



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720795/2013-13
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.279 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de setembro de 2022
Recorrente PETROFAB EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece do Recurso Especial que, além de tratar de matéria de prova, o acórdão apresentado para demonstrar a divergência possui dissimilitude fática substancial em relação ao acórdão recorrido, além de debruçarem-se sobre arcabouços jurídicos distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, substituído pelo conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves (suplente convocado).

Relatório

PETROFAB EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão nº 1401-002.177, de 23/02/2018, que deu provimento parcial ao seu Recurso Voluntário apresentado, cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS CONTABILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS.

Tendo o Recorrente feito o cálculo do custo dos produtos vendidos com base nos lançamentos da escrituração contábil para efeitos de apuração do Lucro Real e admitido que o efeito não seria nulo, apresentando novos cálculos suportados por resultado de diligência, há que se acatar o demonstrado.

PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÃO. EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA.

Cabível a autuação por passivo fictício, uma vez que o interessado não logrou apresentar documentação hábil que comprovasse a exigibilidade da obrigação registrada na contabilidade como adiantamento a clientes.

MULTA QUALIFICADA.

Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é inaplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96.

SÚMULA CARF Nº 14:

"A simples apuração de omissão de receita e de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do voto da Relatora.

Trata-se de auto de infração do IRPJ, CSLL, PIS E COFINS do ano-calendário de 2009, em que, segundo a fiscalização, detectou-se a existência de duas infrações:

- 1) omissão direta de receitas por notas fiscais de vendas emitidas no ano de 2009, sem serem oferecidas à tributação, não constando da contabilidade e da DIPJ; e
- 2) não comprovação, por meio de documentação hábil e idônea a existência em 31/12/2009 de exigibilidades registradas no passivo envolvendo duas contas contábeis (“Faturamento Antecipado” e “Adiantamento de Clientes”), sendo então autuado por presunção legal de omissão de receitas por Passivo Fictício, com fundamento no art. 281, inciso III do RIR/99.¹

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, aduzindo, em apertada síntese:

- a ocorrência da decadência uma vez que a acusação de presunção remeteria necessariamente a omissão de receita de períodos de apuração pretéritos ao da constatação do passivo fictício;

- que houve erro de contabilização das duas contas registradas no passivo (“Faturamento antecipado” e “adiantamento de clientes”), sendo impossível que se pudesse comprovar que estaria em aberto algum passivo. Tratar-se-ia de vendas mal contabilizadas e que não foram registradas nas épocas próprias, nos resultados.

¹ No que interessa ao deslinde da controvérsia ainda contida nos presentes autos, apenas esta divergência relacionada à segunda infração versando sobre omissão de receitas por passivo fictício foi admitida e faz parte da presente lide.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a procedente em parte, cancelando parte da primeira infração e mantendo a omissão de receita por passivo fictício, nos termos da ementa a seguir reproduzida, naquilo que ainda é relevante para presente a lide:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

Omissão de Receitas. Receitas Não Contabilizadas.

[...]

Omissão de Receitas. Passivo Fictício.

A omissão de receita caracteriza-se pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não reste comprovada. Enquanto o valor não comprovado ou já quitado estiver registrado no passivo indevidamente, está caracterizada, por presunção legal, a omissão de receitas.

Realizado o lançamento com a observância de todas as normas legais, cabe ao contribuinte fazer prova da efetividade dos valores contabilizados em seu passivo, devendo suas alegações ser acompanhadas de documentos hábeis e idôneos a demonstrar a verdade dos fatos, do contrário aplica-se a presunção legal da ocorrência de omissão de receitas que, por sua natureza “juris tantum”, deve ser infirmada pela parte contrária com provas robustas, o que não se viu nos autos presentes.

[...]

Inconformada em relação a parte do lançamento que foi mantida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao qual foi dado provimento parcial pelo Acórdão nº 1401-003.027, nos termos da ementa e do dispositivo já transcritos no início deste relatório.

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada do provimento parcial ao recurso voluntário e não se manifestou (fl. 1.325). Por outro lado, inconformada, a Contribuinte ingressou com Recurso Especial, alegando que o Acórdão ora recorrido teria dado interpretação divergente à legislação tributária daquela dada por outras decisões proferidas pelo CARF e/ou Conselho de Contribuintes, no tocante a três matérias, entre as quais apenas foi admitida – por meio do despacho de admissibilidade de fls. 1.443-1.447 a matéria relacionada à “(2) passivo inexistente”, não admitindo-se as outras duas: “(1) “redução da multa qualificada de 150% para 75%” e “(3) data de onde corre o prazo da decadência no caso de passivo inexistente”, cujo agravo também foi rejeitado (fl. 1.486 a 1.492)

A matéria arguida como divergente (“2 - passivo inexistente”) foi admitida pelo despacho de admissibilidade (fls. 1443-1447) nos seguintes termos:

No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser *cabível a autuação por passivo fictício, uma vez que o interessado não logrou apresentar documentação hábil que comprovasse a exigibilidade da obrigação registrada na contabilidade como adiantamento de clientes*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 107-06.639, de 2002) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que o lançamento de *adiantamentos de clientes*, a

título de *omissão de receita por passivo fictício*, evidencia erro na caracterização do ilícito. [destaques do original]

No mérito, o Recurso Especial do Contribuinte em relação à matéria admitida (“2 - Passivo inexistente”) contemplou, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- houve erro contábil na escrituração das referidas contas (lançada em conta do Passivo quando deveria ter sido lançada em conta de receitas) o que ensejaria omissão de receita simples; e

- houve alargamento do conceito de “passivo fictício”, abarcando também indevidamente o “passivo inexistente”, bem assim retroagindo para incluir saldos de períodos anteriores à constatação do passivo inexistente.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 14/03/2019 (fl. 1.520) e, antes de findar-se o prazo para a ciência presumida de trinta dias, em 09/04/2019, tempestivamente, (fl. 1.530) os autos retornaram ao CARF com Contrarrazões de fls. 1.522-1.529, cujos principais argumentos podem ser assim sintetizados:

- preliminarmente, pugna pelo não conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte em face de as decisões confrontadas estarem baseadas na avaliação das provas trazidas aos autos, tratando-se assim de situações fáticas e conjuntos probatórios desassemelhados. Enquanto no acórdão recorrido “ *a fiscalização analisou exhaustivamente os documentos fiscais de modo a verificar inclusive as datas de tradição dos bens contratados (...)*”, “*Já o acórdão apresentado como paradigma se baseou na falta de provas e nas falhas da fiscalização*”.

- no mérito, aduz em apertada síntese o seguinte:

- o passivo fictício ou não comprovado previsto no art. 281 do RIR/99 (que tem como base legal o art. 40 da Lei nº 9430/1996) tratar-se-ia de uma presunção legal relativa (a favor do Fisco) de omissão de receitas que somente seria afastada caso o contribuinte, por meio de documentação hábil e idônea, comprovasse a existência de suas obrigações, o que não foi o caso;

- o referido preceptivo legal atribui ao Contribuinte o ônus da prova e não ao Fisco. Logo, segundo a Fazenda Nacional, por força dessa inversão estaria correto o lançamento, já que a Recorrente não conseguiu comprovar as suas alegações, uma vez que sem a demonstração dos pagamentos, as obrigações correspondentes não ficariam devidamente caracterizadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial do Sujeito Passivo é tempestivo.

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade foi questionada pela Fazenda Nacional, em apertada síntese, sob o fundamento de que a questão controversa envolveria situações fáticas e conjuntos probatórios desassemelhados, limitando-se apenas ao revolvimento de matéria eminentemente probatória, o que não seria permitido nesta instância processual.

De fato, com razão a Fazenda Nacional, pois a divergência apontada envolve provas que já foram analisadas, não se podendo aqui serem reapreciadas. O papel da CSRF é tão somente o de verificar se a qualificação jurídica atribuída pelo colegiado está em dissonância ou não com a qualificação jurídica ofertada por outros paradigmas.

Conforme bem resumiu a Fazenda Nacional, enquanto no acórdão recorrido para efeito de verificação da existência ou não de omissão de receitas pelo passivo fictício, “*a fiscalização analisou exaustivamente os documentos fiscais de modo a verificar inclusive as datas de tradição dos bens contratados (...)*”, no acórdão paradigma, por sua vez, o cancelamento da exigência “*se baseou na falta de provas e nas falhas da fiscalização*”.

Para melhor ilustrar o acima colocado, transcreve-se excerto do paradigma:

[...]

Estou convencido que um levantamento fiscal mais abrangente também poderia denunciar compras não-registradas compatíveis com vendas não escrituradas e/ou escrituradas a menor. Essas são questões que não foram respondidas pelo Fisco, para melhor, pontual e precisa definição do latente ilícito.

Em benefício de uma síntese, fixa-se que não se pode cognominar de Omissão de receita o passivo fictício revelado pelo art. 281 do RIR199, quando se tem, de forma clara, correspondente entrada de recursos, em data e valor coincidentes.

O lançamento a débito de bancos e a crédito de clientes/adiantamentos não merece quaisquer reparos. Uma outra perna do ciclo contábil — não averiguada - exigiria lançamento a débito de clientes/adiantamentos e a crédito da conta Receita de Venda Operacional. Por fim, o outro pilar de sustentação contábil exigiria – em concomitância com o anterior ou em momento próximo — a baixa dos estoques dos respectivos veículos a débito de resultado.

Não comprovados esses registros, a hipótese remeteria a proposição da exigência fiscal sob o pálio de omissão de receitas por falta no registro de compras, ainda que subsistente com a infração receita de venda operacional não-escriturada.

Em síntese: no caso presente, tal como fora proposto, o Passivo Fictício é um indício; o indício o ilícito.

[...] [destaques ora inseridos]

Por outro lado, no acórdão recorrido, em quadro fático completamente distinto ao do paradigma, a fiscalização checou aquilo que o paradigma estabeleceu como relevante para a caracterização da infração: “Uma outra perna do ciclo contábil — **não averiguada** - exigiria lançamento a débito de clientes/adiantamentos e a crédito da conta Receita de Venda Operacional” [destaques ora inseridos]

Confira-se trechos do voto do acórdão recorrido (que reproduz decisão DRJ) corroborando a dissimilitude fática acima apontada:

[...]

Todavia, como bem alertado pela Fiscalização, tais notas fiscais demonstram claramente que os pedidos encomendados junto à autuada e que teriam sido objeto de

“antecipações” de numerários por seus clientes, para futuro recebimento da mercadoria, gerando o Passivo questionado e expresso nas contas de “Faturamento Antecipado” e “Adiantamentos de Clientes” **já teriam sido entregues no curso do mesmo interregno temporal, ou seja, as eventuais obrigações de dar (artigo 233 do Código Civil) ou de fazer (artigo 247, ibidem) restariam devidamente adimplidas e cumpridas.**

[...]

Note-se, são todas notas fiscais extraídas com os Códigos Fiscais de Operações (CFOP) 6.101 ou 6.922, denotando a efetiva tradição do bem contratado, **de modo que indiscutivelmente a obrigação da contratada (autuada) já não mais existiria.**

Nesta trilha, imperiosa a conclusão de que, inexistindo a obrigação, mas sendo mantidos saldos nas contas de Passivo, correta a adoção, pelo Fisco, da presunção legal do artigo 281, III, do RIR/1999, cabendo ao acusado a destruição dos argumentos fiscais, via provas incontestas, o que não logrou fazer nos autos presentes.

Ademais, não se perca de vista, a própria autuada expressamente declara ter havido erro contábil na escrituração das referidas contas (fls. 740), o que, em última análise, acaba por fragilizar ainda mais sua tese de defesa e a eventual prova pretendida, sempre lembrando que, como se está diante de uma acusação de “omissão de receitas”, quando o ônus da prova é revertido ao contribuinte, a satisfação de tal incumbência passa por um conjunto probatório robusto e não meras alegações e documentos esparsos.

Afora isso, um outro óbice ainda maior se revela de forma a obstaculizar a divergência perquirida, dessa feita no aspecto estritamente jurídico.

É que o referido paradigma é completamente anacrônico para fazer face ao que restou decidido no acórdão recorrido, pois lidou com fatos geradores bem mais remotos ocorridos ainda à luz do art. 12, § 2º² do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (art. 268 do RIR/99), antes da edição do art. 40³ da Lei nº 9.430/96, dispositivo que norteou o lançamento nos presentes autos.

Confira-se excertos do relatório e do voto condutor do paradigma que tratou de períodos bem remotos (anteriores a 1997, mais precisamente, **1995**), retratando esse anacronismo proveniente da discrepância entre os arcabouços jurídicos confrontados:

Relatório

[...]

De acordo com as fls. 02 e seguintes e o Termo de Verificação Fiscal, o crédito tributário lançado e exigível decorre de omissões de receitas caracterizadas por 01) Passivo Fictício por falta de comprovação de contas analíticas credoras inseridas na conta clientes no **ano-calendário de 1995**, tendo em vista tratar-se de veículos já conferidos aos seus adquirentes, sem que os respectivos bens tenham sido baixados. Enquadramento legal: arts. 249, incisos 11,251 e parágrafo único, 279, 281, inciso III do RIR/99. Art. 43, §§ 2.º e 4.º da Lei n.º 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3.º da Lei n.º 9.064/95;

[...]

VOTO

[...]

² § 2º - 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.

³ 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Por absurdo, se os adiantamentos ou parte deles se revestirem do caráter fictício - inexistente (fundamento não-esposado pelos Agentes Fiscais, mesmo porque a crédito da conta Bancos conta Movimento e com apoio em extratos bancários [(fis.01 a 397 - Anexo 01 - e de fls.09 a 437 — Mexo 02 do Processo Administrativo 10680.005081199-07)], mesmo assim a tipicidade não descartaria uma investigação de um possível saldo credor de caixa, máxime por que os supridores consignados na escrituração são terceiros não-elencados pela norma do art. 282 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

Rejeita-se, por outro lado, ainda que citado no enquadramento legal (fls. 05), a exigibilidade não-comprovada cuja previsão legal somente fora introduzida em nosso ordenamento jurídico a partir do ano-calendário de 1997, com a edição da Lei n.º 9.430/96, art. 40, a despeito de povoar os Regulamentos do Imposto sobre a Renda, ab initio, não obstante sem correspondência com a sua matriz legal — indevidamente ampliada - que se assenta no art. 12 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

[...] [destaques ora inseridos]

Em resumo, o julgado indicado à guisa de paradigma não se presta a estabelecer qualquer dissídio jurisprudencial, pois além de tratar de matéria de prova com situações fáticas e conjuntos probatórios desassemelhados, versou sobre legislação completamente distinta (art. 12, § 2º do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977), vigente em períodos anteriores à entrada em vigor da disposição legal que serviu de base à autuação, qual seja, o art. 40 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que veio fundamentar o já previsto no art. 268 do RIR/99 em termos de omissão por presunção legal derivada também do passivo não comprovado ou passivo inexistente.

E com efeito, não há que se falar em interpretação divergente, quando estão em confronto incidências diversas, regidas por legislações específicas, cada qual com seus pressupostos, características e nuances.

Nesse sentido, Peço vênica para discordar do despacho de admissibilidade que admitiu a divergência nos seguintes termos:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser cabível a autuação por passivo fictício, uma vez que o interessado não logrou apresentar documentação hábil que comprovasse a exigibilidade da obrigação registrada na contabilidade como adiantamento de clientes, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 107-06.639, de 2002) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que o lançamento de adiantamentos de clientes, a título de omissão de receita por passivo fictício, evidencia erro na caracterização do ilícito.
[destaques do original]

Ora, o modo generalizador pelo qual o paradigma evidenciou “erro na caracterização do ilícito” passou necessariamente pela percepção de que a presunção legal derivada do passivo não comprovado não tinha à época dos fatos geradores base legal de sustentação, o que passou a existir apenas a partir do art. 40 da Lei n.º 9.430/96, e sob esse novo prisma pode-se chegar à conclusão que que as decisões sejam convergentes e não divergentes.

Em resumo, enquanto na decisão recorrida o fundamento da autuação que foi mantido pelo colegiado foi a falta de comprovação da exigibilidade de obrigações mantidas no passivo – passivo não comprovado ou inexistente (seja na rubrica faturamento antecipado ou em Adiantamento de Cliente); no acórdão paradigma apontado, ao contrário, o fundamento para o cancelamento da autuação passou pela consideração de que exigibilidades tais como “adiantamento de clientes” devidamente contabilizados não se confundem com obrigações já

pagas e não baixadas, ou seja, “não podem enlear-se nas obrigações já pagas e não-baixadas”, justamente conforme esclarecido pelo colegiado paradigmático - por faltar base legal para a omissão de receitas por passivo não comprovado àquela ocasião.

Nessas circunstância, o paradigma deixa entrever que a única hipótese de presunção legal que envolveria o art. 281 do RIR/99, sem a alteração do art. 40 da Lei nº 9.430/96 (que incluiu também a hipótese de passivo não comprovado), passaria necessariamente pelo ônus do fisco provar a manutenção no passivo de obrigação já pagas, ou seja, o fisco tinha que provar o pagamento não registrado, situação totalmente incompatível com a operação que em si já contemplava uma operação de ingresso de numerário no circulante em contra partida de uma conta do passivo.

Outrossim, tudo que o paradigma defende posteriormente em relação a impossibilidade de o passivo não comprovado abarcar também o passivo inexistente se dá dentro do contexto jurídico não positivado pelo art. 40 da Lei nº 9.430/96, o que ao fim e ao cabo não passa de um *obiter dictum*.

Desse modo, em face de o paradigma possuir arcabouço jurídico completamente distinto ao do acórdão recorrido (paradigma anacrônico), bem assim diante da inexistência de similitude fática relevante entre os acórdãos comparados por se tratar de matéria de prova, não há como restar caracterizada a divergência jurisprudencial apta a ensejar o conhecimento do Recurso Especial.

2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto