



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

Processo nº 10580.720128/2015-58
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.661 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 19 de março de 2019
Assunto IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO
Recorrente MONTE TABOR CENTRO ÍTALO BRASILEIRO DE PROMOÇÃO
SANITÁRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos interpostos por **MONTE TABOR CENTRO ÍTALO BRASILEIRO DE PROMOÇÃO SANITÁRIA**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, e pelos demais responsáveis solidários, contra o Acórdão nº 11-57.037, da 4ª Turma da DRJ-Recife, que negando provimento às impugnações, manteve contra os impugnantes a integralidade do lançamento que lhes exigia crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, acrescidos de multa qualificada e juros de mora.

A Fiscalização apurou quatro infrações, a saber:

- a) omissão de receitas caracterizada por passivo fictício;
- b) despesas não comprovadas evidenciadas por valores pagos a diretores;
- c) aluguéis indedutíveis; e
- d) resultados operacionais não declarados.

O IRPJ alcançou as quatro infrações; a CSLL as duas primeiras; o PIS e a Cofins apenas o passivo fictício.

O lançamento incluiu no polo passivo, como devedores solidários, **LILIANA RONZONI** e **LAURA ZILLER**, na condição de administradoras; e também **FONDAZIONE CENTRO SAN RAFFAELE DEL MONTE TABOR** e **OÁSIS ADMINISTRAÇÃO LTDA.**, na condição de entidades integrantes do mesmo grupo econômico do qual fazia parte **MONTE TABOR CENTRO ÍTALO BRASILEIRO DE PROMOÇÃO SANITÁRIA**.

Os autuados impugnaram o lançamento. A DRJ-REC conheceu das impugnações, mas negou-lhes provimento, em decisão cuja ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção no passivo de obrigações não comprovadas caracteriza omissão de receitas por presunção legal.

DESPESA. REQUISITOS PARA DEDUÇÃO.

Despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da pessoa jurídica, relativas à efetiva contraprestação de algo recebido, corroboradas por documentação própria e devidamente registradas na contabilidade.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

A ocorrência de sonegação conforme definida no art. 71 da Lei 4.502/1964 pressupõe a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, I, §1º, da Lei 9.430/1996.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*Ano-calendário: 2010***IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ASSISTÊNCIA A SAÚDE.**

Para gozo de imunidade tributária é insuficiente apenas o exercício de atividade voltada para a área de saúde sem finalidade lucrativa, há obrigatoriedade de observância de todos os requisitos especificados na legislação própria.

DECADÊNCIA. EXAME DE PERÍODOS CADUCOS.

A Autoridade Fiscal pode investigar fatos ocorridos em períodos já alcançados pela decadência para identificar possíveis consequências tributárias em períodos de apuração para os quais seja possível a constituição do crédito tributário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os juros de mora previstos no art. 161 do CTN incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são calculados, a partir de 1º de abril de 1995, com base na taxa Selic.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*Ano-calendário: 2010***INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ALEGAÇÕES.**

Questionamentos acerca de inconstitucionalidade de lei não são conhecidas no âmbito do julgamento administrativo por tratarem de matéria reservada ao exame do Poder Judiciário (Súmula Carf nº 2).

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

É desnecessária a realização de perícia para exame de elementos devidamente demonstrados nos autos.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Não resignados, os autuados recorreram da decisão.

Monte Tabor arguiu, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida, afirmando que não foram apreciadas todas as alegações, razão pela qual o acórdão careceria de motivação adequada. Alegou decadência da maior parte do crédito tributário, porquanto o decurso do prazo de cinco anos impedia que a Fiscalização imputasse quaisquer efeitos tributários à maior parte das irregularidades mencionadas no TVF.

No mérito, disse que os requisitos exigidos para a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - Cebas é inconstitucional e que o indeferimento do certificado, com fulcro nas normas que impõem tais requisitos, não pode ser motivo válido para o lançamento e a cobrança de tributos.

A recorrente sustenta a regularidade e a necessidade da terceirização dos serviços antes prestados diretamente pelo Hospital São Rafael, fato que não pode ser visto como distribuição de resultados a empresas privadas, no caso a Delfin Médicos Associados Ltda. e o Centro de Hematologia e Terapia Celular Sociedade Simples Ltda. A autuação, portanto, seria equivocada, pois pagar a prestadores de serviços não configura distribuição de patrimônio, mas realização de despesas inerentes à atividade própria da pessoa jurídica imune.

Quanto à acusação de remunerar diretores, alegou falta de clareza da autuação, que não explicitou se o problema é a distribuição de patrimônio ou a remuneração de diretores. De qualquer forma, a improcedência é manifesta, pois se trata de pagamentos por atividades diversas daquelas inerentes à função de dirigente. A situação seria análoga à do diretor de faculdade imune que é, ao mesmo tempo, professor da instituição, recebendo pelas aulas ministradas.

As operações com imóveis, ao contrário do que afirma o TVF, são regulares, transparentes e nenhuma perda patrimonial causaram à recorrente.

Por fim, pleiteou, na hipótese de ser mantido o lançamento, a redução da multa. A multa qualificada só é cabível quando o autuado age com o intuito de enganar o Fisco, fraudando a arrecadação tributária, o que deve ser amplamente provado. De resto, não se pode reputar fraudulento o comportamento de quem deixa de recolher tributos acreditando estar amparado por norma de imunidade prevista na Constituição Federal.

Com essas razões, pediu o provimento do recurso, para anular o acórdão recorrido e, subsidiariamente, reformar a decisão recorrida e extinguir o crédito tributário. Caso seja mantido o lançamento, pediu a redução da multa.

Laura Ziller alegou, pelas mesmas razões de Monte Tabor, a nulidade da decisão recorrida, que teria confundido responsável legal com responsável tributário. O lançamento também seria nulo pela imprecisão do enquadramento legal e por cerceamento do direito de defesa, já que não foram indicados os atos irregularmente praticados pela recorrente. Trata-se de acusação genérica.

Afirmou que a diligência determinada pela DRJ não poderia ter sido realizada pelo fiscal autuante, por falta de isenção. Ainda em preliminar, alegou decadência.

No mérito, aduziu não ter atuado com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatuto. Além disso, não teria praticado isoladamente atos de gestão administrativa ou financeira. Os atos foram praticados por um colegiado. Por outro lado, não existiria interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, porquanto a remuneração da recorrente não estaria vinculada ao faturamento da Monte Tabor.

Afirmou, por fim, não ser possível a retroação da lei para atribuir responsabilidade a terceiro. O lançamento foi feito com fulcro em norma introduzida pela Lei nº 12.868/2013, que autoriza a realização de lançamento de crédito tributário na pendência de julgamento de recurso contra decisão que tenha indeferido a renovação do Cebas.

Fondazione e Oásis Administração apresentaram recurso em peça única. Arguiram a preliminar de nulidade por falta de intimação da diligência determinada pela DRJ. Ademais, a própria diligência seria inválida, pois levada a cabo pelo mesmo agente fiscal que fez o auto de infração e que, portanto, não teria isenção para a diligência.

O lançamento, por sua vez, seria nulo em face da descrição incorreta dos fatos.

Questionaram a invalidade da decisão que indeferiu a renovação do Cebas e a aplicação retroativa da lei que autoriza o lançamento na pendência do processo de suspensão de imunidade.

Também arguíram decadência.

Contestaram a existência de solidariedade tributária, pois não estaria presente o interesse comum e tampouco a figura do grupo econômico. Grupo econômico, se houvesse, seria formado apenas pelas duas recorrentes, mas não por Monte Tabor. Sustentaram inexistir solidariedade tributária passiva.

Insurgiram-se, por fim, contra a multa qualificada e a representação penal.

Liliana Ronzoni recorreu, arguindo as mesmas nulidades suscitadas por Fondazione e Oásis Administração. Especificamente, alegou não ter legitimidade passiva para figurar como responsável solidário. Aduziu a impropriedade da aplicação, ao caso concreto, da regra do art. 135 do CTN, já que não foram apontados os atos cometidos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto. Também contestou a multa qualificada e a representação penal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

Uma das infrações colhidas no lançamento é a omissão de receitas caracterizada por passivo cuja existência a autuada **Monte Tabor** não logrou comprovar.

No recurso, a contribuinte, em linha gerais, reproduziu os mesmos argumentos do processo de suspensão de imunidade, sem atentar para o fato de que, embora conexos, os processos têm por objeto situações fáticas distintas. Assim, a omissão de receitas, evidenciada por passivo não comprovado, não chegou a ser contestada de forma direta e específica. A recorrente limitou-se, nessa parte, a afirmar que havia, no passado, obtido empréstimo com a **Fondazione**, o qual foi sendo amortizado ao longo dos anos.

De início, soa estranho dizer que foi constatada omissão de receitas por passivo fictício (ou não comprovado), cometido por entidade imune, ou que se julgava como tal, ao tempo dos fatos. É que, sendo imune a pessoa jurídica, não tem serventia, do ponto de vista tributário, omitir receitas, sobretudo, mediante passivo fictício.

A instituição de assistência social sem fins lucrativos não se submete a tributo incidente sobre receitas (PIS, COFINS, ICMS e ISS), nem àqueles de cuja base de cálculo a receita é um dos componentes (IRPJ e CSLL). Por conseguinte, omitir receitas se afigura um comportamento sem finalidade específica no plano tributário.

Passivo não comprovado é uma presunção de omissão de receitas, cuja lógica se prende a duas situações. Na primeira, o contribuinte, ao invés de registrar a receita auferida, faz o registro contábil numa conta de passivo, que é inexistente e esconde a receita auferida à margem da escrituração. Na segunda, o contribuinte contabiliza, para diminuir o lucro, uma despesa inexistente e, em contrapartida, registra um passivo que também é inexistente.

Em ambos os casos, o fato tributável relevante se considera ocorrido no momento do registro, no passivo, da obrigação inexistente. Nesse sentido aponta o Acórdão nº 9101-002.340, da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF, cuja ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. FATO GERADOR.

A presunção legal de omissão de receitas por passivo não comprovado é chamada de presunção justamente porque, não sendo possível conhecer o exato momento em que a receita não oferecida à tributação foi auferida, presume-se a sua ocorrência quando se dá o registro contábil desse passivo. De outra forma, não seria possível presumir-se a omissão de receitas.

Recurso Especial do Procurador Provido em parte.

Do voto condutor da decisão, da lavra da ilustre Conselheira Adriana Gomes Rêgo, vale transcrever a seguinte passagem:

Rendo minhas homenagens à tese deduzida no acórdão recorrido. Com efeito, a manutenção na contabilidade de obrigação já paga, ou que o sujeito passivo não comprove sua exigibilidade, implica que os recursos utilizados no pagamento ou na assunção da obrigação foram auferidos em momento anterior. Assim se dá porque, para essa presunção, não se pode falar em recursos provenientes de receita omitida no futuro, mas, sim, no passado.

Contudo, a presunção legal de omissão de receitas por passivo não comprovado é chamada de presunção justamente porque, como não é possível conhecer o exato momento em que a receita não oferecida à tributação foi auferida, presume-se a sua ocorrência-omissão de receitas-quando se dá o registro contábil de fato que objetive atribuir, a ela (receita), origem. De outra forma, não seria possível presumir-se a omissão de receitas.

Como se sabe, o ilícito tributário deve ser sempre provado. Se não há prova, não há ilícito. Mas essa prova pode ser dar de forma direta ou indireta. As provas diretas são as que representam, de forma imediata, a ocorrência do fato de implicações jurídicas, seu objeto. Já, a prova indireta representa a ocorrência de fatos secundários ou indiciários, dos quais virá a implicação legal da existência ou inexistência do fato principal. Assim, a prova indireta ocorre quando se referir a um fato indiciário, diverso do fato típico, que será considerado como juridicamente existente, em virtude da relação de inferência lógica, do raciocínio dedutivo.

No caso das presunções legais, o fato indiciário é o fato a ser objetivamente provado, enquanto que o fato indiciado será provado apenas pela inferência lógica, acima mencionada, do raciocínio dedutivo.

É o que ocorre com a presunção de omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado. O fato indiciário provado nos autos é o registro do passivo na escrituração contábil. Somente a partir desse fato e, unicamente por conta dele, é que é possível inferir (raciocínio lógico) que houve obtenção de receitas não oferecidas à tributação em momento anterior.

Portanto, antes do registro contábil efetuado em 31/12/2001, não havia fato indiciário, e, conseqüentemente, não havia fato indiciado, ou seja, não havia como provar a ocorrência do fato gerador da omissão de receitas presumida.

Curvo-me, assim, à tese no sentido de que, na hipótese de presunção legal de omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado, considera-se ocorrido o fato gerador quando o contribuinte faz o registro contábil da despesa, implicando, assim, no presente caso, a ocorrência do fato gerador em 31/12/2001. (g.n.)

Tendo em conta essas razões e considerando que, no caso em exame, a recorrente **Monte Tabor** faz referência a empréstimos concedidos por **Fondazione** em anos anteriores, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que se verifique a data de registro, no passivo de **Monte Tabor**, da obrigação no montante de R\$ 5.950.347,94. Não sendo possível determinar a data do registro, que seja informado se a dívida foi registrada em 2010 ou em ano anterior.

Quanto à infração identificada como **resultados operacionais não declarados**, não existe na impugnação e no recurso contestação específica. O recurso limita-se a atacar a infração de forma indireta e genérica, questionando a validade do ato que suspendeu a imunidade e arguindo nulidade e decadência. Alegações diretas e específicas contra tal infração só foram trazidas tardiamente, quando da sessão de julgamento. Portanto, não há dúvida de que é matéria preclusa, ainda que se adote uma perspectiva flexível e tolerante.

Todavia, a recorrente alegou que a planilha de despesas (fl. 213), por ela mesma elaborada, e que serviu de base para a autoridade fiscal apurar o resultado tributável, contém erros de cálculos que deturpam o resultado final.

Com efeito, verificando a planilha, constata-se a existência de erros, sendo o mais gritante o tratamento dado ao "resultado financeiro líquido" (despesas e receitas financeiras, mais variações cambiais), que, apesar de ser negativo em alguns meses, foi computado como redução de despesas. Já a provisão para créditos de liquidação duvidosa, mesmo não sendo dedutível do lucro real, foi considerado como despesa. A recorrente, por outro lado, alegou que não foram excluídas das receitas as "deduções de vendas de serviços".

Considerando que erros de cálculo e lapsos manifestos podem ser corrigidos a qualquer tempo, proponho que os autos retornem à unidade de origem também para a verificação e correção de erros cometidos na apuração dos resultados operacionais.

Em resumo, a diligência tem por objeto a verificação do momento de registro contábil da obrigação tida como passivo fictício e a correção de eventuais erros de cálculo na apuração dos resultados operacionais.

Concluída a diligência, deverá ser elaborado relatório conclusivo, do qual os recorrentes serão intimados, assegurando-lhes prazo de trinta dias para manifestação, na forma do art. 35 do Decreto nº 7.475/2011.

Decorrido o prazo regulamentar, com ou sem a manifestação das recorrentes, o processo deverá ser devolvido ao CARF, para prosseguir o julgamento.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior