



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10660.002100/99-37
Recurso nº : 107-131931
Matéria : IRPJ – Ex. 1996
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : DIMATRA LTDA.
Recorrida : 7ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 06 de dezembro de 2005
Acórdão nº : CSRF/01-05.360

IRPJ – PASSIVO NÃO COMPROVADO – FALTA DE PREVISÃO LEGAL – LIQUIDEZ E CERTEZA DO LANÇAMENTO – PRESUNÇÃO SIMPLES - Antes do advento da Lei nº 9.430/96 que erigiu presunção legal em torno do passivo não comprovado, o grande espectro de situações fáticas que pode provocar passivo não comprovado, desaconselha a adoção da presunção simples, sendo de se manter a posição que dirige à fiscalização o ônus da prova direta da ocorrência de omissão de receitas com base no indício presuntivo detectado. A falta de previsão legal expressa no tipo fiscal próprio de passivo não comprovado, obtido por alargamento indevido do conceito trazido no artigo 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, apesar de ter povoado os regulamentos da época, deixa o lançamento carente da necessária liquidez e certeza que deve orientá-lo.

Recurso especial da negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente processo. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CLÓVIS ALVES, MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN e JOSÉ HENRIQUE LONGO.

Processo nº. : 10660.002100/99-37
Acórdão nº. : CSRF/01-05.360

Recurso nº. : 107-131931
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : DIMATRA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Douta Fazenda Nacional com fundamento no art. 5º, II, do Regimento Interno, de divergência, contra a decisão da 7ª Câmara, consubstanciada no Acórdão nº 107-07.184, assim ementado:

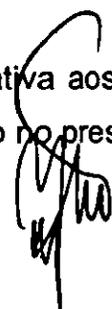
"IRPJ. PASSIVO NÃO COMPROVADO. LANÇAMENTO. INSUBSISTÊNCIA POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL. Até o advento da Lei nº 9.430/96, a presunção juris tantum de omissão de receita não abarcava a hipótese de exigibilidade não comprovadas.

IRPJ. PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA MENSAL. EXIGÊNCIA AO CABO DO TÉRMINO DO ANO-CALENDÁRIO. IMPROCEDÊNCIA. A presunção juris tantum não tem o condão de transferir para o contribuinte o ônus de provar em que mês ou dia ocorrera a presumida omissão de receita. Ao fisco cabe, de forma indelegável, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e, à luz da legislação vigente, constituir definitivamente o lançamento, considerando-se, de forma inequívoca, a data do adimplemento da obrigação como a da ocorrência do fato gerador da obrigação principal."

O extenso recurso teve seguimento provisório por força do despacho de fls. 627 a 629, apoiado no paradigma da 8ª Câmara, Acórdão nº 108-06.225, sumariado na ementa (fls. 609):

"PASSIVO FICTÍCIO – NÃO COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO CONSTANTE DE BALANÇO – Os valores que permanecem no passivo cuja existência na respectiva data não foi comprovada são considerados como omissão de receita, de acordo com o art. 180 do RIR/80."

O paradigma aborda autuação fiscal relativa aos exercícios de 1991 e 1992, portanto antes da vigência da Lei nº 9.430/96, como no presente caso.



Processo nº. : 10660.002100/99-37
Acórdão nº. : CSRF/01-05.360

A Fazenda Nacional entende que o ordenamento jurídico não impede que o lançamento esteja fundamentado em presunção simples, podendo estar calcado em indícios veementes.

O voto condutor da decisão recorrida baseia sua conclusão na falta de previsão legal do tipo e que a presunção não é um meio de prova, mas apenas o ponto de chegada de um processo mental, e que, no dizer de Augusto Alfredo Becker *"Presunção é o resultado de um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se fato desconhecido, cuja existência é provável"*, carecendo de provas concretas.

A descrição dos fatos está posta a fls. 03 – folha de continuação do auto de infração:

"Omissão de receitas caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigações não comprovadas ou já pagas, conforme demonstrativo de fls. 151 / 155, no valor de R\$ 5.720.801,96"

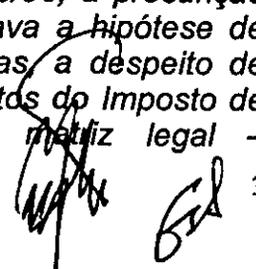
A leitura do recurso especial dá conta de que ele não abrangeu a parcela do passivo fictício referenciado pela manutenção no passivo de obrigações já pagas, mas se restringiu na discussão daquelas que não foram comprovadas.

O recurso especial se encerra com o pedido (fls. 601):

"Face ao exposto, requer a Fazenda Nacional seja dado provimento ao presente recurso, para reformar o r. acórdão recorrido, e mantida, em sua totalidade, a r. decisão proferida pela d. autoridade de primeira instância."

O despacho Pres nº 107-106/04 (fls. 627 a 629) deu seguimento ao recurso especial tendo como cerne a expressão (fls. 627):

"O acórdão desafiado deu provimento parcial ao recurso voluntário, entendendo que, até o advento da Lei nº 9.430/96, a presunção jûris tantum de omissão de receita não abarcava a hipótese de passivo fictício / exigibilidades não comprovadas, a despeito de esta hipótese povoar, até então, os Regulamentos do Imposto de Renda, sem correspondência com a sua matriz legal –



Processo nº. : 10660.002100/99-37
Acórdão nº. : CSRF/01-05.360

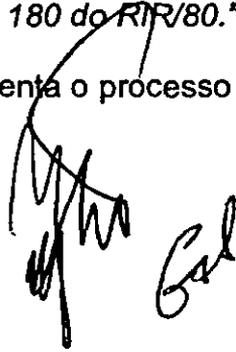
indevidamente ampliada – que se assenta no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

A decisão da Oitava Câmara do Primeiro Conselho, ao revés, sustenta, com relação aos exercícios de 1991 e 1992:

PASSIVO FICTÍCIO – NÃO COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO CONSTANTE DE BALANÇO – Os valores que permanecem no passivo cuja existência na respectiva data não foi comprovada são considerados como omissão de receita, de acordo com o art. 180 do RIR/80.*

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.

Handwritten signature and initials in black ink, appearing to be 'Gad'.

Processo nº. : 10660.002100/99-37
Acórdão nº. : CSRF/01-05.360

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator.

O recurso especial foi adequadamente acolhido, mas devem ser delimitados claramente os seus contornos e alcance.

O fecho do recurso especial acima transcrito traz o pedido de manutenção integral da decisão de primeiro grau.

Tal pedido encerra algumas impropriedades, como o fato de ter sido a decisão recorrida apenas parcialmente favorável ao contribuinte e o limite máximo do recurso é a situação caracterizada como prejudicial aos interesses da Fazenda Nacional.

Assim, ele somente poderia alcançar a parte da decisão cameral que tratou do passivo fictício, já que foi desonerado apenas o passivo fictício e verba relativa a despesas não comprovadas.

Ainda, na rubrica de passivo fictício duas variantes se apresentaram no processo. Uma relativa a passivo fictício caracterizado pela manutenção no passivo de obrigações já liquidadas e outra relativa ao passivo de existência não comprovada.

O voto condutor da decisão recorrida contendo extenso arrazoado desonerou, no item de passivo fictício, tanto a matéria relativa ao passivo não comprovado (item I.1 – fls. 570 a 573) quanto ao passivo liquidado e não baixado (item I.2 – fls. 573 a 579).

O recurso especial, porém, só atacou o item relativo ao passivo fictício de origem não comprovada, único item esbatido no recurso e constante da ementa do paradigma (Acórdão 108-06.225 – ementa transcrita no Relatório



Processo nº. : 10660.002100/99-37
Acórdão nº. : CSRF/01-05.360

Dessa forma, o seguimento determinado pelo Ilustre Presidente da 7ª Câmara, que se fez sem restrições nem indicação de ser parcial, deve ser entendido como sendo total com relação à argumentação expendida na peça recursal e com relação ao conteúdo do paradigma, mas parcial relativamente ao pedido trazido no final do especial.

Assim, voto pelo acolhimento do recurso especial tão somente com relação à matéria esbatida em seu conteúdo, qual seja o passivo fictício descrito como representado de obrigações de origem não comprovada. A esse item limitarei o presente voto.

A extensa argumentação trazida no voto condutor da decisão recorrida como no recurso especial esgotam o assunto, se bem sob diferentes ângulos.

Estender a análise no presente voto a todos os argumentos seria, sem dúvida, rebater inúmeros pontos conflitantes de forma a de nenhuma maneira contribuir para o deslinde da questão, tão somente esgrimindo considerações e avolumando comentários.

Vou, ao contrário, sintetizar minha análise aos pontos que considero centrais e definidores da questão, quais sejam a possibilidade exposta pela Fazenda Nacional de se proceder a lançamento calcado em presunção simples e a posição exposta no voto condutor da decisão recorrida de inexistência de previsão legal para apoiar o lançamento.

Início pela apreciação legal do texto capitulador da exigência.

A exigência se deu sob a égide do artigo 228 do RIR/94 que versa sobre saldo credor de caixa e passivo fictício, e que está assim redigido:

"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, art. 12, § 2º).



Processo nº. : 10660.002100/99-37

Acórdão nº. : CSRF/01-05.360

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

a) a falta de registro na escrituração comercial de aquisição de bens ou direitos, ou da utilização de serviços prestados por terceiros, já quitados;

b) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada."

(destaque do relator)

Conforme se observa o *caput* do artigo tem expressa capitulação legal, enquanto as duas hipóteses tratadas no parágrafo único não apresentam tal referência.

A matriz legal citada, artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598 não trouxe qualquer referência às hipóteses do parágrafo único do artigo 228 do RIR/94, representando ampliação sem suporte legal da norma fonte do regulamento.

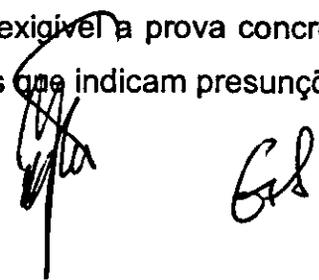
Se bem, é oportuno ressaltar, a manutenção no passivo de exigências cuja exigibilidade não seja comprovada representa claro indício de irregularidade que pode se situar no campo fiscal ou contábil.

Estamos diante, no mínimo de uma irregularidade contábil que pode refletir em irregularidade fiscal, tanto que a falta de comprovação pode ocorrer por múltiplas razões, como:

a) Falha na contabilização de aquisição de bens, mercadorias ou serviços feita a prazo. Nesse caso é constatável também a omissão de custos ou despesas operacionais que neutralizam eventual irregularidade fiscal do contribuinte;

b) Baixa em algum tempo anterior do passivo, por insubsistência passiva, em cujo caso a empresa deixou de apropriar a receita correspondente;

c) Baixa em algum tempo anterior do passivo, por pagamento, em cujo caso o enquadramento se faria no *caput* do artigo e seria exigível a prova concreta da data em que ocorreu o pagamento, bem como outras formas que indicam presunções.



Processo nº. : 10660.002100/99-37
Acórdão nº. : CSRF/01-05.360

Como se pode ver, o grande espectro de possibilidades que se vinculam a um passivo cuja origem não se pode comprovar demandam de alguma prova concreta acerca do verdadeiro procedimento que ensejou o afloramento do passivo não comprovado.

Confirmar a presunção, na forma intentada, representa sem dúvida manter um crédito tributário ao qual falta a necessária liquidez e certeza, tanto no que respeita à falta de previsão expressa no ordenamento jurídico da época quanto no que corresponda à falta de identificação fática da situação tributada.

Ademais, com o advento da Lei nº 9.4530/96 o tipo fiscal passou a ser expresse e a partir de então a presunção, que se assentava em simples indício, passou a ser legal com a transferência do ônus da prova ao contribuinte.

Assim, a liquidez e certeza necessária ao lançamento somente adquire contornos definitivos se a fiscalização lograr comprovar o evento que provocou o passivo não comprovado, o que, nos presentes autos, não foi feito.

Com relação aos argumentos extensamente expostos pela autoridade recorrente acerca de não possuir o ordenamento jurídico impedimento a que o lançamento esteja fundado em presunção simples de ocorrência do fato gerador, penso que realmente nenhuma disposição expressa aponta para esse caminho, mas tanto a doutrina como a jurisprudência tem se mantido fortes no sentido de que o lançamento tributário não pode agasalhar tamanha dose de presunção que abandone o campo da prova, do tipo fiscal e da estrita legalidade.

É verdadeira a afirmativa da autoridade recorrente no sentido de existir farta jurisprudência no sentido da manutenção da exigência nos moldes em que foi formulada.

Essa jurisprudência era relativamente pacífica até o advento da Lei nº 9.430/96, correspondendo à maioria dos julgados.



Processo nº. : 10660.002100/99-37
Acórdão nº. : CSRF/01-05.360

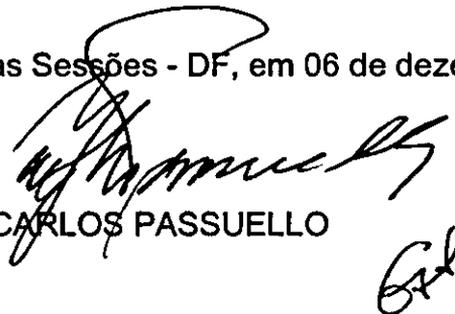
Com o advento, porém, da Lei nº 9.430/96, a inserção do tipo no campo jurídico ao abrigo de presunção legal alertou aos julgadores administrativos sobre a necessidade de tal inclusão pela expressa palavra da lei.

Entendeu-se que a tipologia legalizada na forma de presunção legal, que passou a atribuir ao contribuinte sua desconstituição, não existia anteriormente, mormente porque não tinha expressão no texto legal matriz do regulamento.

Verificou-se que vinha sendo atribuída excessiva força à presunção simples, que por sua característica atribuía ao fisco o ônus da prova da omissão de receita para convalidá-la.

Assim, pelo consta dos autos e acolhendo a tese esposada pela Colenda 7ª Câmara, inclusive integrando ao presente voto os argumentos lá expendidos, voto por conhecer do recurso especial da Douta Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 06 de dezembro de 2005.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO