



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.724139/2017-13
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.336 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 06 de outubro de 2022
Recorrente SISTEMA DE ENSINO ENERGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA PACIFICADA POR SÚMULA DESTE CARF. DESCABIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja pretensão recursal, ainda que, porventura, efetivamente identificado um eventual dissídio jurisprudencial, vai de encontro à entendimento já pacificado em Súmula deste CARF, sendo, pois, impossível o seu exame, na esteira do que dispõe o art. 67, § 12º, do anexo II, do RICARF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

PASSIVO NÃO COMPROVADO. TRIBUTAÇÃO NO MOMENTO DO REGISTRO CONTÁBIL,

A omissão de receita decorrente de passivo não comprovado (indicado, no feito, como passivo fictício), nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430/1996, deve ser tributada no período de apuração em que houve o registro contábil da obrigação que lhe deu causa. Aplicação da Súmula CARF nº 144.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “passivo fictício”, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo conhecimento integral. No mérito, por unanimidade de votos, na parte conhecida, acordam em dar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida o feito de Recurso Especial de Divergência interposto por Sistema de Ensino Energia Ltda. em face do acórdão de n.º 1401-003.277, proferido em 20 de março de 2009 e cuja ementa reproduzo a seguir:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

Por disposição legal, caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, de forma individualizada.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. *ONUS PROBANDI* A CARGO DO CONTRIBUINTE.

A comprovação da origem dos depósitos bancários no âmbito do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser feita pelo contribuinte de forma individualizada (depósito a depósito), por via de documentação hábil e idônea.

PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Cabe ao contribuinte fazer prova da efetividade dos valores contabilizados em seu passivo. Do contrário, aplica-se a presunção legal da ocorrência de omissão de receitas, nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

No mérito, tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Em síntese, a recorrente foi autuada ante a constatação de três infrações tributárias, descritas pela D. Fiscalização como omissões de receitas decorrentes i) de falta de contabilização de importâncias atinentes à mensalidades escolares; ii) depósitos bancários de origem nebulosa e; iii) passivo fictício. O período lançado abarcou o ano-calendário de 2014.

A primeira omissão direta, acima apontada, teria sido reconhecida pela própria insurgente, ainda no curso do procedimento investigativo.

Já em relação à situação regradada pelo art. 42 da Lei 9.430/96, a D. Auditoria dá conta de que a empresa teria registrado valores constantes de suas contas bancárias como “operações de mútuo” quanto as quais, a despeito de escorreamente intimada, não apresentou elementos que sequer atestassem a existência de tais empréstimos (tomados de terceiros).

Por fim, em no que toca a infração atinente à manutenção de passivo fictício em sua contabilidade, também em conta de mútuos, cuja própria exigibilidade não foi demonstrada pelo sujeito passivo.

Para a tipificação das hipóteses infracionárias acima, foram consideradas inconsistências relevantes, especialmente na escrita da empresa, dando-se conta de que, no período examinado, a despeito de ter informado em DIPJ uma receita bruta de pouco mais de R\$ 2.842 mil, verificou-se, por meio da DIMOB, o “*ingresso financeiro*” de cerca de R\$ 15 milhões. Demais disso, atestou-se o pagamento de despesas corretas de aproximadamente R\$ 11 milhões, para o que, as receitas informadas, seriam inadvertidamente insuficientes (revelando, assim, indícios de omissão de receita).

Instada a explicar as preditas inconsistências, a própria autuada confessou a percepção de receitas oriundas de mensalidades escolares no valor de R\$ 8.148 mil, culminando, assim, e de plano, com a lavratura do auto de infração relativo à primeira infração alhures apontada.

Outrossim, e como já alertado, constatou-se a existência de quantias relevantes mantidas em contas bancárias de titularidade da contribuinte, as quais teriam sido registradas à débito de contas contábeis “bancos”, com contrapartida em conta pertencente ao grupo “passivo exigível a longo prazo”. A D. Autoridade Fiscal atestou, neste ponto, que os valores escriturados em conta “bancos” também constavam de extratos bancários trazidos aos autos e para os quais a empresa não teria logrado a origem dos respectivos recursos. Afirmou, mais, que intimou a empresa a comprovar, por documentação hábil, se, dentre os valores indicados nos aludidos extratos e contas contábeis, estariam incluídas as parcelas confessadas, concernentes à receita de mensalidades, inicialmente não ofertadas à tributação e que teriam dado causa à primeira infração. E sobre esta intimação, ainda que a contribuinte tenha sustentado que, de fato, as preditas receitas estariam compreendidas nos valores extraídos da citada conta bancária, não teria trazido qualquer documento para comprovar as suas assertivas. E, dito assim, concluiu o que se segue:

A autoridade fiscal concluiu **não ser procedente a afirmação de que os valores da conta contábil MÚTUOS código 1370 Passivo Exigível a Longo Prazo, no valor de R\$ 23.086.831,18, seriam referentes a receitas denunciadas espontaneamente, uma vez que o saldo da conta é aquele existente em 01/01/2014, ou seja, formado a partir de lançamentos ocorridos anteriormente ao ano de 2014.** Destacou-se que os lançamentos efetuados na referida conta ao longo do ano de 2014 foram objeto de exigência de comprovação por parte do sujeito passivo, culminando com a identificação de infração de omissão de receita em razão da não comprovação da origem dos depósitos efetuados na conta bancária da pessoa jurídica, para os quais foram utilizadas de forma indevida a conta “Mútuos”, código 1370, em sua contabilização [...] (trecho extraído do acórdão proferido pela DRJ).

Neste passo, seja porque indevidamente registrados valores em conta de passivo exigível a longo prazo (sem comprovação das próprias operações), seja porque não demonstrada a origem dos recursos encontrados em contas bancárias, cravou-se a ocorrência das duas outras infrações (depósitos bancários de origem desconhecida e manutenção, em conta contábil, de passivo inexistente – fictício).

Interessada opôs a sua impugnação que foi prontamente rechaçada pela Delegacia da Receita de Julgamentos de Florianópolis – DRJ/SC -, cuja decisão, por sua vez, foi integralmente mantida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Primeira Sessão de Julgamentos, por meio do acórdão ora recorrido.

Cientificada do julgamento intentado pela Turma *a quo* em 30/09/2019 (e-fl. 1.262), a interessada interpôs, em 14/10/2019 (e-fl. 1.263), o seu Recurso Especial, sustentando haver dissídio jurisprudencial quanto a três matérias, a saber:

- a) a impossibilidade de se promover o lançamento com base nos preceitos do art. 42 da Lei 9.430/96 concomitantemente à exigência atinente à omissão direta de receitas (mensalidades escolares não escrituradas), trazendo, como paradigma, o acórdão de n.º 1801-000.420, de 2010;
- b) ilegalidade da imposição tributária lastreada nos preceitos do, já por vezes referido, art. 42 da Lei 9.430/96, com base, exclusivamente, em extratos bancários (sem comprovação do consumo da renda), apontado como decisões divergentes aquelas estampadas nos acórdãos de n.ºs 101-93.956, de 2002, e 103-18.704, de 1997;
- c) Impossibilidade de se efetuar o lançamento por omissão de receitas decorrentes de passivo fictício formado a partir de valores que compuseram o respectivo saldo da conta contábil, oriundos de períodos de apuração anteriores ao efetivamente investigado (por violação ao princípio da competência), invocado, como acórdãos a serem comparados os de n.ºs 1402-002.292, de 2016, e 107-08.732, de 2006.

A D. Presidência da 4ª Câmara desta 1ª Sessão admitiu parcialmente o recurso, reconhecendo haver divergência jurisprudencial apenas quanto as matérias descritas nos itens “b” (este, apenas quanto ao primeiro acórdão paradigma - 101-93.956) e “c”, acima.

Contra esta decisão, foi interposto recurso de agravo que, todavia, foi improvido pela D. Presidência deste CARF.

À e-fls. 1.427/1.435, a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou as suas contrarrazões, por meio das quais, sem se reportar à admissibilidade do apelo, premeu pela manutenção do acórdão recorrido.

Este é o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-006.336 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11516.724139/2017-13

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Requisitos extrínsecos e objetivo.

Como se viu do relatório que precede este voto, o contribuinte teve ciência do acórdão recorrido em 30/09/2019, tendo, lado outro, interposto o seu apelo em 14/10/2019, restando, assim, patente a sua tempestividade.

Outrossim, os recursos apontaram com exatidão os dispositivos sobre o que repousaram as divergências apontadas, tendo, noutro giro, realizado, de forma satisfatória, ao menos do ponto de vista formal, a demonstração analítica do dissídio acusado, atendendo-se, assim, aos pressupostos contidos nos §§ 1º, 6º e 8º do art. 67 do RICARF.

Por fim, até a data da interposição dos recursos em exame, nenhum dos paradigmas indicados teriam sido objeto de reforma, atendendo-se, destarte, também ao requisito preconizado pelo aludido art. 67, § 15.

Quanto a tais pressupostos, o recurso seria admissível.

Todavia, e especificamente quanto a matéria declinada em “b”, do relatório acima, qual seja, *“ilegalidade da imposição tributária lastreada nos preceitos do, já por vezes referido, art. 42 da Lei 9.430/96, com base, exclusivamente, em extratos bancários”*, entendo caber, aqui, o óbice tratado pelo § 3º do precitado art. 67 do anexo II do RICARF.

De fato, vejam, nas razões recursais, que o fundamento que norteia a pretensão da insurgente está calcado na premissa de que, no caso da infração em exame (depósito bancário de origem desconhecida) seriam premente, no seu modo de ver, a comprovação do consumo da renda a fim de legitimar a presunção encartada no texto legal. Confira-se:

Deveras, os **depósitos bancários** como fato isolado não autorizam o lançamento do tributo, pois **não configuram o fato gerador**, isto é, a **aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda** ou proventos de qualquer natureza, conforme previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional. É preciso, com isso, a demonstração cabal por parte do Fisco de que os depósitos apurados no movimento bancário têm origem a uma **disponibilidade econômica ou jurídica de renda** (grifos no original).

Ora, esta questão se encontra, há muito, superada pela Jurisprudência deste Conselho, tendo sido editada a Súmula 26, cujo verbete, inclusive vinculante, assim assentou:

Súmula CARF nº 26

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

É verdade que a Recorrente não se utiliza da expressão “comprovar o consumo de renda”. Mas, notem, que, em verdade, esta Súmula se volta para a correta compreensão da própria presunção encartada no art. 42 da aludida Lei 9.430, de sorte a firmar o entendimento de que, identificada a existência de depósitos bancários cuja origem é nebulosa, inverte-se o ônus da prova e se impõe, aos contribuintes, o dever de demonstrar a respectiva origem e a natureza.

Destaque-se os precedentes utilizados para justificar a edição da predita Súmula são assentes ao afirmar que à Autoridade Fiscal descabe se socorrer de quaisquer outros elementos, inclusive para demonstrar a existência de sinais de riqueza, a fim de atestar a materialização da presunção legal em exame. Neste sentido, confira-se o acórdão de nº 106-17.093, de 08/10/2008, cuja ementa é, por si só, esclarecedora:

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS – REGIME DA LEI Nº 9.430/96 - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, **a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados**, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, **o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos**, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

Em suma: a pretensão recursal, ainda que, porventura, efetivamente identificado um eventual dissídio jurisprudencial, vai de encontro à entendimento já pacificado em Súmula deste CARF, sendo, pois, impossível o seu exame.

Quanto a este tema, portanto, o recurso não merece seguimento.

Em relação á segunda matéria, resta-nos, agora, verificar se a alegada divergência efetivamente ocorre.

I.2 Da divergência. Premissas adotadas por este Relator.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, “*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*”¹. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta. Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das

¹ Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acessado em 23 de junho de 2022.

“conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete”², e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”³. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “conexões axiológicas” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente, tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;
- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam “conexões axiológicas” distintas (ao menos em tese).

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e consequente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade⁴).

² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

³ Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético "A" (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

⁴ Op. cit. p. 57.

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positividade da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

I.2.1 Da segunda matéria admitida – passivo fictício.

Como esclareci no relato erigido acima, todo o problema se deu a partir da constatação, pela D. Auditoria Fiscal, de que a empresa, sem prover explicações, registrou quantias significativas em conta contábil passiva, destinada ao lançamento de passivos exigíveis a longo prazo – mútuos cuja a própria operação não foi demonstrada pela Contribuinte. E como os recursos aí tratados seriam, outrossim, decorrentes de importâncias depositadas em Banco no qual a insurgente mantinha conta corrente, a D. Fiscalização acusou:

- a) de um lado, a omissão de receitas ante a identificação de valores depositados em conta bancária, sem comprovação de origem;
- b) a manutenção de passivo fictício (em verdade, não comprovado), isto é, de obrigações futuras sem lastro documental e que afetariam, ao fim, o próprio resultado.

Especificamente em relação ao segundo ponto, supra, o D. Agente Administrativo, para calcular o montante da respectiva omissão, considerou todo o valor do saldo da conta contábil anteriormente tratada, verificado no dia 01 de janeiro de 2004 – R\$ 23.086.831,18.

Em sua defesa, a recorrente sustentou que a autuação estaria equivocada no ponto em exame precisamente porque o predito saldo seria composto por receitas percebidas ao longo dos anos-calendários anteriores àquele abarcado pelo lançamento. Isto fundamentaria, em certa medida, o pedido de cancelamento integral da autuação, seja porque a empresa não teria sido intimada para trazer elementos relativos às receitas auferidas nos anos anteriores, seja porque, por força do princípio da competência, semelhante exigência não poderia repousar sobre manifestações de riquezas cuja materialização teria se dado em outro período de apuração.

Sobre o tema, o acórdão recorrido, partindo da premissa de que a prática infracionária prevista pelo art. 40 da Lei 9.430/96 seria continuada, podendo ser identificada ao longo de diversos períodos de apuração, afirmou que a respectiva exigência somente poderia se dar quanto a um único período em que predita omissão teria ocorrido (pena de se incorrer em *bis idem*). E, ato contínuo, ao afirmar que no período posterior à 1º de janeiro de 2014, já se teria atestado a ocorrência de omissão de receitas decorrente da realização de depósitos em contas bancárias, sem origem comprovada, restava exigir-se os tributos lançados sobre o saldo, da predita conta de passivo, então verificado.

Em linhas gerais, o acórdão recorrido parte da premissa de que, comprovada a inexistência efetiva das obrigações registradas em conta do passivo, sem quitação comprovada – se “A” - , considerar-se-á este valor como receita omitida – deve ser “B”.

O primeiro paradigma admitido, considera, de seu turno, realidade fática absolutamente distinta daquela apreendida no aresto recorrido. Isto porque, alí, se observou que a então autuada manteve, em seu passivo, obrigações já liquidadas. E, por isso mesmo, considerou que a exigência deveria se dar quanto ao período em que o pagamento daquelas obrigações se deu, pena de malferimento ao princípio da competência. A circunstância aí divisada é, de tal sorte, distinta, que nos é impossível atestar, sequer, se a própria compreensão do regramento legal pertinente seria diferente, em especial a se considerar a realidade descortinada neste feito.

A premissa “A”, do paradigma, considera circunstância fática absolutamente diferente da vista nestes autos e impõe a observância, inclusive, apenas da primeira parte do art. 40 da Lei 9.430 (“falta de escrituração de pagamentos efetuados”), e não de sua segunda parte, restando assente, assim, a inocorrência do dissídio jurisprudencial.

Já em relação ao segundo acórdão comparado, há, aí sim, uma similitude fática. Isto porque, neste aresto, a Fiscalização exigiu o crédito tributário calculado sobre o saldo de conta de passivo, verificado ao final do ano de 1998. Todavia, teria ficado demonstrado, neste caso, que aquele saldo seria composto por lançamentos registrados nos anos de 1996 e 1997. Ainda que no acórdão recorrido, semelhante prova não tenha sido trazida, é fato que o saldo considerado foi aquele verificado no primeiro dia do ano de 2014, ficando, assim, claro, que os valores que o compuseram se referiam, quando menos, ao ano de 2013.

Neste caso, à uma similitude fática suficiente para permitir entende ter ocorrido, na espécie, a divergência interpretativa entre a decisão de 2º Grau e aquele estampada no paradigma agora também admitido.

I.3 Conclusões parciais.

Pelo que expus acima, oriento o meu voto no sentido de conhecer parcialmente, do recurso, tão só quanto a segunda matéria admitida (passivo fictício) e, ainda assim, somente em relação ao segundo paradigma apresentado – acórdão de n.º 107-08.732 que, diga-se, foi, inclusive, confirmado por esta Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais por meio do acórdão de n.º 9101-005.171 – CSRF / 1ª Turma (Relator Conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli).

II MÉRITO.

II.1 Do passivo fictício (não comprovado). Única Matéria admitida.

Quanto a caracterização da própria infração, em si, isto é, da existência de uma efetiva omissão de receitas por manutenção de passivo não comprovado, o recurso voluntário nada diz (ou, quando menos, não teve admitida qualquer matéria que a pudesse atacar). Toda a argumentação deduzida no apelo se volta, apenas, para a base de cálculo do tributo, afirmando, neste particular, que, ao tomar como base de cálculo para a exigência das exações lançadas o valor constante do saldo, verificado em 01/01/2014, da conta contábil denominada “passivo exigível a longo prazo”, a D. Auditoria desrespeitou o princípio da competência.

Em síntese, o argumento do contribuinte, já inclusive esmiuçado no tópico I.2.1, supra, cinge à impossibilidade de se pretender calcular o montante de receita omitida, considerando-se saldo de conta contábil que foi abastecido por lançamentos realizados em anos calendários anteriores.

E, de fato, sobre este tema, o contribuinte tem razão, notadamente porque este tema, a luz da primeira matéria veiculada no recurso voluntário, também foi objeto de Súmula deste Eg. Conselho, ainda que, aqui, de forma favorável à pretensão recursal.

Com efeito, nos termos da recente Sumula 144:

A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

Roma locuta quaestio finita.

Note-se que em 2020, este mesmo Colegiado, ainda que com uma composição diferente, convalidou, como já dito, o acórdão de n.º 107-08.732 (paradigma invocado pela insurgente e admitido pela D. Presidência da 4ª Câmara de Julgamentos), assentando, precisamente, o entendimento contido naquele verbete e afirmando, textualmente, que se deve considerar os registros e não os saldos das contas de passivo. Do voto condutor do aludido acórdão, extraem-se as judiciosas ponderações do D. Conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli, cujo teor transcrevo a seguir:

Valendo-se, então, da premissa de que o marco temporal, no caso de presunção de omissão de receita por *passivo inexistente*, é determinado no tempo em face do reconhecimento da obrigação fictícia, e considerando que o fato gerador envolvido remonta a 31/12/1998, a decisão ora recorrida afastou da tributação os saldos deste mesmo Passivo relativos a exercícios anteriores, mantendo a tributação apenas em

relação ao que foi escriturado no próprio ano de 1998, em obediência ao *princípio da competência*.

O fundamento jurídico empregado (*ratio decidenti*), ressalte-se, está em perfeita consonância com a inteligência da Súmula CARF nº 144, que assim dispõe: “A *presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”)*, caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a *irregularidade no período de apuração correspondente*”.

Em linhas gerais, o que se tem na espécie é que, ao considerar o saldo da conta de passivo verificado no dia 01/01/2014, considerou-se, igualmente, os lançamentos utilizados para abastecer a predita conta no ano imediatamente anterior. E aqui, vejam bem, descabe infirmar esta assertiva pela ausência de provas porque, pela data considerada, tal saldo somente poderia ser composto pelos registros realizados, quando menos, em 2013.

Observem que não se trata de um problema meramente de competência mas, isto sim, e objetivamente, da ausência de infração, ou, quiçá, de sua comprovação no ano-calendário objeto do lançamento. Se houve omissão de receitas (e pelos elementos constantes dos autos, de fato, houve), esta ocorreu em 2013 ou, mesmo, em anos anteriores, e não no ano de 2014. Aliás, isto fica, inclusive, sobejamente claro quando o próprio Relator do acórdão recorrido afirma, textualmente, que “*durante o ano de 2014 nesta conta foram tributados como depósitos bancários de origem não comprovada*”, ao passo que “*o saldo inicial em 01/01/2014 manteve-se inalterado em R\$ 23.086.831,18*”.

Verdade seja dita, a empresa se socorreu de estratagema, até mesmo fraudulento (com escrituração falseada de sua contabilidade) para ocultar recebimentos tributáveis, mediante registro de obrigações inexistentes – que, ao fim de contas, se presta para mascarar tais ingressos (motivo e fundamento da própria *presunção legal preconizada pelo art. 40 da Lei 9.430/96*). Mas o fez em período de apuração distinto do lançado... e no ano-calendário efetivamente investigado, a D. Fiscalização não produziu qualquer outra prova ou mesmo acusação que pudesse respaldar as conclusões de que, esta omissão de receitas, ocorrera em 2014.

Não nos cabe fazer justiça, mas apenas aplicar a lei e, neste caso, por mais que todos os instintos deste Julgador o compilam à manter a exigência, é o ordenamento jurídico que, de outra sorte, impõe o provimento do apelo neste ponto, com o consequente cancelamento da exigência fiscal.

III CONCLUSÕES.

A luz do exposto, voto por CONHECER em parte do Recurso Especial do Contribuinte e, na parte conhecida, atinente à matéria “passivo fictício”, por Ihe DAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-006.336 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11516.724139/2017-13