do RIR/94.*

*Tal fato encontra-se também sobejamente tratado em seus registros contábeis, os quais o contribuinte utilizou-se com destreza, para constituição de seu PASSIVO FICTÍCIO, na Conta 2006 – BACK SIST. ELET. INDS. COM. LTDA, razão, fls. 113 com contrapartida em custos à Conta 4435 – SERVIÇOS DE TERCEIROS – razão, fls. 150, maquiando sobremodo seu resultado contábil/fiscal. Além do sujeito passivo ter declarado textualmente em sua resposta ao termo de Intimação nº 01, datada de 10/07/2000, que as 04 (quatro) Notas Promissórias levadas a crédito da conta do FORNECEDOR BACK SIST. ELET. INDS. COM. LTDA, eram NOTAS PROMISSÓRIAS FICTÍCIAS. Portanto, tais documentos fiscais, salvo melhor juízo, são documentos sem origem, ou seja, sua exigibilidade não é passível de comprovação, conforme determinação constante da alínea “b” do artigo 228 do RIR/94.*

*Outrossim, ressalvamos que os lançamentos contábeis registrados como pertencentes aos fornecedores HASTEM COM. IMP. E REPRESENTAÇÕES LTDA (R\$ 149,50) e BACK SIST. ELET. INDS. COM. LTDA (R\$ 637,97), cujos valores compõem o montante tributário do DEMONSTRATIVO I, às fls. 29 do presente processo, também não foram comprovados pelo litigante.*

*5. Diante dos fatos retro expostos – itens 4.1 e 4.2 e seus desdobramentos -, e a vista dos lançamentos contábeis registrados nos Livros Razão e Diário do litigante, cujas cópias seguem anexo ao presente relatório, e bem assim por não ter o sujeito passivo logrado comprovar a inveracidade de seu ilícito fiscal, somos pela manutenção INTEGRAL da presente Autuação.” (os grifos não são do original).*

Como visto acima, por ocasião dos trabalhos de fiscalização, a recorrente foi intimada a apresentar os documentos relativos a composição da conta

Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

fornecedores. Diante da não comprovação de parte dos valores, a autoridade autuante lavrou o lançamento de ofício, a título de passivo fictício, fundamentado no artigo 228 do RIR/94.

A irregularidade fiscal apontada originou-se de erro contábil, pois a conta de estoques apresentava indevidamente, em 31.12.94, saldo credor, quando o correto seria devedor. Para sanar esse erro, foram procedidos vários lançamentos contábeis, a débito da conta de custos e a crédito de fornecedores, conforme ficou devidamente comprovado pela diligência fiscal realizada.

No caso em tela, o lançamento levado a efeito não condiz com a realidade dos fatos, pois a infração cometida refere-se ao aumento indevido de custos e não à manutenção no balanço da empresa de obrigações já liquidadas e não baixadas, fato este que caracteriza o passivo fictício e autoriza a presunção de omissão no registro de receitas.

Os créditos feitos indevidamente na conta fornecedores, apesar de fazerem aparecer obrigações inexistentes, não configuram a hipótese prevista no art. 228 do RIR/94, na realidade os registros contábeis indevidamente realizados tiveram influência direta no resultado do exercício, ou seja, resultaram no aumento dos custos, conforme a própria autoridade autuante deixou claro no relatório de diligência fiscal.

Nesse caso, o lançamento de ofício deveria ser no sentido de glosar os custos majorados de forma imprópria, posto que a escrituração contábil da recorrente espelha os lançamentos indevidos, os quais, apesar de majorarem indevidamente o saldo da conta de fornecedores, tiveram efeito imediato no custo das mercadorias vendidas.



Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

A jurisprudência deste Colegiado é pacífica no sentido de que erros cometidos na escrituração contábil não caracterizam passivo fictício, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão nº 104-6.292, de 13/09/88:

*"IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO – Havendo suficientes evidências de que uma parcela do valor das obrigações registradas no passivo resulta de erro de escrituração, isto é, de contabilização de compras de mercadorias pagas à vista como se fossem compras a prazo, não se pode considerar procedente a presunção de omissão no registro de receitas, relativamente a essa parcela de passivo inexistente."*

Acórdão nº 108-05.503, de 09/12/98:

*"IRPJ – PASSIVO FICTÍCIO: A manutenção no Passivo do Balanço de obrigações já pagas autoriza a presunção legal, prevista no art. 180 do RIR/80, de que as obrigações foram quitadas com receitas mantidas à margem da escrita, cabendo à contribuinte a prova da improcedência desta presunção. Exclui-se da tributação o valor correspondente a erro de lançamento contábil."*

Acórdão nº 103-18.662, de 10/06/97:

*"IRPJ – PASSIVO FICTÍCIO – Não configuram hipótese de passivo fictício o lançamento de obrigações em duplicidade e o lançamento de obrigações contraídas após o encerramento do período-base, bem como a imputação de falta de comprovação de prestação de serviços, fatos que evidenciam outras infrações fiscais."*

Acórdão nº 103-19.210, de 19/02/98:

*"IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO – Não se configura a existência de passivo fictício, quando demonstrado nos autos a ocorrência de erro na contabilização do pagamento de obrigações, através de cheques e débito em conta corrente."*



Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

Este Colegiado já apreciou matéria idêntica, tendo provido por unanimidade em sessão de 14 de abril de 1999, relator o ilustre Conselheiro Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Acórdão nº 107-05.612, assim ementado:

*“PASSIVO NÃO COMPROVADO: Insubsiste a exigência legal por não se enquadrar o fato descrito no auto de infração na hipótese legal que autoriza o lançamento com base em presunção de desvio de receitas.”*

De forma brilhante o voto condutor do citado acórdão expõe que:

*“Muito se tem questionado a validade do lançamento por presunção de omissão de receitas do passivo não comprovado, sob o pálio do art. 180 do RIR/80, argumentando-se que o dispositivo não contempla essa hipótese, enquanto os que entendem o oposto afirmam que se o contribuinte não apresenta os documentos comprobatórios é porque foram pagos no curso do ano base, e assim estaria configurada a hipótese de passivo fictício. A segunda corrente terminou prevalecendo na jurisprudência do Colegiado.*

*O Poder Executivo, reconhecendo a existência dessa omissão, introduziu no art. 228 do RIR/94, um parágrafo dispendo, “in verbis”:*

*Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:*

- a).....“omissis”.....
- .....;
- b) a falta de registro, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.



Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

*Ocorre que, em se tratando de uma presunção, a sua validade somente tem lugar se proveniente de lei, em face do princípio da reserva legal consagrado no Código Tributário Nacional (arts. 3º, 97 e 142). Daí, fez-se necessário respaldar a medida regulamentar com disposição expressa de lei, o que veio a acontecer com o art. 40 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (DOU de 30/12/96), "que tem o seguinte teor:*

*"Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita."*

*Com essa norma, instituiu-se uma nova modalidade de presunção de desvio de receitas e que inverte o ônus da prova.*

*Em regra, cabe ao fisco comprovar o desvio de receitas; a presunção legal de omissão de receitas, inverte essa obrigação. Diante de determinado fato descrito pela lei presume-se a ocorrência do desvio e o contribuinte deverá infirmar a presunção.*

*Mas, se de um lado, esse dispositivo legal veio a transferir o ônus da prova, a partir da eficácia da referida lei, por outro, ela veio a confirmar que não havia previsão legal para considerar-se a falta de comprovação de obrigações constantes do passivo do balanço como passivo fictício e aplicar-se a presunção do art. 180 do RIR/80.*

*Com efeito o art. 180 do RIR/80, tinha a seguinte redação:*



Processo nº : 10380.016104/98-11  
Acórdão nº : 107-06.183

*“Art. 180. 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 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º).*”

*O artigo 228 do RIR/94 tem a mesma redação. Só que lhe foi acrescido o retrotranscrito parágrafo único, sem matriz legal que lhe desse amparo.*

*O texto é claro na descrição fáctica “...manutenção no passivo de obrigações já pagas..” E, no caso concreto, o fato fora “falta de comprovação de obrigações constantes do balanço”, o que é uma outra hipótese não prevista em lei, até então.”*

Diante do exposto fica evidenciado que a majoração indevida de custos jamais autoriza a presunção de passivo fictício que tem sua conotação própria estabelecida em lei, mas sim a devida recomposição do resultado do exercício com a conseqüente glosa dos valores indevidamente apropriados.

Por todos esses motivos, meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 21 de fevereiro de 2001

  
PAULO ROBERTO CORTEZ