



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

**Processo n°** 11634.000367/2007-78  
**Recurso n°** 000000 Voluntário  
**Acórdão n°** **1202-000.598 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de outubro de 2011  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** ROYAL LOTEADORA E INCORPORADORA S/C LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa: MATÉRIA NÃO CONTESTADA. LANÇAMENTO. DEFINITIVIDADE.

O lançamento dos tributos e contribuições, efetuados pela autoridade administrativa competente, relativo a matérias não expressamente contestadas, são considerados definitivamente constituídos.

IRPJ. PRESUNÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. NÃO COMPROVAÇÃO.

A existência no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, caracteriza a presunção da omissão de receitas pela utilização de recursos à margem da contabilidade da empresa.

PRESUNÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITAS. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A presunção da omissão de receitas é aquela prevista em lei, cuja atribuição do fisco é fazer a prova do fato indiciário para alcançar o fato presumido (omissão de receitas), que cabe ao contribuinte desfazer. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSSL, PIS e COFINS.

Subsistindo o lançamento principal, devem ser mantidos os lançamentos que lhe sejam decorrentes, na medida que os fatos que os ensejaram são os mesmos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade dos autos de infração, em considerar definitivas as matérias não

expressamente contestadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Viviane Vidal Wagner.

## Relatório

Trata o presente processo da lavratura de Autos de Infração para fins da exigência do IRPJ apurado pelo lucro real trimestral, e reflexos da CSLL, do PIS e da Cofins, relativos aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, em razão de omissões de receita caracterizadas por presunção legal, face à constatação da existência de passivo fictício, cuja exigibilidade não foi comprovada. Além disso, também foi identificada pela fiscalização, a existência de omissão de receita face o não oferecimento à tributação de: i) receitas de exercícios futuros; e ii) ganho de capital apurado na alienação de bem do ativo permanente.

As irregularidades apuradas estão detalhadamente descritas no Relatório de Ação Fiscal, de fls. 510 a 526.

Aos tributos e contribuições lançados foram incluídos, multa de ofício, no percentual de 75%, e juros de mora, com base na taxa Selic.

Na sequência, a autuada apresentou sua impugnação trazendo, em síntese, as alegações que transcrevo de parte do relatório do Acórdão DRJ/Curitiba, de fls. 599 a 603, o qual adoto:

“Em 31.5.2007, o sujeito passivo foi cientificado do lançamento (fl. 526) e, em 19.6.2007, apresentou impugnação de fls. 573 a 593, pela qual aduz, em síntese:

a) que a imposição do PIS e da Cofins cumulativos com base no art. 3º da Lei nº 9.718/98 é inconstitucional;

b) que a empresa possui contabilidade imprestável, lançada por partidas mensais sem a existência de livros auxiliares, sem a contabilização das movimentações bancárias etc., pelo que a fiscalização deveria ter arbitrado de ofício o lucro, ao invés de ter observado a opção manifestada pela autuada pelo lucro real;

c) que, ao efetuar o lançamento com base no lucro real, os valores de receita omitidos foram tratados como renda, em ofensa à definição do fato gerador do IR trazida pelo art. 43 do CTN;

d) que a tributação da receita omitida verificada a partir da constatação de passivo fictício não pode se dar conjuntamente com a tributação de outras receitas omitidas, por implicar exigência exacerbada;

e) que, da receita omitida por passivo fictício em dezembro/2003, deve ser deduzida a receita omitida a mesmo título do ano anterior.”

Em seguida, foi proferido o Acórdão nº 06-20.793 da DRJ/Curitiba, de fls. 599 a 603, contendo o seguinte ementário:

*PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.*

*Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.*

*REALIZAÇÃO DE LUCROS DIFERIDOS.*

*É tributável a parcela relativa à realização de lucros anteriormente diferidos que foram baixados da conta Resultados de Exercícios Futuros e não foram computados na determinação do lucro real do período de apuração.*

*GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO.*

*É tributável o ganho de capital apurado na alienação de bens do ativo imobilizado, não oferecido tributação na contabilidade da empresa.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CALCULO.*

*Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.*

*Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, por força da relação de causa e efeito que os vincula.*

*Lançamento Procedente em Parte”*

Os principais fundamentos utilizados no voto condutor foram, em síntese, no sentido de afastar a nulidade dos lançamentos do PIS e da Cofins em vista da inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98, porque é vedado ao julgador administrativo se manifestar sobre a constitucionalidade de leis. Quanto à segunda preliminar levantada, de nulidade dos lançamentos do IRPJ e da CSLL com base em suposta obrigatoriedade da

fiscalização arbitrar de ofício o lucro da empresa, também foi rejeitada, porque entendeu que o arbitramento somente é adotado de ofício ante a impossibilidade de se determinar o lucro real.

Em relação ao mérito, fundamenta que todas as receitas omitidas identificadas sujeitam-se à tributação nos termos da legislação de regência. De ofício, em razão do princípio da legalidade, a decisão da DRJ efetuou o ajuste nos débitos do IRPJ e da CSLL apurados pela fiscalização, por não terem sido deduzidos das respectivas bases de cálculo os resultados negativos informados na DIPJ.

Irresignada com a decisão proferida pela DRJ, a autuada apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, mediante arrazoado, de fls. 623 a 640, repisando praticamente os mesmos argumentos trazidos na peça impugnatória.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator.

Por estarem presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

Preliminarmente, necessário o exame da alegada nulidade das autuações do PIS e da Cofins, em razão do Supremo Tribunal Federal-STF ter julgado inconstitucional o § 1º do art.3º Lei nº 9.718, de 1998 e ter sido utilizados como base legal, dentre outros, os art. 2º e 3º da mesma lei. Ainda em preliminar, discute-se a obrigatoriedade do fisco proceder ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica, face às receitas omitidas apuradas.

Já em relação ao mérito, a principal questão em debate diz respeito à possibilidade de se tributar a presunção da omissão de receita em face da constatação da existência de passivo fictício na contabilidade da autuada.

Inicialmente, cumpre registrar que a recorrente deixou de contestar, expressamente, tanto na peça impugnatória como na peça recursal, a respeito das infrações apuradas pela fiscalização relativas às receitas omitidas decorrentes de: i) receitas de exercícios futuros; e ii) ganho de capital apurado na alienação de bem do ativo permanente, motivo pelo qual os tributos e contribuições relativo a essas matérias são considerados definitivamente constituídos pelo lançamento fiscal, consoante art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.  
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Passo ao exame das preliminares.

Quanto à suposta ilegalidade das autuações, face a declaração do Supremo Tribunal Federal da inconstitucionalidade do § 1º do art.3º da Lei nº 9.718, de 1998, no julgamento do RE 357.950/RS, cumpre esclarecer à recorrente que a matéria lá julgada é estranha ao presente lançamento. Vejamos a redação do citado dispositivo legal:

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) (grifei)*

A redação do § 1º do art.3º da Lei nº 9.718, de 1998, hoje revogado pela Lei nº 11.941, de 2009, previa que qualquer espécie de receita auferida pela pessoa jurídica deveria ser entendida como receita bruta, o que ficou conhecido como “alargamento da base de cálculo” dessas contribuições. O exemplo mais significativo eram as “receitas financeiras” que, de acordo com o dispositivo julgado inconstitucional, também deveriam ser consideradas como receita bruta, base de cálculo do PIS e da Cofins.

Já a autuada, tem o seguinte objeto social: “*Compra e Venda de Imóveis, Loteadora, Incorporadora, Administração de Imóveis, Próprios, Locação de Tratores e Máquinas, Serviços de Terraplenagem, pavimentação asfáltica e Construção Civil*”, (Terceira Alteração Contratual-fls. 495).

A definição de receita bruta, encontra-se no art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), e que compreende o produto da venda de bens e serviços:

*Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12). (destaquei)*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.*

No presente caso, as receitas omitidas apuradas pela fiscalização, decorrente da omissão de receitas de exercícios futuros (vendas de imóveis), ganho de capital apurado na alienação de bem do ativo permanente (venda de imóvel), e por presunção da omissão de receita pela existência de passivo fictício, referem-se às atividades típicas exercidas pela pessoa jurídica constantes do seu objeto social, devendo compor a receita bruta da pessoa jurídica (art. 279 do RIR/99), correspondente ao seu faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins.

A esse respeito, cabe também dizer que compete à autuada provar que a omissão de receitas decorre de atividades não operacionais, que não compõem a receita bruta, fato não ocorrido no presente caso.

Assim, uma vez que o *caput* do art. 3º acima transcrito encontra-se em vigor e não foi declarado inconstitucional pelo STF, as receitas omitidas, compõem o produto da venda de bens e serviços (receita bruta), devendo integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Portanto, é de se rejeitar a nulidade dos lançamentos do PIS e da Cofins, pela inconstitucionalidade (declarada pelo STF) do § 1º do art.3º da Lei nº 9.718, de 1998, por inaplicável ao presente caso.

Quanto à segunda preliminar levantada pela recorrente, da obrigatoriedade do fisco proceder ao arbitramento do lucro, face às receitas omitidas apuradas, também não assiste razão à defesa.

O arbitramento do lucro é situação excepcional, aplicável em último caso, quando, por exemplo, o fisco encontrar a contabilidade imprestável, com vícios de fraude, ou quando a contribuinte não apresentar ao fisco os seus livros contábeis e fiscais obrigatórios, consoante art. 530 do RIR/99., abaixo transcrito para melhor clareza:

*Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

*I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

*a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*

*b) determinar o lucro real;*

*III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;*

*IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;*

*V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);*

*VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.(destaquei)*

No presente caso, depreende-se dos autos que a autuada mantinha escrituração contábil e fiscal regular, apurando o seu lucro e entregando as respectivas DIPJs

com base no lucro real trimestral. A constatação da omissão de receitas pela fiscalização, seja ela da forma presumida ou direta, não tem o condão de autorizar o fisco a arbitrar o lucro da pessoa jurídica, porque não encontra amparo em nenhuma das hipóteses mencionadas no art. 530 acima reproduzido.

Ademais, esclareça-se à defesa que se houvesse a hipótese de arbitramento do lucro, esse deveria ocorrer sobre toda a receita auferida, vale dizer, pelo somatório da receita já declarada e da receita omitida, e não somente sobre esta última como parece entender a recorrente, o que certamente poderia vir em prejuízo para a autuada.

Nesse sentido, vinha decidindo o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme ementa do Acórdão nº 108-06600, sessão de 25/07/2001:

*IRPJ – ARBITRAMENTO – INCORREÇÕES CONTÁBEIS – INAPLICABILIDADE – A existência de erros contábeis não justifica o arbitramento, os quais poderiam ser adicionados ao lucro real para a correta apuração da base tributável. O arbitramento deve ser utilizado, como medida extrema, na hipótese da escrituração ser imprestável.*

Dessa forma, é de se rejeitar a preliminar de nulidade das autuações do IRPJ e da CSLL, por falta de arbitramento do lucro.

Passo ao exame do mérito.

Na fundamentação legal utilizada para a autuação da presunção da omissão de receitas, encontra-se os arts. 281, inciso III, do RIR/99, abaixo transcrito, para melhor entendimento da matéria:

***Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):***

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;*

*II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;*

***III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.***

Nos trabalhos de fiscalização levados a efeito, foi constatado na contabilidade da autuada, a existência de passivo fictício, fato que a interessada não logrou justificar com documentação hábil e idônea.

Conforme mencionado no Relatório de Trabalho Fiscal, fls. 520/521, a autuada foi regularmente intimada a apresentar a documentação de suporte dos registros contábeis, deixando de trazer os documentos para contrapor os fatos levantados, o que fez incidir, na hipótese, a tributação mencionada no dispositivo legal acima transcrito.

Ainda, segundo relatado pela fiscalização, a própria interessada teria reconhecido a existência de passivo fictício, conforme trecho que se transcreve do relatório fiscal:

“Em 09.02.2007 o contribuinte, em resposta ao termo de intimação mencionado acima respondeu (fl. 50), entre outros, que "os saldos de fornecedores dos anos de 2002, 2003 e 2004, **foram devidamente quitados e não baixados na contabilidade.**"

Ou seja, reconheceu expressamente a existência de passivo fictício naqueles anos-calendário.”

Cabe esclarecer à interessada que a presunção da receita omitida decorre de expressa previsão legal, contida no dispositivo legal acima transcrito. Uma vez que a contribuinte foi regularmente intimada a justificar os valores em sua conta de passivo sem comprovação da efetividade, a lei atribuiu que todos os valores registrados a esse título sejam considerados omissão de receita, exatamente como fez a fiscalização.

A presunção da omissão de receitas é a favor do fisco, que o contribuinte pode descaracterizar apresentando a respectiva documentação que justifique a origem dos registros contábeis, tanto na fase procedimental de fiscalização ou na fase impugnatória, contrapondo a omissão de receitas prevista na lei. Trata-se de presunção “*juris tantum*”, passível de prova em contrário, mas que não foi apresentada, em nenhum momento, pela interessada.

A jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes também era pacífica nesse sentido, como demonstra o Acórdão abaixo, cuja parte da ementa se transcreve:

***Acórdão nº 105-13533, sessão de 19/06/2001:***

*IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO - Não comprovando o contribuinte as obrigações constantes do seu passivo exigível, constante do balanço geral da empresa, o valor assim determinado constitui passivo fictício e autoriza a presunção de omissão no registro das receitas.*

Já a recorrente, alega que a fiscalização teria tributado cumulativamente o passivo fictício em dezembro de 2003, sem excluir o que foi tributado em dezembro de 2002.

A Tabela 1, de fls. 521 e 522, elaborada pela fiscalização, demonstra os valores dos saldos de passivos fictícios que deram causa à presunção de omissão de receitas em 2002 e 2003. Do exame da referida tabela, verifica-se que os saldos de passivo fictício apurados em 2002 referem-se a fornecedores distintos daqueles fornecedores que compuseram os saldos de 2003. Por essa razão, não há nenhuma razão em se deduzir o valor do passivo fictício apurado em 2003 daquele valor referente ao ano de 2002.

Por fim, argumenta a defesa que em razão da tributação de outras receitas consideradas omitidas (omissão de receitas de exercícios futuros e ganho de capital apurado na alienação de bem do ativo permanente) superarem o valor do passivo fictício, essas seriam suficientes para suportar a tributação até o montante do "passivo fictício", descabendo a tributação desta última omissão.

Não vejo nenhum suporte legal para o raciocínio levantado pela recorrente. As omissões de receitas originadas de exercícios futuros e de ganho de capital apurado na alienação de bem do ativo permanente, são omissões de receitas apuradas de forma direta e decorrem das vendas efetuadas pela autuada, que não foram oferecidas à tributação pela interessada. Já a omissão de receitas pela existência de "passivo fictício" decorre de expressa presunção legal de omissão, ou seja, são fatos distintos que devem ser levados à tributação também de forma distinta, não havendo nenhuma razão, lógica ou legal, para desconsiderar a tributação desta última (passivo fictício).

Quanto aos lançamentos reflexos da CSLL, PIS e COFINS deve-se dizer que uma vez subsistindo o lançamento principal do IRPJ quanto à caracterização das omissões de receita, devem ser mantidos os lançamentos que lhe sejam decorrentes, na medida que os fatos que ensejaram os lançamentos são os mesmos

Em face do exposto, voto para que sejam rejeitadas as preliminares de nulidade das autuações, que sejam considerados definitivamente constituídos os lançamentos das matérias não expressamente contestadas e, no mérito, que seja negado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo