



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

**Processo n°** 11052.000838/2010-94  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.779 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de fevereiro de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** SUPPORT IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.

SALDO CREDOR DE CAIXA. PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita a indicação na escrituração de saldo credor de caixa e a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, nos termos do art. 281 do RIR/99. Não demonstrado pela empresa a existência de recursos na conta caixa no momento da sua ocorrência, resta caracterizada a omissão de receita. Do mesmo modo, enquanto o valor não comprovado ou já quitado estiver registrado no passivo indevidamente, está concretizada a presunção legal de omissão de receitas

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

ANTÔNIO BEZERRA NETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto e Aurora Tomazini de Carvalho.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão 1259.016 3ª Turma da DRJ/RJ1, que julgou procedente o lançamento nos termos do relatório e do voto que integram, mantendo o IRPJ, no valor de R\$ 881.493,90, a CSLL, no valor de R\$ 325.977,80, o PIS, no valor de R\$ 59.762,59, e a COFINS, no valor de R\$ 275.270,14, que aser acrescidos de multa de ofício e de juros de mora.

O relatório do acórdão da DRJ bem descreve todo o ocorrido até aquele momento:

Trata-se de auto de infração lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil para exigência dos tributos, abaixo relacionados, e dos respectivos acréscimos legais (multa de ofício e juros de mora), totalizando o crédito tributário de R\$ 3.290.316,17.

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).....	R\$ 881.493,90
Contribuição p/ o Programa de Integração Social (PIS).....	R\$ 59.762,59
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	R\$ 325.977,80
Contribuição p/ .....(COFINS).	R\$ 275.270,14

2 O interessado apresentou, em relação ao ano calendário sob exame, Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, onde se observa a opção pelo Lucro Real anual como forma de tributação do IRPJ e da CSLL.

3 No curso do procedimento fiscal, que se iniciou em 29/12/2008, a autoridade lançadora, conforme relatado no termo de constatações e na descrição dos fatos do auto de infração, onde se encontra descrito o enquadramento legal, apurou a infração abaixo descrita:

001 – Omissão de Receitas – Passivo Fictício:

Presunção legal decorrente da falta de comprovação do passivo (art. 281, III do RIR/99).

Valor Tributável/Imposto: R\$ 3.621.975,63

Período de apuração: 31/12/2006

4 Do termo de constatação emitido pela autoridade lançadora, podemos extrair, em essência, as seguintes informações:

“(…)

5) o contribuinte registra em sua escrituração contábil na data de 31/12/2006 um saldo no valor declarado de R\$ 3.621.975,63 na conta "Fornecedores",

6) o contribuinte foi intimado a comprovar, com base em documentação hábil e idônea, a fidedignidade do referido saldo da conta "Fornecedores", tendo se

limitado a informar que até o dia de hoje não efetuou o pagamento das operações que compõem esse saldo;

7) através de repetidos e renovados Termos lavrados, a fiscalização ofereceu ao contribuinte múltiplas oportunidades de efetuar as comprovações exigidas e necessárias a validar o registro contábil sem, contudo, o sujeito passivo conseguir lograr êxito;

8) o contribuinte limitou-se a apresentar cópias de Declarações de Importação, Notas Fiscais de remessa por conta e ordem emitidas pela empresa Rio Lagos, financeiros do negócio de importação.

9) o contribuinte não conseguiu, até a presente data, comprovar, de forma inequívoca, a efetivação, após 31/12/2006, dos pagamentos em contrapartidas por aquelas mercadorias às quais dera entrada no anocalendarário fiscalizado; nem tão pouco conseguiu comprovar, de forma cabal e indubitável, sua dívida certa, exigível, líquida, passiva, quesível na mesma data..

(...)"

5 Ante a isso, conclui a autoridade lançadora que a falta de apresentação ou inexistência de documentação comprobatória para legitimar o saldo da conta Fornecedores, declarado pelo contribuinte no valor de R\$ 3.621.975,63, constitui infração ao RIR/99, por configurar a manutenção, em conta de passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, autorizando a presunção de omissão de receita (art. 251 e parágrafo único, 281, inciso II e III, e 288 do RIR/99).

6 Cientificado do auto de infração, o interessado apresentou impugnação, onde alega, em síntese, que:

#### Nulidades

7 – por não haver recebido cópia integral dos autos, compareceu à Repartição competente, a fim de ter vista e obter cópia dos autos. No entanto, em franco desmerecimento a seu direito de defesa, somente em 17.11.2010, véspera do prazo para o protocolo, foi-lhe franqueado acesso aos autos (fl.194);

8 – desta forma, caso no mérito a questão não seja decidida a favor do interessado, deve ser declarada a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

9 – a autoridade lançadora apresenta eventos alternativos a fim de que se escolha qual seria o mais conveniente para manter seu lançamento (impossibilidade de comprovar a efetivação dos pagamentos das mercadorias e a não comprovação da existência da dívida);

10 – em assim agindo, produz vício insanável, uma vez que a infração descrita não delimita a tipicidade da conduta, conforme requer o art. 142 do CTN, razão pela qual se deve declarar a insubsistência do lançamento.

#### Inexistência de Passivo Fictício ou de Passivo Não Comprovado

11 – o interessado foi objeto da ação policial e fiscal conhecida como Operação Dilúvio (fl. 195), o que teve como consequência o insuperável abalo a suas atividades, redundando no estrangulamento de sua fonte de recursos e incluindo a apreensão de suas mercadorias em estoque;

12 – foram lavrados lançamentos, referentes às declarações de importação com interveniência do fornecedor Rio Lagos Trading SA, cobrando multa a 100%

do valor aduaneiro de suas mercadorias, o que “comprometeria qualquer eventual recurso ainda existente”;

13 – por esse motivo, o interessado viu-se impossibilitado de promover a quitação de suas obrigações perante terceiros, razão pela qual se justifica a manutenção de obrigações, assumidas no ano 2006, em seu balanço patrimonial;

14 – os lançamentos de fornecedores em aberto dizem respeito, precisamente, às Declarações de Importação nas quais o interessado foi adquirente em importações por conta e ordem, cujo importador foi a empresa Rio Lagos Trading SA;

15 – para melhor visualização dos dados, apresenta-se quadro analítico com a composição dos saldos da conta “Fornecedores”, referente às aquisições feitas à empresa Rio Lagos (efl.348), conforme valores discriminados no Razão (efls. 349/357 e 358/379);

16 nessa toada, não se sustenta a afirmação de que se mantiveram no passivo obrigações já pagas e, como consequência, também não se verifica a presunção de omissão de receitas que fundamentou este auto de infração;

17 – não foi feita a comprovação de pagamento aos fornecedores após 31.12.2006, como requerida pela autoridade lançadora, pois efetivamente não houve pagamento;

18 – o fato presuntivo da omissão de receitas, isto é, a manutenção no passivo de uma obrigação já paga, deve ser comprovado pelo Fisco;

19 – em hipótese alguma cabe ao interessado fazer prova negativa de que “não pagou” a obrigação constante de seu passivo ou que pagou após o fim do anocalendarário;

20 – não há controvérsia quanto à existência e a origem da obrigação, como afirmado pela autoridade lançadora. Portanto, não há que se falar em passivo não comprovado, pois as obrigações se comprovaram com as DI e os termos de apreensão;

21 – a autoridade lançadora lavrou o auto de infração genericamente no fim do anocalendarário, desconsiderando o requisito essencial de apontar a data do fato gerador;

22 – deve ser declarada a improcedência do lançamento, pois não restou provado que a empresa pagou as obrigações com recursos não contabilizados, assim como, por outro lado, não há “qualquer acusação ou dúvida quanto se haver contraído a obrigação”;

23 – assim, demonstrada a inconsistência do lançamento, além de sua motivação inaproveitável, deve ser declarada a improcedência do auto de infração.

#### Pis e Cofins

24 – no cálculo do Pis e da Cofins não cumulativos, a autoridade lançadora deixou de considerar que o interessado tinha saldo a ser abatido de R\$ 51.875,43 (Pis) e de R\$ 239.202,60 (Cofins), conforme cópia do Diário (Balancete) e do Razão (efls. 391/392).

25 O interessado cita ementas de julgados administrativos de segunda instância, acosta aos autos documentação trazida com a impugnação e encerra requerendo a improcedência do auto de infração ou, alternativamente:

26 diminua da Contribuição para o Pis e da Cofins não cumulativas os montantes de R\$ 51.875,43 e R\$ 239.202,60, respectivamente ou declare a nulidade do lançamento, caso o exame do mérito não aproveite ao interessado.

28 Nesta Turma foram juntadas consultas feitas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Apreciada a Impugnação, o lançamento foi mantido integralmente de fornecedores, bem como da falta de comprovação da exigibilidade da dívida, julgo o lançamento tributário procedente, para manter as exigências fiscais que devem ser acrescidas dos juros de mora e da multa de ofício de 75%.

No Recurso Voluntário, reitera os argumentos da impugnação quanto a nulidade por cerceamento de defesa, ausência de conduta típica e inexistência de passivo fictício não comprovado.

## Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin

O recurso voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Nulidade por cerceamento de defesa:**

Aduz o interessado que por não ter recebido cópia integral dos autos, mas solicitou vista que somente lhe foi dada na véspera do prazo para a apresentação do recurso, o que cerceou o seu direito de defesa, demonstrando tal fato mediante a apresentação de cópia do extrato da movimentação do processo.

De fato, é possível verificar que a cópia do processo foi disponibilizada ao Recorrente às vésperas do prazo de apresentação da impugnação, contudo, para reconhecimento da nulidade, era imperioso o apontamento preciso do prejuízo sofrido por esse motivo, não a mera alegação genérica quando à dificuldade de elaboração da defesa em razão do exímio prazo.

Nota-se nos autos que apesar do curto prazo, a Recorrente teve condições de rebater a acusação fiscal e anexou aos autos todas as provas de que dispunha, conforme por ela mesmo narrado, ao relatar sua incapacidade na produção de prova negativa em relação à questão de mérito relativa a inexistência de passivo fictício.

Incapacidade esta que permaneceu mesmo por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário, onde limitou-se a reproduzir os mesmos argumentos e fazer menção aos mesmos documentos já apresentados, sem nada acrescentar, de modo que a falta de apresentação de provas que dessem respaldo ao direito alegado perdurou-se no tempo, não tendo como causa direta o prazo de que dispôs para impugnação.

Feitas estas considerações, rejeito a preliminar de cerceamento de defesa.

### **Omissão de receitas – passivo não comprovado**

No curso da ação fiscal, entre outros procedimentos, a autoridade lançadora intimou o interessado a comprovar, com documentação hábil e idônea, o saldo declarado a título de “Fornecedores”, em 31.12.2006, no valor de R\$ 3.621.975,63, para isso, foram solicitados a apresentação de planilha contendo a relação das notas fiscais de aquisição de mercadorias, os respectivos comprovantes de pagamento que compõe o referido saldo e cópias de contratos de câmbio do Banco Central em aberto na referida data. Além disso, o interessado foi intimado a comprovar a efetividade do saldo total declarado e escriturado na sobredita conta (efls. 44, 45, 46, 51, 52, 54, 56, 61, 63 e 70).

No Recurso, o continua a insistir que não conseguiu comprovar, de forma inequívoca, a efetivação, após 31/12/2006, dos pagamentos em contrapartida por aquelas mercadorias às quais dera entrada no anocalendarário fiscalizado, tampouco “conseguiu comprovar, de forma cabal e indubitável, sua dívida certa, exigível, líquida, passiva, quesível na mesma data.”, não comprovou o pagamento das obrigações registradas no passivo na conta Fornecedores, pois efetivamente não as quitou.

Por outro lado, se não houve pagamento como aponta a recorrente, no mínimo era necessária a demonstração efetiva da existência dessas obrigações, ou seja, seu débito para com a Empresa Rio Lagos era real.

Esclarece o interessado que o saldo da conta fornecedores em aberto diz respeito as DI nas quais ele foi adquirente em importação por conta e ordem, cujo importador foi a empresa Rio Lagos Trading SA.

Como se vê o interessado tenta deslocar o fundamento que deu ensejo ao auto de infração exclusivamente para a comprovação ou sua falta do pagamento das obrigações registradas na rubrica “Fornecedores”. Contudo, essa não é a única hipótese de presunção legal de omissão de receitas prevista na legislação do imposto de renda, tampouco foi o substrato utilizado na formalização do lançamento tributário.

A base legal da matéria tributável compreende o art. 12, § 2o. do Decreto Lei nº 1.598, de 1977 e o art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, que foram consolidados no art. 281 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), abaixo transcrito:

*Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

*I a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;*

*II a falta de escrituração de pagamentos efetuados;*

*III a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.*

Aqui nos interessa a parte que trata da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Em ambos os casos, o fundamento da omissão de receita está na falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa para liquidar a obrigação mantida no passivo. Como

esclarece Higushi (2010, p. 662)xi “O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas de dinheiro.”, evidenciando a existência de caixa à margem da contabilidade, comumente denominado caixa dois.

O primeiro tipo que consta no inciso III do art. 281 do RIR/99 “a manutenção no passivo de obrigações já pagas” se refere à presunção legal de omissão de receita instituída pelo DecretoLei nº 1.598, de 1977, no § 2o. do seu art. 12.

Nesta hipótese, a prova de que o pagamento da obrigação mantida no passivo já fora efetuado cabe à autoridade lançadora, pois, do contrário, seria exigir do interessado que produzisse prova contra si.

Por outro lado, caso o pagamento ocorresse em data posterior àquela em que a obrigação fora registrada no passivo, seria natural que o sujeito passivo apresentasse os comprovantes de pagamento para afastar a omissão de receitas. A fim de oportunizar ao interessado essa comprovação, a autoridade lançadora o intimou a apresentar os pagamentos de tais obrigações.

Na ausência de comprovação do pagamento por parte do sujeito passivo, o procedimento que poderia ser adotado pela autoridade lançadora consistiria na circularização, que nem sempre surte efeito, já que o fornecedor, por vezes, deixa de apresentar os comprovantes de pagamento, seja porque pertencem ao mesmo grupo econômico, seja porque não quer perder seu cliente, ou mesmo por ter obtido algum benefício fiscal na operação.

Nesse contexto, posteriormente ao DecretoLei nº 1.598, de 1977, veio a Lei nº 9.430, de 1996, em seu artigo 40, acrescentar no rol das presunções legais de omissão de receita a falta de comprovação da exigibilidade de obrigação mantida no passivo.

Esse é o segundo tipo de presunção tratada no inciso III, do art. 281 do RIR/99: “a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada”.

Nesta hipótese, o ônus da prova fica a cargo do sujeito passivo.

Note-se que a exigibilidade não está vinculada apenas a existência da obrigação, mas também a comprovação de que a dívida permanece exigível na data do Balanço Patrimonial.

No caso sob exame, o saldo de R\$ 3.621.975,63 mantido na conta de fornecedores em 31.12.2006, refere-se às obrigações reconhecidas na contabilidade ao longo do ano calendário 2006, conforme o próprio interessado demonstrou (efl. 348).

Embora o interessado tenha acostado aos autos notas fiscais, extratos de declaração de importação, contratos de câmbio emitidos no Sisbacen, extratos bancário, cópias do razão e do balancete de verificação (fls. 217/392), que demonstram parte das operações por ele realizadas, tais documentos não comprovam nem o pagamento, em data posterior a 31.12.2006, nem a exigibilidade, na data do Balanço Patrimonial, das obrigações registradas no passivo na conta de fornecedores. Indo além, a documentação apresentada se quer comprova que as operações foram realizadas a prazo e que, por isso, foram mantidas no passivo.

O interessado alega que não lhe cabe fazer prova negativa de que não pagou a obrigação constante em seu passivo. Contudo essa não é a questão. No mundo real o credor de uma dívida não aguardar ad infinitum o seu devedor lhe procurar para saldar a dívida.

Nessas situações, o mais comum é que o devedor vá atrás de seu credor lhe exigindo que satisfaça a dívida, por meio de cobrança administrativa ou mesmo por procedimento judicial.

Note-se que entre a data de registro das obrigações mantidas no passivo (31.12.2006) e o encerramento da ação fiscal (outubro de 2010) transcorreram quase quatro anos, tempo suficiente para que ou o pagamento fosse efetuado, ou o fornecedor adotasse alguma medida para exigir os seus créditos.

Vê-se, portanto, que a prova da exigibilidade da dívida não requer uma prova negativa. Como dito anteriormente, a prova do pagamento aos fornecedores, em data posterior a 31.12.2006, afastaria a presunção legal de omissão de receita, mas como não foi apresentada, caberia ao interessado demonstrar a exigibilidade das obrigações na data do Balanço Patrimonial.

Aos autos o interessado não trouxe quaisquer documentos que demonstrassem as condições das aquisições de mercadorias a prazo (vencimento, juros, multa, garantias, forma de execução da obrigação), muito menos a ação de seus credores em exigência da dívida, razão pela qual a autoridade lançadora efetuou o lançamento tributário por presunção legal de omissão de receitas, tal qual previsto no art. 281, inciso III, do RIR/99 (efl. 136).

### **Falta de Conduta Típica**

Aduz também o interessado que a autoridade lançadora lavrou o auto de infração genericamente no fim do anocalendarário, desconsiderando o requisito essencial de apontar a data do fato gerador.

De acordo com a DIPJ apresentada pelo interessado (fls. 3/33), relativamente ao ano da infração, a forma de apuração do IRPJ seguiu os critérios do lucro real e o período de apuração foi o anual.

Na descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, a autoridade lançadora informou 31.12.2006 como a data do fato gerador. De fato, essa foi a data em que se encontravam registradas as obrigações no passivo, que caracterizaram a omissão de receita, como visto anteriormente.

Vale observar que o saldo da conta fornecedores existente em 31.12.2006 foi constituído ao longo do mesmo anocalendarário, conforme o próprio interessado demonstrou (efl. 348) e os registros no livro razão corroboraram (efls. 349/379).

Nesse sentido tem-se inclusive:

*Súmula CARF nº 38 (VINCULANTE): O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário*

Deste modo, não prospera a alegação do interessado sobre a inconsistência da data do fato gerador constante do auto de infração.

### **Pis e Cofins**

Reclama o interessado que no cálculo do Pis e da Cofins não cumulativos, a autoridade lançadora deixou de considerar o saldo a recuperar dessas contribuições, nos valores de R\$ 51.875,43 e de R\$ 239.202,60, respectivamente (efl. 391).

Como meio de prova dos alegados créditos, oriundos do regime não cumulativo dessas contribuições, o interessado acosta aos autos cópia do livro Razão, onde constam valores a recuperar do Pis e da Cofins.

Ocorre que o simples registro contábil não gera crédito de Pis e de Cofins. Na verdade, a escrituração contábil apresentada apenas controla os valores que foram originados em operações que dão direito ao crédito, por isso, o fato da DRJ ter considerado as informações da DACON do contribuinte no levantamento dessas informações, ao contrário do alegado pela Recorrente, não representa prova nova, até porque a autoridade lançadora intimou o interessado, em 07.07.2010, a comprovar, entre outros itens, “as ‘exclusões de crédito’ aproveitadas para fins de cálculo do Pis e do Cofins a pagar” (fl. 63).

Em sua resposta, datada de 26.07.2010, o interessado não apresentou esclarecimentos sobre os referidos créditos, tampouco os comprovou (fls. 64/67).

Ante a falta de comprovação da origem dos créditos de Pis e da Cofins apurados no regime não cumulativo, não há como considerá-los na apuração final do saldo a pagar dessas contribuições.

Nesse seguir, voto de afastar a preliminar de nulidade e no mérito negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora