



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Clas

Processo nº : 13709.001619/93-89
Recurso nº : 141436
Matéria : IRPJ – Ex: 1990 a 1992
Recorrente : W.H.ENGENHARIA – RJ LTDA
Recorrida : 3ªTURMA - DRJ - BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 22 DE FEVEREIRO DE 2006
Acórdão nº : 107-08.460

IRPJ – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - Na pendência de recurso administrativo, não se fala em prescrição, eis que há um período, que vai do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo, em que o Fisco não pode efetuar a cobrança do débito Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso, tem início a contagem do prazo prescricional. Precedentes judiciais - STF e STJ. **OMISSÃO DE RECEITA – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS** – Para que utilize a presunção legal de omissão de receita com fundamento em suprimentos de numerários ao caixa da empresa (art. 181 do RIR/80), é necessário que se comprove que tais suprimentos forma realizados por sócio ou acionista.

PASSIVO NÃO COMPROVADO – Antes da edição da lei nº 9.430/96, não havia previsão legal que autorizasse a conclusão de omissão de receita a partir da constatação de obrigações não comprovadas escrituradas no passivo circulante. A acusação baseada tão-somente em presunção simples deve vir acompanhada de convincente conjunto probatório, afastando possibilidades em contrário.

GLOSA DE CUSTOS OU DESPESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – As despesas de prestação de serviços comprovadas por meio de notas fiscais genéricas e desacompanhadas de outros elementos que evidenciem a efetiva realização dos serviços não são dedutíveis **VARIAÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS** – Cabível a exigência da variação monetária dos depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, em conformidade com o art. 151, do CTN. O valor depositado representa um ativo da empresa que tem dois destinos possíveis: primeiro, quitar o tributo caso a Justiça o entenda devido ou, segundo, ser incorporado ao caixa da empresa quando considerado indevido. Em ambas as opções, esse recurso irá gerar acréscimo patrimonial para empresa, seja aumentando um ativo (ingresso no caixa) ou reduzindo um passivo (quitação de débito tributário). Ressalte-se no caso concreto que não foi escriturada a provisão para pagamentos de tributos discutidos em Juízo.

OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS – MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS LIGADAS – Consumada a cisão pela empresa, a formação de um conta-corrente de recursos entre as empresas sucessoras autoriza a cobrança da correção monetária incidente sobre os empréstimos de numerários.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

sucessoras autoriza a cobrança da correção monetária incidente sobre os empréstimos de numerários.

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS – A falta de comprovação da execução dos serviços de empreitada no mês de dezembro desautoriza a apropriação das receitas correspondentes no resultado do exercício pela fiscalização.

Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por W.H.ENGENHARIA – RJ LTDA

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


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

Recurso nº : 141436
Recorrente : W.H.ENGENHARIA – RJ LTDA

RELATÓRIO

Trata o presente processo de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPH e decorrentes (PIS, COFINS, CSL, IRF) relativo ao ano-base de 1989, 1990, 1991.

A fiscalização descreve sete infrações cometidas pela recorrente, a seguir transcritas resumidamente:

1. OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO DE SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. Em relação ao ano-base de 1990, a atuada omitiu Cr\$ 1.665.000,00 de receitas; a irregularidade caracterizou-se pela falta de comprovação do efetivo ingresso dos suprimentos de caixas de que tratam os termos datados de 17.06.1993, 30.06.1993 e 13.07.1993.

2. OMISSÃO DE RECEITA – PASSIVO FICTÍCIO – A atuada quitou no próprio período-base e deixou de comprovar certas somas da conta “fornecedores” indicada no balanço de encerramento de 31/12/90.

3. MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS – Houve majoração indevida de custos na venda das salas comerciais, eis que as baixas dos imóveis da escrituração se deram por ocasião do recebimento do valor da venda e não na data da lavratura da escritura.

4. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS – Este item desdobra-se em outros dois, a saber: a) a atuada deixou de comprovar, por meio de documentos hábeis, determinados desembolsos com a contratação de serviços profissionais; b) a atuada não comprovou a efetiva prestação dos serviços



Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

relacionados aos desembolsos feitos às empresas Tempus Métodos e Processos de Computação Ltda, RHGL Ltda e Viga Engenharia Ltda.

5. OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS – DEPÓSITOS JUDICIAIS – Nos anos-bases de 1989, 1990 e 1991 a atuada não tributou as variações monetárias ativas geradas pelos depósitos judiciais de contribuição para o PIS/Faturamento.

6. OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS – MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS LIGADAS – A cisão da empresa WH Engenharia LTDA ocorreu em 2 de janeiro de 1990, e as empresas sucessoras, incluindo aí a atuada (WH Engenharia-RJ Ltda, estabeleceram um conta-corrente de recursos durante todo o ano de 1990. A atuada deixou de reconhecer a correção monetária dos empréstimos de numerário feitos à empresa coligada W.H. Engenharia São Paulo Ltda no ano-base de 1990.

7. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IRPJ POR INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO – A infração se caracterizou por terem sido tributadas no exercício seguinte as receitas obtidas com serviços de engenharia cuja execução ocorreu no período-base de 1990 e que foram contratados com base em preços unitários, ou com prazo de execução inferior a um ano.

Tendo sido notificada do lançamento em 4 de agosto de 1993, a contribuinte insurgiu-se tempestivamente contra o lançamento, apresentando impugnação assim resumida:

- A atuada demonstra mediante extrato bancário o saque dos cheques correspondentes ao suprimento de numerário. Contudo, os extratos bancários indicam que os cheques em causa foram liquidados por meio de compensação bancária. Até o momento da



Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

apresentação desta defesa não foi possível concluir as diligências iniciadas para apurar o ocorrido.

- Por motivos que ainda estão sendo apurados, não conseguiu identificar os documentos que comprovam seu passivo. Conforme se depreende dos documentos juntados sob o nº 1 e 2, a autuada mantinha no ativo circulante, entre disponibilidades existentes em caixa e em bancos, importância superior a dez vezes àquela qualificada de passivo fictício pelo atuante.
- Alega que a escritura de venda e compra dum imóvel por si só nada realiza. A transmissão da propriedade imobiliária somente se dá no momento do registro em cartório da escritura. No presente caso, a autuada procedeu com total lisura, pois não aguardou nem o registro da transação imobiliária na circunscrição respectiva, mas efetuou a baixa do bem quando recebeu o preço do comprador. Esta foi a data em que se deu o fato econômico possível da tributação.
- Sobre a não comprovação de custos, a cópia do cheque nº 031927, emitido pela autuada, e a nota fiscal de serviços nº 094, emitida por AC Vasconcellos Arquitetura Ltda, ambos os documentos juntados aos autos sob os nº 06 e 07, comprovam a prestação dos serviços e o respectivo pagamento com relação a glosa de Cr\$ 86.217,00, que havia sido registrada no livro razão sob o código 312.09016-1 em 18.04.1990. Quanto às demais glosas incluídas pelo atuante neste item do auto de infração, trazem-se aos autos os documentos nº 08, 09, 10, 11 e 12, os quais demonstram de forma cabal a efetividade dos serviços prestados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

- A imputação de omissão de variações monetárias ativas baseia-se numa interpretação equivocada do artigo 254 do RIR 1980. Não há argumento jurídico que possa respaldar a interpretação fiscal de que o depósito judicial seria um direito de crédito. O depósito judicial mantido até a solução definitiva da ação judicial não enseja ao depositário a disponibilidade do valor, elemento imprescindível para caracterizar o ato em causa como um direito de crédito. A impugnante afirma que não havia contabilizado como despesa o valor dos impostos depositados em juízo. Qualquer tentativa, por parte do fisco, de exigir a correção monetária em causa deveria ter como pressuposto a verificação de que o contribuinte havia considerado os depósitos como despesa tributária dedutível. Ora, se não houve contabilização como despesa dedutível, não há nenhuma base para cogitar de variação monetária ativa dos depósitos.
- Improcede a acusação de omissão no registro de variações monetárias ativas – mútuo entre pessoas jurídicas ligadas. Em 02.01.1990 a empresa WH Engenharia Ltda cindiu-se em duas: WH Engenharia – RJ Ltda e WH Engenharia – SP Ltda, esta última com endereço em São Paulo, no mesmo local onde funcionava uma filial da empresa cindida (vide documento nº 17, anexo). As duas novas empresas tiveram de tornar realidade a cisão durante o ano-base de 1990. A data constante nos documentos da cisão não é a mesma em que a modificação vai realizar-se de fato; somente após o arquivamento no registro de comércio dos documentos é que as sociedades resultantes da cisão estarão habilitadas para levar a efeito a separação de suas operações. Ela não realizou nenhum empréstimo para a WH Engenharia – SP Ltda. O que havia era uma conta corrente na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

contabilidade de cada uma das duas empresas em que registravam reciprocamente os débitos e créditos uma da outra. Estes, por ocasião da implementação da cisão, foram conciliados. Tendo em vista o princípio da eventualidade, cabe registrar que, de qualquer forma, a correção monetária não poderia ser exigida por falta de indexador legal. Com a extinção da OTN pelo artigo 15 da Lei nº 7.730, de 31.01.1989, o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, tornou-se inaplicável.

- Com relação a acusação de postergação de receitas, os valores correspondentes a pagamentos pela execução de obras realizadas para pessoa jurídica de direito público, as quais têm tratamento jurídico distinto, o que não foi observado no lançamento. A autuada celebrou com o Departamento Estadual de Obras Publicas do Estado de Minas Gerais, em 06.12.1990, o contrato nº 124/90, o qual tinha por objeto a execução de obras para a implantação dum centro de processamento de dados. Concluídos os serviços em 15.01.1991, a autuada emitiu duas notas fiscais. Daí que foi correto o procedimento de as registrar no período-base de 1991, e não no de 1990. No tocante aos demais valores questionados no auto de infração, causam estranheza, em primeiro lugar, porque não existe em sua sede nenhum documento que indique haverem sido estipulados em contrato preços unitários; em segundo lugar, porque a maioria dos contratos é de execução de obras de curta duração, ou seja, de prazos inferiores a um ano, o que leva a conclusão contrária à tirada pelo autuante. Na execução de obra com prazo de duração inferior a um ano, não sendo os preços contratados com base em valores unitários, o reconhecimento da receita se dá no momento em que esteja



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

completada a medição ou evento respectivo, sendo irrelevante que se tenha iniciado em período-base e se conclua no seguinte.

A DRJ de Belo Horizonte, em 7 de outubro de 2003, decide pela manutenção parcial do lançamento, reduzindo tão-somente a multa de ofício e juros de mora. A decisão pode ser assim resumida:

(i) os suprimentos de caixa questionados pelo autuante teriam sido efetuados por meio de cheques emitidos pela própria autuada, ou seja, teriam sido feitos mediante transferência de recursos de bancos para a conta caixa. A própria impugnante, porém, admite que nos extratos bancários da empresa consta que os cheques em causa foram compensados, e não sacados da conta corrente. Assim, não podem ser aceitos como prova válida da efetividade dos suprimentos.

(ii) Com relação a acusação de passivo não comprovado, a impugnante não nega que as obrigações questionadas pelo autuante integravam indevidamente o passivo por já haverem sido pagas antes do encerramento do período-base.

(iii) No tocante a superavaliação de custos, a autuada atualizou o custo dos bens até a data em que recebeu o preço da venda e não na data da lavratura da escritura pública de compra e venda do imóvel. Uma vez que o regime de escrituração não é o de caixa, mas o de competência, não se admite a data do pagamento como critério válido. Ocorre que o § 1º do artigo 27 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, dispõe que, em se tratando de negociação de imóveis, a receita obtida com a operação deve ser apurada e reconhecida quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.

(iv) Quanto aos custos ou despesas não comprovadas, incumbe ao contribuinte comprovar que aos valores deduzidos como despesa corresponderam



Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

gastos que concorreram de algum modo para o desempenho das atividades produtoras da empresa, assim como que tais gastos eram normais ou usuais no ramo de negócios em que atua. Os documentos apresentados: cópias de notas fiscais de serviço, de páginas do livro razão analítico, duma cópia-carbono de cheque supostamente emitido para pagamento de serviço; dum ofício remetido por um cliente da autuada e duma ordem de compra de serviços emitida pela própria autuada não são suficientes para comprovar a realização dos serviços.

(v) Sobre a acusação de omissão de variações monetárias ativas – depósitos judiciais, o art. 254 do RIR/80 manda computar na determinação do lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias dos direitos de credoribuinte.

(vi) Relativamente às variações monetárias ativas – mútuo entre pessoas jurídicas ligadas, a autoridade julgadora sustenta ser irrelevante a denominação do contrato ou das operações para efeito de se caracterizar o mútuo; basta que uma das partes coloque a disposição da outra, por qualquer período, certo montante de recursos financeiros. Por fim, a impugnante errou ao arguir que a correção monetária não pode ser exigida por falta de indexador legal. Embora o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, nunca tenha sido expressamente alterado para adaptar-se às modificações da ORTN como índice oficial de correção monetária, a interpretação sistemática da legislação leva necessariamente à conclusão de que os índices substitutivos passaram a se aplicar de modo automático, desde o OTN até o BTNF.

(vii) Quanto a imputação de postergação de receitas referentes à execução de obras ou empreitadas, É em função do prazo de execução do contrato que a legislação referida discrimina o tratamento tributário da receita dele oriunda. Sendo a execução de até doze meses, o reconhecimento dar-se-á quando executada a obra. O mesmo se observa no caso em que, apesar de o contrato ter vigência superior a um ano, for estipulado preço unitário para quantidades ou unidades



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

específicas do serviço contratado e estas forem executados dentro do prazo de um ano. Portanto, sendo executado dentro dum ano o objeto integral do contrato (ou certa unidade ou quantidade que puder ser especificada num contrato de vigência mais longa), é este evento, a execução, que determina a ocasião em que a receita deve ser reconhecida. Diferente, pois, do que defende a impugnante, o contribuinte não pode aguardar o pagamento, nem mesmo o faturamento ou emissão da nota de serviço, para reconhecer a receita.

Sustenta o julgador que o autuante não acusa a autuada de ter deixado de reconhecer parte da receita correspondente à fração executada de determinadas empreitadas cuja execução completa consumiria mais de doze meses. O que ele afirma, apesar de mencionar contratos nos quais se estipularam preços unitários, é que não foi reconhecida a receita correspondente a serviços de engenharia cuja execução ocorreu no período-base de 1990. Irresignada com a decisão de primeiro grau, a contribuinte interpõe, em 5 de novembro de 2003, recurso voluntário a este Conselho, em que reitera as razões já expendidas na peça impugnatória, pleiteando ainda o reconhecimento de prescrição intercorrente verificada nesse processo, eis que a autuação apresentou impugnação em 02 de setembro de 1993 e apenas em 8 de agosto de 2003 foi proferida a decisão de primeira instância.

A empresa apresenta arrolamento de bens para garantia da exigência e, às fls. 320, consta informação fiscal que confirma o atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso previstos no Decreto nº 4.523/02 e IN nº 264/02.

É o relatório



Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

VOTO

Conselheiro - MARCOS VINICIUS NEDER, Relator

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, merece ser conhecido.

No que respeita a preliminar de prescrição intercorrente, cabe lembrar que a matéria já foi decidida pelo Pleno do STF em julgamento ocorrido em sessão de 6 de outubro de 1982 - Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.462-SP, cuja ementa possui a seguinte redação:

“Ementa: - Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do STF. Embargos de divergência conhecidos e recebidos.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

Na mesma trilha caminha a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, eis que, uma vez lavrado o auto de infração, inexistente prazo prescricional até o trânsito em julgado da decisão no processo administrativo.

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do RESP 485738, de 2004, confirmou essa posição, *verbis*:

“TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO - ICMS - TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO - LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

1. A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF. 2. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio. 3. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional. 4. Prescrição intercorrente não ocorrida, porque efetuada a citação antes de cinco anos da data da propositura da execução fiscal. 5. Datando o fato gerador de 1989, afasta-se a decadência, porque lavrado auto de infração em 12/05/92. Impugnada administrativamente a cobrança, não corre o prazo prescricional até a decisão final do processo administrativo, quando se constitui definitivamente o crédito tributário, no caso 18/09/97. Tendo ocorrido a citação válida em 09/06/99 (art. 174, I do CTN), não há que se falar em prescrição. Afasta-se, ainda, a prescrição intercorrente, porque não decorridos mais de cinco anos entre o ajuizamento da execução fiscal e a citação válida. 6. Recurso especial provido.”

Nesses termos, não acolho a pedido de reconhecimento da prescrição intercorrente neste processo.

Passo a examinar as acusações constantes do lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

Com relação à exigência de tributo em razão de omissão de receita arbitrada com base no valor dos suprimentos de numerários no caixa da empresa, cumpre observar que a fiscalização utilizou-se da presunção legal prevista no artigo 181 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 3º), a saber:

“Art. 181. Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios de sociedade não anônima, titular de empresa individual, acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e origem dos recursos não forem comprovadamente demonstrados.” (grifo nosso)

Verifica-se que a presunção legal de omissão de receita se baseia nos valores de recursos de caixa fornecidos à empresa por sócios/acionistas/administradores e predita que tal presunção de omissão de receita será ilidida pela prova da efetiva entrega dos recursos e da origem dos recursos. No caso em debate, contudo, não há comprovação de que os suprimentos foram feitos por sócios. Na verdade, se os suprimentos são fictícios caberia aos autuantes recompor o saldo de caixa e expurgar tais suprimentos da contabilidade. Caso o caixa da empresa não suportasse os dispêndios, a acusação se apoiaria em outra presunção legal de omissão de receita, desta feita por saldo credor de caixa (art 180 do RIR/80). A previsão do art 181 do RIR é aplicável nas hipóteses exclusivas previstas em lei, ou seja, quando se identifica recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios de sociedade não anônima, titular de empresa individual, acionista controlador da companhia.

A prova que se baseia em presunção legal, permite ao fisco redirecionar o foco de suas atenções para a prova de fato indiciário. Uma vez provado o fato indiciário descrito na lei, pode-se inferir a ocorrência do fato gerador do tributo. No caso em tela, por exemplo, basta que se prove a existência de suprimentos de numerários efetuados pelos sócios sem a comprovação da efetiva entrega e da origem



Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

dos recursos para se concluir pela omissão de receita. Ocorre que o fato que autoriza tal presunção deve ser um fato conhecido, não sendo admissível a prova indireta ou circunstancial de sua ocorrência. Assim, a exigência nos termos em que foi formulada não deve prosperar.

Relativamente a acusação de passivo fictício, a ocorrência de omissão de receita foi comprovada a partir da utilização da presunção prevista no art. 180 do RIR/94, que considera omissão de receita a manutenção no passivo de obrigações já pagas. Não havia, à época da autuação, matriz legal que a autorizasse a presunção de omissão de receita com base em passivo não comprovado, cuja introdução no mundo jurídico só veio a ocorrer com a edição da Lei nº 9.430, art. 40. Antes da lei nº 9.430/96, a única presunção legal de passivo fictício relacionava-se com a manutenção no passivo de obrigações já pagas, ou seja, cabia ao fisco comprovar que a obrigação já havia sido paga para presumir a ocorrência do fato gerador do tributo.

Nesse sentido, já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por ocasião do Acórdão CSRF/01-05246, de 12 de junho de 2005,

“(...) IRPJ – PASSIVO NÃO COMPROVADO – Antes da edição da lei nº 9.430/96, não havia previsão legal que autorizasse a conclusão de omissão de receita a partir da constatação de obrigações não comprovadas escrituradas no passivo circulante. A acusação baseada tão-somente em presunção simples deve vir acompanhada de convincente conjunto probatório, afastando possibilidades em contrário. (...) Recurso especial provido”

Após esse breve relato, verifica-se que, na presença do indicio de omissão de receita caracterizado pelo fato de a empresa não comprovar seu passivo escriturado, a acusação deveria provar a omissão por prova direta ou pelo emprego de presunção simples. Ou seja, tomando como ponto de partida a não comprovação das obrigações registradas no passivo teria de comprovar que houve omissão de receita



Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

de vendas. Nesse caso, o ônus da prova da omissão de receita é inteiramente do fisco, eis que, como já dito, à época não havia presunção legal de omissão de receita a partir da comprovação de passivo não comprovado, eis que essa autorização legal de presunção advém da Lei nº 9.430, de 1996.

Importante lembrar que a prova que decorre de presunção simples é tida por precária, pois normalmente sacrifica o que raramente ocorre pelo que se verificou repetidamente em situações idênticas no passado. O pressuposto lógico é que, a partir da existência de elementos comuns, espera-se a repetição de um resultado conhecido. Essa regra pode ser infirmada por ocorrências excepcionais, representadas por fatos improváveis que fujam ao padrão estabelecido pela experiência.

Para a manutenção da exigência tal como proposta, é necessário que a acusação fosse lastreada em um conjunto de indícios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias mesmo que improváveis. O fisco não afastou essas possibilidades nos autos, restringindo-se a provar apenas que as obrigações não foram comprovadas após intimação.

Não há, portanto, como prosperar a acusação de passivo fictício.

Relativamente à majoração de custos, acompanho o entendimento da decisão recorrida, eis que a autuada atualizou o custo dos bens até a data em que recebeu o preço da venda e não na data da lavratura da escritura pública de compra e venda do imóvel. Pelo regime de competência, não se admite a data do pagamento como critério para escrituração de despesas. A teor do § 1º do artigo 27 do Decreto-lei nº 1.598/77, a receita deve ser reconhecida quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.



Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

No que respeita a glosa de custos ou despesas não comprovadas, entendo procedente a exigência fiscal, eis que os documentos apresentados não são suficientes para comprovar a realização dos serviços. A recorrente limitou-se a apresentar documentos por ela produzidos (nota fiscal, livro razão etc), sem a comprovação por documentos hábeis dos pagamentos e da efetividade da prestação dos serviços. As notas fiscais são genéricas e não descrevem os serviços prestados, nenhum relatório dos serviços (consultoria e empreitada) foi apresentado pela defesa.

Assim, mantenho a glosa de custos ou despesas.

No tocante a exigência da receita de variação monetária ativa de depósitos judiciais, cabe observar o seguinte.

Neste sentido, o artigo 254 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/80, com fulcro no Decreto-lei nº 1.598/77, art. 18, estabelece que: "na determinação do lucro operacional, deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias em função (...) de índices (...) por disposição legal (...)". A previsão de atualização monetária dos depósitos judiciais realizados pelo sujeito passivo estava prevista na lei que regulou a faculdade de sua realização. O contribuinte ao realizar o depósito para garantia do litígio judicial faz jus à atualização monetária a medida que transcorrer o tempo de acordo com índices prefixados.

Assim, a previsão legal para a atualização monetária e sua tributação pelo Imposto sobre a Renda é clara. Ocorre que a questão trazida pelo recurso refere-se à impossibilidade de enquadramento dessa atualização dos depósitos no conceito de renda do Código Tributário Nacional. Para o Imposto sobre a Renda, o art. 43 do CTN dispõe:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

Observe-se o entendimento majoritário acerca desses conceitos é que "... disponibilidade econômica da renda é a posse física e efetiva do numerário que acresce o patrimônio. Configura-se pelo recebimento financeiro da renda. A disponibilidade jurídica é a posse do direito à renda, representada por um bem ou um crédito líquido e certo, que embora temporariamente não represente a posse física da renda, já se agregou ao patrimônio da pessoa jurídica, sendo esta legalmente capacitada de dispor deste direito".¹

No caso sob exame, os depósitos são registrados em conta do ativo da empresa e são atualizados pelos índices oficiais ao final de cada período-base. O valor integra o ativo da empresa e tem dois destinos possíveis: quitar o tributo caso a Justiça o entenda devido ou, ao revés, ser incorporado ao caixa da empresa quando considerado indevido. Veja em todas as duas opções esse recurso irá gerar um acréscimo patrimonial para empresa, seja aumentando um ativo (caixa) ou reduzindo um passivo (débito tributário).

Assim, entendo que esse valor incorpora-se ao patrimônio da recorrente desde de sua formação e durante todo o período em sofre atualizações em razão dos índices de inflação e juros. O fato de os valores permanecerem em poder da Caixa Econômica Federal durante a discussão judicial não lhe retira a natureza de um ativo da empresa. Até porque, há entendimentos jurisprudenciais e doutrinários que sustentam a possibilidade de seu levantamento antes do fim do litígio a pedido da parte. E, mesmo que não lhe seja permitido sacar o valor, a lei determina sua

¹ CARVALHO, Fábio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. IRPJ - Teoria e prática jurídica. 2. ed. São Paulo : Dialética, 2000. p. 29.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

devolução ao final do litígio em caso de decisão favorável. Em qualquer das hipóteses, o recurso financeiro será utilizado pela empresa como já exposto.

De acordo com o regime contábil de competência, as variações monetárias devem ser computadas no resultado do período-base a que competirem independentemente de seu recebimento (PN 18/84). Define-se, assim, o momento em que devem ser escrituradas as receitas e configurada a disponibilidade jurídica a que se refere à hipótese material de incidência do IR. Nessa linha de raciocínio, ocorrendo aumentos patrimoniais descritos na norma; e os aumentos patrimoniais foram escriturados pela sociedade conforme o regime contábil de competência há previsão de que os tributos relacionados tenham seu recolhimento efetuado

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça decidiu no AgRg no REsp nº 346.703-RJ (DJU de 02-12-02) que “os valores depositados judicialmente com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, em conformidade com o art. 151, do CTN, não refogem ao âmbito patrimonial do contribuinte, constituindo-se assim em fato gerador do imposto de renda. Os valores depositados, para os fins do art. 151, II, do CTN, permanecem no patrimônio do contribuinte, até o encerramento do processo. Por isto, seus rendimentos constituem fato gerador de imposto de renda.”

Ressalte-se que, nos autos, restou provado que a empresa excluiu indevidamente do lucro líquido a receita de variação monetária relativa à atualização dos depósitos judiciais.

Em regime de correção monetária, o reconhecimento contábil da variação ativa aumenta (VMA) o resultado do exercício e, conseqüentemente, eleva o patrimônio líquido (PL). Esse Patrimônio Líquido é corrigido, ocasionando parcela devedora de correção monetária que, de alguma forma, cumpre uma redução do lucro tributável nos períodos subseqüentes. Ocorre que há um descompasso entre a correção devedora do PL e o reconhecimento da VMA. A correção devedora do PL opera-se a partir do exercício subseqüente, enquanto a VMA já contribui para o



Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

aumento do PL no próprio exercício em que fora gerada. Dessa forma, os efeitos da correção do PL só surgirão, frise-se, após o período de apuração

Ressalte-se que a própria recorrente afirma não ter escriturado a provisão para pagamentos de tributos e muito menos realizado a atualização dessa provisão. O efeito compensatórios da ausência da correção dessa provisão não se faz sentir nesse caso, a empresa não a constituiu na apuração do resultado do exercício, gerando efeitos no seu Patrimônio Líquido que sofreu a correção monetária devedora integral no PL do mesmo valor do depósito judicial, que não foi corrigido.

Relativamente às variações monetárias ativas – mútuo entre pessoas jurídicas ligadas, entendo não ser procedente a alegação da recorrente de que a correção monetária não podia ser exigida por falta de indexador legal. Como bem demonstrado pela decisão *a quo*, / mesmo que o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, não tivesse sido expressamente alterado para adaptar-se às modificações da ORTN como índice oficial de correção monetária, a interpretação sistemática da legislação leva necessariamente à conclusão de que os índices substitutivos passaram a se aplicar de modo automático, desde o OTN até o BTNF.

Por fim, no tocante a imputação de postergação de receitas referentes à execução de obras ou empreitadas com o Departamento Estadual de Obras Públicas do Estado de Minas Gerais, não vislumbro nos autos provas de que os serviços foram executados no ano de 1990 como afirma a fiscalização. A fiscalização limita-se a apresentar como prova de suas alegações um quadro demonstrativo de receitas às fls 15, sem maiores evidências da prestação dos serviços pela recorrente tenha efetivamente sido realizada em dezembro de 1990. Em contrapartida, sustenta a recorrente que os serviços não foram prestados nesse fim de ano. Ressalte-se, ainda, que o contrato foi assinado em 6 de dezembro e com previsão do início dos trabalhos apenas 10 dias após essa data. Sendo assim, entendo improcedente a acusação de postergação de receitas de empreitada por ausência de comprovação hábil.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13709.001619/93-89
Acórdão nº : 107-08.460

Dado o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar as exigências de suprimento de caixa, passivo não comprovado e postergação de receitas.

Sala das Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2006


MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA