



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Recurso nº : 111.742  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1986 e 1987  
Recorrente : LIPASA DO NORDESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
Recorrida : DRJ-RECIFE/PE  
Sessão de : 17 de setembro de 2002  
Acórdão nº : 103-21.016

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - COMPENSAÇÃO SUPOSTAMENTE MAIOR - A compensação do Imposto de Renda retido na Fonte por pessoa jurídica que adota o regime de competência, apropriando os rendimentos e a retenção correspondentes *por rata tempore*, revela procedimento consagrado na legislação comercial e na fiscal, máxime quando a própria Fiscalização acaba reconhecendo-o como adequado.

OPERAÇÕES COM OURO - ATIVO FINANCEIRO OU INSTRUMENTO CAMBIAL - INVESTIMENTO DA PESSOA JURÍDICA - O ouro, assim definido, sujeita-se, exclusivamente, ao IOF devido na operação de origem. Não subsiste o lançamento de ofício procedido por suposta falta de documentação fiscal, mormente quando resultam comprovadas todas as operações praticas pela pessoa jurídica.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO - O lançamento a teor de passivo fictício, como qualquer outra presunção fiscal de omissão de receitas, somente pode materializar-se em 31 de dezembro do período-base correspondente, e não antes da ocorrência do fato gerador que se alinha aos preceitos constitucionais da anterioridade e da anualidade (Art. 150 e § 29, da CF/67, então vigente).

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA - PIS-DEDUÇÃO, IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE, PIS E FINSOCIAL-FATURAMENTO - Dada à íntima relação de causa e efeito que vincula um ao outro, a decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos lançamentos reflexivos.

Recurso voluntário provido por unanimidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por LIPASA DO NORDESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o  
Conselheiro Victor Luís de Salles Freire.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EUGÊNIO CELSO  
GONÇALVES (Suplente Convocado), MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, PASCHOAL  
RAUCCI, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE e JULIO CEZAR DA FONSECA  
FURTADO.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

Recurso nº : 111.742  
Recorrente : LIPASA DO NORDESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

LIPASA DO NORDESTE S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ do MF sob n. 09.687.849/0001-50, não se conformando com parte da r. Decisão de 1ª Instância Administrativa, prolatada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife-PE que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, cancelou parcialmente o crédito tributário lançado por Auto de Infração de IRPJ, inclusive Adicional e Tributos Reflexos: PIS/Dedução, Imposto de Renda na Fonte, PIS-Faturamento e FINSOCIAL-Faturamento, relativamente ao período-base de 1986, exercício de 1987, mantendo, entretanto, as bases tributáveis, relacionadas: (1) com restituição indevida do Imposto de Renda retido na Fonte - IRFonte - 1º e 2º semestres de 1986; (2) despesa não comprovada com ouro - 1º semestre de 1986 e (3) passivo fictício - 1º e 2º semestres de 1986, declarando devidos os impostos e contribuições, a saber: IRPJ, IRPJ-Adicional, PIS-Dedução, IRFonte, PIS e FINSOCIAL-Faturamento, fls. 1168, recorre a este Conselho na pretensão de reforma parcial da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

Na parte ora recorrida, a r. Decisão *a quo*, fls.1.163 a 1.169, declara mantidas as seguintes infrações, originariamente lançadas pelo Auto de Infração:

- |  |        |               |
|--|--------|---------------|
| a) - Restituição Indevida do IRFonte:    |        |               |
| 1º semestre de 1986                      | - CZ\$ | 2.937,38      |
| 2º semestre de 1986                      | - CZ\$ | 304.325,00    |
| b) - Despesa Não Comprovada com Ouro:    |        |               |
| 1º semestre de 1986                      | - CZ\$ | 15.663.868,06 |
| c) - Passivo fictício:                   |        |               |
| Em 31/12/1986 - ref. 2º semestre de 1986 | - CZ\$ | 4.564.620,95  |
| Em 30/06/1986 - ref. 1º semestre de 1986 | - CR\$ | 6.241.652,43  |



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

Inconformada com a manutenção parcial da tributação pela decisão singular a empresa apresentou seu recurso ao Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 1179 a 1184, onde oferece suas razões e faz juntada de novos elementos de prova, fls. 1185 a 1316.

*A priori*, convém salientar que para um entendimento eficaz, faz-se necessária nova leitura, ainda que resumida, do relatório e voto do I. Conselheiro VICTOR LUIS DE SALES FREIRE, então designado, fls. 1325 *usque* 1327, aos quais apenas se menciona brevemente, o que passo a fazer.

Diante disso, foi baixado o processo em diligência por Resolução desta Câmara para emissão de parecer conclusivo. Após análise das peças processuais e dos documentos e elementos apresentados pela empresa, quando em diligência nas suas dependências, passou-se ao parecer conclusivo, cujo relatório encontra-se às fls. 1333 a 1397, que - em síntese - diz o seguinte:

a) - Restituição Indevida do IRFonte:

Consoante análise dos documentos juntados ao processo por cópias autenticadas pela empresa no Recurso Voluntário, esta conseguiu junto à rede bancária, comprovantes das retenções do IRFonte ocorridas no ano de 1986 (doc. n.º 2 da peça recursal - fls. 1187 a 1212), inclusive em valores superiores à restituição pleiteada em suas declarações IRPJ do período-base de 1986.

No que concerne às explicações do porquê de ter havido retenções maiores do que foram pleiteadas, a empresa aduziu que contabilizava as receitas *pro rata tempore*, em respeito à competência dos exercícios.

Destarte, diante do exposto e do que foi apresentado nos autos, o Auditor-Fiscal entendeu estarem comprovadas as retenções de IRFonte pleiteadas pela empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

b) - Despesa Não Comprovada com Ouro:

A empresa, igualmente no Recurso Voluntário, fez juntada de cópia autenticada a documentação que lastreia os seus lançamentos contábeis no período-base de 1986, que deram origem às despesas com negociação em ouro (doc. n.º 3 da peça recursal - fls. 1213 a 1316).

Dessarte, do que foi apensado aos autos, a fiscalização igualmente entendeu restarem comprovadas as aludidas despesas glosadas.

c) - Passivo fictício: 2º semestre de 1986.

Examinando com minudências toda a documentação trazida pela empresa em sua impugnação, desde o demonstrativo analítico desdobrado por conta contábil e por lançamento dos pagamentos efetuados (fls. 70 a 90), até o cruzamento com os lançamentos nos livros contábeis apresentados quando da diligência empreendida para esclarecimentos das questões suscitadas e com os documentos que lastreiam esses lançamentos (fls. 91 a 893), levou o Auditor-Fiscal a concluir serem consistentes os valores do saído da conta de Fornecedores da empresa, no valor de CZ\$ 14.877.794,00, como está declarado no item 01 do quadro 04 do anexo A de sua DIRPJ, do exercício de 1987, fls. 13, verso, de conformidade com a cópia do balancete das contas patrimoniais em 31/12/86, extraídas do livro Diário Geral n. 84 da empresa, nos anexos de fls. 1374 e 1383.

Diante do exposto, o Auditor-Fiscal que conduziu a diligência entendeu inexistir a figura do chamado passivo fictício no saldo declarado na conta de fornecedores em 31/12/1986.

b) - Passivo fictício: 1º semestre de 1986: *Guilher.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

Entretanto, no que tange à tributação da totalidade do saldo da conta de fornecedores da empresa, como está declarado no item 02 do quadro 04, anexo A, de sua DIRPJ do exercício de 1987, período-base do 1º semestre de 1986, fls. 5, verso, concluiu a fiscalização pela existência de PASSIVO FICTÍCIO por falta de comprovação dos pagamentos por parte da empresa. Sustenta sua informação, com base na presunção legal de omissão de receitas a que alude o art. 180 do RIR/80 (Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450/80), então vigente, e com as informações de fls. 1336, declara "a totalidade do saldo da conta fornecedores (...) em 30/06/1986 (...) como fictícia". Aduz, finalmente, que (a conta fornecedores, em 30/06/1986), "poderia ter sido mais bem tratada (sic) com um maior esforço de análise dos documentos contábeis e seus documentos de lastreio, o que à época era possível fazê-lo".

Segundo a dicção fiscal, a empresa envidou ingentes esforços e conseguiu levantar, analiticamente, a comprovação do saldo da sua conta de fornecedores como escriturado na data de encerramento do ano de 1986, i.e., em 31 de dezembro; os demonstrativos e as provas juntadas ao processo somaram mais de 800 folhas; no seu entendimento, inexistente a figura de passivo fictício como presunção legal de omissão de receitas em data diferente daquela do fechamento do balanço do exercício fiscal anual (31/12), razão porque, à época, não buscou levantar comprovação, também, para o saldo da conta de fornecedores de 30/06/1986, já que estava procurando cumprir a exigência fiscal no que se referia à data de 31/12/1986.

Aduz, ainda, que no exame peremptório dos pagamentos efetuados nos seus assentamentos contábeis, bem como dos pagamentos referentes ao saldo da conta de fornecedores em 31/12/1986, observou que a empresa operava com um prazo médio de compras a crédito de, aproximadamente, 30 dias, e não costumava deixar vencer os seus compromissos, ou seja, os saldos das contas de fornecedores, via de regra, retratavam valores a vencer.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

No intuito de se fazer uma exegese percuciente dos fatos, o Auditor-Fiscal solicitou à empresa os documentos contábeis e os livros Diário e Razão, referente ao período-base de 1986, contudo, foi informado pela empresa que alguns documentos já haviam sido arquivados e que toda a documentologia, concernente àquele período, à exceção dos livros Diário e Razão, fora totalmente incinerada, além de haver ocorrido, ainda, o decurso de tempo de mais de 15 anos.

Numa análise cabal do balancete das contas patrimoniais em 30/06/1986, escriturado no seu livro Diário n. 78, mês de junho de 1986, fls. 1369, pôde-se ver que o valor declarado na sua DIRPJ na conta de passivo circulante – fornecedores de CZ\$ 6.241.652,43, alude à soma dos seguintes saldos de contas da empresa, conforme cópia do balancete nos apensos:

|   |      |               |
|---|------|---------------|
| - 2131.01-3 Fornecedores Nacionais                  | CZ\$ | 6.207.943,89  |
| - 2132.01-0 Fornecedores Estrangeiros               | CZ\$ | 33.465,54     |
| - 2132.02-8 Variação Cambial a Pagar - Fornecedores | CZ\$ | <u>243,00</u> |
| Total   | CZ\$ | 6.241.652,43  |

Segundo o fiscal atuante, a empresa não comprovou o saldo da conta de passivo-fornecedores em 30/06/1996 declarado na sua DIRPJ, como requisitado à época; nem em tempo da fiscalização; nem em tempo da impugnação aos autos; nem em tempo de recurso de recurso ao Conselho de Contribuintes; nem por ocasião das diligências requisitadas, posto que não mais se encontram em seu poder (da empresa) os documentos contábeis da época dos fatos.

Em aditamento, afirma que a figura do passivo fictício, como presunção legal de omissão de receita, tipificada no art. 180 do RIR/80, não está restrita ao saldo da conta do passivo no balanço do final do exercício social, visto que a legislação assim não restringiu.

Logo, na conclusão da diligência fiscal, o agente fiscalizador sustenta a caracterização da totalidade do saldo da conta de fornecedores declarado pela empresa



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

em 30/06/1986 como fictícia. Reafirma, contudo, a inexistência do chamado passivo fictício no saldo declarado na conta fornecedores em 31/12/1986.

Ao término do parecer conclusivo, deu-se ciência à empresa para, no prazo de 20 dias, manifestar-se sobre o mesmo, o que foi feito mediante petição de fls. 1387 a 1391.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

VOTO

Conselheiro EZIO GIOBATTI BERNARDINIS, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Para embasar o entendimento que adiante iremos expor, releva observar, inicialmente, o motivo pelo qual estava a empresa Recorrente, no período-base de 1986, exercício de 1987, sujeita à Declaração Semestral de Rendimentos da Pessoa Jurídica. É que através da Portaria MF nº 204, de 15.05.1986, ficou determinado que deverão apresentar a declaração semestral de imposto de renda relativa ao primeiro e segundo semestres de 1986, todas as pessoas jurídicas que, na forma do disposto nos artigos 17 a 27 da Lei nº 7.450/85, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 2.287/86, tenham apurado, no exercício financeiro de 1985 ou de 1986, lucro real ou arbitrado, em valor igual ou superior a 40.000 ORTN.

Em outras palavras, estavam enquadradas no regime de apuração semestral do IRPJ, desde o 1º semestre de 1986, as pessoas jurídicas que, no exercício financeiro de 1985 ou de 1986, tivessem apurado (1) lucro real ou arbitrado em valor igual ou superior a 40.000 ORTN, ou ainda (2) inferior a 40.000 ORTN, mas que tivessem absorvido patrimônio de outra pessoa jurídica em virtude de incorporação, fusão ou cisão, cujo lucro real ou arbitrado tenha sido, no mesmo período, igual ou inferior ao referido limite (IN do SRF nº 83/86).

Posteriormente, em virtude de dúvidas levantadas por alguns contribuintes o Fisco esclareceu, mediante Parecer Normativo CST nº 20, de 31.03.187, que o lucro líquido que servirá de base para a determinação do lucro real de cada período-base SEMESTRAL (quando a pessoa jurídica estiver sujeita à apresentação da Declaração Semestral de Rendimentos), deve ser apurado segundo os procedimentos usuais da contabilidade, inclusive com o encerramento das contas de resultado. Finalmente, lembra o Parecer em tela, que tal entendimento encontra fundamento no



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

art. 18 da Lei nº 7.450/85, onde está estabelecido que a determinação do lucro real será precedida de apuração do lucro líquido de cada período-base (semestral ou anual), com observância das disposições das leis comerciais.

Significa dizer que devia ter sido apurado o lucro líquido, conforme manda a lei, com a transferência de resultados das contas de receitas, custos e despesas para uma única conta de resultado.

Releva observar, por oportuno, que a empresa Recorrente, atendendo a legislação acima mencionada, apresentou tempestivamente DECLARAÇÃO SEMESTRAL de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, relativa ao 1º semestre em 30 de setembro de 1986 e ao 2º semestre em 30 de março de 1987.

#### DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA

A função do art. 43 do CTN, segundo nos ensinava HENRY TILBERY, *in* Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Saraiva, 3ª. Edição, 2002, pág. 317, "como lei complementar à Constituição, apenas para fins de discriminação de rendas, *estabelece os limites*, dentro dos quais o *legislador ordinário* pode estabelecer o fato gerador. O CTN como lei sobre leis tributárias apenas marca os contornos do campo de incidência para os diversos impostos". Mais ainda, aduz o renomado mestre, (...) Em resumo, o art. 43 do CTN descreve a figura do "imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza" e estabelece limites da sua conceituação. *A definição de fato gerador desse imposto, no sentido técnico exato do termo, compete à lei federal ordinária, que não pode extravasar dessa delimitação, mas por outro lado não precisa exaurir o campo demarcado*". (Ob. cit., pág. 317).

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 146, inciso III, alínea a, prevê essa função da Lei Complementar para definir os tributos exercida pelo CTN, e, em relação ao art. 43 desse diploma, para definir os contornos do imposto sobre a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

renda e proventos de qualquer natureza, a serem obedecidos pelo legislador ordinário. (*idem*, pág. 317, atualização de JOSÉ RUBEN MARONE).

Vale dizer, para o momento eleito pela lei ordinária (no caso em exame a Lei nº 7.450/85), para a incidência do IR deve ser considerada a classificação do fato gerador de realização instantânea, ou de realização complexiva, de acordo com o privilégio ou não, do período de apuração, como determinante da natureza jurídica desse imposto, pois, adotando-se uma ou outra, os aspectos temporais do fato gerador se modificam e, conseqüentemente, também a possibilidade de consideração pela lei ordinária do momento da disponibilidade, que é o parâmetro inicial para a aplicação dos princípios da anterioridade e irretroatividade aduzidos.

Toma-se de fundamental importância, portanto, que se considere para a incidência do IR um período de apuração (fato gerador complexivo), desatrelando a possibilidade de identidade entre os conceitos de renda como acréscimo patrimonial e rendimento como fluxo isolado de valores.

O fato gerador complexivo deixou de existir, segundo alguns renomados juristas, com a Lei n. 7.713/88 (art. 38 do RIR/99), afastando a taxatividade e ampliando o campo de alcance do rendimento tributável, cuja dicção legal é a seguinte:

**"Art. 38. A tributação independe da terminação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma da percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei n. 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º)".**

Independentemente de o fato gerador do imposto de renda ser classificado em instantâneo ou complexivo para eleger o entendimento a respeito do "momento em que se dará" a disponibilidade de rendimentos ou receitas, pois a periodicidade de apuração influencia esse conceito, entendo que o fato gerador do imposto de renda somente se completa e se caracteriza ao final do respectivo período-base, normalmente em 31 de dezembro de cada ano.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

### DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Na hipótese primeira da suposta retenção a maior do Imposto de Renda retido da Fonte, após acurado exame dos documentos juntados ao processo, fornecidos pelas instituições financeiras, reconheceu a Fiscalização que os valores compensados podiam ser até superiores àqueles utilizados pela Recorrente.

Tal circunstância ocorreu porque a Recorrente contabilizara os valores retidos a título de IRFonte pelo princípio da competência dos exercícios, utilizando o critério *pro rata tempore*. Nenhuma censura pode ser atribuída, pois trata-se de princípio geralmente aceito e adotado, inclusive, pela Lei das Sociedades Anônimas.

Dessa forma, delimito meu entendimento no sentido da inexistência de qualquer infração à legislação tributária. A Fiscalização ao mencionar que não houve compensação a maior do Imposto de Renda na Fonte com o devido na Declaração Semestral de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, em ambos os semestre do período-base de 1986, exercício de 1987, de ofício já reconheceu que o procedimento adotado pelo contribuinte, ora Recorrente, está correto.

### OPERAÇÕES COM OURO

Parece-nos por demais óbvio ser impossível continuar sustentando a exigibilidade, no presente lançamento, da incidência de IRPJ e demais reflexos, sobre operações com ouro, notadamente quando as operações praticadas pela Recorrente referem-se a ouro-investimento, segunda etapa após extração e, inclusive, com receita exclusiva da União. Ademais as operações foram devidamente comprovadas, como constatou a própria Fiscalização da Receita Federal às fls. 1.213 a 1.316.

Refiro-me ao núcleo do fato gerador do IOF que é composto de operações. Pela leitura do art. 3º, inciso IV, da Lei Complementar n. 87/96, as



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

*"operações com ouro, quando definido com lei como ativo financeiro ou instrumento cambial"* estão fora do campo de incidência igualmente do ICMS.

Também não há incidência de Imposto de Renda Fonte, pois as operações foram praticadas no período-base de 1986. Invoco, neste particular, a jurisprudência administrativa deste 1º Conselho de Contribuintes, mediante r. Acórdão da Quarta Câmara (Ac. n. 104-18589), tendo como I. Relator Conselheiro ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, cuja ementa é a seguinte:

**"IRFONTE - OURO ATIVO FINANCEIRO - OPERAÇÕES FORA DE BOLSA, REALIZADAS ANTERIORMENTE A 01.01.95 - Tanto a Lei n. 7.799, de 1988, art. 55, alterado pela Lei n. 8.014, de 1990, como a Lei n. 8.134, de 1990, art. 18, não autorizam a extensão da tributação, nelas prevista, a ganhos líquidos em operações com ouro, ativo financeiro, realizadas fora de bolsas, somente admitida com o advento da Lei n. 8.981, de 1995, art. 72, § 3º, "a".**

Recurso provido".

Como não bastasse, as operações glosadas foram devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea. Portanto, concluindo este item, por coerência lógica não posso aceitar a glosa de "despesas com ouro", porque devidamente comprovadas.

**DO PASSIVO FICTÍCIO - OMISSÃO DA RECEITAS NO 1º SEMESTRE DE 1986.**

Constituíra presunção de omissão de receitas à época, prevista no RIR/80, art. 180, a manutenção, no Passivo, de obrigações pagas ou não comprovadas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, o que se admitia mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos. Até então, para as omissões de receitas havidas fora do mês-calendário, mas submetidas à fiscalização, prevalecia a Lei n.º 7.450/85, art. 38, *verbis*:

**"Art. 38 - Os parágrafos 2º e 3º do art. 7º do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passam a vigorar com a seguinte redação:**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

Art. 7º - ....

.....  
§ 2º - *A autoridade tributária poderá proceder à Fiscalização do contribuinte durante o curso do período-base ou antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto. (grifo nosso).*

§ 3º - *Verificado pela autoridade fiscal, antes do encerramento do período-base, que o contribuinte omitiu registro contábil total ou parcial de receita, ou registrou custos ou despesas cuja realização não possa comprovar, ou que tenha praticado qualquer ato tendente a reduzir o imposto do exercício financeiro correspondente, inclusive na hipótese do § 1º, ficará sujeito à multa em valor igual à metade da receita omitida ou da dedução indevida, lançada e exigível ainda que não tenha terminado o período-base de incidência do imposto”.*

Feitas essas considerações iniciais, invocando o ensinamento de meu antecessor nesta Câmara, NEICYR DE ALMEIDA, *in* IRPJ E OMISSÃO DE RECEITAS (UMA VISÃO CRÍTICA - ESTUDO DE CASOS), Ed. Dialética, 2000, pág. 63, que conceitua: “O passivo fictício denuncia obrigações contraídas e pagas, mas não-baixas na escrituração”, sou de opinião que o **exercício financeiro correspondente**, mencionado na legislação supra, somente pode referir-se sempre a **um período de doze meses**.

O suposto passivo fictício foi discriminado por valores saldo contábil de cada balanço, em 30 de junho e 31 de dezembro de 1986, respectivamente. No presente caso, correspondendo, em cada apuração semestral, a diferença entre o saldo contábil e a relação apresentada pela empresa, parece-me razoável considerar que o saldo comprovado no final do período-base (em 31/12/1986) estará necessariamente contido o saldo apurado no semestre anterior (em 30/06/1986).

Dessa forma, o lançamento a teor de passivo fictício, como qualquer outra infração, só poderia materializar-se no dia 31 de dezembro de 1986, e não antes da ocorrência do fato gerador que se alinha aos preceitos constitucionais da anterioridade e da anualidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40

Acórdão nº : 103-21.016

Até antes da Lei n. 7.713/88, estava vigendo, para os casos de tributação de omissão de receitas, por presunção, o art. 8º do Decreto n. 2.065/83, *verbis*:

*"Art. 8º - A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e, sem prejuízo da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento". (grifei).*

Tal asserção nos leva a reconhecer que o **exercício financeiro é sempre de doze meses**, mesmo no período-base 1986, quando para as empresas (como no caso da Recorrente) obtiveram um lucro real igual ou superior a 40.000 ORTN, que fora marcado por apresentação de DECLARAÇÃO SEMESTRAL, consoante determinava a Lei n. 7.450/87, art. 17, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 2.287/86 e IN SRF n. 83/86. Eis a íntegra do citado dispositivo:

*"Art. 17. As pessoas jurídicas cujo lucro real ou arbitrado, no exercício de 1985 ou 1986, tenha sido igual ou superior a 40.000 (quarenta mil) ORTN (art. 2º do Decreto-lei n. 1.967, de 23 de novembro de 1982), serão tributadas com base no lucro real ou arbitrado, **apurado semestralmente nos meses de junho e dezembro de cada ano**".*

No que diz respeito à matéria tributável, centro da rubrica de autuação passivo fictício, **particularmente no período-base de 1986**, devemos invocar os princípios da anterioridade e da anualidade (Art. 150, § 29 da Constituição Federal de 1967): **Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício financeiro sem prévia autorização orçamentária).**

Ratifico o entendimento de que, a presunção de omissão de receita é estabelecida pela legislação tributária e a prescrição da Lei n. 7.450/85 (ou outra Lei qualquer concebida) não poderia regular as relações jurídicas tributárias para o segundo semestre sem ofensa a texto constitucional retroaludido. Seria absurda tal



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

concepção e inadmissível tal possibilidade. Infere-se, via de conseqüência, que o fato gerador do imposto de renda continuou a ocorrer em 31 de dezembro de cada ano, sob pena de negar vigência ao texto constitucional se outra inferência for perpretada. Invoco, neste particular, a jurisprudência do Pretório Excelso, nestes termos:

*"RE-96000/ES  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
Relator(a): Min. ALFREDO BUZAI  
Publicação: DJ DATA 29.04.83 - pg. 055558 Ementa Vol.01292-03, pg. 00657. RTJ Vol.00107-01 pg 00290.  
Julgamento: 16/03/1983 - TRIBUNAL PLENO  
EMENTA:  
TRIBUTÁRIO. 1. O ART. 150, PARÁGRAFO 29 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DISPÕE QUE NENHUM TRIBUTO SERÁ INSTIÚIDO OU AMENTADO SEM QUE A LEI QUE O HOUE INSTITUÍDO OU AUMENTADO ESTEJA EM VIGOR ANTES DO INÍCIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO. A EXPRESSÃO - ESTEJA EM VIGOR - DA CLÁUSULA CONSTITUCIONAL QUER DIZER PUBLICADA ANTES DO INÍCIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO. POR ISSO, SE A LEI É EDITADA NUM ANO E DECLARA QUE ENTRARA EM VIGOR NO DIA PRIMEIRO DE JANEIRO DO ANO SEGUINTE, ESTA CIRCUNTÂNCIA NÃO A AFASTA DO CANON CONSTITUCIONAL, QUE EXIGE A ANTERIORIDADE DA LEI. 2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO."*

Em síntese, entendo que até mesmo seria possível apurar o lucro real em 30 de junho de 1986, porém esse fato não tem aptidão jurídica para deslocar a ocorrência do fato gerador que acontece sempre em 31 de dezembro do período-base correspondente. Não há que se confundir período de apuração (hipótese assentada pela Lei n. 7.450/85) com o regime de tributação, até então anual. Não vejo, assim, possibilidade de se presumir a existência de eventual passivo fictício (dito semestral), sob pena de ofensa aos princípios constitucionais já mencionados.

PASSIVO FITÍCIO - OMISSÃO DE RECEITAS NO 2º SEMESTRE DE 1986

O mesmo parecer conclusivo da Fiscalização de fls. 1333 a 1344, acolhendo a prova produzida, isenta o contribuinte, ora Recorrente, de qualquer infração à legislação tributária, sendo a argüição final de que (1) estarem comprovadas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.002452/96-40  
Acórdão nº : 103-21.016

as restituições de IRFonte pleiteadas pela empresa; (2) comprovadas igualmente as aludidas operações com aquisição de ouro, e (3) finalmente que são sólidos os argumentos principalmente no sentido da não existência do chamado passivo fictício também 31 de dezembro de 1986.

Examinadas, *de per si*, todas as supostas infrações à legislação tributária, configurando-se a não existência de passivo fictício a que alude o art. 180 do RIR/80.

#### LANÇAMENTOS REFLEXIVOS

Face à relação de causa e efeito, o julgamento proferido no lançamento principal deve ser estendido aos demais lançamentos, ditos reflexivos. Restando, pois, como indevidos, também, os tributos (IRPJ-Adicional, IRFonte) e as contribuições para o PIS-Dedução, PIS-Faturamento e FINSOCIAL-Faturamento, eis que a matéria tributável que dá suporte ao IRPJ também o faz em relação aos lançamentos decorrentes, considerando a íntima relação de causa efeito que o vincula aos demais.

De todo o exposto e tudo mais que consta dos autos, voto no sentido de DAR PROVIMENTO integral ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões - DF, em 17 de setembro de 2002

  
EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS