



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

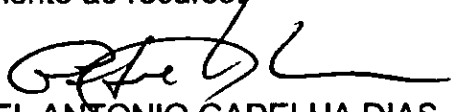
Processo nº : 10680.010172/94-97
Recurso nº : 107-128.085
Matéria : IRPJ – Ex: 1991 e 1992
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Interessada : RUTA FLEX LTDA.
Sessão de : 20 de março de 2006.
Acórdão nº : CSRF/01-05.405

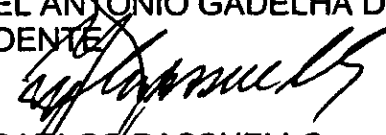
IRPJ – PASSIVO NÃO COMPROVADO – FALTA DE PREVISÃO LEGAL – LIQUIDEZ E CERTEZA DO LANÇAMENTO – PRESUNÇÃO SIMPLES: Antes do advento da Lei nº 9.430/96 que erigiu presunção legal em torno do passivo não comprovado, o grande espectro de situações fáticas que pode provocar passivo não comprovado, desaconselha 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 a partir do 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 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 julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Mário Junqueira Franco Junior e Manoel Antonio Gadelha Dias, que deram provimento ao recurso.

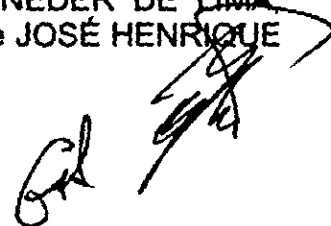

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 AGO 2006

Processo nº : 10680.010172/94-97
Acórdão nº : CSRF/01-05.405

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.

Handwritten signatures of the council members, including Victor Luís de Salles Freire and José Clóvis Alves.

Processo nº : 10680.010172/94-97
Acórdão nº : CSRF/01-05.405

Recurso nº : 107-128.085
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : RUTA FLEX LTDA.

RELATÓRIO

A 7ª Câmara proferiu o regular julgamento do recurso voluntário nº 128.085, na sessão de 19 de março de 2002, tendo prolatado decisão caracterizada pelo seu provimento parcial (fls. 307 a 344), como estampado na ementa do Acórdão nº 107-06.560, assim produzida:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÕES SIMPLES - Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÕES LEGAIS - Nas presunções legais, o fisco não precisa provar a omissão de receitas, mas é imprescindível que a ocorrência do fato indiciário (passivo fictício) esteja provado de forma a não permitir incertezas.

IRPJ - PASSIVO NÃO COMPROVADO - Insubsiste a exigência fiscal por não se enquadrar o fato descrito no auto de infração na hipótese legal que autoriza o lançamento com base em presunção de desvio de receitas.

IRPJ - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - POSTERGAÇÃO - IRPJ - A subavaliação de estoque final num período, implica majoração de custos nesse período e redução de custo no período seguinte. Caberia ao fisco, nos precisos termos do art. 171 do RIR/80, efetuar os devidos ajustes no lucro líquido dos períodos afetados.

IRPJ - PROVISÃO DE FÉRIAS - Esgotado, no ano seguinte, o saldo da conta que registrava provisão de férias, a pessoa jurídica tem direito de constituir nova provisão para este ano, considerando os avos totais a que tem direito os funcionários cujas férias não foram ainda concedidas.

IRPJ - DESCONTOS CONCEDIDOS A EMPRESA LIGADA - INDEDUTIBILIDADE - Descontos concedidos a empresa ligada,

Processo nº : 10680.010172/94-97
Acórdão nº : CSRF/01-05.405

por mera liberalidade, são indedutíveis na apuração do lucro real. A despesas não se torna necessária pelo simples fato de ser a empresa ligada credora complacente da concedente.

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - REALIZAÇÃO DE NEGÓCIOS COM EMPRESA LIGADA EM CONDIÇÕES MAIS VANTAJOSAS - Caracteriza distribuição disfarçada de lucros a realização de negócio com empresa ligada de forma mais vantajosa do que aquela possível de ser contratada com terceiros. O valor da vantagem é indedutível na apuração do lucro real.

IRPJ - PREJUÍZOS FISCAIS ANTERIORES - COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO - O fisco tem o dever-poder de compensar prejuízos fiscais apurados em exercícios financeiros anteriores, com matérias tributáveis levantadas via lançamento "ex-officio".

CSLL - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - Despesas consideradas indedutíveis para o IRPJ não são adicionadas à base de cálculo da CSLL, salvo quando se tratar de dispêndios não ocorridos efetivamente.

FINSOCIAL, CSLL, IRFONTE - EXIGÊNCIAS DECORRENTES - Afastadas as exigências principais, mesmo destino deve ser dado às que dela decorrem."

Contra essa decisão a Fazenda Nacional e o Contribuinte interuseram recursos especiais.

O recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 346 a 365) foi interposto com arrimo no artigo 5º, II, do RI (divergência), e atacou objetivamente o passivo não comprovado, portanto ao item da ementa:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÕES SIMPLES - Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÕES LEGAIS - Nas presunções legais, o fisco não precisa provar a omissão de receitas, mas é imprescindível que a ocorrência do fato indiciário (passivo fictício) esteja provado de forma a não permitir incertezas.

Processo nº : 10680.010172/94-97
Acórdão nº : CSRF/01-05.405

IRPJ - PASSIVO NÃO COMPROVADO - Insubsiste a exigência fiscal por não se enquadrar o fato descrito no auto de infração na hipótese legal que autoriza o lançamento com base em presunção de desvio de receitas. (...)"

O acolhimento provisório ao recurso se deu pelo Despacho PRES. Nº 107-160/02 (fls. 381 e 382) com aceitação dos paradigmas:

Acórdão nº 104-02.967 (fls. 366 a 372);

"OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO – As importâncias integrantes das contas "Duplicatas a Pagar", "Fornecedores", e congêneres, ficam sujeitas a comprovação sob pena de serem presumidamente consideradas omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTOS DE CAIXA – Devem ser comprovados, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, os suprimentos feitos à pessoa jurídica, considerando-se insuficiente para elidir a presunção de omissão de receitas a simples prova da capacidade financeira do supridor."

Acórdão nº 104-02.967 (fls. 373 a 380);

"IRPJ – PASSIVO NÃO COMPROVADO – A falta de comprovação de parte das exigibilidades da conta fornecedores determina sua tributação como omissão de receita com base no artigo 180 do RIR/80."

A discussão quanto a este item se prende à necessidade de comprovação objetiva da omissão de receitas diante da possibilidade de concluir por sua existência calcada em presunção simples.

A empresa formalizou suas contra-razões (fls. 398 a 402) pela manutenção da decisão recorrida.

A empresa formalizou embargos de declaração que restaram rejeitados, provocando o agravo de fls. 478 a 481 contra o Despacho nº 107-182/02, entendido perempto por interposto fora do prazo regimental de cinco dias (Art. 9º, § 1º, do RI), cuja perempção foi confirmada pelo Despacho CSRF nº 142/2005, de fls. 489 a 491.

Processo nº : 10680.010172/94-97
Acórdão nº : CSRF/01-05.405

O recurso especial do contribuinte, de divergência (fls. 405 a 409), se deu com relação ao item designado de distribuição disfarçada de lucros, estampado na ementa do acórdão na expressão:

"IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - REALIZAÇÃO DE NEGÓCIOS COM EMPRESA LIGADA EM CONDIÇÕES MAIS VANTAJOSAS - Caracteriza distribuição disfarçada de lucros a realização de negócio com empresa ligada de forma mais vantajosa do que aquela possível de ser contratada com terceiros. O valor da vantagem é indedutível na apuração do lucro real."

O acolhimento provisório do recurso foi negado e se deu pelo Despacho nº 107-203/02, merecendo agravo regimental (fls. 477 a 484) que, apreciado na forma do Despacho nº 103-0.199/2004 (fls. 488) foi rejeitado.

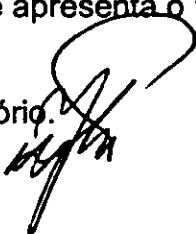
Igualmente perempto o agravo contra a recusa no recurso especial do contribuinte, na forma do Despacho nº 103-0.199/2004 (fls. 488).

Restou, portanto inócuo o recurso especial do contribuinte.

Trata o presente processo, portanto, apenas do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Assim se apresenta o processo para julgamento

É o relatório.



Processo nº : 10680.010172/94-97
Acórdão nº : CSRF/01-05.405

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator.

Devidamente proposto o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido.

Tem sido reiterado o embate jurisprudencial entre a 7ª Câmara e a Fazenda Nacional, relativamente à tributação por presunção simples como omissão de receita de valores correspondentes a passivo não comprovado.

Nesta E. Câmara Superior, o assunto já foi tratado anteriormente, entre cujas oportunidades fui Relator do Recurso nº 107-131931 da Fazenda Nacional interposto contra o acórdão 107-07.184 da mesma 7ª Câmara.

A decisão foi favorável ao contribuinte e sua prolação redundou no Acórdão nº CSRF/01-05.360, assim ementado:

“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 Fazenda Nacional conhecido e improvido.”

Processo nº : 10680.010172/94-97
Acórdão nº : CSRF/01-05.405

A situação então apreciada era semelhante, caracterizada pela manutenção no passivo de compromissos que não foram objetivamente comprovados pelo contribuinte e a fiscalização, por presunção simples, tributou seu valor na forma de omissão de receitas. Não se tratava como não se trata aqui, de passivo cujo pagamento se comprovou em data anterior ao balanço de sua apuração.

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 180 do RIR/80 (fls. 04) 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).”

Como se observa da redação acima transcrita, no texto capitulador da exigência não constava a presunção acerca da manutenção no passivo de obrigações não comprovadas.

Processo nº : 10680.010172/94-97
Acórdão nº : CSRF/01-05.405

A exigência foi cientificada à empresa no dia 02.12.1984, já vigente o novo regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 1.041/94, de 11.01.1994, e se referiu a 1992.

Para melhor apreciar a questão estarei tratando do texto que regia a matéria à época dos fatos, até porque nele já havia sido inserido o tipo questionado no recurso especial.

Era então vigente o artigo 228 do RIR/94, que tinha como redação:

"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).

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:

Processo nº : 10680.010172/94-97
Acórdão nº : CSRF/01-05.405

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.

Além de tantas outras possibilidades.

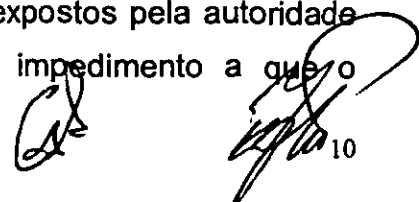
Como se pode ver, o grande espectro de possibilidades que se vinculam a um passivo cuja origem não se pode comprovar demandam de alguma prova concreta acerca do verdadeiro procedimento que ensejou o afloramento do passivo não comprovado.

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 9.430/96 o tipo fiscal passou a ser expresso 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



10

Processo nº : 10680.010172/94-97
Acórdão nº : CSRF/01-05.405

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.

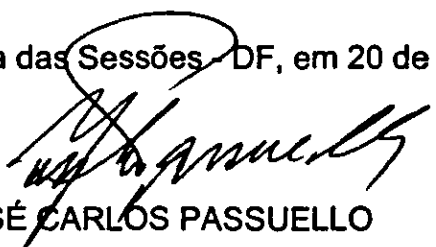
Com o advento, porém, da Lei nº 9.430/96, a inserção do tipo no campo jurídico ao abrigo de presunção legal alertou aos julgadores administrativos sobre a necessidade de tal inclusão pela expressa palavra da lei.

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 20 de março de 2006.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO

