



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

Processo nº 13603.724375/2011-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.201 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2014
Matéria PASSIVO FICTÍCIO
Recorrente QUIMICOM INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PASSIVO FICTÍCIO - OMISSÃO DE RECEITAS - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

O passivo fictício é a manutenção na escrituração contábil de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. Hipótese de presunção prevista em lei. Inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência do mecanismo presuntivo, mediante apresentação de documentação idônea e hábil.

ASPECTO TEMPORAL ESPECÍFICO PARA CADA TIPO DE PASSIVO FICTÍCIO.

Na hipótese de passivo cuja existência seja verdadeira, porém a dívida já foi solvida e não foi baixada da contabilidade, o fato gerador, para fins tributários, é a data do pagamento da dívida, momento em que é constatada a omissão de receitas, presumindo-se que o pagamento foi feito com recursos à margem da escrituração contábil. Na hipótese de passivo cuja existência não seja comprovada (passivo inexistente), o fato gerador da obrigação tributária é a data de seu registro na contabilidade, pois a contabilização desse passivo visa lastrear um ativo adquirido com recursos sem origem (não contabilizado).

DECADÊNCIA.

Nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, existem duas hipóteses quanto à contagem do prazo decadencial: i) quando o contribuinte efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício de eventual diferença a maior, ainda devida, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN); ii) quando o contribuinte não efetua o pagamento no vencimento, ou haja dolo, fraude ou simulação, o prazo para o lançamento de ofício é de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência do fato gerador (art. 173, I, do CTN).

Entretanto, não havendo efetiva comprovação da composição do saldo (acumulado) de passivo fictício no exercício de 2008, é desnecessário enfrentar se é o caso de aplicação do art. 150, §4º, ou art. 173, inciso I, do CTN para fins de contagem do prazo decadencial.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A prática reiterada de manutenção no passivo de obrigações inexistentes caracteriza o evidente intuito de fraude e autoriza a qualificação da multa de ofício.

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE

O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o *caput* do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação de IRPJ, em função da relação de causa e efeito que os une.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos em parte os conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator), Maurício Pereira Faro e Sérgio Luiz Bezerra Presta que desqualificavam a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Presidente e Redator para Formalização do

Acórdão

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator Designado

Considerando que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão, e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF (Regimento Interno do CARF), a presente decisão é assinada pelo Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção André Mendes de Moura em 04/09/2015. Da mesma maneira, tendo em vista que, na data da formalização da decisão, o relator ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização do voto vencido.

Participaram do julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Sergio Luiz Bezerra Presta.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 02-38.522, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário exigido.

Contra a Recorrente foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/05, que exige o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$925.709,42, cumulado com multa de ofício qualificada no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes calculados até 31/10/2011.

Como decorrência dessa autuação, também foram formalizados os seguintes lançamentos reflexos, a saber: Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 08/10), no valor de R\$97.065,97, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 13/15), no valor de R\$447.091,88 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 18/20), no valor de R\$339.240,53, todos também cumulados com multa de ofício qualificada no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 31/10/2011.

As autuações examinadas são oriundas da “omissão de receita caracterizada pela manutenção continuada, no passivo contábil da empresa, de obrigações já pagas ou não comprovadas em montante acumulado, por diversos períodos-base, que alcançou a soma de R\$2.444.170,37 em 31/12/2008, das quais o contribuinte apenas comprovou a parcela de R\$321.109,88 nessa mesma data (...)”, conforme descrito no Auto de Infração de IRPJ.

É o caso, portanto, de presunção de omissão de receita em razão da manutenção de passivo fictício nos registros contábeis da pessoa jurídica autuada. Constatou-se, assim, que a Recorrente mantinha em 31/12/2008 registros na sua escrituração correspondentes o total de R\$2.123.060,49 em obrigações já quitadas ou com exigibilidade não comprovada.

Uma vez cientificada dos Autos de Infração em exame, a Recorrente apresentou a sua impugnação alegando, preliminarmente, a decadência de *“todos os valores que incidiam sobre o suposto passivo fictício acumulado anteriormente a dezembro de 2006.”* Isso porque, *“embora o Fisco tenha autuado a competência 31/12/2008, ele mesmo reconhece que se tratam de valores formados ao longo do tempo, acumulados desde 2001. Nesse sentido, se fossem valores realmente tributáveis, o seriam ano a ano e não de forma acumulada, como calculou o i. Fiscal.”*

Em sua defesa, a Recorrente sustentou ainda que “a formação do suposto passivo fictício, conforme informações extraídas do livro razão da impugnante, pelo que se denota claramente a formação periódica da base de cálculo ora tributada, não a sua existência única como massa tributável e fato gerador ocorrido em 31/12/2008. (...) Percebe-se que grande parte do valor considerado pelo fisco como base de cálculo para tributos lançados

(R\$2.123.060,49) já havia se formado até novembro de 2006, pelo que, por consequência, a maior parte dos valores aqui cobrados se encontra inevitavelmente atingida pela decadência.”

Pleiteou, assim, a decadência parcial do crédito tributário lançado, seja com estribo no art. 150, § 4º, ou no art. 173, I, ambos do CTN.

No mérito, a Recorrente defendeu em sua impugnação a impossibilidade de se basear lançamento tributário em presunção, por entender que “*o Fisco não pode impor fato jurídico tributário, autuando a Impugnante, com base unicamente em presunção para fins arrecadatórios. Não foi apresentado nenhum tipo de prova por parte da Autoridade para a procedência dos Autos de Infração, o que torna a tentativa fiscal legalmente impossível. Se inexistir qualquer certeza sobre a efetiva concretização do fato, nada há que ser cobrado*”.

Por fim, a Recorrente questionou o caráter confiscatório da multa de 150%, bem como defendeu a impossibilidade de exigência de juros sobre a multa de ofício.

Submetida a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte/MG, esta proferiu o acórdão nº 02-38.522 (fls. 604/619), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. REGRA GERAL.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO.

No lançamento por homologação, o prazo de decadência será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador. Restando constatado, entre a data da ciência do auto de infração e a data do fato gerador, prazo menor do que cinco anos, não há falar em decadência.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÃO INCOMPROVADA

O fato de a escrituração indicar a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou improvas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA

A multa de ofício será qualificada, quando restar devidamente caracterizado em procedimento fiscal, o evidente intuito de fraude, nos termos da lei.

JUROS DE MORA.

Processo nº 13603.724375/2011-82
Acórdão n.º **1401-001.201**

S1-C4T1
Fl. 6

Conforme expressa previsão legal, incidem juros de mora sobre todos os débitos tributários de competência da União relativos aos impostos, contribuições e multas, calculados pela Taxa Selic.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Inconformada com o acórdão proferido pela DRJ, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, no qual reiterou os mesmos fundamentos de defesa já apresentados na sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto.

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o relator originário do processo não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do relator do voto na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a transcrição do voto.

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Considerações sobre o passivo fictício e análise da decadência

Como já adiantado nos fatos, as autuações examinadas são oriundas da “omissão de receita caracterizada pela manutenção continuada, no passivo contábil da empresa, de obrigações já pagas ou não comprovadas em montante acumulado, por diversos períodos-base, que alcançou a soma de R\$2.444.170,37 em 31/12/2008, das quais o contribuinte apenas comprovou a parcela de R\$321.109,88 nessa mesma data (...)”, conforme descrito no Auto de Infração de IRPJ.

Nos termos do art. 24, §2º, da Lei nº 9.249/95, alterado pela Lei nº 11.941/2009, o valor da receita omitida será também considerado na determinação da base de cálculo da i) CSLL; ii) Cofins; iii) PIS e iv) Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a receita.

Trata-se de hipótese de presunção prevista no art. 40 da Lei nº 9.430/1996, segundo o qual se considera omissão de receita a “falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.”

No mesmo sentido, o Regulamento de Imposto de Renda de 1999 (RIR/99) dispõe que, na hipótese de ser constatada a existência no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, a Autoridade Fiscal presumirá a omissão de receitas, nos seguintes termos:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

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.

Os dispositivos supramencionados tratam, portanto, de passivo fictício e, consequentemente, de ativos à margem da contabilidade, atraindo a aplicação de presunção legal de omissão de receitas.

O passivo fictício é a manutenção na escrituração contábil de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, podendo se concretizar de duas formas:

a) a empresa registra em sua contabilidade passivos reais e exigíveis, mas, com o passar do tempo, os quita com recursos não contabilizados e, justamente por esse motivo, deixa de baixá-los da sua contabilidade. Portanto, mesmo depois de quitada, a obrigação é mantida nos registros contábeis da empresa, embora não seja mais exigível;

ou

b) a empresa constitui uma conta no passivo para dar lastro a um ativo não contabilizado. Assim, debita a conta do ativo (que até então estava sem origem) e a contrapartida deste débito é um crédito no passivo, criando uma obrigação inexistente.

Assim, a manutenção nos registros contábeis de obrigações já quitadas faz presumir, nos termos dos citados artigos, que as referidas dívidas foram solvidas com emprego de recursos mantidos à margem da contabilidade.

Cabe destacar que, no caso dos autos, a Autoridade Fiscal não distinguiu as hipóteses acima e não explicitou qual tipo de passivo fictício foi identificado nos registros contábeis da empresa. Limitou-se apenas a afirmar que é o caso de “omissão de receita caracterizada pela **manutenção continuada, no passivo contábil da empresa, de obrigações já pagas ou não comprovadas em montante acumulado**”.

Assim, da análise do Auto de Infração não é possível identificar se o passivo fictício decorre de passivo inexistente (letra b) ou, se existente, não foi devidamente baixado na contabilidade da empresa (letra a).

Essa diferenciação muito é importante no que diz respeito ao aspecto temporal dessa tributação, envolvendo a composição do passivo fictício, especialmente para fins de contagem do prazo decadencial. Isso porque, da interpretação conjunta do art. 24 da Lei nº 9.249/95 e do art. 281 do RIR/99, extrai-se a seguinte conclusão:

i) para a hipótese da letra a (passivo cuja existência seja verdadeira, porém a dívida já foi paga e não foi baixada da contabilidade), o fato gerador, para fins tributários, é a data do pagamento da dívida, eis que nesse momento é presumida a omissão de receitas, constatando-se que o pagamento foi feito com recursos à margem da escrituração contábil;

ii) já para a hipótese da letra b (passivo cuja existência não seja comprovada), o fato gerador da obrigação tributária é a data de seu registro na contabilidade, pois a contabilização desse passivo estará vinculada a uma receita omitida.

São, desse modo, duas modalidades de passivo fictício distintas, com dois aspectos temporais diferentes, e a sua diferenciação é de fundamental importância para fins de contagem do prazo decadencial dos tributos lançados. Até porque, é imprescindível delimitar o aspecto temporal a fim de limitar o prazo de fiscalização e tributação dos saldos de passivo fictício acumulado ao longo dos anos, evitando-se o risco de eternizar o direito de fiscalização e autuação do passivo fictício acumulado ao longo de vários exercícios ou, até mesmo, de o contribuinte nunca poder baixar aqueles saldos.

Além do aspecto temporal, a adequada solução dessa questão também está relacionada às provas produzidas nos autos.

Isso porque, em razão da presunção legal, constatada qualquer uma das hipóteses de passivo fictício, com os indícios devidamente demonstrados pela Autoridade Fiscal, haverá a inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência deste mecanismo presuntivo, por documentação hábil e idônea.

É dizer: diante da inversão do ônus da prova, cabe ao contribuinte comprovar a exigibilidade e a efetiva existência do saldo classificado como passivo fictício pela fiscalização. Ademais, se for o caso de saldo acumulado de passivo fictício, caberá ao contribuinte detalhar a composição da referida conta ao longo dos anos, a fim de permitir a análise adequada das informações nela contidas.

Assim, se a origem do passivo fictício for passivo inexistente, deve o contribuinte comprovar a data em que esses valores foram indevidamente lançados na sua contabilidade. Por outro lado, sendo o passivo fictício fundamentado em obrigação já quitada, é necessário elaborar um arcabouço comprobatório da exigibilidade do passivo (notas fiscais, duplicatas, etc.), bem como os comprovantes de pagamento das obrigações (TED, DOC, boleto bancário, cheques, recibos, etc.).

Esse conjunto probatório é extremamente relevante para a análise da decadência, visto que estará comprovada a composição detalhada do saldo do passivo fictício, com a identificação das datas de cada fato gerador, além da diferenciação da origem dos saldos do passivo fictício (isto é, se passivo inexistente ou se passivo existente e já quitado).

Feitas essas considerações, somente após a comprovação do exercício no qual ocorreu a omissão de receitas é que haverá segurança para a contagem do prazo decadencial para fins de extinção do crédito tributário. Todavia, o problema da decadência nesses casos decorre da dificuldade dos contribuintes comprovarem o exercício competente da omissão de receita e, tendo em vista a presunção em favor do Fisco, o contribuinte não logra êxito na sua defesa.

No caso examinado nos presentes autos, a Recorrente, citando a própria Autoridade Fiscal, sustenta ser indevida a tributação integral do saldo do passivo fictício apurado 2008, por meio de lançamento realizado em dezembro de 2011, ao fundamento de que o referido saldo é composto por saldos acumulados desde 2001. Portanto, a Recorrente defende que boa parte do crédito tributário já estaria abarcada pela decadência. Confira-se o trecho do Recurso Voluntário da Recorrente, extraído da fl. 634 dos autos:

Vale dizer que, embora o Fisco tenha autuado a competência de 31/12/2008, ele mesmo reconhece que se trata de valores formados ao longo do tempo, acumulados desde 2001. Nesse sentido, se fossem valores realmente tributáveis, o seriam ano a ano e não de forma acumulada, como calculou o i. Fiscal.

É evidente que parte do valor considerado pelo fisco como base de cálculo para os tributos lançados já havia se formado até novembro/2006, de modo que, por consequência, a maior porção dos montantes ora exigidos se encontra inevitavelmente atingida pela decadência.

Limitou-se a Recorrente, entretanto, a tecer as considerações nos moldes acima expostos, sem produzir qualquer prova para demonstrar a efetiva composição do saldo acumulado de 2008.

Embora a Recorrente alegue existir saldo de passivo acumulado desde 2001, o que também se depreende dos extratos das DIPJs juntados pela Autoridade Fiscal às fls. 432/471, ela não faz a prova mais elementar de todas: comprovar que o saldo de passivo acumulado em 2006 é de passivo fictício e, ainda, que esse saldo não foi alterado nos exercícios seguintes, compondo efetivamente o saldo de 2008.

Para a adequada solução do caso e exame da decadência, é imprescindível conhecer a movimentação detalhada dessa conta para saber a sua exata composição (quais saldos e de quais exercícios), o que não foi feito pela Recorrente.

É preciso, ainda, que a Recorrente apresente, assim como fez em 2008, o livro razão com a abertura analítica das contas, e todos os documentos que serviram de amparo para a sua escrituração, a fim de comprovar o saldo de passivo fictício (e não qualquer passivo) que efetivamente compõe o saldo de 2006, bem como comprovar a data de registro do passivo inexistente ou a data de quitação do passivo solvido e não baixado.

Examinado os autos, é até provável que exista um saldo de passivo fictício acumulado em 2006, oriundo de outros exercícios anteriores. Todavia, as provas acostadas aos autos não são suficientes para comprovar que esse saldo de passivo fictício tributado (2008) é, realmente, composto pelo histórico de 2006. Isso porque, o suposto saldo de passivo de 2006 pode, por exemplo, ter sido integralmente baixado em 2007 e, somente em 2007 e 2008, ter sido constituído o passivo fictício ora em análise.

Feitas essas considerações, ausentes as provas necessárias para comprovar a efetiva composição do saldo de passivo fictício de 2008, não é possível enfrentar a alegação de decadência feita pela Recorrente, sendo, em decorrência, desnecessário enfrentar se é o caso de aplicação do art. 150, §4º, ou art. 173, inciso I, do CTN para fins de contagem do prazo decadencial.

Análise do mérito

Quanto ao mérito, como já salientado acima, há previsão legal para a hipótese de presunção aplicada, invertendo-se o ônus da prova, de modo que caberá ao contribuinte fazer as provas necessárias para demonstrar a improcedência da presunção aplicada.

Nesse sentido, reitero as lições da DRJ consignadas no acórdão recorrido:

As presunções legais, também chamadas presunções jurídicas, dividem-se em absolutas (juris et jure) e relativas (juris tantum). Denomina-se presunção juris et jure aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é juris tantum quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade.

Conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal caracterizada pela manutenção no passivo da empresa de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada ou de obrigações já quitadas é do tipo juris tantum (relativa). Caberia, portanto, ao contribuinte apresentar provas válidas no sentido de confirmar a exigibilidade das obrigações registradas na sua escrituração em 31/12/2008. Corroborando com tal entendimento, nos ensina José Luiz Bulhões Pedreira in “Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas”, JUSTEC - RJ - 1979 - pág. 806:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da exigibilidade da obrigação. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

É função do Fisco, entre outras, comprovar a existência na contabilidade do contribuinte de passivo fictício ou obrigações já quitadas ou não comprovadas, examinando as correspondentes DIPJ, escrituração mantida e balanços levantados, intimando o contribuinte a apresentar os documentos, informações ou esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de receitas de que trata os dispositivos legais acima transcritos. Contudo, a comprovação da existência do passivo é obrigação do contribuinte.

*No caso vertente, a Fiscalização promoveu as intimações e verificações pertinentes, o que está bem explicado no TVF. No entanto, o contribuinte não logrou comprovar exigibilidade de obrigações registradas na sua contabilidade em 31/12/2008, no valor de **R\$2.123.060,49**.*

Assim sendo, não comprovada a exigibilidade desse passivo, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar o respectivo valor como omissão de receita, efetuando o lançamento do imposto e contribuições devidos. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente ~~tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.~~

Como bem ressaltado pela DRJ, a Autoridade Fiscal adotou as medidas necessárias para confirmar os indícios de irregularidade na escrituração dos passivos, intimando a Recorrente, por diversas vezes, a comprovar a exigibilidade dos valores ali escriturados.

Assim, como a Recorrente comprovou a exigibilidade de apenas uma pequena parcela do saldo tributado, não foi capaz de afastar a presunção aplicada pela Autoridade Fiscal, nos termos da legislação vigente.

Diante disso, havendo previsão legal para a presunção aplicada, com a inversão do ônus da prova para o contribuinte, correto o fundamento da autuação e o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal.

Redução da multa de ofício de 150% para 75%.

No que diz respeito à qualificação da multa de ofício aplicada (150%), tenho que o lançamento deve ser revisto para reduzi-la ao percentual de 75%, em face das diretrizes interpretativas estabelecidas pelo art. 112 do CTN e da ausência de elemento material suficiente para a caracterização da multa qualificada. Explico-me:

Consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls.25/28) que “efetuamos o lançamento da infração apurada no montante de R\$2.123.060,49, relativo ao passivo fictício registrado na escrituração em 31/12/2008, em conformidade com o disposto no art. 281, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999. Além disso, **a prática sistemática e reiterada da infração durante diversos períodos consecutivos, até alcançar situação contábil esdrúxula, revela o evidente intuito de fraude, justificando a exasperação da multa de lançamento de ofício.**” (sem destaques no original)

Vê-se que a multa foi qualificada apenas em função do fato de a contribuinte possuir em sua escrituração um passivo fictício acumulado ao longo dos anos, sem fazer qualquer distinção sobre as modalidades do referido passivo e, muito menos, comprovar qual a origem da sua efetiva composição.

Entretanto, dessa conduta da Recorrente não é possível extrair o dolo específico de fraudar, necessário para a capitulação da multa qualificada, sendo preciso que haja a efetiva comprovação da intenção da prática do fato delituoso.

Isso porque, em matéria de delito não é admissível a presunção: ou existe prova concreta da autoria quanto à prática do fato delituoso ou, na dúvida, aplicam-se as disposições do artigo 112, III, do CTN que determina que quando a lei tributária define infrações ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade.

Veja-se que trata-se de aplicação de presunção, sendo que se pode considerar, inclusive, a possibilidade de estar-se tratando de passivos reais, mas que o contribuinte não logrou êxito em comprovar sua efetiva exigibilidade.

Além disso, com relação à qualificação da multa, tenho, a princípio, entendimento de que a mera omissão de receitas, não acompanhada de outras condutas

gravosas que denotem o evidente intuito de fraude, deva ser apenada com a multa de 75%, somente vindo a ser qualificada quando identificada aquela situação específica.

É que a multa de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº. 9.430/96, já tem como pressuposto lógico a omissão de receita por parte do contribuinte que não a entrega à tributação. Em verdade, se não houvesse a referida omissão, não haveria sequer a lavratura do auto de infração. A sua postura, nesta situação, é meramente omissiva – e não pró-ativa. Nesse sentido, é o entendimento firmado por este Conselho na Súmula nº 25:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Situação diversa, no meu entendimento, é a daquele contribuinte que, dolosamente, pratica atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, ou seja, que portasse ativamente na ocultação da ocorrência do fato imponible. Nesta hipótese, quando o contribuinte agrega à sua omissão (pressuposto), uma ação dolosa para dissimular referida omissão, aí sim estaria o mesmo sujeito a qualificação da penalidade.

Referido entendimento vem corroborado por julgamentos deste 1º Conselho de Contribuintes, quando entende que “a mera omissão de rendimento não justifica o agravamento da multa, de 75% para 150%, haja vista que o primeiro percentual já é estabelecido para os casos em que o contribuinte não oferece rendimentos à tributação” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relatora Conselheira Thaísa Jansen Pereira, no recurso nº 134.875, acórdão nº 106-13722).

Assim, “deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação de fraude. Incabível a aplicação de penalidade por presunção de fraude, em face de mera omissão de rendimentos apurada no lançamento” (aceitação unânime da 2ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, no recurso 143.280, acórdão 102-47397). Ainda, reforça este posicionamento a constatação de que “a majoração da multa de ofício deve estar suficientemente justificada e comprovada nos autos, já que decorre de casos de evidente má-fé” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no recurso 147842, acórdão 106-15545).

Pelos motivos expostos acima, entendo que não há comprovação do dolo específico para aplicação da multa qualificada (150%), devendo ser reduzida para o patamar de 75%.

Análise da alegação de impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício.

A matéria sob exame pode ser dividida em duas questões, que se completam. A primeira, diz respeito à própria possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, e centra-se na interpretação do artigo 161 do CTN; a segunda questão envolve a discussão sobre a existência ou não de previsão legal para a exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa Selic.

Sobre a incidência de juros de mora o citado art. 161 do CTN prevê o seguinte:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 04/09/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 01/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 09/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Inicialmente entendo que o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício após a lavratura do auto de infração, já que a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo.

Ou seja, tanto a multa como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, sendo, portanto, possível a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Por seu turno o § 1.º do art. 161 do CTN, ao prever os juros moratórios incidentes sobre os créditos não satisfeitos no vencimento, estipula taxa de 1% ao mês, não dispondo a lei de modo diverso. Abriu, dessa forma, possibilidade ao legislador ordinário tratar da matéria, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa. Confira-se *in verbis*:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (grifei)

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária.

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa. Neste sentido se posicionou a 2ª Turma da CSRF:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE - O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de

mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região. Recurso Especial Negado.” (Acórdão no 9202001.991, de 16/02/2012, relator: conselheiro Elias Sampaio Freire)

Destarte, entendo que é legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício após a lavratura do auto de infração, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Quanto à tributação reflexa

Por fim, quanto à tributação reflexa, entendo que se aplica às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação de IRPJ, em função da relação de causa e efeito que os une.

Conclusão

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%. Quanto aos demais pontos, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o crédito tributário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator Designado

O ilustre Conselheiro Relator apresentou respeitável voto, em que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%.

No entender do ilustre Conselheiro, não há comprovação do dolo específico para aplicação da multa qualificada (150%).

Após os debates, foram colhidos os votos dos demais conselheiros integrantes desse colegiado, tendo o ilustre Relator restado vencido, pelo voto de qualidade.

Fui designado pelo conselheiro Presidente para redigir o voto vencedor, demonstrando os motivos pelos quais este colegiado considerou que nos presentes autos encontravam-se presentes os pressupostos para qualificação da multa de ofício.

É o que passo a fazer, com a devida vênia do ilustre Conselheiro Relator.

Multa qualificada

A qualificação da multa de ofício foi assim justificada pela autoridade autuante, fls. 25-28 (grifado):

[...] efetuamos o lançamento da infração apurada no montante de R\$2.123.060,49, relativo ao passivo fictício registrado na escrituração em 31/12/2008, em conformidade com o disposto no art. 281, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999. Além disso, a prática sistemática e reiterada da infração durante diversos períodos consecutivos, até alcançar situação contábil esdrúxula, revela o evidente intuito de fraude, justificando a exasperação da multa de lançamento de ofício.

O ilustre Conselheiro Relator, em seu voto vencido, fez referência expressa à Súmula CARF nº 25, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Considero inaplicável tal Súmula ao caso sob análise.

Nos presentes autos, não estamos diante de uma simples caso de aplicação da presunção legal de omissão de receitas.

Os elementos constantes dos autos demonstram que o procedimento da contribuinte de manter escrituradas em seu passivo obrigações inexistentes constituía-se numa

prática deliberada, sistemática e reiterada, com o evidente intuito de omitir receitas e praticar a sonegação de tributos.

No caso sob análise, resta evidenciado que a contribuinte dolosamente praticou (ou deixou de praticar) lançamentos contábeis com o objetivo precípuo de fraudar a incidência do tributo.

Em outras palavras, considero que a **reiteração** da prática de manutenção de passivo fictício demonstra que a contribuinte agiu com a intenção deliberada de ocultar a ocorrência do fato imponible.

Sobre o tema, manifestou-se com muita propriedade a decisão de piso, fls. 617:

Ocorre que o contribuinte manteve reiteradamente a prática da infração durante diversos períodos consecutivos, o que se fez no intuito único de evitar a incidência do imposto e demais tributos devidos sobre as receitas omitidas, disfarçadas ou ocultadas pela manutenção continuada no passivo de obrigações inexistentes, infração essa perpetrada ao longo do tempo. Vislumbra-se, nessa montagem, a sonegação ou a fraude, nos termos definidos na Lei 4.502, de 1964 [...]

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Luiz Gomes de Mattos