MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO N°	:	10825.000192/00-14
RECURSO N°	:	124.912
MATÉRIA	:	IRPJ E OUTROS – ANO-CALENDÁRIO DE 1995
RECORRENTE	:	FRIGORÍFICO VANGÉLIO MONDELLI LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ EM RIBEIRÃO PRETO(SP)
SESSÃO DE	:	07 DE NOVEMBRO DE 2001
ACÓRDÃO Nº	**:**	**101-93.676**

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO MENSAL. As obrigações relativas às compras de matérias-primas escrituradas num mês e baixadas no mês subseqüente (escrituradas no livro Diário) conforme planilha elaborada pela autoridade lançadora, não podem ser classificadas como passivo fictício ou passivo não comprovado e não comporta a presunção de omissão de receita estabelecida no artigo 228 do RIR/94.

IRPJ. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO. A simples diferença da correção monetária da depreciação de um mês para outro, por si só, sem a identificação do valor dos bens a depreciar e das taxas de depreciação, não pode servir de fundamento para o lançamento de ofício e formalização de crédito tributário suplementar.

IRPJ. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. BENS DO ATIVO DEDUZIDOS COMO DESPESAS. Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, materiais para instalações elétricas e hidráulicas) utilizados na construção de muros de arrimo, benfeitorias e reformas, devem ser ativados, independentemente do custo unitário tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (art. 43 do CC).

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. Os prejuízos fiscais ou a base negativa da CSLL, acumulados podem ser compensados com os lucros apurados em procedimentos de ofício, observado o limite legal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. O decidido no lançamento principal deve ser estendido aos demais lançamentos face à relação de causa e efeito.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **FRIGORÍFICO VANGÉLIO MONDELLI LTDA.**

PROCESSO Nº: 10825.000192/00-14
ACÓRDÃO Nº : 101-93.676

RECURSO Nº. : 124.912
RECORRENTE: FRIGORÍFICO VANGÉLIO MONDELLI LTDA.

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

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

KAZUKI SHIOBARA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL, OMIR SOUZA MELO e CELSO ALVES FEITOSA.

PROCESSO Nº: 10825.000192/00-14
ACÓRDÃO Nº : 101-93.676

RECURSO Nº : 124.912
RECORRENTE: FRIGORÍFICO VANGÉLIO MONDELLI LTDA.

RELATÓRIO

A empresa **FRIGORÍFICO VANGÉLIO MONDELLI LTDA.**, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob n° 45.007.630/0001-26, inconformada com a decisão de 1° grau proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto(SP), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes objetivando a reforma da decisão recorrida.

O crédito tributário exigido nestes autos referem-se a seguintes tributos e contribuições, apurados em reais:

TRIBUTOS	LANÇADOS	JUROS/MORA	MULTA	TOTAIS
IRPJ	1.640.042,60	1.965.039,75	1.230.031,87	4.835.114,22
IF FONTE	2.083.974,13	2.458.376,25	1.562.980,58	6.105.330,96
PIS	44.370,57	53.556,19	33.277,89	131.204,65
CSLL	636.882,81	764.597,06	477.662,03	1.879.141,90
COFINS	118.531,27	143.014,43	88.898,43	350.444,13
TOTAIS	4.523.801,38	5.384.583,68	3.392.850,80	13.301.235,86

Este crédito tributário foi constituído em virtude de irregularidades constatadas pela fiscalização e que no lançamento principal – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, foram descritas nos seguintes termos:

1 - OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO – caracterizada pela manutenção de obrigações já paga ou incomprovada, com infração dos artigos 195, inciso II, 197 e § único, 226, 228 e 230 do RIR/94 e artigo 3°, da Medida

Provisória nº 492/94 e suas reedições convalidada pela Lei nº 9.064/95 e artigo 43, §§ 2° e 4°, da Lei nº 8.541/92 com a redação dada pelo artigo 3° da Lei nº 9.064/95;

2 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS – GLOSA DE DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO LANÇADAS INDEVIDAMENTE – com infração dos artigos 195, inciso I, 197, § único, 242, 243 e 247 do RIR/94;

3 – BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA – Custo de aquisição de bens do Ativo Permanente, deduzidos indevidamente como custo ou despesa operacional, com infração do artigo 195, inciso I e 244 do RIR/94.

As bases de cálculo adotadas pela autoridade lançadora, para os respectivos tributos e contribuições, foram as seguintes:

MÊS/ANO	PASSIVO FICTÍCIO (IRPJ/CSLL/IRF/PIS/COFINS)	DEPRECIAÇÃO (IRPJ/CSLL/IRF)	BENS ATIVÁVEIS (IRPJ/CSLL)
JAN/95	392.338,04	0	39.553,59
FEV/95	605.740,86	0	54.064,22
MAR/95	872.706,29	0	31.170,59
ABR/95	1.223.894,30	0	34.385,86
MAI/95	627.843,68	0	47.521,44
JUN/95	675.627,59	0	39.713,81
JUL/95	846.224,47	0	44.871,48
AGO/95	494.749,02	0	20.405,75
SET/95	108.832,00	0	48.367,00
OUT/95	0	0	32.431,24
NOV/95	0	0	30.247,12
DEZ/95	78.609,19	27.646,50	36.111,58
TOTAIS	5.926.565,44	27.646,50	458.843,68

Para a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, foi imputada a infração do artigo 2° e seus §§, da Lei nº 7.689/88, artigo 43 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pelo artigo 3° da Medida Provisória nº 492/94 e convalidada pelo artigo 3°, da Lei nº 9.064/95 e, ainda, o artigo 57 da Lei nº 8.981/92.

O lançamento relativo ao Imposto sobre a Renda na Fonte foi fundado no artigo 749 do RIR/94, artigo 44 da Lei nº 8.541/92 com a redação dada pelo artigo 3° da Medida Provisória nº 492/94, convalidada pela Lei nº 9.064/95 e, também, no artigo 62 da Lei nº 8.981/95.

No Auto de Infração relativo ao PIS/FATURAMENTO, a infração foi capitulada no artigo 3°, alínea 'b' da Lei Complementar nº 07/70, artigo 1°, § único da Lei Complementar nº 17/73, Título 5, Capítulo I, Seção I, alínea 'b', itens I e II, do Regulamento do PI/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82, artigo 43 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pelo artigo 3°, da Medida Provisória nº 492/94 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.064/95; artigos 2°, inciso I, 3°, 8°, inciso I e 9°, da Medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715/98.

Quanto a COFINS, consta como infringido os artigos 1° e 2°, da Lei Complementar nº 70/91, artigo 43, da Lei nº 8.541/92, alterado pelo artigo 3° da Medida Provisória nº 492/94 e suas reedições e convalidadas pelo artigo 3° da Lei nº 9.064/95.

Na decisão de 1° grau, de fls. 565 a 581, o lançamento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica foi julgado parcialmente procedente, para acolher a compensação de prejuízos fiscais apurados nos meses de janeiro, junho, agosto e novembro e as bases de cálculo relacionadas com a glosa de despesas (bens ativáveis escriturados como despesas), foram alteradas como demonstradas no quadro abaixo:

MÊS	PREJUÍZO NA DECLARAÇÃO	ADIÇÃO AO LUCRO LIQUIDO	RESULTADO
JANEIRO	(233.727,86)	39.553,59	(194.174,27)
JUNHO	(5.318,26)	39.713,81	34.395,55
AGOSTO	(483.736,94)	20.405,75	(463.331,19)
NOVEMBRO	(59.653,21)	30.247,12	(29.406,09)

Como conseqüência, as bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, também, sofreu redução face à base negativa daquela contribuição apurada nos meses abaixo indicados:

MÊS	PREJUÍZO NA DECLARAÇÃO	ADIÇÃO AO LUCRO LIQUIDO	RESULTADO
JUNHO	(5.318,26)	39.713,81	34.395,55
AGOSTO	(483.736,94)	20.405,75	(463.331,19)
NOVEMBRO	(59.653,21)	30.247,12	(29.406,09)

No recurso voluntário, de fls. 600 a 647, a recorrente diz que a decisão recorrida está fundada em premissa errada porquanto a autoridade julgadora de 1° grau entendeu que, de acordo com o artigo 3° da Lei nº 8.541/92, somente os resultados devem ser apurados mensalmente, com observância da legislação comercial e fiscal.

Sustenta que ninguém tem dúvida quanto à obrigatoriedade de apuração mensal de resultado com observância da legislação comercial e fiscal, mas a autoridade julgadora de 1° grau não enfrentou o principal argumento exposto na impugnação qual seja a de que a legislação tributária e fiscal vigente não obriga a encerramento de Balanço Patrimonial Mensal.

A obrigação de elaboração de Balanço Patrimonial e de Demonstrações Financeiras,

De acordo com o artigo 176 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), a recorrente está obrigada ao levantamento de Balanço Patrimonial e de

Demonstrações Financeiras, anualmente, tendo em vista que as Leis nº 8.541/92 e 8.981/95 que alterou a Lei nº 8.383/91 não introduziu nenhuma obrigação de fechamento mensal de Balanço Patrimonial.

A recorrente entende que no Balanço Patrimonial e de Demonstrações Financeiras, de 31 de dezembro de 1995, correspondente ao encerramento do período-base de 1995, o passivo não comprovado era de apenas R$ 78.619,19.

Os passivos fictícios apurados mensalmente não podem ser imputados como receitas omitidas porquanto mesmo que as obrigações não tenham sido comprovadas em um determinado mês, as mesmas foram baixadas no mês subseqüente, ou seja, foram pagas no mês seguinte com receitas regularmente contabilizadas e baixadas na contabilidade.

Desta forma, mesmo que os passivos não tenham sido comprovados nos diversos meses dentro de um ano-calendário, tendo em visto o seu efetivo pagamento no mês subseqüente, a autoridade lançadora poderia, quando muito, promover a reconstituição da conta Caixa e apurar, eventualmente, o maior saldo credor no ano, ou cobrar juros e correção monetária, por postergação de pagamento de imposto.

De qualquer forma, insiste a recorrente que o passivo fictício ou passivo não comprovado ao final de cada mês, dentro do ano ou do período-base, não comporta a presunção de omissão de receita estabelecida no artigo 228 do RIR/94 porque somente no encerramento do exercício social em 31 de dezembro de cada ano, está obrigada ao fechamento do Balanço Patrimonial e o Balanço das Demonstrações Financeiras.

Sustenta que o artigo 35 da Lei nº 8.981/95 alterado pela Lei nº 9.065/95 prevê a obrigatoriedade de apresentação da declaração de ajuste, ao final

de cada ano e, portanto, somente esta declaração anual de ajuste dá o caráter de definitividade do fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica.

Os balanços ou balancetes mensais para a apuração de resultados ou bases mensais de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não tem o caráter de definitividade, como quer a autoridade lançadora e julgadora de 1° grau.

De qualquer forma, o entendimento adotado pela autoridade julgadora de 1° grau vai de encontro ao principio constitucional de isonomia porquanto o contribuinte que pagou o imposto por estimativa e opta pelo lucro real na declaração de ajuste, só poderia sujeitar-se a fiscalização do passivo fictício anual.

Desta forma, o contribuinte que optou pela tributação com base no lucro real e estava sujeito a apresentação da declaração de ajuste anual, deve ter o mesmo tratamento fiscal, ou seja, não poderia ser penalizado com um ônus tributário maior e sem suporte na legislação comercial e fiscal vigente.

Diz a recorrente que tem consciência do acerto de sua interpretação da legislação vigente, mas que se pairar qualquer dúvida sobre tema, deve ser julgado de forma favorável ao sujeito passivo.

Quanto à glosa da despesa de depreciação, a recorrente insiste na mesma tese apresentada na fase impugnativa, ou seja, a de que o lançamento não descreveu a infração o que impossibilita a defesa e, nestas condições, pede a nulidade do lançamento.

Relativamente aos Bens do Ativo Permanente apropriado como Despesas Operacionais, a recorrente diz que não pode prosperar a exigência fiscal que glosou todas as despesas contabilizadas na conta 41108000275 – Conservação Benfeitorias Prédios, por simples suspeita de que se trata de investimentos.

Insiste que a autoridade julgadora de 1° grau equivocou-se quanto ao conjunto dos bens utilizados para uma só finalidade com o custo unitário de bens, a que se refere o artigo 244 do RIR/94, porquanto a grande maioria dos bens tem custo unitário inferior a 394,13 UFIR.

Esclarece que o Parecer Normativo CST nº 100/78 não deixa margem a qualquer dúvida quando interpretou o dispositivo legal relacionado com o custo unitário de bens, definindo que é o custo unitário de cada bem e não o conjunto de bens, como quer a autoridade julgadora de 1° grau.

A recorrente tece longas considerações sobre o tipo de instalações destinadas a abate de gado e frigoríficos cuja vida útil foi fixada em 25 anos ou 4% (quatro por cento) ao ano e que a autoridade lançadora confunde imobilizações com conceito de despesas de reparo ou conservação.

Em reforço a sua tese, cita os acórdãos nº 107-1.305/97, 101-92.689/99 e 105-35.080/90.

Esclarece que a recorrente apurou prejuízos fiscais nos meses de janeiro, junho, agosto e novembro, cujos valores foram mencionados no relatório acima e que a autoridade julgadora de 1° grau não admitiu a compensação de prejuízo fiscal acumulado, com observância do limite de 30% do lucro real mensal.

Assim, na hipótese de manutenção, total ou parcial, da exigência solicita seja compensado o prejuízo fiscal acumulado.

Quanto ao Imposto de Renda na Fonte, diz que o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 foi revogada e que como do referido dispositivo legal tinha caráter de penalidade, a revogação tem efeito retroativo como decidido nos acórdãos nº 108-05.343/99, 108-05.758/99, 108-05.795/99, 108-05.804/99 e 108-05.864, entre outros julgados e, que, portanto, o lançamento não pode ser mantido.

Quanto aos demais lançamentos reflexivos, face à relação de causa e efeito, solicita o cancelamento já que o lançamento principal não tem condições de prosperar.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA - Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade tendo em vista a decisão da autoridade judicial anexada aos autos, as fls. 655 a 672.

PASSIVO FICTÍCIO MENSAL

A fiscalização entendeu que está caracterizada a omissão de receita face ao passivo inexistente ao final de cada mês do ano-calendário e a autoridade julgadora de 1° grau julgou procedente o lançamento tendo em vista tratar-se presunção legal estaria prejudicada a tese de postergação de pagamento de imposto e outros argumentos expendidos pela impugnante como a de que a pessoa jurídica não está obrigada a encerrar balanços mensais.

O artigo 228 do RIR/94 que tem origem no parágrafo 2°, do artigo 12 do Decreto-lei nº 2.598/77 tem a seguinte redação:

> *"Art. 228. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*
>
> *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."*

Literalmente, o passivo fictício é uma obrigação paga com receitas omitidas e não baixadas na contabilidade por falta de recursos de caixa ou receitas.

As planilhas preparadas pela autoridade lançadora (Anexo 2, de fls. 110 a 404) mostram que os passivos considerados inexistentes foram baixados nos meses subseqüentes e este fato suscitam dúvidas se os passivos seriam mesmo fictícios, tal como definidos no artigo 228 do RIR/94.

Ora, se a própria autoridade lançadora reconheceu que as obrigações consideradas como inexistentes foram pagas nos meses subseqüentes, o fato apontado pela fiscalização não se enquadra na moldura de passivo fictício e, quando muito, deveria ter sido encarado como inexatidão quanto ao regime de competência e verificar se houve ou não postergação de pagamento de imposto.

Além disso, consoante Termo de Verificação Fiscal, o passivo considerado fictício ou inexistente tem origem no fornecimento de gado, ou seja, tratar-se-ia de compra de matéria-prima para o frigorífico e que foi apropriado como custo de produtos vendidos e, portanto, se houve irregularidade, tratar-se-ia de custo fictício ou indevido.

O fato apontado não constitui passivo fictício porque não se trata de obrigações pagas e não baixadas e, pelo contrário, as obrigações foram baixadas nos meses subseqüente com recursos legitimamente ingressados na empresa.

A própria recorrente reconhece que no momento da compra de gado e emissão de cheques (pré-datados) poderia não ter saldo suficiente para a sua cobertura, mas que no vencimento do prazo, havia saldo suficiente para o resgate do cheque.

No comércio de boi gordo e de seu abate, é costumeira a forma de pagamento mediante cheque pré-datado para vinte dias e após o abate do gado e venda de carne, o cheque é compensado pelo pecuarista fornecedor.

Desta forma, não tenho dúvida que se houve irregularidade, ou seja, se a compra de matéria-prima foi registrada no mês da compra, poderia ter havido uma antecipação do custo, mas nunca um passivo fictício ou passivo inexistente.

Por outro lado, a legislação de regência diz respeito a MANUTENÇÃO NO PASSIVO (de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada).

O vocábulo PASSIVO, de acordo com o Dicionário de Contabilidade, de Antonio Lopes de Sá, 2ª edição (1959), Editora Atlas S/A, volume III, página 211, significa:

> *"PASSIVO – **Parte do balanço** que representa a ORIGEM dos investimentos, ou ainda, a ORIGEM dos valores que se acham no Ativo.*
>
> *Segundo alguns estudiosos (da corrente personalista), é o conjunto das OBRIGAÇÕES da empresa ou da entidade.*
>
> *O conceito de Passivo como **conjunto de obrigações** encontra-se vencido na teoria contábil e mesmo na prática, pois, a participação das contas de Capital e das de Receita no Passivo desmentem categoricamente a fantasia personalista.*
>
> *As contas que participam do Passivo, normalmente, são: Capital, Reservas, **Fornecedores**, etc."* (destaquei)

Como se vê, o conceito de PASSIVO, está vinculado ao balanço.

A Lei das Sociedades Anônimas estabelece que o exercício social terá a duração de 1 (um) ano e determina:

> *"Art. 176 – Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:*
>
> *I – balanço patrimonial;*
> *II – demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados;*

> *III – demonstração do resultado do exercício; e*
> *IV – demonstração das origens e aplicações de recursos."*

O montante de PASSIVO é demonstrado no Balanço Patrimonial como estabelecido no artigo 178, § 2°, da Lei das Sociedades Anônimas e, também, os acréscimos e decréscimos de passivo nas Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

Desta forma, de acordo com a legislação comercial, a sociedade anônima está sujeita à elaboração do Balanço Patrimonial e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos, anualmente.

Por outro lado, a Lei nº 8.541/92 explicitou:

> *"Art. 3°. A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deverá* ***apurar mensalmente os seus resultados,*** *com observância da legislação comercial e fiscal."*(destaquei)

A Lei nº 8.981/95 não alterou substancialmente o comando inicial e manteve a obrigatoriedade de apuração anual para determinação do saldo do imposto a pagar:

> *"Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de* ***determinação do saldo do imposto*** *a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.*
>
> *§ 1°. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais."* (destaquei)

Da leitura dos textos acima, constata-se que a legislação tributária estabeleceu a obrigatoriedade de apuração mensal de resultados (demonstração do resultado e demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados) e não ap

levantamento de Balanço Patrimonial que é matéria a ser regida pela legislação comercial e não pela legislação tributária.

Por outro lado e tendo e em vista que a legislação tributária limitou-se a definir que as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real está obrigada a apurar mensalmente os resultados com observância da legislação comercial e fiscal, entendo que a recorrente tem razão, em parte.

Se o termo PASSIVO é parte integrante do Balanço Patrimonial e não está relacionado com RESULTADOS MENSAIS, não vejo como apurar o PASSIVO FICTÍCIO ou PASSIVO INEXISTENTE sem a presença do Balanço Patrimonial.

Assim, o PASSIVO FICTÍCIO ou PASSIVO INEXISTENTE, se houver, embora não seja a hipótese destes autos, só poderia ser apurado no Balanço Patrimonial levantado em 31 de dezembro de cada ano ou quando da incorporação, fusão, cisão ou incorporação e no encerramento de atividade da pessoa jurídica.

Por outro lado, o argumento relacionado com a isonomia, pesaria consideravelmente na solução do litígio porquanto para os contribuintes que optaram pela tributação com base no lucro presumido ou por estimativa ou até os sujeitos ao lucro real, mas que no decorrer do ano-calendário optaram pelo balanço de suspensão, eventual passivo fictício ou o passivo inexistente só poderia ser apurado no balanço anual.

Aliás, registre-se que a Instrução Normativa SRF nº 51/95, em seu artigo 18, facultou as pessoas jurídicas a apurar o lucro real em 31 de dezembro de 1995 quando estabeleceu:

> *"Art. 18 – Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro*

real e as pessoas jurídicas que não optaram pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverão, para efeito de determinar o saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de 1995 ou na data da sua extinção.

§ 1° - O disposto no caput somente alcança as pessoas jurídicas que efetuaram o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, devidos no curso do ano-calendário, com base nas regras previstas nos artigos 3° a 6°, ainda que em qualquer mês do ano-calendário, tenham arbitrado o lucro ou tenham se utilizado da faculdade de suspender ou reduzir o valor dos pagamentos mensais, mediante a elaboração de balanços ou balancetes a que se refere o artigo 10.

Art. 19 – O imposto será calculado mediante a aplicação da alíquota de 25% sobre o lucro real, apurado em Reais, sem prejuízo da incidência do adicional previsto no art. 28.

§ 1° - A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das leis comerciais.

§ 2° - Considera-se lucro real o ***lucro líquido do período-base,*** *ajustado pelas adições e exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda."*

Como se vê, mesmo que as leis que regiam a matéria tivessem estabelecido a obrigatoriedade de levantamento de Balanço Patrimonial mensal, a Instrução Normativa SRF nº 51/95 veio a abrandar a rigidez da exigência como se deduz da redação dos artigos 18 e 19.

Assim, em respeito ao princípio da isonomia (art. 150, II) estabelecido na Constituição Federal, de 1988, e, também, de acordo com o principio estabelecido no artigo 112 do Código Tributário Nacional de que na dúvida deve ser decidido favoravelmente ao sujeito passivo, não poderia tributar o passivo fictício ou passivo inexistente, na apuração mensal.

DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO

A autoridade lançadora entendeu que o sujeito passivo lançou indevidamente como despesas de depreciação, relativo a conta 13203000355-

Veículos, no mês de dezembro de 1995, o valor de R$ 30.444,18, quando o valor correto, considerando a legislação em vigor, era de R$ 2.797,79, restando, assim, um valor indevidamente a maior de R$ 27.646,50 (R$ 30.444,19 – R$ 2.797,69).

O Termo de Verificação Fiscal não detalha a irregularidade porquanto não identifica o montante contabilizado a ser depreciado e nem o percentual de depreciação aplicado. Entretanto, o referido Termo de Verificação Fiscal remete ao Anexo 1.1, onde foram anexados:

1 – Demonstrativo de Cálculo da Depreciação – Razão Analítica das Correções e Depreciações (fl. 55);

2 – Cópia das folhas do Livro RAZÃO ANALÍTICA, do período de outubro/95 a dezembro/95, conta nº 41108000615 – Depreciações(fls. 56/58).

Pois bem. O documento anexado, a fl. 55, tem como título: RESULTADO DA CORREÇÃO MONETÁRIA. Os documentos, de fls. 56 e 57, têm como título RAZÃO ANALÍTICO DAS CORREÇÕES E DEPRECIAÇÕES e constam os seguintes registros:

13202000235 - VEÍCULOS

DATA	Valor Escriturado Valor Corrigido	Vl.Depr. Escriturada Vl.Depr. Corrigida	Depreciação Percentual Deprec.
31/10/95	2.557.840,81	2.530.159,86	**30.444,18**
30/11/95	2.560.604,04	2.560.604,04	100%
30/11/95	2.560.604,04	2.560.604,04	**2.797,69**
31/12/95	2.563.401,73	2.563.401,73	100%

Aparentemente, as FICHAS RAZÃO ANALÍTICO DAS CORREÇÕES E DEPRECIAÇÕES mostram as diferenças de valores das depreciações corrigidas em novembro (R$ 2.560.604,04 – R$ 2.530.159,86 = R$ 30.444,18) e dezembro (R$ 2.563.401,73 – R$ 2.560.604,04 = R$ 2.797,69).

Além disso, a diferença apurada pela fiscalização de R$ 27.646,50, ou seja, R$ 30.444,18 ou R$ 30.444,19 – R$ 2.797,69, diz respeito à correção monetária da depreciação de novembro e dezembro e não uma diferença ou erro de apuração do mês de dezembro.

Desta forma, o lançamento como consta dos autos não pode prosperar porque não foi demonstrado o erro cometido pelo sujeito passivo.

BENS DO ATIVO DEDUZIDOS COMO DESPESAS

A glosa de despesas foi motivada em virtude de os bens adquiridos terem sido aplicados na construção e melhorias de imóveis e benfeitorias como: construção de muros de arrimo, concreto, areia, materiais hidráulicos, ferragens, materiais de instalações elétricas, piso e revestimentos, forro, materiais de pintura, descritas na relação, de fls. 71 a 109.

A fiscalização entende que tais dispêndios constituem aplicações de capital, na forma do artigo 244, do RIR/94 enquanto que o sujeito passivo argumenta que os bens adquiridos não ultrapassam o custo unitário de 394,13 UFIR e que os gastos foram efetuados para conservação e manutenção de bens e instalações e que, de acordo com o disposto no artigo 286 do RIR/94 podem ser apropriados como custos ou despesas operacionais.

Os dispositivos legais mencionados estabelecem:

> *"Art. 244. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a 394,13 UFIR diária, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.*
>
> *§ 1° - Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija a utilização de um conjunto desses bens.*

> *§ 2° - Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado."*
>
> *"Art. 286. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.*
>
> *§ 1° - Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento de vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras."*

De longa data a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes tem sido trilhada no sentido de que os materiais de construção adquiridos em grande quantidade, por si só, denota a destinação como realização de benfeitorias em imóveis ou para própria imobilização.

Este entendimento decorre do comando expresso no artigo 43 do Código Civil "verbis":

> *"Art. 43 – São bens imóveis:*
> *I – O solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.*
>
> *II – Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, fratura, ou dano;*
>
> *III – Tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade."*

As obras tais como construção de muros de arrimo, ou aplicação de pisos, revestimentos, forros, materiais elétricos e hidráulicos, ferro, concreto e areia constituem benfeitorias que agregam valores aos imóveis e não podem ser confundidos com simples reparos ou conservação de bens e equipamentos.

Entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

> *"GASTOS COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO – A aquisição de grande quantidade de material de construção para aplicação em imóvel próprio descaracteriza a sua destinação para simples conservação e pequenos reparos. Os gastos devem ser ativados para posterior depreciação, não se identificando como despesas operacionais, pois a vida útil das benfeitorias ultrapassa o período de um ano(Acs. 105-05.521/91 e 105-05.571/91 – DOU de 27/06/91)."*
>
> *"IMOBILIZAÇÕES – Os bens adquiridos para ampliação ou melhoria das instalações da empresa (tijolos, ferro, cimento, azulejos etc.), bem como o equipamento (turbo alimentador) adquirido para veículo de uso da empresa, terão seu valores ativados para posterior depreciação (Ac. 101-78.415/89 – DOU de 29/08/89)."*
>
> *"MELHORAMENTOS, CONSTRUÇÕES E INSTALAÇÕES – Os gastos suportados com obras de melhoramentos, construções e instalações para a fábrica (construção de telhados, muros perimetrais, jardins, novos pisos etc.) não se identificam como despesas de conservação de imóvel; se realizados em imóvel locado, deverão ser ativados para futura amortização dentro do prazo de locação (Ac. 101-73.600/82 – Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 04/83, pág. 88)."*

Como se vê, a jurisprudência é desfavorável ao sujeito passivo porque os dispêndios glosados não têm o caráter de reparos ou a conservação de bens posto que foram agregadas as construções como benfeitorias ou novas construções.

Quanto ao valor unitário, o parágrafo 1°, do artigo 244, do RIR/94, literalmente dá razão a autoridade julgadora de 1° grau, porquanto em se tratando de aquisições que demanda a utilização conjunta dos diversos bens, não se aplica o piso de valor unitário.

Outrossim, tem razão a recorrente quanto à compensação de prejuízos fiscais acumulados.

Outrossim, o limite de 30% do lucro real estabelecido no 42 e seu parágrafo único da Lei nº 8.981/95 diz respeito a prejuízos fiscais acumulados e não limita a compensação de prejuízo fiscal apurado no ano de 1995 posto que a Instrução Normativa SRF nº 51/95 autorizou o ajuste e apuração anual em 31 de dezembro de 1995.

Quanto à tributação reflexa, face à relação de causa e efeito, o decidido no lançamento principal deve ser estendido aos demais lançamentos.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário e excluir do litígio as parcelas de R$ 392.338,04, R$ 605.740,86, R$ 872.706,29, R$ 1.223.894,30, R$ 627.843,68, R$ 675.627,59, R$ 846.224,47, R$ 494.749,02 e R$ 108.832,00 correspondentes às receitas omitidas de janeiro a setembro e a parcela de R$ 106.255,69, em dezembro de 1995 e admitir a compensação de prejuízo fiscal e base negativa acumulada, observado o limite legal de 30% do lucro real (IRPJ) e lucro líquido (CSLL).

Sala das Sessões - DF, em 07 de novembro de 2001

KAZUKI SHIOBARA
RELATOR