



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 13807.005057/99-10  
**Recurso n°** 155.295 Voluntário  
**Matéria** IRPJ  
**Acórdão n°** 103-23.536  
**Sessão de** 13 de agosto de 2008  
**Recorrente** GALVANI S. A.  
**Recorrida** DRJ-SÃO PAULO-SP

**Assunto:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

**Ano-calendário:** 1995

**Ementa:** IRPJ – PASSIVO FICTÍCIO: A manutenção no Passivo do Balanço de obrigações incomprovadas ou já pagas autoriza as presunções legais, previstas no art. 228 do RIR/94, de que as obrigações foram quitadas com receitas mantidas à margem da escrita, cabendo à contribuinte a prova da improcedência desta presunção.

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITAÇÃO -**  
Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, em razão da compensação de prejuízos fiscais. (Súmula 1º CC nº 3)

**POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. MATÉRIA NÃO ALEGADA NA FASE IMPUGNATÓRIA. PRECLUSÃO.**

Na fase recursal, não se conhece de matéria de direito que não tenha sido alegada na impugnação, ficando caracterizada a preclusão processual.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS - COFINS - CSLL - IPI.**  
Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

20 Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GALVANI S. A.

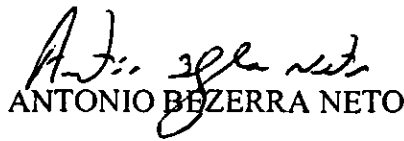
ACORDAM os MEMBROS da TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso,

vencido o conselheiro Carlos Pelá, que dava provimento parcial para excluir da base de cálculo os montantes indicados nos itens 163, 363 e 364 na tabela á fl. 106 dos autos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Presidente



ANTONIO BEZERRA NETO

Relator

FORMALIZADO EM: 19 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Rogério Garcia Peres (suplente convocado), Antonio Bezerra Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho. Ausente justificadamente o conselheiro Waldomiro Alves da Costa Júnior.

*p*

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício em vista do Acórdão nº 3.155, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-SP.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

*"Em ação fiscal levada a efeito em face do contribuinte supra identificado foram apuradas faltas de recolhimentos de tributos e contribuições, em decorrência de várias irregularidades tributárias no período-base de 1 995, exercício de 1996 resultando nas autuações e cientificações em 25 de maio de 1999, das espécies e respectivos valores apurados em REAIS, (...):*

*2. Os efeitos fiscais supra-mencionados decorreram de uma série de irregularidades tributárias no ano-base de 1 995, enquadradas nos dispositivos do DECRETO N.º 1 041 DE 11 DE JANEIRO DE 1 994 – RIR/1994 (DOU. 12/01/1 994), a saber: artigos 193; 194; 195, incisos I e II; 197 parágrafo único; 224 e parágrafo único; 225 e parágrafo único; 226 e parágrafo 1.º; 227; 228, parágrafo único, letra "b"; 230; 242 e parágrafos; e, 276. Além desses, foram também elencados os artigos 43 e 44 da Lei N.º 8 541/1 992; o artigo 42 e parágrafos da Lei 8 981/ 1995; e, artigo 12 da Lei 9 065/1 995.*

*3. Tais irregularidades estão discriminadas nos "Termos de Verificações", e se apresentam da seguinte forma:*

*3.1 – TERMO DE VERIFICAÇÃO N.º 01 (FLS. 57 A 63) – OMISSÃO DE RECEITA – PASSIVO FICTÍCIO – O objeto desta autuação foi a constatação de omissão de receita, caracterizada pela manutenção de valores no passivo sem comprovação, nas contas com as respectivas importâncias a saber:*

*FORNECEDORES ..... R\$ 144 148,56*

### *FINANCIAMENTOS DE CURTO E LONGO PRAZO*

*Banco Rendimentos ..... R\$ 29 002,87*

*Banco Mercantil de Crédito ..... R\$ 233 501,15*

*Banco Mercantil de Descontos ..... R\$ 55 674,34*

### *OUTRAS CONTAS – ADIANTAMENTOS A CLIENTES*

*..... R\$ 340 921,62*

*TOTAL GERAL ..... R\$ 803 248,54*

*3.2 - TERMO DE VERIFICAÇÃO N.º 02 (FLS. 64 A 67) – PROVISÃO INDEDUTÍVEL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – "In casu" a*



*autuação decorreu de provisão do valor de R\$ 99 610,14, constituída por mera liberalidade do contribuinte como proveniente de despesas com energia elétrica.*

**3.3 - TERMO DE VERIFICAÇÃO N.º 03 (FLS. 68 A 71) – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS** – A razão invocada nesse termo para a autuação, foi o desrespeito ao limite máximo de 30 % (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, para fins de compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1 994.

**4. Os demais lançamentos decorrentes da fiscalização do imposto de renda da pessoa jurídica tiveram os seguintes enquadramentos infracionais:**

**4.01 - P I S** – artigo 3.º, alínea “b”, da Lei Complementar N.º 7/1 970; c/c artigo 1.º, parágrafo único da Lei Complementar 17/1 973; c/c artigos 3.º e 4.º da Lei N.º 7 691/1 988; c/c artigo 69, inciso IV, b, da Lei N.º 7 799/1 989; artigo 5.º da Lei N.º 8 019/1 990; artigo 2.º, inciso IV, b da Lei N.º 8 218/1 991; artigo 53, inciso IV da Lei N.º 8 383/1 991; artigo 83, inciso III da Lei N.º 8 981/1 995; artigos 2.º inciso I, 3.º, 8.º inciso I, e 9.º da MP. 1 212/1 995; e 2.º inciso I, 3.º, 8.º, inciso I, e 9.º da MP.1 249/1 995, e suas reedições.

**4.02 – C O F I N S** – artigos 1.º a 5.º da Lei Complementar N.º 70 de 30 de dezembro de 1 991.

**4.03 – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE** – artigos 44 e parágrafo 1.º da Lei N.º 8.541 de 23 de dezembro de 1 992 c/c 3.º da Lei N.º 9 064/1 995; e 62 da Lei N.º 8 981/1 995.

**4.04 – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO** – artigo 43 da Lei 8541/1992 com as alterações do artigo 3.º da Lei N.º 9 064/1 995; artigo 2.º e seus parágrafos da Lei N.º 7 689/1 988; e, artigo 57 da Lei N.º 8 981/1 995

**4.05 – MULTAS PROPORCIONAIS PASSÍVEIS DE REDUÇÕES** – artigo 86, parágrafo 1.º da Lei N.º 7 450/1 985; artigo 2.º da Lei N.º 7 683/1 988; artigo 10, parágrafo único da Lei Complementar N.º 70/1 991; artigo 4.º, inciso I da Lei N.º 8 218/1 991; artigo 44, inciso I da Lei N.º 9 430/1 996; e, artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei N.º 5 172/1 966.

**5. Inconformado com a ação fiscal, o contribuinte, por seu representante legal, apresentou as impugnações de fls. 101 a 123 (IRPJ), 277 a 322 (CSLL), 323 a 353 (IRRF), 354 a 384 (COFINS), e, 385 a 415 (PIS), todas protocolizadas em 24 de junho de 1 999.**

**6. Complementarmente, em 19 de julho de 1 999, apresenta cópias autenticadas de documentos anteriormente já juntados, exceto as duplicatas substituídas pelas respectivas notas fiscais, fls. 428 a 508; sobre os quais faz algumas exposições, fls. 421 a 427, terminando com a reiteração do constante do pedido de impugnação.**

7. As arguições da defesa destacadas de conformidade com os itens da autuação, e levando em conta cada espécie de tributo, são apresentadas abaixo na mesma ordem, sinteticamente.

8. Inicia insurgindo-se contra o Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, a saber:

#### **OMISSÃO DE RECEITA – PASSIVO FICTÍCIO**

8.1 - Em primeiro lugar diz que a não localização de documentos em tempo hábil, na época em que as exigências foram feitas pela fiscalização, impossibilitou a sua apresentação.

8.2 - Junta nesta fase, expõe na impugnação item “2.1.1 – Fornecedores”, os comprovantes das obrigações relativas aos fornecedores, cópias simples que se compromete a substituir por outras devidamente autenticadas; elencando, numerando e explicitando os valores e os tipos de documentos em uma tabela, complementando com alguns esclarecimentos.

8.3 - Já no item que denomina “2.1.2 – Financiamentos Bancos”, quanto ao Banco BMC junta o extrato da conta corrente que apresenta exatamente o saldo negativo objeto da tributação, R\$ 233 501,15.

8.4 - Relativamente aos bancos “Rendimento” e “BMD” diz que os registros contábeis não estavam em perfeita consonância com os extratos bancários por uma questão de mera conciliação, não havendo qualquer intuito de criar obrigações para omitir receitas. Junta extratos de contas correntes dessas entidades alegando, com relação ao Banco Rendimento, na verdade estar comprovado o montante devido que é de R\$ 68 571,55, subavaliado comparando-se com o apurado R\$ 29 002,87, por falta de conciliação.

8.5 - Reconhece a existência da diferença apurada pela fiscalização no passivo do Banco BMD, R\$ 55 674,34, ressaltando mais uma vez ser uma questão de conciliação que, provavelmente por um lapso, um valor a menor na conta do Banco Rendimento foi lançado na conta contábil do Banco BMD.

8.6 - No item “2.1.3 – Adiantamentos de Clientes”, relaciona os anexos comprobatórios do saldo dessa conta, cópias simples que se compromete, quando possível, a juntar outras devidamente autenticadas.

#### **PROVISÃO INDEDUTÍVEL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**

8.7 - Na defesa desse item da autuação invoca que a melhor prática contábil determina que as obrigações de pagamento de contas de energia elétrica, assim como as contas de água, luz, telefone, não são provisões mas sim, “contas a pagar”. Trata-se de uma despesa incorrida no mês de dezembro de 1 995, pouco importando quando foi processado o referido documento, fundamentação que, juntamente com a falta de autorização legal para a sua inclusão entre as provisões admitidas, foi utilizada pelo autuante para o lançamento.

8.8 - *Aplica-se aí, continua a defesa, o princípio contábil da competência adotado rigorosamente pelo contribuinte. O valor diverso ao expresso na respectiva conta de energia elétrica, contabilizado como despesa em dezembro, decorre da apropriação feita de acordo com o período abrangido de 05 de dezembro de 1 995 a 03 de janeiro de 1 996.*

#### **COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS**

8.9 - *Ao se insurgir contra esse item da autuação, divide suas arguições nos seguintes títulos: a ofensa ao direito adquirido da impugnante, da caracterização do empréstimo compulsório, da tributação do patrimônio e não da renda ou lucro, e, da infringência ao princípio da publicidade e da anterioridade.*

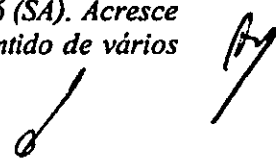
8.10 - *Afirma que, até 1 994 havia lei vigente assegurando ao contribuinte o direito de proceder às compensações de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da contribuição social nos períodos subseqüentes, sem restrição quanto ao seu montante. Esse direito era lhe assegurado pelo parágrafo 3.º do artigo 6.º do Decreto-Lei N.º 1.598/1 977, insuscetível de modificação ou restrição por lei superveniente nos termos do inciso XXXVI do artigo 5.º da Constituição Federal de 1 988.*

8.11 - *A ofensa ao direito adquirido, diz, é encontrada na Lei N.º 8 981/1 995 em seus artigos 42 e 58. Esses dispositivos limitaram a compensação do prejuízo fiscal na apuração do lucro real, e da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro, a no máximo trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões.*

8.12 - *Em sua defesa, transcreve acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª. Região, que versava sobre os efeitos da Lei N.º 8 200/1 991, além dos dispositivos constitucionais e infra-constitucionais retro-citados, concluindo ter o direito de proceder à compensação sem o limite mencionado.*

8.13 - *A caracterização do empréstimo compulsório é consequência da adoção do procedimento determinado pela Lei 8 981/1 995. A parcela dos prejuízos e da base de cálculo que forem objeto de tributação, diz, por não deduzidos dos lucros, seria objeto de devolução futura, já que autorizada a sua exclusão em períodos futuros. Nem assim a exigência encontraria fundamento constitucional, pois o artigo 148 da Constituição Federal impõe restrições ao empréstimo compulsório, pois para tal, teria que ser caracterizada a situação de calamidade pública, de investimento urgente e de relevante interesse nacional e, ainda, a aplicação de sua receita ser vinculada à despesa que o fundamenta.*

8.14 - *Quanto à tributação do patrimônio e não da renda ou lucro, apega-se a defesa nos seguintes dispositivos legais: inciso III do artigo 153 e I do artigo 195 da Constituição Federal de 1 988; artigo 43 do CTN; artigos 178, 189, 191 e 201 da Lei N.º 6.404/1 976 (SA). Acresce ainda, como sendo a seu favor, jurisprudência nesse sentido de vários tribunais regionais federais.*



8.15 - Os dispositivos constitucionais, desenvolve o seu entendimento, dão competência à União para tributar a "renda", lucro real a teor do CTN; e o lucro. Esses lucros consistem num resultado positivo decorrente da atividade empresarial, que, no entanto, não podem estar limitados a um determinado período, pois se houver prejuízos em períodos anteriores, ter-se-á aí apenas uma recomposição patrimonial. O lucro só terá cabimento com o acréscimo patrimonial cuja aferição, a rigor, somente deveria ocorrer ao ensejo do encerramento da atividade econômica.

8.16 - Por fim, quanto à infringência ao princípio da publicidade e da anterioridade, dá-se, diz, pelo fato de que a Medida Provisória N.º 812 convertida na Lei N.º 8 981/1 995, foi editada no Diário Oficial da União de 31.12.1 994 cuja circulação deu-se fora do expediente normal da repartição pública competente para a realização de tal atividade, não tendo assim a necessária publicidade no último dia do ano de 1 994. Desta forma sua vigência legal só ocorreu no dia 02 de janeiro de 1 995, momento em que o exemplar datado de 31.12.1 994 esteve à disposição do público dentro do horário de funcionamento normal da repartição pública encarregada de sua circulação.

8.17 - Conclui então que, se a referida medida provisória só foi efetivamente divulgada no segundo dia do exercício financeiro de 1 995, sua eficácia (efeitos) somente se efetivará a partir do primeiro dia do exercício de 1 996. Dizer que foi publicada e colocada à disposição do público após o expediente da repartição, fere o princípio de moralidade administrativa, atuando-se desta forma na calada da noite, para majorar efetivamente a já insuportável carga tributária incidente sobre os contribuintes nacionais, negando-lhes a possibilidade de se organizarem e planejarem seus investimentos, como intentou o legislador quando previu a anterioridade na instituição ou majoração de tributos.

8.18 - Pede enfim, seja cancelado o Auto de Infração em questão com a conseqüente anulação do crédito tributário erroneamente constituído e o arquivamento do processo administrativo, protestando, notadamente, pela posterior juntada dos documentos que se fizerem necessários, haja vista a extensão e a complexidade do assunto em pauta.

9. As etapas seguintes das insurgências são as chamadas pela defesa de conexões ao Auto de Infração de IRPJ, ou sejam, Autos de Infrações da Contribuição Social Sobre O Lucro - CSLL, do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, da Contribuição Para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e do Programa de Integração Social - PIS. Em cada uma das impugnações apresentadas repetem-se, "ipsis-litteris" nos itens conexos aos respectivos tributos, as argumentações objeto da reclamação do lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, culminando todos com o mesmo pedido."

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte os lançamentos, nos termos da ementa que se transcreve:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1995



**Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. ARGUIÇÃO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.**

*A apreciação e declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo é prerrogativa reservada ao Poder Judiciário, logo, é vedada sua apreciação pela autoridade administrativa em respeito aos princípios da legalidade e da independência dos Poderes.*

**PATRIMÔNIO. RENDA. TRIBUTAÇÃO.**

*As alterações introduzidas nas regras de utilização de prejuízos fiscais de exercícios anteriores não tornaram defesa sua compensação, apenas limitou-a, sem ofender aos conceitos de lucro, renda e patrimônio.*

**EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO.**

*O empréstimo compulsório pressupõe a existência de uma relação jurídica pela qual o fisco assume a obrigação de proceder à devolução dos valores recolhidos pelo contribuinte, requisito este ausente na situação fática da compensação de prejuízos fiscais limitada ao percentual em, no máximo, trinta por cento.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1995*

**Ementa: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.**

*A partir de 1.º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, 30 % (trinta por cento).*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Data do fato gerador: 30/06/1995, 30/09/1995*

**Ementa: COMPENSAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE PERÍODOS ANTERIORES. LIMITAÇÃO.**

*As bases de cálculo negativas de exercícios anteriores somente podem ser compensadas até o limite de trinta por cento do lucro líquido ajustado.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1995*

**Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO NÃO COMPROVADO.**

*Cabe ao sujeito passivo a prova de que os registros constantes de seu passivo exigível correspondem a obrigações efetivamente assumidas pela sociedade. A falta da comprovação caracteriza a existência de passivo não comprovado e autoriza a presunção de omissão de receitas. Exclui-se da exigência os valores das obrigações devidamente comprovadas pelo sujeito passivo.*

*Assunto: Outros Tributos ou Contribuições*

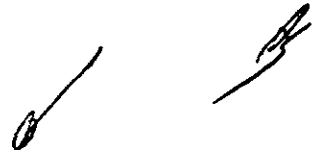
*Data do fato gerador: 31/12/1995*

*Ementa: PIS. COFINS. IRRF. CSLL. - A decisão referente ao processo principal deve, no que couber, ser estendida aos processos decorrentes, pela relação de causa e efeito existente entre eles."*

A DRJ exonerou as autuações relativas à omissão de receita oriunda da manutenção no passivo da conta "Financiamentos – Banco BMC", e, à constituição de provisão de despesa de energia elétrica caracterizada como irregularidade, em ambos os casos face às comprovações efetivamente apresentada. Os demais créditos tributários relativos a omissão de receita - passivo fictício e compensação indevida de prejuízos fiscais foram mantidos.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 547 a 575, interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuinte, reiterando suas razões de defesa sem nada acrescentar.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

Por preencher os requisitos de tempestividade e de regularidade formal, conheço do recurso voluntário.

### Trava de 30%

A primeira matéria, no mérito, a ser analisada diz respeito à limitação para compensação de prejuízos fiscais.

Quanto a esse aspecto, toda a argumentação da recorrente se volta em última análise para a pretensa inconstitucionalidade da Lei em restringir o direito de compensação de prejuízos fiscais ao limite de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões. Tal argumentação não deve ser acolhida em função da remansosa jurisprudência administrativa no sentido contrário a essa pretensão, sendo tal entendimento sido inclusive sumulado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, através da Súmula nº 3, *in verbis*:

*Súmula 1ª CC nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa (DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006).*

Em relação ao outro aspecto, a alegada postergação do imposto, trata-se de matéria preclusa não levantada por ocasião da impugnação, motivo pelo qual não tomo conhecimento da alegada postergação.

### Passivo Fictício

Trata-se de analisar neste item o lançamento referente ao IRPJ e reflexos do ano-calendário de 1995, em que foi apurada omissão de receitas caracterizadas pela manutenção no passivo de obrigações não comprovadas (Passivo Fictício). Segundo a fiscalização a autuada não comprovou o saldo das seguintes contas do seu passivo:

FORNECEDORES ..... R\$ 144 148,56

#### FINANCIAMENTOS DE CURTO E LONGO PRAZO

Banco Rendimentos ..... R\$ 29 002,87

Banco Mercantil de Crédito .(DRJ considerou comprovado) .....R\$ 233 501,15

Banco Mercantil de Descontos ..... R\$ 55 674,34

OUTRAS CONTAS DO PASSIVO

ADIANTAMENTOS A CLIENTES ..... R\$ 340 921,62  
TOTAL GERAL ..... R\$ 803 248,54

**Valores Mantidos pela Decisão de Piso**

FORNECEDORES ..... R\$ 144 148,56

FINANCIAMENTOS

Banco Rendimentos ..... R\$ 29 002,87

Banco BMD ..... R\$ 55 674,34

ADIANTAMENTO DE CLIENTES ..... R\$ 340 921,62

**TOTAL MANTIDO:** ..... **R\$ 569 747,39**

De acordo com o enquadramento legal, à fl. 07, vê-se que a autoridade autuante enquadrou a infração nos seguintes artigos do RIR/94: 193; 194; 195, incisos I e II; 197 parágrafo único; 224 e parágrafo único; 225 e parágrafo único; 226 e parágrafo 1.º; 227; 228, parágrafo único, letra “b”; 230; 242 e parágrafos; e, 276.

Observa-se, claramente, que a descrição dos fatos tendente a caracterizar a omissão de Receitas em decorrência de Passivo Fictício, revela-se compatível com a hipótese contida no Art. 228, Parágrafo único, letra “b”, que disciplina:

*“Art. 228 O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)”*

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

*a) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada;*

*(...) “*

Como visto a caracterização da infração foi exatamente a manutenção no passivo de obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada, advindo daí a presunção de omissão de receitas.

É pacífica a jurisprudência deste colegiado em torno da matéria passivo fictício, no sentido de que a manutenção no passivo de obrigações já pagas e/ou não comprovadas, indicia a existência de receitas mantidas à margem da escrita e, em consequência, subtraídas do crivo da tributação, salvo prova em contrário a ser produzida pelo contribuinte.

Entretanto, a recorrente não fez tal prova a contento, senão vejamos.

## A) FORNECEDORES

A decisão de primeiro grau expressou o entendimento de que a documentação era completamente inservível para comprovar a existência do passivo e *“foram utilizados numa tentativa de forjar a apresentação de uma realidade inexistente”*:

*“41. Destarte, ainda aqui, vê-se que nenhuma nota fiscal de compra de insumos ou outros materiais referente à conta fornecedores, exigidas no termo de início de ação fiscal, foi apresentada. Tem-se várias notas fiscais de prestações de serviços em todas constando o enunciado “NÃO VALE COMO RECIBO” e sendo utilizadas como único elemento comprobatório, não sendo entregues recibos ou duplicatas, como também exige o termo de início de ação fiscal, para mostrar o pagamento do respectivo numerário à pessoa jurídica beneficiária do rendimento. Estão nessa situação os itens supra-relacionados dos seguintes fornecedores: Gilberto Ramos, Sansone Com. Fer. Met., Turismo Romero Esteves Ltda., e, Fepasa Ferrovia Paulista S. A.*

*42. Estranhamente, a Nota Fiscal de Serviços de Transporte Série Única N.º 188149 (Formulário 20585), emitida pela Fepasa Ferrovia Paulista S. A. no valor de R\$ 6.239,04 está datada de 15/01/96, não sendo possível então, figurar no passivo em 31/12/1 995.*

*43. Quanto à Nota Fiscal no valor de R\$ 773,50 de emissão de Sansone Com. Fer. Met., fls. 147 e 443, sua ilegibilidade é quase que completa não podendo servir como documento comprobatório: não é possível identificar data de emissão, valores, natureza da operação e vencimento. Sua existência e ligação com a citada empresa é conseguida pela citação da impugnação de que é o “Doc. 20”, e uma anotação manual no seu canto superior direito: Sansone NF 190.*

*44. São, portanto, inaceitáveis os documentos reportados.*

*45. Cópias de cheques, de comprovantes de depósitos bancários, de recibo e de página de razão, não se constituem em elementos comprobatórios da existência das respectivas obrigações, por não corroborarem a data em que houve a realização do fato determinante do surgimento da dívida e o seu vencimento, e, ainda, por se constituírem na sua maioria, em papéis de emissão interna da própria impugnante. Estão nessa situação os seguintes fornecedores elencados: Artemp Tempomar Ind. Com. Ltda., Coan S.A., Tomson Transportes Ltda. e Vidraçaria Vidrosen.*

*46. Além de uma cópia de cheque e recibo de depósito sem autenticação, com relação à Coan S. A. são juntados recibos de cobrança emitidos pelo Banco Rural, devidamente autenticados, entre os quais encontra-se o de fls. 139, cuja data do documento originário é 02.01.96, não podendo portanto o seu valor, compor o saldo da conta objeto da autuação. Com relação aos demais, não se tem os respectivos documentos originários que se prestariam aos objetivos colimados pela defesa.*

*47. Quanto à Tomson Transportes Ltda. juntou, além de uma folha de razão desse fornecedor, três faturas que também nada provam, sendo*

*que duas foram emitidas em dezembro de 1.995 e com vencimento também no mesmo mês e ano.*

*48. Às fls. 154 são encontrados cópias de um recibo simples assinado por uma pessoa física e tendo como emitente Vidraçaria Vidronosil, e um cheque nominal à Vidraria Vidrosonil Ltda., ambos no valor de R\$ 325,00, correspondendo ao saldo da conta do fornecedor Vidraçaria Vidroson conforme item 338, fls. 43, do demonstrativo preenchido pela própria impugnante. Embora possa ser fruto de uma sucessão de erros, não se consegue nem chegar ao nome correto da empresa com esses papéis ditos comprobatórios.*

*49. Os boletos bancários de cobrança juntados, autenticados mecanicamente e aparentemente hábeis e idôneos como provas de pagamentos, não se constituem, como já dito, em documentos comprobatórios da existência das respectivas obrigações, por não corroborarem a data e o fato determinante do surgimento da dívida e seu vencimento. Alguns deles apresentam como data de emissão do documento de origem o ano de 1 996, fls. 134, 135, 139, 146 e 157, impossibilitando sua utilização pela defesa, pois não podem corresponder a valores que figuram no saldo da conta fornecedores em 31 de dezembro de 1 995.*

*50. Por fim, foram juntadas também pela defesa as duplicatas de fls. 141 e 142 sem autenticações ou recibos probatórios de seus pagamentos, acompanhadas apenas de cópias de controle interno da empresa dos cheques emitidos. A insuficiência dessas cópias segue a mesma esteira da exposição do parágrafo anterior, tanto que na duplicata da Eko – Recursos Humanos Ltda. está o valor de R\$ 9 909,31, enquanto na cópia do cheque dito como correspondente ao pagamento dessa duplicata há uma indicação de que o valor da operação é R\$ 10 009,40 aparecendo R\$ 100,09 como IR. São, conseqüentemente, também inservíveis como provas, em primeiro lugar pela impossibilidade de se identificar o fato originário da dívida onde se identificaria a operação e a própria retenção de fonte, e, em segundo lugar, por não se constituírem em prova de que esses valores estavam em aberto no passivo da empresa em 31 de dezembro de 1 995.*

*51. Depreende-se da exposição ora feita que a maioria dos documentos apresentados como comprobatórios são inservíveis para os objetivos em pauta e foram utilizados numa tentativa de forjar a apresentação de uma realidade inexistente.”*

É notória que a documentação trazida pela recorrente é completamente inservível para fins de comprovação da existência do passivo que se tributa, senão vejamos:

a) Varias provas são inconsistentes por possuírem sua data de emissão no ano seguinte ao da autuação; b) outras inservíveis dado a ilegibilidade de suas informações e, por fim, c) outras por serem inservíveis pela sua própria natureza (notas fiscais de prestações de serviços em todas constando o enunciado “NÃO VALE COMO RECIBO” e sendo utilizadas como único elemento comprobatório), boletos bancários de cobrança sendo utilizados para comprovar a existência do passivo, quando no máximo se prestariam como prova de pagamento, o que não é o caso.

Eis alguns exemplos:

a) provas inconsistentes

- **Data emissão inconsistente:** Os boletos bancários de cobrança consistem-se em prova de pagamentos, mas não em prova da existência das respectivas obrigações, por não corroborarem a data e o fato determinante do surgimento da dívida e seu vencimento. Alguns deles apresentam como data de emissão do documento de origem o ano de 1996, sendo inconsistente como prova, pois não podem corresponder a valores que constam no saldo da conta fornecedores em 31 de dezembro de 1995.

- Em relação aos financiamentos não considerados pela DRJ,

b) ilegitimidade dos documentos

- Nota Fiscal no valor de R\$ 773,50 de emissão de Sansone Com. Fer. Met., fls. 147 e 443, sua ilegitimidade é quase que completa;

- cópias de um recibo simples assinado por uma pessoa física e tendo como emitente Vidraçaria Vidronosil, e um cheque nominal à Vidraria Vidrosonil Ltda., ambos no valor de R\$ 325,00, correspondendo ao saldo da conta do fornecedor Vidraçaria Vidroson conforme item 338, fls. 43, do demonstrativo preenchido pela própria impugnante. Embora possa ser fruto de uma sucessão de erros, não se consegue nem chegar ao nome correto da empresa com esses papéis ditos comprobatórios.

c) provas inservíveis

- ao invés de trazer aos autos notas fiscais de compra de insumos ou outros materiais referente à conta fornecedores, como foi solicitado no termo de início de ação fiscal, foram apresentadas apenas cópias de notas fiscais de prestações de serviços em todas constando o enunciado "NÃO VALE COMO RECIBO" e sendo utilizadas como único elemento comprobatório. Essa situação envolve os seguintes fornecedores: Fepasa Ferrovia Paulista S. A, Gilberto Ramos, Sansone Com. Fer. Met. e Turismo Romero Esteves Ltda.

- de comprovantes de depósitos bancários, de recibo e de página de razão, bem assim cópias de cheques, de comprovantes de depósitos bancários, de recibo e de página de razão, não se constituem em elementos comprobatórios da existência das respectivas obrigações, por não corroborarem a data em que houve a realização do fato determinante do surgimento da dívida e o seu vencimento, e, ainda, por se constituírem na sua maioria, em papéis de emissão interna da própria impugnante. Estão nessa situação os seguintes fornecedores elencados: Artemp Tempomar Ind. Com. Ltda., Coan S.A., Tomson Transportes Ltda. e Vidraçaria Vidrosen.

Mesmo assim, ciente de que sua documentação era insuficiente ou imprestável, a ora recorrente não trouxe qualquer documentação adicional, nesta fase recursal, para demonstrar e comprovar o alegado, nem ao menos contra-argumenta a decisão de piso, apenas reafirma de forma genérica os pontos iniciais do litígio alegando que trouxera, sim, documentação que ampararia o seu direito.

Essa falta de esforço para comprovar as alegações vem a demonstrar o acerto da fiscalização, neste particular.

Os documentos apresentados pelo contribuinte efetivamente não servem para comprovar que o passivo não era fictício.

O contribuinte tem o dever de comprovar documentalmente todas as operações que alterem sua situação patrimonial. O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, assim dispõe:

*"Art. 197. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7o.).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional (Lei nº 2.354/54, art. 2 o.).*

(...)

*Art. 210. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486/69, art. 4o.).*

(...)

*Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração,, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova. (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9o).*

*§ 1o. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9o., § 1o.)*

(...)." (grifos nossos)

## **B) FINANCIAMENTOS**

### Argumentação incoerente

A recorrente se vale de uma argumentação completamente incoerente na tentativa de justificar esse passivo. Ao invés de infirmar a presunção de omissão de receitas nos casos do Banco Rendimentos e Banco BMD, robustece-a na medida em que confunde explicação com justificação. De fato ela explica o motivo de sua falha com evasivas genéricas de que as diferenças decorreriam de um problema de conciliação de contas bancárias, mas sem ter feito a conciliação ela não justifica o seu erro e a manutenção de um passivo, que por tal motivo passa a ser fictício.

Vejamos sua explicação em suas próprias palavras:

*“Provavelmente, por um lapso, a diferença a menor na conta do Banco Rendimento foi lançada na conta contábil do Banco BMD, o que veio a agravar a diferença entre o extrato e o saldo contábil. Em suma, deve-se ressaltar que foi um mero problema de conciliação de contas contábeis, não havendo qualquer intuito por parte da impugnante de criar obrigações para omitir receitas.”*

A incoerência na argumentação já foi detectada quando da decisão de primeira instância, mas a recorrente não se dignou a trazer novos elementos ou provas que esclarecesse esse ponto e comprovasse o alegado.

Essa falta de esforço para comprovar as alegações vem corroborar o acerto da fiscalização, também neste particular.

Os documentos apresentados pelo contribuinte efetivamente não servem para comprovar que o passivo não era fictício.

O contribuinte tem o dever de comprovar documentalmente todas as operações que alterem sua situação patrimonial. O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, assim dispõe:

*“Art. 197. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7o.).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional (Lei nº 2.354/54, art. 2 o.).*

(...)

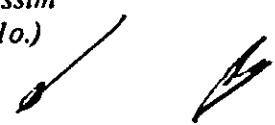
*Art. 210. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486/69, art. 4o.).*

(...)

*Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração,, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova. (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9o.).*

*§ 1o. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9o., § 1o.)*

(...).” (grifos nossos)



B) OUTROS PASSIVOS: ADIANTAMENTO A CLIENTES

Vejamos primeiro a conceituação que o clássico “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”(4ª Edição, Ed. Atlas, pg.373) nos fornece dessa conta-contábil:

*“Nos casos de empresas de fornecedoras de bens, usualmente equipamentos, ou serviços, tais como os de empreiteiros de obras, transporte a executar e outros, é comum o recebimento, dos clientes que contratam os bens ou serviços, de parcelas em dinheiro antecipadamente à produção dos bens ou execução de tais serviços. Essas antecipações recebidas devem registradas como um passivo classificado nessa conta. Esse passivo está usualmente representado pela obrigação contratual de produzir tais bens ou prestar serviços e, caso isso não se concretize, pela devolução do dinheiro recebido.”(grifei)*

Como se percebe essa é uma conta utilizada em situações bem específicas representando um adiantamento financeiro que o cliente faz ao fornecedor bens e serviços e, conforme, o Manual de Contabilidade “está usualmente representado pela obrigação contratual de produzir tais bens ou prestar serviços”.

A prova que se espera de um caso como esse é primeiramente uma prova de natureza financeira, já que se trata de um adiantamento financeiro, e acompanhado, se for o caso, de uma prova que demonstre a necessidade econômica de se utilizar tais adiantamentos, o que pode ser feito através de contratos particulares.

Porém, o que chega aos autos não é uma prova de natureza financeira, nem ao menos um contrato, nem provas amparadas por terceiros, nem muito menos algum tipo de explicação do *modus operandi* da empresa. Vejamos nas precisas palavras da DRJ o que foi trazido aos autos:

*“Nada alega em sua defesa, fazendo apenas juntada de cópias de documentos comprobatórios, comprometendo-se a, quando possível, entregá-los devidamente autenticados e dizendo tratar-se “da esmagadora maioria das obrigações acima listadas (Docs 43 a 92)”. O deslinde da questão, conseqüentemente, condiciona-se à aceitação da documentação anexada aos autos, a qual passo a analisar.*

*As ditas provas são duplicatas de vendas mercantis de emissão da própria autuada nos meses de janeiro a março de 1 996, constando como vencimentos alguns dos dias dos meses de outubro, novembro e dezembro de 1 995, fls. 168 a 184; “C/APRES”, fls. 185 a 192, e, 213 a 217; vencimento em 01/01/96, fls. 194 a 211. Encontram-se também nesse rol de provas as notas fiscais faturas, de serviços “série A” n.º 10 321 emitida em 29.01.96 e, série única n.º 069314 emitida em 10/10/1 995; fls. 193 e 212.”(grifei)*

As duplicatas apresentadas além de serem emitidas pela própria recorrente, o que se estranha, o conteúdo delas leva ainda mais à conclusão de sequer serem confiáveis, pois não estão de acordo a legislação que regem as duplicatas (art. 9º da Lei N.º 5 474, de 18 de julho de 1 968), foram emitidas no ano seguinte ao ano da autuação (janeiro de 1996), e possuem seus vencimentos consignados de forma retroativa (outubro a dezembro de 1995),

antes, portanto de sua emissão. Eis aí a forma encontrada pela recorrente de tentar demonstrar que o recebimento já ocorreu, quando isso, na verdade, acaba corroborando com a autuação.

Repita-se, o que se esperava era uma pr nova de natureza financeira, a teor dos art. 9º da Lei N.º 5 474, de 18 de julho de 1968. Não se está a dizer que não seria lícito ao comprador resgatar a duplicata antes de aceitá-la ou antes da data do vencimento, mas tão somente que *“a prova do pagamento é o recibo, passado pelo legítimo portador ou por seu representante com poderes especiais, no verso do próprio título ou em documento, em separado, com referência expressa à duplicata (art. 9º, § 1º da Lei nº 5 474/1968).*

” ou mesmo que *“constituirá, igualmente, prova de pagamento, total ou parcial, da duplicata, a liquidação de cheque, a favor do estabelecimento endossatário, no qual conste, no verso, que seu valor se destina à amortização ou liquidação da duplicata nele caracterizada.”* (art. 9º, § 2º da Lei nº 5 474/1968).

Pelo exposto, nego provimento a esse item.

**Lançamentos Reflexos (CSLL, Pis, Cofins e IRRF)**

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção das exigências lançadas por via reflexa.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em de agosto de 2008.

  
ANTONIO BEZERRA NETO

