



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

**Processo n°** 19515.000992/2006-05  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1803-01.364 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 13 de junho de 2012  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** NEOGAMA BBH PUBLICIDADE LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001

PASSIVO FICTÍCIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Deve ser cancelada a exigência se a fiscalização não logrou comprovar a manutenção no passivo de obrigações já liquidadas ou não comprovadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes votou pelas conclusões.

*(assinado digitalmente)*

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Viviani Aparecida Bacchmi, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Sérgio Rodrigues Mendes, Victor Humberto da Silva Maizman, Selene Ferreira de Moraes.

## Relatório

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos ao ano calendário de 2001.

O procedimento de fiscalização consistiu na análise da documentação relativa à conta Fornecedores, cujo valor registrado no balanço encerrado em 31/12/2001 correspondeu a R\$ 7.490.904,22.

A fiscalização apontou os seguintes fatos:

- Parte da composição da conta foi comprovada apenas por meio de apresentação de "Notas de Crédito", documentos de emissão interna, emitidos em função da não execução dos serviços contratados (Relação de notas às fls. 42/43).
- Parte dos valores informados na conta "Fornecedores", em 31/12/2001, já havia sido quitada anteriormente a esta data (Relação de notas às fls. 44).
- Não foram apresentados todos documentos relativos à composição da conta (Relação de notas não apresentadas – fls. 45).

Em 20/02/2006, foi lavrado Termo de Constatação Fiscal, solicitando a apresentação de documentação hábil a esclarecer os fatos apontados.

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relato do órgão julgador de primeira instância acerca dos esclarecimentos prestados e da análise da fiscalização:

*“Em resposta a esse termo, foi apresentado um conjunto de documentos, juntamente com argumentações a seguir resumidas:*

*1) Parte da composição da conta foi comprovada apenas por meio de apresentação de "Notas de Crédito", documentos de emissão interna, emitidos em função da não execução dos serviços contratados. Valor Total de R\$ 352.796,59.*

*O Contribuinte alega que tais valores referem-se à contratação de divulgação de material publicitário junto aos veículos de mídia (de acordo com esclarecimentos do contribuinte, o cliente contrata a agência para administrar toda a mídia. A agência é quem contrata o veículo de mídia, mandando uma grade de programação. Quando não são veiculadas todas as inserções requeridas, o veículo de mídia emite notas de crédito).*

*Análise da Fiscalização: As notas de crédito apresentadas são de emissão do próprio contribuinte. Não houve comprovação da contratação da operação. Além do mais, se não houve a realização do serviço, não deveria haver a indicação em 31/12/2001, de valores a pagar de Fornecedores.*

*Em 07/04/2006, foi dada nova oportunidade para que o Contribuinte apresentasse novos documentos ou comprovasse a*

*tributação desses valores em períodos posteriores. No entanto, não foram apresentados novos elementos.*

*O Contribuinte alegou que efetuou diversos encontros de contas em exercícios posteriores para sanar esta irregularidade, mas, segundo a fiscalização, tais manobras não estão previstas nem nas regras contábeis, nem na legislação tributária.*

*2) Parte dos valores informados na conta "Fornecedores", em 31/12/2001, já havia sido quitada anteriormente a esta data. Valor Total de R\$ 86.932,28.*

*O Contribuinte alega que tais valores referem-se a valores pagos adiantadamente aos veículos de mídia, para posteriormente serem cobrados dos clientes. Em alguns casos, os clientes negaram-se a efetuar o pagamento, em outros, o serviço não foi realizado.*

*Análise da Fiscalização: uma vez que os valores foram pagos a título de adiantamento, de acordo com as regras contábeis e a legislação tributária, os mesmos não deveriam constar do rol de valores, a pagar a título de Fornecedores em 31/12/2001.*

*Em 07/04/2006, foi dada nova oportunidade para que o Contribuinte apresentasse novos documentos ou comprovasse a tributação desses valores em períodos posteriores. No entanto, não foram apresentados novos elementos.*

*3) Não foram apresentados todos documentos relativos à composição da conta. Valor Total de R\$ 774.776,72.*

*Em primeiro lugar, o Contribuinte alega que os seis últimos itens da listagem de valores, constante do Termo de Constatação Fiscal, foram relacionados em duplicidade. Verificada a listagem, foi constatado que o Contribuinte tem razão em relação a esta alegação. Tais valores foram excluídos, resultando em um valor total de R\$ 620.873,99.*

*Em síntese, o Contribuinte alega que estes valores decorrem de lançamentos contábeis equivocados, que tiveram origem em 30/12/00, não correspondendo a valores a pagar a título de Fornecedores no ano-calendário de 2001.*

*Com o intuito de sanar os equívocos, foram feitos encontros de contas em exercícios posteriores.*

*Análise da Fiscalização: os encontros de contas realizados não constam de regras contábeis, nem da legislação tributária. Uma vez que os valores aqui descritos não correspondem a valores a pagar a título de Fornecedores, não deveriam ter sido contabilizados dessa maneira em 31/12/2001.*

*Em 07/04/2006, foi dada nova oportunidade para que o Contribuinte apresentasse novos documentos ou comprovasse a tributação desses valores em períodos posteriores. No entanto, não foram apresentados novos elementos.*

*O Contribuinte alegou que efetuou diversos encontros de contas em exercícios posteriores para sanar esta irregularidade, mas tais manobras não estão previstas nem nas regras contábeis, nem na legislação tributária.*

*A composição dos três itens acima descritos consta de anexo a este termo, totalizando o montante de R\$ 1.060.602,86.*

*Uma vez que não foi comprovada a necessidade de inclusão desse valor, na conta "Fornecedores", em 31/12/2001, tal montante será utilizado como base de cálculo de lançamento de ofício.*

### **Da Impugnação.**

*Tendo sido dele cientificado, em 17/05/2006, o sujeito passivo contestou o lançamento, em 16/06/2006, mediante o instrumento de fls. 314/333. Adiante compendiam-se suas razões.*

#### **I. OBJETO DA AUTUAÇÃO E ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA IMPUGNANTE.**

*Inicialmente, a Impugnante ressalta a tempestividade da sua defesa e faz um resumo dos fatos.*

*Antes de mais nada, a Impugnante destaca que é uma agência de publicidade que foi constituída em 1999 e, nos anos seguintes, suas atividades expandiram-se de forma exponencial. Foi por isso que os saldos registrados na conta "Fornecedores", em 2000 e 2001, nos valores de R\$ 6.461.849,25 e R\$ 7.490.904,22, respectivamente, foram muito superiores àquele lançado a crédito na mesma conta ao final do ano de 1999.*

*O saldo elevado lançado na conta "Fornecedores" resultou de uma única razão: o aumento do número de clientes e, por conseguinte, da necessidade de veiculação do material produzido nos meios publicitários mais diversos (jornais, revistas, televisão, etc.). Com efeito, é da essência das agências de publicidade a produção de material de propaganda, seguida de intermediação e auxílio do cliente n sua divulgação, como se depreende do art. 6º do Regulamento anexo ao Decreto nº 57.690, de 1966.*

*Portanto, além das funções de criação, as agências de propaganda têm por atividade a distribuição da propaganda aos veículos de divulgação, i.e., o auxílio ao cliente na difusão do material produzido. Nessa atividade, a agência de propaganda recebe comissão do veículo de divulgação (a qual deve ser escriturada como receita tributável) e, sob a perspectiva do cliente, há mera intermediação da contratação de espaço na mídia. É por isso que esse tipo de operação é refletido na contabilidade da Impugnante como um ativo (perante o cliente) e um passivo (perante o veículo de divulgação).*

*A Impugnante dá um exemplo de lançamento contábil padrão:*

"Contas a Receber/Clientes": R\$ 100,00 a "Provisão Pagto Mídia": R\$ 100,00.

"Contas a Receber/Clientes": R\$ 10,00 a "Receita Comissão Mídia": R\$ 10 00

*Justamente por atuar como mera intermediária é que a Impugnante registra todo o valor devido POR SEU CLIENTE ao veículo de divulgação conta de "Fornecedores"; a contrapartida de tal lançamento contábil está em conta de ativo, sob a rubrica "Clientes", e não pode ser considerada passivo fictício, na forma do art. 281, III, do RIR/1999.*

*Apenas transitam como resultado efetivo da Impugnante os rendimentos de comissão pagos pelos veículos, como demonstrado na segunda etapa do exemplo de lançamento contábil acima. Esse entendimento está consentâneo com as normas em vigor aplicáveis às agências de publicidade (cita-se o art. 53, da Lei nº 7.450, de 1985, e o art. 13, da Lei nº 10.925, de 2004).*

*Toda a presente autuação fiscal decorre, na verdade, de uma ausência de compreensão pelo Fisco da sistemática de intermediação acima exposta e dos aspectos jurídicos a ela inerentes.*

*Não se reconhece que o lançamento simultâneo em contas de ativos e passivos deve ser a regra nos casos em que a agência de publicidade atua como intermediária e que isso não apresenta qualquer irregularidade. Sempre com fundamento em tal "encontro de contas" irregular, constam do TVF acusações contra Impugnante.*

*Nenhum dos itens (1 a 3), contudo, contempla hipóteses de passivo fictício, tal como prescrito no art. 281, III, do RIR/1999, mas decorrem da incompreensão das atividades das agências de publicidade e das provisões que devem ser lançadas, na conta "Fornecedores, sempre que há alguma obrigação da Impugnante, seja perante os clientes, seja perante os veículos de divulgação da propaganda por ela produzida.*

## **II —NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA LAVRADOS.**

*Explica que o dispositivo legal relativo ao passivo fictício foi incluído no ordenamento jurídico brasileiro para um único fim: evitar que obrigações quitadas pelos contribuintes permanecessem em seu passivo. O passivo fictício, desse modo, advém da existência de obrigações liquidadas mas não baixadas na contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na conta "Caixa". Isso significar que o dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamento fossem contabilizados a conta "Caixa" ficaria com saldo credor.*

*No caso específico da Impugnante, não se discute se o saldo credor contábil foi lançado no passivo apenas para encobrir*

*déficits na conta "Caixa", advindos de receitas tributáveis não declaradas. Não há indícios de omissão de rendimentos. O que se argumenta é que haveria passivos que não correspondem a dívidas efetivas da Impugnante.*

*O que o Fisco não percebeu foi que, se grande parte dos passivos registrados na contabilidade da Impugnante aludem a obrigações perante veículos de divulgação de mídia contratados em nome dos clientes, esses mesmos valores estavam lançados numa conta do ativo denominada "clientes". Há, assim, ativos e passivos em semelhante e que se compensam.*

*Ademais, a existência de um débito em conta de ativo indica que não foi lançado um débito em despesa. Não há trânsito por conta de resultado, na medida em que a Impugnante somente reflete na contabilidade a sua atividade intermediária junto aos veículos em favor dos seus clientes.*

*Essas atividades de intermediação, que prescindem de um lançamento em ativo e passivo de idêntico valor, foram analisadas na esfera da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.*

*Nos itens 1 e 2 da autuação fiscal, há lançamento simultâneo de valores no ativo e passivo da Impugnante, sendo a autuação totalmente improcedente. No item 3, o saldo lançado no passivo decorreu de equívoco da Impugnante durante o levantamento do Balanço Patrimonial de 31/12/2000 e, portanto, também não corresponde a uma omissão de receitas.*

*II.i. Item 1 da autuação fiscal.*

*O item exige da Impugnante os tributos federais sobre receitas supostamente omitidas da ordem de R\$ 352.796,59.*

*As alegações do Fisco demonstram um total desconhecimento sobre as formas de contabilização da mera intermediação de recursos financeiros. Essa constatação pode ser comprovada principalmente pela firmação de que se o serviço não foi realizado, não deveria haver qualquer indicação de passivo na conta "Fornecedores".*

*Explica que os seus clientes aprovam um Pedido de Inserção, no qual constam as condições para a veiculação da propaganda junto ao veículo de mídia (prazo, dia e valor, v.g.). A partir de tal Pedido de Inserção a Impugnante efetua os lançamentos a crédito da conta "Fornecedores" e a débito na conta "Clientes", tal como já explicitado.*

*Até o quinto dia útil do mês subsequente à divulgação, o veículo emite uma fatura, em nome do cliente, mas a entrega à Impugnante, que atua como intermediária na contratação e é a responsável pela quitação da fatura e posterior cobrança do mesmo valor de seu cliente. Essa é a sistemática do art. 6º do Regulamento anexo ao Decreto nº 57.690, de 1966.*

*Se a veiculação está de acordo com o Pedido de Inserção, os seus valores serão idênticos e o saldo credor da conta "Fornecedores" será baixado. A cobrança enviada deverá ser quitada pelo cliente e a operação será finalizada com sucesso.*

*Se, por outro lado, a veiculação se dá com falhas, o veículo emitirá uma fatura em valor inferior ao do Pedido de Inserção; como a cobrança do reembolso foi emitida pela Impugnante no mês anterior e enviada ao cliente, esse último passa a deter um crédito, o qual é representado por uma "Nota de Crédito", documento que foi desconsiderado pela Fiscalização.*

*A Nota de Crédito emitida pela Impugnante e entregue ao cliente é o documento por meio do qual ela reconhece que detém uma "dívida" perante o cliente. Tal passivo pode ser compensado com "Contas a Receber", anteriormente lançado no ativo ou, ainda, ser mantido no passivo, de forma a comprovar a necessidade de futura reinserção da publicidade no veículo de mídia. Trata-se de um efetivo passivo, com um ativo correspondente e idêntico. É, PORTANTO, EFETUADO UM SEGUNDO LANÇAMENTO, NO ATIVO E NO PASSIVO, REPRESENTATIVO DE UMA DÍVIDA PERANTE O CLIENTE, E NÃO PERANTE O VEÍCULO.*

*O encontro de contas não ocorre simultaneamente, mas num momento subsequente: daí a razão pela qual no Balanço Patrimonial de 31/12/2001, ainda constavam Notas de Crédito em aberto da ordem de R\$ 352.796,59. Tais créditos contábeis foram baixados ao longo do ano-calendário de 2002, como se pode depreender de planilha e demais documentos acostados como Anexo 02 à presente.*

*A Nota de Crédito, a despeito de se tratar de documento emitido pela Impugnante, ele não é um documento interno, pois entregue aos clientes, e reflete uma obrigação efetiva da primeira perante esses últimos, na forma da fatura emitida pelo veículo de divulgação.*

*II.ii. Item 2 da autuação fiscal.*

*No item 2 da autuação, questiona-se um outro procedimento bastante comum no ramo das agências de publicidade: a aquisição, adiantada, de reserva de espaço ou pacotes de veiculações. Isso acontece em situações peculiares (Natal, copas do mundo, intervalos de jogos, etc.).*

*Nesses casos, a Impugnante desembolsa recursos para pagamentos dos veículos de divulgação, lançando esses direitos no seu ativo. Em seguida, negocia esses direitos com os seus clientes e, quando isso, ocorre, lança simultaneamente um ativo e um passivo. É esse segundo passivo, que apenas é baixado contra o ativo "originalmente" lançado após a emissão da fatura pelo veículo (i.e., após à exibição), que é objeto de questionamento e que acarretou a presunção de passivo fictício de R\$ 86.932,28.*

*Pelo adiantamento ao veículo de divulgação, a Impugnante faz um lançamento contábil a DÉBITO de "Direitos de Exibição" e CRÉDITO de "Caixa"; e pela transferência desses direitos, lança DÉBITO de "Contas a Receber" e CRÉDITO de "Fornecedores ou Direitos de Exibição a Transferir".*

*Note-se que, novamente, a questão se resume à manutenção de um ativo e um passivo simultâneos. Claro que, sob a perspectiva do veículo, a Impugnante tem um ativo. Mas sob a perspectiva do cliente, e do saldo lançado em contas a receber, há um passivo.*

*O importante a partir dos lançamentos contábeis supra é frisar que, apesar de se tratar de hipótese de "adiantamento", há o registro de um crédito na conta "Fornecedores"; esse registro é legítimo, compatível com um ativo de idêntico valor e não representa, obviamente, um passivo fictício.*

#### *II.iii. Item 3 da autuação fiscal.*

*Nesse item, acusa-se a Impugnante de não ter comprovado um passivo da ordem de R\$ 620.873,99, lançado na contabilidade desde 31/12/2000. Na verdade, a Impugnante deixou de comprovar a existência do efetivo passivo mas justificou tal lançamento contábil: ele foi decorrência de um equívoco perpetrado no ano anterior e corrigido a partir de 2003. Tratou-se, portanto, de um ERRO CONTÁBIL e não de uma fraude para omitir receitas tributáveis com lançamento a crédito de passivo.*

*O que ocorreu na espécie, foi o seguinte: antes do fechamento do Balanço Patrimonial de 31/12/2000, foi feita uma comparação entre os registros da conta "Fornecedores" e o relatório gerencial de fluxos de caixa. Naquela ocasião, percebeu-se que o relatório gerencial apresentava uma dívida maior que a refletida na contabilidade e, tendo em vista o princípio contábil do Conservadorismo, foi efetuada uma provisão da diferença no passivo.*

*A contrapartida desse lançamento credor foi um débito em conta de despesas indedutíveis.*

*Posteriormente, percebeu-se que o relatório gerencial de fluxos de caixa estava equivocado, porque apresentava inconsistências, i.e., deixava de refletir alguns títulos que já haviam sido quitados e baixados. A provisão efetivada, assim, mostrou-se equivocada, razão pela qual foi estornada a partir do ano-calendário de 2003, momento em que o erro foi percebido.*

#### *III — DECADÊNCIA DO DIREITO DE COBRANCA COM RELACÃO AOS PASSIVOS REGISTRADOS ANTERIORMENTE A 17 DE MAIO DE 2001.*

*Fundamentalmente, a Impugnante postula pela decadência, na forma do art. 150, § 4º do CTN, de todos os passivo fictícios lançados antes de 17 de maio de 2001. No presente caso, sustenta que deve ser reconhecida, em especial, a decadência*

*dos débitos cobrados no item 3, porque tais passivos decorreram de provisão a maior lançada em 21/12/2000.*

*IV — CONCLUSÃO E PEDIDO.*

*A Impugnante esclarece que os documentos comprobatórios das alegações tecidas nas seções II.i. e II.ii., constam dos Anexos 02 e 03, respectivamente.*

*Requer o total acolhimento dos argumentos apresentados, cancelando-se os autos de infração.”*

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente, com base em decisão assim ementada:

*“Decadência. Lançamento por homologação.*

*No lançamento por homologação, o prazo de decadência será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.*

*Omissão de Receita. Passivo Fictício. Obrigação Incomprovada*

*O fato de a escrituração indicar a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou incomprovadas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

*Essa presunção legal relativa, como todas, tem um efeito próprio: ela inverte o ônus da prova, deixando sob responsabilidade exclusiva do contribuinte autuado.*

*Tributação reflexa.*

*O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.*

*Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende-se aos reflexos.”*

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, além de reiterar as alegações contidas na impugnação, acrescenta as seguintes considerações:

- a) Equivocado o entendimento manifestado no v. acórdão DRJ/BHE n.º 02-19.942, ao sustentar que "no caso da atividade de intermediação exercida pela impugnante, os registros contábeis a débito de CLIENTES e a crédito de FORNECEDORES não

representam, respectivamente, nem ativo nem passivo da empresa ou da agência de publicidade, pois o passivo é do cliente (aquele que terá sua propaganda veiculada) e o ativo é do veículo de mídia (aquele que veicula a mídia elaborada pela agência)".

- b) Juridicamente, nem o ativo nem o passivo pertencem à Recorrente. A partir do momento em que os recursos para quitação daquela relação jurídica são depositados em suas contas-corrente, todavia, há um passivo em favor do veículo [que pode exigi-lo da agência, cf. Normas-Padrão da Atividade Publicitária em vigor]. No momento em que recebe a Nota Fiscal emitida pelo veículo, de outro lado, a agência reconhece um ativo contra o seu cliente. Independentemente da nomenclatura adotada, mister o reconhecimento de que esse tipo de atividade deve ser registrado em contas de 'ativo' e de 'passivo' simultaneamente, a despeito do quanto alegado nas acusações fiscais contidas nos presentes autos.
- c) Não é verdadeira, ademais, a afirmação de que as contas 'Fornecedores' e 'Clientes' seriam utilizadas como 'contas de compensação', i.e., contas transitórias para administração e controle de operações não-patrimoniais. Não se trata de "mero controle que o impugnante (agência de publicidade) faz da sua atividade de intermediação entre o cliente e o veículo de mídia" [cf. p. 515 dos autos]. Trata-se, isso sim, de CONTAS PATRIMONIAIS em que a Recorrente registra TODAS as suas operações com 'Clientes' e 'Fornecedores' [veículos], sejam elas relativas a recursos a serem repassados, sejam elas decorrentes de receitas próprias. Absurda, portanto, a alegação de que os saldos das contas 'Fornecedores' e 'Clientes' deve ser idêntico: não são contas para registrar unicamente operações de terceiros; essa informação jamais foi prestada, representando 'presunção' equivocada perpetrada por intermédio do v. acórdão DRJ/BHE n.º 02-19.942.
- d) Importa salientar que (i) na atividade de intermediação entre anunciantes e veículos, as agências de propaganda e publicidade não têm direitos 'jurídicos' sobre o espaço/tempo adquirido, mas fiscalizam o adequado cumprimento das obrigações assumidas por ambas as partes; (ii.) nesse cenário, cabe à Recorrente receber os recursos de seu cliente [anunciante] para repassá-lo ao veículo e, ademais, fiscalizar o fiel cumprimento do quanto acordado por esse último. Para o desempenho dessas funções, a agência recebe comissão dos veículos, a qual deve ser tributada; mas (iii.) os recursos recebidos dos anunciantes e repassados aos veículos, que não compõem a comissão, não são tributáveis pela agência, consoante entendimento CONSOLIDADO nas orientações emanadas da Receita Federal do Brasil e na jurisprudência dos E. Conselhos de Contribuintes.
- e) O que a d. fiscalização federal e o v. acórdão DRJBHE n.º 02-19.942 recusaram-se a reconhecer é que, se grande parte dos passivos registrados na contabilidade da Recorrente aludem a obrigações perante veículos de divulgação de mídia contratados em nome dos clientes, esses mesmos valores estavam lançados numa conta do ativo denominada 'clientes', na forma dos lançamentos contábeis descritos no parágrafo 10 [Ex. 01], supra.
- f) Se uma empresa registra um passivo e, no mesmo ato, lança um ativo, obviamente não houve uma 'receita não-declarada'. Essa é exatamente a hipótese dos presentes autos: os passivos perante 'Fornecedores' refletem-se num ativo em conta de 'Clientes'; todos os registros contábeis relativos a essas operações foram acostados aos autos; os

documentos que comprovam os registros também foram apresentados à d. fiscalização federal. Não obstante isso, insiste-se em examinar tecnicismos contábeis inaplicáveis para sustentar que haveria presunção de omissão de receitas.

- g) As 'Notas de Crédito', frise-se, têm exata correspondência no ativo e não podem ser desconsideradas na presente acusação de passivo fictício, na forma do artigo 281, III, do RIR-99. Com efeito, a despeito de se tratar de documento emitido pela Recorrente, ele não é um mero 'documento interno', pois foi entregue aos clientes, e reflete uma obrigação efetiva da primeira perante esses últimos, na forma da fatura emitida pelo veículo de divulgação. Na prática, assim, a 'Nota de Crédito' é o documento emitido pela Recorrente para demonstrar ao cliente que ele possui um crédito em razão de falhas na veiculação do material publicitário produzido [ou, sob outro ângulo, que a Recorrente reconhece uma dívida perante tal cliente, a qual poderá ser compensada com as cobranças emitidas ou ser mantida em aberto por um período adicional, dependendo, sempre, das condições de negociação com tal cliente]. A emissão de 'Nota de Crédito' é imprescindível por duas razões: (a.) para demonstrar ao cliente que a Recorrente fiscalizou a exibição da propaganda pelo veículo, constatou as falhas e garantiu-lhe um crédito no valor exato pago a maior; e (b.) para possibilitar que o cliente analise com mais detalhes a fatura emitida pelo veículo de divulgação em seu nome.
- h) O v. acórdão DRJ/BHE n.º 02-19.942 foi ainda mais criativo: na sua visão, a Recorrente teria se valido de 'contas de compensação' para registrar suas operações de intermediação e, como as contas desse controle paralelo e não-patrimonial ['Clientes' e 'Fornecedores'] não tinham saldos exatamente iguais em 31.12.01, não serviriam como prova para elidir a presunção do artigo 281, III, do RIR-99. Segundo os I. Julgadores, "mesmo que o encontro de contas não seja feito simultaneamente, mas em momento subsequente (como esclarece a defesa), é preciso sempre que se mantenha a identidade de valores entre contas de compensação" [p. 515 dos autos]. Mas Ilustres Conselheiros, por que se presumiu que as operações de intermediação eram controladas via 'contas de compensação'? Não existe essa informação na Impugnação ou em qualquer outro documento constante dos autos: trata-se de assunção absurda, fruto da imaginação dos I. Julgadores de primeira instância administrativa.
- i) Não há obrigação de controle de operações por conta de terceiros em 'contas de compensação'. 'In casu', os recursos dos clientes e os passivos desses contra os veículos eram registrados em contas de 'Clientes' e 'Fornecedores', juntamente com todos os outros registros relacionados aos clientes e fornecedores da própria Recorrente. Claro que os saldos, relativos a operações de terceiros, tinham ativos e passivos em valor idêntico. Essa análise, contudo, não pode ser feita a partir da DIPJ-02, onde estão lançados TODAS as operações envolvendo clientes e fornecedores da Recorrente e de seus clientes. Ora, por óbvio que esses valores nunca seriam idênticos: o v. acórdão DRJBHE n.º 02-19.942 alude a 'contas de compensação' mas, para comprovar seu raciocínio, examina os saldos de 'Clientes' e 'Fornecedores' lançados na DIPJ-02 da Recorrente 12. Esse procedimento é totalmente equivocado porque, como se sabe, as contas de compensação não são 'patrimoniais' e, portanto, são registradas num controle segregado, não na própria contabilidade fiscal do contribuinte.
- j) Os I. Julgadores NÃO EXAMINARAM OS DOCUMENTOS ACOSTADOS À IMPUGNAÇÃO, os quais demonstram cabalmente que os passivos refletidos em 'Notas de Crédito' existiam. Como se sabe, as presunções legais, como aquela do artigo

281, III, do RIR-99, podem ser afastadas mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos. 'In casu', esses documentos estão nos autos, mas totalmente ignorados pela 2ª Turma de Julgamento da DRJBHE. Por esse motivo é que se requer que este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais examine os documentos acostados no Anexo 02 a Impugnação antes apresentada, bem assim os lançamentos contábeis típicos desse tipo de operação, com o objetivo de se afastar, definitivamente, qualquer presunção de passivo fictício envolvendo os passivos indicados neste item 1 da autuação.

- k) No item 2 da autuação fiscal, questiona-se um outro procedimento bastante comum no ramo das agências de publicidade: o pagamento, adiantado, de reserva de espaço ou pacotes de veiculações. Isso ocorre em situações peculiares como, v.g., programas especiais que serão exibidos no período do Natal, intervalos de jogos de copas do mundo ou outros campeonatos esportivos importantes e de elevada audiência e até capítulos de novelas. Nesses casos, a Recorrente desembolsa recursos para pagamentos dos veículos de divulgação, lançando esses pagamentos no seu ativo. Em seguida, negocia esses direitos com os seus clientes e, quando isso ocorre, lança simultaneamente um ativo e um passivo.
- l) O acórdão da DRJ/BHE afirmou que a recorrente negociaria direitos de exibição próprios, como explicado a partir do exame das Normas-Padrão da Atividade Publicitária, editadas pelo Conselho Executivo de Normas-Padrão [cf seção II.A.], é PROIBIDO às agências serem titulares de direitos de exibição; elas podem ser intermediárias mas, juridicamente, nunca serão 'donas' do direito. E, se há vedação regulamentar à 'apropriação' daquele direito pela agência, por óbvio sua transferência não representa 'receita' de venda de direitos, como pretendem sustentar os I. Julgadores de primeira instância administrativa.
- m) O último item do Termo de Verificação Fiscal acusa a Recorrente de omissão de receitas tributáveis mesmo após ela ter reconhecido que o passivo ali escriturado representou um erro, advindo de provisão a maior registrada no ano calendário 2000, e que foi corrigido posteriormente. A esse respeito, é importante destacar que a jurisprudência administrativa e judicial já afastou a aplicação do artigo 281, III, do RIR-99, nos casos em que se demonstram equívocos contábeis. Não faz sentido, portanto, a manutenção da presunção legal nesse caso específico, porque obviamente não houve omissão de receitas, mas erro [posteriormente corrigido] na escrituração da Recorrente.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 13/03/2009 (AR de fls. 522). O recurso foi protocolado em 08/04/2009, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

A infração imputada à recorrente é a omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada.

A fiscalização efetuou três relações das notas fiscais glosadas, distinguindo as seguintes situações: i) notas cuja comprovação foi feita apenas com documentos internos; ii) notas com pagamento efetuado em data anterior; iii) notas não apresentadas à fiscalização.

A recorrente pagou a parcela do tributo relativa às notas fiscais discriminadas às fls. 261, no total de R\$ 620.873,99, as quais não foram apresentadas à fiscalização. Nos termos da petição de fls. 606, a recorrente requereu a desistência parcial do recurso em relação ao item 3 do auto de infração.

Resta analisarmos as duas outras situações identificadas pela fiscalização.

### **I. Notas cuja comprovação foi feita apenas com documentos internos, no valor de R\$ 352.796,59**

Aduz a recorrente que o passivo relativo a esta parcela, no montante de R\$ 352.796,59, refere-se à não-execução (parcial ou total) de serviços contratados pela recorrente junto a veículos de divulgação. Para ela, a fiscalização demonstrou total desconhecimento sobre a sistemática de contabilização prevista no art. 6º, do regulamento anexo ao Decreto nº 57.690/66.

#### **I.1 Da sistemática de lançamentos contábeis**

Primeiramente cumpre destacar a divergência existente entre os esclarecimentos prestados à fiscalização (fls. 47), e as alegações do recurso voluntário.

De acordo com os esclarecimentos de fls. 47, são as seguintes as etapas no processo de faturamento nas agências de publicidade:

1ª etapa: a agência emite as faturas referentes às veiculações em mídia (TV, RADIO, JORNAL, REVISTA) através do Pedido de Inserção (P.I.) aprovado pelo cliente. Na P.I. constam as condições (valor, prazo, dia da veiculação) junto aos veículos de mídia. No ato da emissão da fatura, a agência não tem em seu poder os documentos (Notas Fiscais), dos veículos comprovando a veiculação da campanha conforme expresso nas condições da P.I. Conforme norma do mercado, os veículos possuem até o quinto dia útil do mês subsequente à veiculação, para enviar as Notas Fiscais. Por este motivo a agência emite a fatura através da P. I., respeitando assim o critério da competência referente às suas receitas, assim como na apuração dos impostos.

2ª etapa: chegada das Notas Fiscais dos Veículos. Ao receber as Notas Fiscais dos Veículos de Mídia, a agência lança as mesmas em seus registros, gerando uma reclassificação entre contas do Passivo, conforme exemplo de lançamentos que se segue.

Nesta fase ocorre a identificação de FALHAS na veiculação da propaganda. Caso seja identificado, tanto pelo Veículo de Mídia, quanto pela Agência que houve falha na veiculação da propaganda, o Veículo concede um desconto, ou, em caso de falha total, um crédito total. Estes descontos/créditos, são repassados pela Agência aos Clientes, através de Notas de Crédito. Já que a fatura cobrando os repasses, fora emitida pelo valor da P. I. não considerando as falhas que pudessem acontecer.

3ª etapa: Pagamentos das Notas Fiscais dos Veículos. O cliente efetua o pagamento da fatura da Agência, cujo vencimento é sempre um dia antes do vencimento da fatura dos Veículos de Mídia, para ter tempo hábil de identificar o recebimento da verba e poder repassá-la aos Veículos.

**Exemplos de Lançamentos Contábeis**

1ª Etapa	
Débito	Crédito
Contas a Receber 110	Provisão de Representantes a Realizar 100
	Receita de Honorários de Mídia <sup>1</sup> 10
	<sup>1</sup> Valor oferecido à tributação
2ª Etapa (sem falhas)	
Débito	Crédito
Provisão de Representantes a Realizar 100	Fornecedor de Mídia a Pagar 100
2ª Etapa (com falhas)	
Débito	Crédito
Provisão de Representantes a Realizar 100	Fornecedor de Mídia a Pagar 90
Receita de Honorários de Mídia <sup>2</sup> 1	Contas a Receber <sup>3</sup> 11
<sup>2</sup> Valor do desconto concedido pela Agência	<sup>3</sup> Valor dos descontos concedidos pelo Veículo e pela Agência
3ª Etapa	
Débito	Crédito
Banco Conta Movimento 110	Contas a Receber 110
Fornecedor de Mídia a Pagar 100	Banco Conta Movimento 100

Já, no recurso voluntário foi dado o seguinte exemplo de contabilização quando há devolução de crédito pelo veículo (fls. 545):

Clientes		Fornecedores	
Situat�o inicial (contrata�o do PI e emissão de cobrança ao cliente):			
DÉBITO: Contas a receber de clientes: 100		CRÉDITO: Provisão para pagamento de veículo de m�dia: 100	
Equivoco (registro de um suposto crédito de 5 devolvido pelo veículo):			
DÉBITO: Contas a receber de clientes: 100		CRÉDITO: Provisão para pagamento de veículo de m�dia: 100	
DÉBITO: Crédito perante o veículo: 5		CRÉDITO: Crédito do veículo a ser repassado para o cliente: 5 (EMISSÃO DE NOTA DE CRÉDITO)	
Equivoco (registro de um cancelamento ou falha total de veicula�o):			
DÉBITO: Contas a receber de clientes: 100		CRÉDITO: Provisão para pagamento de veículo de m�dia: 100	
DÉBITO: Crédito perante o veículo: 100		CRÉDITO: Crédito do veículo a ser repassado para o cliente: 100 (EMISSÃO DE NOTA DE CRÉDITO)	

A diferença é que no esclarecimento de fls. 47, no momento em que a agência recebe as notas fiscais do veículo, ocorre uma reclassifica o entre contas do passivo. Da conta "Provisão para pagamento de veículo de média" para a conta "Fornecedores". No exemplo do recurso, não há a conta "Fornecedores", mas tão somente a conta de provisão.

No recurso, foi afirmado que é no momento em que é feito o Pedido de Inserção que os valores são lançados simultaneamente no ativo (clientes) e passivo (fornecedores). No exemplo de fls. 47, o lançamento efetuado no momento do Pedido de Inserção é na conta passiva “Provisão para pagamento de veículo de mídia” e não na conta “Fornecedores” diretamente.

Pela sistemática descrita às fls. 47, apenas é registrado na conta Fornecedores o valor relativo aos serviços efetivamente prestados. Note-se que no exemplo, apenas foi transferido para a conta Fornecedores o valor com desconto, que dá origem ao crédito do cliente. O valor do desconto foi creditado na conta “Contas a receber”. Ou seja, o valor correspondente às falhas ou devoluções de crédito não seria contabilizado na conta Fornecedores.

E é este claramente o entendimento da fiscalização, que afirma que “se não houve a realização do serviço, não deveria haver a indicação em 31/12/2001, de valores a pagar de Fornecedores.”

A decisão recorrida entendeu que as contas de “fornecedores” e “clientes”, do ponto de vista da agência de publicidade, “não são senão meras contas de compensação que nada têm a ver com o sistema de contas patrimoniais”, e que para afastar a presunção de passivo fictício seria necessário haver identidade entre os saldos das duas contas, o que não ocorre no presente caso.

Na conta clientes, segundo a recorrente, são registrados os recursos depositados pelos clientes a título de: remuneração por serviços anteriormente prestados; reembolsos diversos relativos a custos de produção de material publicitário; recebimento do preço devido ao veículo e que será repassado oportunamente a esse último; comissões devidas por intermediação entre veículos etc. Em suma, todos os ativos da Recorrente perante seus clientes são controlados em conta contábil de mesma denominação. A conta “clientes” não é uma conta de compensação.

Com relação à conta fornecedores, a recorrente afirma que ela registra também o valor dos recursos dos anunciantes em poder da agência, e por isso representa um passivo real, e não fictício.

Independentemente do sistema de contabilização adotado, há uma questão de prova a ser apreciada, que envolve análise da documentação apresentada.

## **I.2. Análise documental**

Passemos a analisar a documentação apresentada em relação a cada item da relação de notas fiscais, e as alegações da recorrente.

### **Itens 1, 2 e 12 do Anexo 2 da impugnação**

- O saldo foi baixado contra descontos obtidos em 27/02/02 – docs. 1, 2 e 8 - Boletim Lançamento Contábil – fls. 354/355 e 366.

As notas fiscais da Delta foram emitidas em 11/01/2001 e 09/11/2000, com vencimento em 15/01/2001 e 05/01/2001, respectivamente. A nota fiscal da VL Vaticano Coml

Foto Studio Ltda. foi emitida em 20/11/2000, com vencimento em 30/11/2000. Nenhuma das notas fiscais foi apresentada à fiscalização.

A argumentação da recorrente em relação a estes três itens é que os valores foram posteriormente apropriados como receita financeira.

Como já anteriormente salientado, não há clareza em relação à sistemática contábil adotada pela recorrente. Se o valor do crédito do cliente é de fato controlado na conta “Fornecedores”, procedimento este bastante incorreto, por que ele se torna receita da agência, e não é devolvido ao cliente?

Se a conta “Fornecedores” reflete o valor da fatura emitida pelo veículo, correspondente aos serviços efetivamente prestados, e ela já foi liquidada, não deveria haver valores em aberto na conta fornecedores. Neste caso, o valor do crédito do cliente deveria estar registrado apenas na conta de provisão.

Independentemente desta discussão, o fato do saldo ter sido baixado no ano calendário seguinte deveria ter sido levado em consideração pela fiscalização, pois neste caso, não há omissão, mas simples postergação de receita.

No entanto, a fiscalização limitou-se a afirmar que os encontros de contas em exercícios posteriores para sanar as irregularidades são “manobras não previstas nem nas regras contábeis, nem na legislação tributária”.

Por conseguinte, como houve postergação de receita, e não omissão, deve ser excluído da tributação o montante de R\$ 4.368,00 (288 + 3600+480).

### Item 3

No esclarecimento de fls. 46

- Emitida Nota de Crédito 0184 em setembro/2001 referente à n/ fatura 7696 de 15/08/2001. Porém o lançamento contábil efetuado foi registrado na conta 380002-6 - Veículos a realizar ao invés da conta 350017-3 Editora Abril SA. Erro de classificação contábil. Ajuste efetuado em 02/2002, corrigindo os saldos das contas, conforme boletim de lançamento em anexo.

Boletim de lançamento de fls. 57

ITEM 3

NEOGAMA PUBLICIDADE LTDA												PAGINA 0001
BOLETIM LANCAMENTO CONTABIL - BAIXA TRIPLICE												REFERENCIA: 01/10/2003
CONTABILIZADO - 07/FEV/2002 - NR. 202020045-0												EXECUCAO : 23/02/2003
												-10:29:16
CONTA	FILIAL	DB/CR	NR.DOCTO	SIMB	VALOR	HISTORICO	JOB	PROD	CLIENTE	CCUSTO	FUNC	
350017-3	0002	DB	136346-00	OP	28.560,00	BAIXA ORDEN DE PAGTO						
								168-0	20019-1	00007		
380002-6	0002	CR	839600-00	IC	28.560,00	PIPC: 839600-00 - EDITORA ABRIL S						
								168-0	20019-1	00007		
TOTAL :					0,00							

DEFIC/DIFIS II  
 Fls. 57

### Na impugnação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/08/2012 por SELENE FERREIRA DE MORAES, Assinado digitalmente em 17/08

/2012 por SELENE FERREIRA DE MORAES

Impresso em 23/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Nota de crédito não localizada.

Anotação no boletim de lançamento contábil de fls. 57: “NC 184 emitida 03/09/2001. Devido ao cancelamento da veiculação (fat. 7696) do cliente Gradiente. Porém lançamento de estorno foi efetuado na conta de provisão de mídia, ao invés da conta de fornecedor. (Editora Abril), pois a fatura do veículo já havia sido entregue. Este lanço é de reclassificação de contas, não afetando o resultado”.

A fiscalização partiu do pressuposto de que na conta Fornecedores estão registrados apenas os valores relativos aos serviços efetivamente prestados, e por isso, entendeu que os valores registrados na conta eram passivos fictícios.

Como anteriormente afirmado, com base nos elementos coligidos aos autos, não é possível termos certeza acerca do procedimento contábil utilizado.

Se na conta Fornecedores estiverem registrados os valores relativos aos recursos financeiros dos anunciantes, é perfeitamente plausível a afirmação de que o passivo não é fictício, e corresponde a idêntica pendência no ativo.

O Código de Processo Civil estabelece em seu art. 333, incisos I e II, a quem incumbe o ônus da prova:

*“Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”*

No presente caso, os elementos de prova coligidos aos autos não são suficientes para demonstrar a ocorrência inequívoca da hipótese de presunção legal de omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada.

Arruda Alvim, em sua obra “Manual de Direito Processual Civil”, assim se manifesta sobre as conseqüências do descumprimento do ônus da prova:

*“De um modo geral, podemos dizer que, recaindo sobre uma das partes o ônus da prova relativamente a tais e quais fatos, não cumprindo esse ônus e inexistindo nos autos quaisquer outros elementos, pressupor-se-á um estado de fato contrário a essa parte. Assim, quem devia provar e não o fez perderá a demanda.” (ALVIM, Arruda. Manual de direito processual civil, volume 2: processo de conhecimento, 11. ed.rev., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007).*

Por conseguinte, deve ser cancelada a exigência em relação a este item.

## **Itens 5, 6, 7 e 8**

No esclarecimento de fls. 46

Processo nº 19515.000992/2006-05  
Acórdão n.º 1803-01.364

S1-TE03  
Fl. 18

- Títulos baixados através de encontro de contas entre fornecedores, conforme boletins de lançamento 2724 de 01/03/04 e 4259 de 30/04/2004. Negociação entre fornecedores, devido à trabalhos não executados conforme solicitado e custos dispendidos pelos fornecedores. Devido à estes encontros de contas o valor total dos custos com as Benfeitorias em Imóveis de Terceiros foram reduzidos, assim como o valor das despesas com amortizações mensais pelo prazo do contrato de aluguel. Beneficiando desta forma ao Fisco quando do apuração dos impostos.

Na impugnação

- O passivo permaneceu em aberto e foi negociado um desconto com o fornecedor, o qual deveria ter sido baixado a crédito de receita, não tributável, de exercícios anteriores. Mas ao invés de lançar como Ajuste de Exercício Anterior, o pagamento foi lançado a crédito da conta caixa, como se vê dos lançamentos anexos.

Lançamento contábil 4259 (fls. 55)

NEOGAMA		LANÇAMENTO CONTÁBIL		En	02/03/2006
Data 30/04/2004				Página:	1 de 1
Lançamento: 4259				Doc. 04	
<b>DÉBITO</b>					
Classificação	Conta	Histórico	Centro de Custo		Valor
1.3.03.1.00001	Obras em Andamento	N.F. 66906 - SUPERMIX CONCRETO S.A			1.288,00
1.3.03.1.00001	Obras em Andamento	N.F. 13505 - SUPERMIX CONCRETO S.A			988,54
1.3.03.1.00001	Obras em Andamento	N.F. 13816 - SUPERMIX CONCRETO S.A			688,50
1.3.03.1.00001	Obras em Andamento	N.F. 13869 - SUPERMIX CONCRETO S.A			963,90
1.3.03.1.00001	Obras em Andamento	N.F. 67046 - SUPERMIX CONCRETO S.A			841,50
2.1.02.3.00026	VEÍCULO PUBLICIDADE LTDA.	N.F. 67046 - L & C OUTDOOR COMUNICACAO			12.454,96
				<b>Total DÉBITO</b>	<b>17.225,40</b>
<b>CRÉDITO</b>					
Classificação	Conta	Histórico	Centro de Custo		Valor
1.1.06.2.00001	Valores a Apropriar	BX. ADTO. CFE. N.F.S SUPERMIX CONCRETO S.A.			17.072,40
2.1.03.1.00007	ISS Retido de Fornecedores (9768)	ISS RETIDO S/ N.F. 66906 - SUPERMIX CONCRETO S.A			9,90
2.1.03.1.00007	ISS Retido de Fornecedores (9768)	ISS RETIDO S/ N.F. 13505 - SUPERMIX CONCRETO S.A			107,46
2.1.03.1.00007	ISS Retido de Fornecedores (9768)	ISS RETIDO S/ N.F. 13816 - SUPERMIX CONCRETO S.A			10,25
2.1.03.1.00007	ISS Retido de Fornecedores (9768)	ISS RETIDO S/ N.F. 13869 - SUPERMIX CONCRETO S.A			15,25
2.1.03.1.00007	ISS Retido de Fornecedores (9768)	ISS RETIDO S/ N.F. 67046 - SUPERMIX CONCRETO S.A			10,14
				<b>Total CRÉDITO</b>	<b>17.225,40</b>

Lançamento contábil 4269 (fls. 56)

Processo nº 19515.000992/2006-05  
Acórdão n.º 1803-01.364

S1-TE03  
Fl. 19

neogama		LANÇAMENTO CONTÁBIL		DEFICIDIFIS III Fls. 96		Emissão: 02/03/2006 Página: 1 de 1	
NEOGAMA							
Data 01/03/2004				Lara T. de Santana			
Lançamento: 2724				38,087			
<b>DÉBITO</b>							
Classificação	Conta	Histórico	Centro de Custo	Valor			
1.3.03.1.00001	Obras em Andamento	DESPESA COM OBRAS EM ANDAMENTO CFE. N.F. 152785 - RAMALHO COMERCIAL LTDA		421,20			
2.1.02.4.00052	DAPEMA PRODUÇÕES	ENTRADA DA NOTA FISCAL N. 152785		1.720,00			
2.1.02.4.00214	FILMEI ÁUDIO CINE VÍDEO	ENTRADA DA NOTA FISCAL N. 152785		2.350,00			
			Total	DÉBITO		4.491,20	
<b>CRÉDITO</b>							
Classificação	Conta	Histórico	Centro de Custo	Valor			
2.1.02.5.00231	RAMALHO COMERCIAL LTDA	NFF 152785 FAVORECIDO RAMALHO COMERCIAL LTDA		4.491,20			
			Total	CRÉDITO		4.491,20	

ITEM C

Os lançamentos demonstram que os títulos foram baixados a crédito da conta de ativo “Valores a apropriar” e da conta de passivo “Ramalho Comercial Ltda.”

A notas fiscais da Veículo Publicidade Ltda. foram emitidas em janeiro de 2001, com vencimento em 15/01/2001. A nota fiscal da Filmei Audio Cine Vídeo foi emitida em 26/12/2001, com vencimento em 20/01/2002.

A fiscalização não aprofundou a análise destes lançamentos, limitando-se a afirmar que os encontros de contas efetuados em exercícios posteriores não estão previstos nas regras contábeis, nem na legislação tributária.

Ocorre porém que, a existência destes lançamentos posteriores colocam em dúvida a afirmação de que tais valores eram realmente passivo fictício. Ainda que em exercícios posteriores, os valores foram baixados, sendo que a fiscalização simplesmente desconsiderou as operações com base em motivação genérica.

Logo, tais valores devem ser excluídos da tributação.

### Itens 10, 11, 14 à 42

- Títulos baixados na totalidade através de notas de crédito, devido à falhas na veiculação da propaganda ou cancelamento à pedido do cliente.

A discussão em relação a estes itens se dá em torno da baixa dos títulos registrados na conta “Fornecedores”.

Passemos a analisar os documentos relativos às notas fiscais nº 8.210 a 8.214 (itens 20 a 24), do veículo Formato Repr. de Veic. de Mídia S/C, emitidas em agosto de 2001, com vencimento em 15/09/2001, de acordo com a relação de fls. 50.

Nota de crédito (fls. 390)

Processo nº 19515.000992/2006-05  
Acórdão n.º 1803-01.364

S1-TE03  
Fl. 20

DOC. 10

**Nota de Crédito**

**NEOGAMA** Nº : 1294044  
Nº NF Salda : 1294044  
Emissão: 09/01/2002

NEOGAMA Publicidade LTDA CNPJ:03.248.864/0001-16 Rua do Rócio, 152 - V.Olimpia SÃO PAULO

**Dados do Cliente :**

Cliente: LISTEL LISTAS TELEFONICAS LTDA Produto: 555 - NOROESTE DO RIO GRANDE DO SUL

Endereço: RUA FLORIDA, 1738 - 10º ANDAR Bairro: BROOKLIN NOVO Cidade: SAO PAULO ( C )

Estado: SP CEP: 04565-001 CNPJ: 53.026.472/0001-80

**Dados da NF do Veículo/Fornecedor(Origem):**

Nome: FORMATO REPR. DE VEIC DE MIDIA S/C

Nº da NF	Emissão	Nº da Parcela	Vencimento	Valor da Parcela
8.210	09/01/2002	1	09/01/2002	946,40
8.211	09/01/2002	1	09/01/2002	728,00
8.212	09/01/2002	1	09/01/2002	806,00
8.213	09/01/2002	1	09/01/2002	276,00
8.214	09/01/2002	1	09/01/2002	754,00

**Dados da NF Agência :**

Nº da NF	Emissão	Nº da Parcela	Vencimento	Valor da Parcela
7.729	17/09/2001	1	09/10/2001	4.036,96

Boletim de lançamento da nota de crédito (fls. 391)

NEOGAMA PUBLICIDADE LTDA ----- PAGINA 0001 -----

REFERENCIA: 01/10/2003  
EXECUCAO : 02/03/2003  
09:27:02

BOLETIM LANÇAMENTO CONTABIL DESDOBRADO  
CONTABILIZADO - 09/JAN/2002 - NR. 200031-4

CONTA	FILIAL	DB/CR	NR.DOCTO	SIMB	VALOR	HISTORICO	JOB	PROD	CLIENTE	CCUSTO	FUNC
20068-3	0002	CR	314-00	NC	4.036,96	CREDITO: 314 - LISTEL					
								158-1	20068-3	00007	
380002-6	0002	DB	821000-00	IC	946,40	CREDITO: 314 - LISTEL					
								158-1	20068-3	00007	
380002-6	0002	DB	821100-00	IC	728,00	CREDITO: 314 - LISTEL					
								158-1	20068-3	00007	
380002-6	0002	DB	821200-00	IC	806,00	CREDITO: 314 - LISTEL					
								158-1	20068-3	00007	
380002-6	0002	DB	821300-00	IC	276,00	CREDITO: 314 - LISTEL					
								158-1	20068-3	00007	
380002-6	0002	DB	821400-00	IC	754,00	CREDITO: 314 - LISTEL					
								158-1	20068-3	00007	
TOTAL :					0,00						

Não há nos autos cópia de boletim de lançamento contábil ou razão relativo a 15/09/2001, data de vencimento da fatura emitida pela Formato Repr. de Veic. de Mídia S/C, de acordo com a relação de fls. 50.

Pergunta-se: Houve pagamento da fatura emitida na data do vencimento, ou seja, em 15/09/2001? Em caso afirmativo, em que valor? Houve desconto?

Do mesmo modo que no item anterior, não restou claramente demonstrada a existência da obrigação já paga, ou não comprovada no passivo.

Como já afirmado anteriormente persiste a dúvida quanto à sistemática de contabilização adotada, sendo que a fiscalização partiu do pressuposto de que na conta “Fornecedores” apenas deveriam estar registrados os valores correspondentes a serviços efetivamente prestados, sem aprofundar a análise da contabilidade da recorrente.

Da mesma forma, a nota de crédito não comprova a exigibilidade da obrigação registrada na conta “Fornecedores”. Qual a natureza das contas discriminadas no boletim acima? A conta 380002-6 é uma conta de compensação, tal como afirmado na decisão recorrida?

Sem estas informações e análises, não fica claramente demonstrada a ocorrência da presunção legal de passivo fictício.

### Item 13

No esclarecimento de fls. 46

- Informado erroneamente o Veículo de Mídia quando da emissão da P.I. Foi informado Grupo Três de Comunicação, sendo que o correto seria Três Meios Negócios Publicitários. O veículo emitiu diversas faturas, cobrando de acordo com o mês que as veiculações ocorreram ao longo do ano. Anexo seguem os boletins de lançamentos junto com as cópias das faturas emitidas pelo veículo.

Na impugnação

- O saldo foi baixado mediante lançamentos devedores realizados ao longo do ano 2002, a cada veiculação (os débitos são de R\$1.497,60, R\$6.528,00, R\$3.494,40, R\$1.536,00, R\$921,60, R\$1.359,68 e R\$4.000,00).

A fiscalização não se pronunciou sobre o alegado equívoco, não tendo analisado os esclarecimentos prestados pela recorrente.

A análise da documentação apresentada revela não é possível termos certeza acerca da existência de passivo fictício, sendo que a fiscalização fundamentou a aplicação da presunção apenas no fato de terem sido apresentados documentos internos, sem ter feito qualquer análise sobre a documentação, e as situações expostas pela contribuinte.

Por conseguinte, deve ser integralmente cancelada a exigência em relação a este tópico.

## II. Notas com pagamento efetuado em data anterior, no valor de R\$ 86.932,28

A recorrente alega que tais valores referem-se a pagamentos adiantados, de reserva de espaço ou pacotes de veiculações. Afirma que desembolsa recursos para pagamento dos veículos, lançando tais pagamentos em seu ativo. Em seguida, negocia esses direitos com os seus clientes e, quando isso ocorre, lança simultaneamente um ativo e um passivo. É o

segundo passivo, que apenas é baixado contra o ativo originalmente lançado após a emissão da fatura pelo veículo em nome do cliente anunciante.

A decisão recorrida manteve o lançamento, por entender que “não se deve reconhecer um passivo se não existe dívida”, e que o correto seria a mera transferência de ativos, isto é, “contas a receber” a “direito de exibição”.

Mais uma vez aparece a dúvida quanto à natureza dos lançamentos efetuados na conta “Fornecedores”. A fiscalização e a decisão recorrida entenderam que não é pertinente a contabilização do passivo da agência com o cliente na conta fornecedores. Para ela, “uma vez que os valores foram pagos a título de adiantamento

Por sua vez, a recorrente afirma que adota a sistemática de registro simultâneo em conta de ativo e passivo, e que não procede a presunção de passivo fictício quando o passivo é compensado com lançamento no ativo.

Mais uma vez a fiscalização partiu do pressuposto de que na conta “Fornecedores” só poderiam estar registrados valores a pagar, sem analisar concretamente o procedimento que a recorrente afirma que adotava, qual seja, o registro na conta “Fornecedores”, compatível com um ativo de idêntico valor, que não representaria passivo fictício.

Por outro lado, a documentação apresentada pela recorrente - boletins de lançamento contábil – demonstra a baixa de títulos ocorrida no ano de 2002.

As presunções legais, assim como as humanas, extraem, de um fato conhecido, fatos ou conseqüências prováveis, que se reputam verdadeiros, dada a probabilidade de que realmente o sejam. Se, presente “A”, “B” geralmente está presente; reputa-se como existente “B” sempre que se verifique a existência de “A”, o que não descarta a possibilidade, ainda que pequena, de provar-se que, na realidade, “B” não existe.

Como preleciona o insigne mestre José Luiz Bulhões Pedreira “o efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”

No entanto, é necessário caracterizar o fato descrito na norma, qual seja, a manutenção de obrigações já liquidadas, ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

A desconsideração genérica dos esclarecimentos prestados pela recorrente, não é suficiente para caracterizar o fato presumido, tendo a fiscalização de provar a ocorrência do fato que a lei presume.

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*  
Selene Ferreira de Moraes

Processo nº 19515.000992/2006-05  
Acórdão n.º **1803-01.364**

**S1-TE03**  
Fl. 23

---

CÓPIA