



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 13707.001495/95-13
Recurso nº 134.810 Especial do Contribuinte
Matéria IRPJ e OUTROS
Acórdão nº 01-06.068
Sessão de 10 de novembro de 2008
Recorrente LABORATÓRIO DAUDT OLIVEIRA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO LEGAL. OCORRÊNCIAS ANTERIORES A 1997. A presunção legal de omissão de receitas nos casos de passivos cuja existência não seja comprovada pelo contribuinte, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, só produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997, conforme disposto no artigo 87 da mesma lei.

ILL. SOCIEDADES ANÔNIMAS. A matéria relativa à ilegitimidade da incidência de IRF sobre o lucro líquido das sociedades anônimas (ILL), nos termos do art. 35 da Lei n. 7713/88, não comporta divagações, em vista do reconhecimento da inconstitucionalidade da exigência pelo C. Supremo Tribunal Federal, cujos efeitos são "erga omnes" em vista da Resolução n. 82, de 18.11.1992, editada pelo Senado Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso especial, para reduzir o valor tributável o item 1 do auto de infração do IRPJ de 10.486.601,00 para 419.320,00 (relativo a passivo fictício), nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Antonio José Praga de Souza que negou provimento integral ao recurso.

ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA - Presidente.

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

EDITADO EM: 28 JAN 2011

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: José Clóvis Alves, Antonio Bezerra Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio José Praga de Souza.

Relatório

Com base no permissivo do art. 7, II c.c art. 15, § 2º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Contribuinte interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

"IRPJ - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - Não restava à fiscalização outra alternativa que não o arbitramento dos estoques, nos termos da Lei. O lançamento tributário não pode ser condicional.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO QUITADO - Comprovado que parte das obrigações constantes do Balanço Patrimonial encerrado em dezembro de 1.990, foram pagas dentro do próprio exercício, autoriza-se a presunção de omissão de receitas.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS - A falta de comprovação na escrituração contábil das receitas financeiras obtidas, autoriza a exigência fiscal.

OMISSÃO DE RECEITA - Constitui receita tributável a variação monetária ativa sobre empréstimos compulsórios à Eletrobrás."

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

"A autuada já qualificada nestes autos recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 314/333, protocolada em 21-11-2002, do Decidido pela 3ª Turma do Colegiado DRJ/RJO Acórdão nº 1.824 fls 282/303 - cientificado em 24-10-2002, que considerou procedente em parte o lançamento consubstanciado no auto de infração relativo ao IRPJ.

Garantia de Instância

Arrolamento de bens as fls. 334/335, sem a devida apreciação da Unidade de Origem.

Ilícito descrito no Auto de Infração

1) Omissão de receitas - Passivo fictício.

"Omissão de Receita operacional, caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme item 2 do TVF"

Ano	Valor Tributável	% Multa
1991	10.486.601,00	50%

2) Custos dos bens ou serviços vendidos - Subavaliação de estoque final.

"Majoração indevida de custos, não considerada como postergação, apurada conforme item 1 do TVF"

Ano	Valor Tributável	% Multa
1991	147.315.566,00	50%

Enquadramento Legal: Arts. 157, § 1º, 182, 183; 185; 186 e 387, inc. i do RIR/80.

3) Outros resultados operacionais - Omissão de receitas financeiras. (Malha Fazenda IRRF)

"Omissão de receita financeira (ganhos de capital) de acordo com o item 4 do TVF.

Ano	Valor Tributável	% Multa
1991	158.563,33	50%

Enquadramento Legal: Arts. 157, § 1º; 175; 253 e 387, inc. ii do RIR/80.

4) Outros resultados operacionais - Omissão de variações monetárias ativas, (empréstimo eletrobrás)

"Valor apurado conforme item) de acordo com o item 3 do TVF.

Ano	Valor Tributável	% Multa
1991	117.107,00	50%

Enquadramento Legal: Arts. 157, § 1º; 175; 254 inc. i e § único e 387, inc. ii do RIR/80.

5) Reflexivos:

a) PIS - Fato gerador dezembro de 1.990 - alíquota 0,65 - Pgto. 05/03/91;

b) FINSOCIAL - Fato gerador dezembro de 1.990, alíquota 1,20;

c) IRRF:

c. 1) Omissão de receitas Passivo Fictício Ex. 1.991 art. 8º D. Lei 2.065/83, alíquota 25%;

c2) Subavaliação estoques, omissão receitas financeiras e variações monetárias ativas - art. 35 da Lei 7.713/88;

d) CSLL Art. 2º Lei 7.689/88.

Ementa do decidido pelo Colegiado da DRJ

"IRPJ - OMISSÃO RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÕES NÃO COMPROVADAS FALTA PREVISÃO LEGAL. Na vigência do RI R/1.980, inexistia previsão legal para a presunção de omissão de receita face à não comprovação das obrigações consignadas no passivo.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS. A manutenção, no passivo, de obrigações já pagas configura omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. Diante da falta de comprovação da contabilização e de oferecimento à tributação de receitas financeiras, é cabível lançamento.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE FINAL Na ausência de prova da existência de um sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração contábil, os estoques de produtos acabados e em elaboração, devem ser avaliados segundo os critérios do art. 187 do RIR/80.

OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. EMPRÉSTIMOS À ELETROBRÁS. Constitui receita tributável a variação monetária ativa decorrente da correção monetária dos empréstimos à Eletrobrás.

JUROS DE MORA Face o disposto na IN 32/1997, deve ser excluída parcela de juros de mora calculados com base na TRD, no período de 4 de fevereiro a 29 de julho de 1.991.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. A multa por lançamento de ofício exclui a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS, FINSOCIAL, IRRF e CSLL. Aplica-se à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, quando não há matéria específica; de fato ou de direito, a ser apreciada.

PIS - A base de cálculo da contribuição social para o PIS é devida com fulcro na L. Complementar 7/1.970

FINSOCIAL ALÍQUOTA. De acordo com a Lei 10.522/2002, deve ser cancelado o lançamento da contribuição para o FINSOCIAL na alíquota superior a 0,5%.

FINSOCIAL BASE DE CÁLCULO A base de cálculo para o FINSOCIAL é o faturamento.

IRRF. O Ato Declaratório Normativo 6/1996 declara que o disposto no artigo 8º do Decreto Lei 2.065/1983 foi revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei 7.713/88". Lançamento Procedente em parte

Fundamentação do decidido das parcelas mantidas

1) Mantém a exigência de omissão de receitas pela manutenção de obrigações já pagas: as notas fiscais nºs. 118021 e 196, nos valores de Cr\$ 232.120,00 paga em 20-12-90 (recibo fls. 29) e Cr\$ 187.200,00 pagos dentro do ano de 1.990 (recibos fls. 31/2)

2) Arbitramento do custo dos estoques: Enfocando o Parecer Normativo nº 06 de 26/01/79 (falta de um sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração contábil), da como correto o procedimento fiscal ao proceder o arbitramento segundo os critérios do art. 187 do RIR/80;

3) Omissão de receitas financeiras: Embora a existência dos lançamentos as fls. 375 do diário e fls. 78 do razão, a apelante não juntou comprovação dos valores tidos como omitidos - (Base de cálculo da omissão 158.563,33, escriturado 150.941,67 sem indicação das fontes;

4) Omissão variações monetárias ativas - Empréstimo Eletrobrás: Fundamento no PN 108/78; IN SRF/76/84 e ATO Declaratório Normativo CST 16/84, transcreve Decisões do Primeiro Conselho.

Síntese da Decisão

Mantém:

1) a exigência sobre os passivos comprovadamente pagos antes do encerramento do exercício, vez que se encontram pendentes no balanço de encerramento o exercício.

2) subavaliação dos estoques ante a falta de contabilidade de custos e ou controles de custeamento da industrialização

3) a omissão de ganhos de capital - aferida pelas informações do IRF retidos.

4) a Falta de reconhecimento da variação monetária ativa sobre os Empréstimos a Eletrobrás.

Afasta:

1) a exigência de passivo não comprovado (cita acórdão 107-06597 - sessão de 17-04-2002).

2) a exigência da TRD período de 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991

3) a multa por atraso na entrega da declaração.

4) a exigência do PIS sobre as receitas financeiras e variações monetárias ativas, entretanto mantém o prazo de recolhimento 90 dias após o fato gerador.

5) cancela a parcela superior a 0,5% da alíquota do FINSOCIAL.

6) cancela a exigência do IRRF sobre o passivo fictício, vez que o Ato Declaratório Normativo nº 6/1996 declara que o disposto no artigo 8º do D.L. 2.065/83 foi revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei nº 7.713/88

As fls. 301/303 faz quadro comparativo das exigências mantidas e afastadas.

Razões do apelo do contribuinte - Síntese

Narrando os fatos, faz observação que em 18-06-2002 a Delegacia de Julgamento editou a Resolução DRJ/RJO nº 021, formulando quesitos fls. 245/246 MPF fls. 249, e que em 30-07-02 a fiscalização simplesmente comunicou a ora recorrente da impossibilidade da apuração dos quesitos formulados. (Obs.as fls. 254 informa a autoridade fiscal que o contribuinte fez apresentação do livro diário referente ao período de 01/90 a 26/07/90).

Argüi a nulidade da Decisão recorrida ante o cerceamento de defesa, notadamente pela inexistência de uma "contabilidade integrada de custos".

Argüi que no período base de 1.990, não havia previsão legal para a fiscalização, ao constatar a não comprovação das obrigações consignadas no passivo, presumir validamente a ocorrência de omissão de receitas.

Faz longa descrição sobre a avaliação dos estoques, tendo como enfoque central a contabilidade de custos a saber: a) histórico dos procedimentos do Estoque de Material; b) produtos em elaboração; c) produtos acabados; d) procedimentos adotados para apuração do custo dos produtos acabados.

Faz demonstração dos estoques existentes em novembro de 1.990:

Matéria prima	6.179.224,30
Acondicionamento	9.668.388,36
Embalagens	860.859,82
Semi-produzidos	2.230.660,30
Produtos em elaboração	4.711.832,49
Produtos acabados	13.480.733,34

Transcreve Ementa Julgamento proferido pela CSRF, sem indicar nº do Acórdão;

Sustenta ser incabível no caso o arbitramento dos estoques

Enfatiza que anexou cópias do seu razão mensal, e as fls. 375 do seu Diário Geral, bem como anexou cópias destes documentos na impugnação apresentada em 16-05-95 (doc. de fls. 227/228).

Sustenta a não disponibilidade (Art. 43, I, II do CTN). "

No que interessa a essa instância recursal, em vista dos limites impostos pelos r. despachos de admissibilidade infra citados, entendeu o acórdão que: (i) o lançamento de IRF

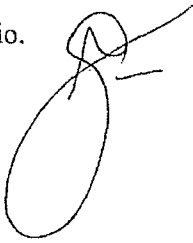
sobre o lucro líquido deveria ser mantido porquanto significa mero reflexo das infrações relacionadas pela fiscalização no TVF; (ii) não assistiria razão à Recorrente quanto à matéria "*manutenção em seu passivo circulante de obrigações já liquidadas*", porquanto a permanência, no passivo, de obrigações já pagas autorizaria presunção legal de omissão de receitas, nos termos do art. 180 do RIR/80 (*Matriz Legal* -Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º).

Argüi o Contribuinte, em síntese, a divergência entre o acórdão recorrido e arestos do Primeiro Conselho de Contribuintes, os quais assentam o entendimento de que: (i) o art. 35 da Lei n. 7.713/95 teria sido declarado inconstitucional pelo C. Supremo Tribunal Federal, pelo que não poderia embasar a exigência de IRF sobre o lucro líquido das sociedades anônimas; (ii) a presunção legal de passivo não comprovado só teria surgido no ordenamento jurídico com o advento da Lei n. 9.430, de 1996 (art. 40).

O recurso especial foi admitido exclusivamente quanto a essas matérias pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho n. 107-062/04 (fls. 424/427), re-ratificado pelo Despacho Pres n. 107-113/07 (fls. 459)), ante a configuração da alegada divergência jurisprudencial.

Foram apresentadas contra-razões pela Recorrida (fls. 428/432 e 461/465), pelas quais pugna pelo não conhecimento do recurso especial por ausência de dissenso jurisprudencial.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

No meu entender, o recurso especial não mereceria ser conhecido quanto à matéria relativa ao "passivo não comprovado".

Do exame do acórdão recorrido, depreende-se que a Câmara *a quo* (de forma acertada ou não) entendeu apenas que a manutenção de obrigações já liquidadas, no passivo, constitui presunção legal de omissão de receitas. No particular, é de se notar que o acórdão assim conclui: "*os recursos utilizados na sua liquidação (pagamento) encontravam-se à margem da escrituração fiscal*", *verbis*:

"Não assiste razão à autuada, o ilícito apontado "manutenção em seu passivo circulante de obrigações já liquidadas", além de constituir-se em presunção legal – verbis:

"RIR/80

Art. 180 - 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 (Matriz Legal - Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)", vem acompanhado das provas materiais concretas anexas aos autos, conseqüentemente conclui-se que os recursos " utilizados na sua liquidação "pagamento" encontravam-se a margem da escrituração contábil."

Para o acórdão recorrido, pois, não há hipótese de passivo não comprovado. O acórdão recorrido não faz referência a passivos cuja comprovação (de existência em tese) não tenha sido feita pelo contribuinte. Reconhece-se, exclusivamente, a existência de passivo decorrente de manutenção na escrituração de obrigações já pagas pelo contribuinte. Esse é o contexto fático que deveria ser considerado por esta instância superior para julgamento do recurso, como também para análise de eventual divergência com outros arestos proferidos pelo Conselho de Contribuintes.

Considerada tal assertiva, não vejo presente no caso a alegada divergência jurisprudencial. Os acórdãos (recorrido e paradigma) decidem questões diversas. Enquanto o acórdão recorrido reconhece a presunção legal de omissão de receitas pelo fato de existirem obrigações já pagas na escrituração da Recorrente (nos termos do art. 180 do RIR/80), o aresto paradigma afasta tal presunção apenas na hipótese de exigibilidades escrituradas, mas não comprovadas, pelo contribuinte em período anterior à vigência da Lei n. 9.430/96.

Em suma, considerando-se que: (i) o acórdão recorrido não atestou (sequer indiretamente) a existência de presunção legal na hipótese de passivo não comprovado antes da vigência da Lei n. 9.430/96; e (ii) o regimento interno desta Corte não permite o reexame de provas nos casos de recurso especial interposto por contribuintes, entendo que não seria legítima a apreciação da insurgência da Recorrente nesse particular.

Contudo, em debates realizados durante a sessão de julgamento, a maioria dos membros deste Colegiado entendeu configurada a alegada divergência, sob a alegação de que

os conceitos de "passivo fictício" e de "passivo não comprovado" eram tidos como similares à época pela jurisprudência administrativa.

Curvo-me, pois, ao entendimento do Colegiado e aprecio o recurso especial nesta matéria.

O acórdão recorrido não merece qualquer censura no tocante à exigência fiscal sobre passivo fictício, entendido este exclusivamente como o passivo mantido na escrituração ao final do exercício nada obstante ele já tenha sido quitado pelo contribuinte no decorrer deste (exercício). A permanência, no passivo, de obrigações já pagas pelo contribuinte no autorizaria presunção legal de omissão de receitas, nos termos do art. 180 do RIR/80 (*Matriz Legal* -Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º). *Verbis*:

Contudo, tal não se aplica à hipótese de "passivo não comprovado", entendido este como obrigações constantes da escrituração do contribuinte cuja existência não tenha sido por este comprovada, embora tenha sido regularmente intimado para essa finalidade, mas em relação às quais a Fiscalização não identifica a ocorrência de pagamento.

Conforme precedentes do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, são insubsistentes os lançamentos realizados com base exclusivamente em passivos, cuja existência não tenha sido comprovada pelo contribuinte, em períodos anteriores à edição da Lei n. 9.430, de 27.12.96, por afronta ao princípio da reserva legal insculpido nos artigos 3º, 97 e 142 do Código Tributário Nacional. Veja-se, a título ilustrativo, v. acórdão preferido pela Sétima Câmara dessa Corte Administrativa, *verbis*:

(...)

IRPJ - PASSIVO NÃO COMPROVADO - ERRO NA ELEIÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL DO FATO GERADOR - INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - Provado nos autos do processo que parte do passivo tido como não comprovado, relativo ao ano calendário de 1997, em verdade se referia a saldo já existente em ano calendário anterior e que, nesse caso, a infração fora cometida em mais de um ano calendário, não procede o lançamento, por erro na eleição do critério temporal de ocorrência do fato gerador, sobre a omissão que em outro ano calendário ocorreria.

IRPJ - PASSIVO NÃO COMPROVADO - PRESUNÇÃO - CARACTERIZAÇÃO - Com o advento do artigo 40 da Lei 9.430/96, a figura do passivo não comprovado foi eleita como caracterizadora de omissão de receitas, pelo que procede o lançamento de tributos calcado nessa presunção quando não contraditada a acusação pelo contribuinte.

PIS, COFINS E CSL - DECORRÊNCIA - Tratando-se de lançamentos puramente decorrentes, pela razão de causa e efeito, estes devem se ajustar ao decidido no processo matriz. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar as exigências que tiveram por base a parcela de omissão de receita calcada em passivo inexistente relativo ao ano calendário de 1997, no valor de R\$... por erro na eleição do critério temporal do fato gerador. (José Clóvis Alves - Presidente. Relator: Natanael Martins - 1º Conselho de Contribuintes



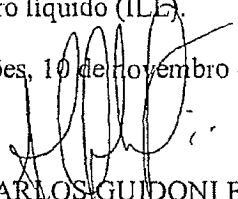
/ 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-07444 em 03/12/2003, DOU - 25.05.2004)

Neste item, portanto, é de rigor o provimento parcial do recurso especial do Contribuinte para (i) afastar a exigência sobre valores tributados a título de “passivo não comprovado” (pela inexistência de presunção legal à época que permitisse o lançamento tal como efetuado pela Fiscalização); e (ii) manter exigência quanto ao passivo fictício, nos termos acima referidos. Por conseguinte, impõe-se a redução do valor tributável do item 1 (“omissão de receitas” – passivo fictício”) para 419.320 porquanto é este o valor que foi liquidado pela Recorrente no curso do ano calendário, embora ainda constassem do balanço de 31.12.1990 (cf. fls. 11 dos autos).

Por sua vez, a matéria relativa à ilegitimidade da incidência de IRF sobre o lucro líquido das sociedades anônimas (ILL), nos termos do art. 35 da Lei n. 7713/88, não comporta maiores divagações, em vista do reconhecimento da inconstitucionalidade da exigência pelo C. Supremo Tribunal Federal, cujos efeitos são “erga omnes” em vista da Resolução n. 82, de 18.11.1992, editada pelo Senado Federal.

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: (i) reduzir do valor tributável do item 1 (“omissão de receitas” – passivo fictício”) para 419.320; (ii) excluir a exigência de IRF sobre o lucro líquido (ILL).

Sala das Sessões, 10 de novembro de 2008.


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator

