



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13807.008467/2001-53  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-004.432 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 8 de outubro de 2019  
**Recorrente** MANGELS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1996

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO LEGAL. SUMULA CARF Nº 54.

A constatação de existência de “passivo não comprovado” autoriza o lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas somente a partir do ano-calendário de 1997, consoante definido no enunciado da Súmula CARF nº 54.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Presidente em exercício e relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício. Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto MANGELS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, contra o Acórdão nº 101-96.901, de 17/09/2008, o qual decidiu, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso de voluntário, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: CONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE DE NORMAS INSERIDAS LEGALMENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO-PÁTRIO - Súmula 1ºCC nº 2: "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

RECURSO DE OFÍCIO — LIMITE DE ALÇADA — Não se conhece de recurso de ofício interposto, quando abaixo do limite de alçada.

OMISSÃO DE RECEITAS — PASSIVO FICTÍCIO- O passivo fictício (contabilização de obrigações inexistentes ou manutenção no passivo de obrigações já pagas) caracteriza presunção legal de omissão de receitas prevista no Decreto-lei nº 1.598/1977. Ao fisco basta provar o fato indício para que fique autorizado a presumir a omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITAS — PASSIVO FICTÍCIO — não subsiste a acusação baseada na existência de passivo que se imputava inexistente, em face a comprovação, por documentos hábeis e idôneos, de sua existência e de sua quitação no ano-calendário seguinte ao tributado no lançamento.

TRIBUTOS REFLEXOS — CSLL, PIS E COFINS - Tendo em vista a íntima relação de causa e efeito que possuem com o lançamento principal, adesão proferida em relação ao IRPJ deve ser estendida as exigências reflexas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a título de passivo fictício o valor referente a 60% as notas fiscais nrs. 5.014, 5.111, 5.141, 5.179 e 5.173, juntadas as fls. 292/295 e às notas fiscais nrs. 4.994 e 5.198, juntadas quando da apresentação do recurso voluntário as fls. 390/391; 100% 12.648 e 12.714 (fls. 299/300), a 13.156 e 13.227 (fls. 300/307), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Dos autos se extrai, em síntese, que os lançamentos decorreram da presunção de omissão de receitas, referente ao ano-calendário 1996, caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigações não comprovadas, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal nº 05, fls. 70/75, tendo sido apontado como enquadramento legal: *os artigos 195, II; 197 e único; 226; 228; e 230, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/94, c/c o art 24, da Lei nº 9.249/95.*

Em defesa, alegou o contribuinte que *(i) ao contrário do que entendeu a fiscalização inexistia passivo fictício no ano-calendário 1996, razão pela qual não merece prosperar as autuações, nos termos do art. 228, parágrafo único, "b", do RIR/94; (ii) sendo a presunção relativa, apresentados os documentos que a afastam, devem ser anulados os lançamentos; (iii) ter a multa aplicada e a taxa Selic caráter confiscatório, em desrespeito a princípios constitucionais; (iv) requer ao final a realização de diligência.*

Após a impugnação e o provimento parcial conferido em primeira instância de julgamento, o recurso voluntário repisou as alegações e foi parcialmente deferido conforme ementa acima transcrita.

Em face dessa decisão o contribuinte opôs embargos de declaração, que foram rejeitados monocraticamente. Na sequência, interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial em relação ao entendimento do acórdão recorrido de manter parcialmente a exigência amparada em lançamento realizado em face da apuração de omissão de receitas, no ano-calendário 1996, baseada em Passivo Fictício.

Argumenta, em síntese, que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF diverge do acórdão recorrido por entender que só cabe o lançamento de omissão de receitas, por presunção legal, baseada em passivo fictício após a edição da Lei n.º 9.430/1996, ou seja, somente partir do ano-calendário 1997.

Indica como paradigmas o Acórdão n.º CSRF/0105.360, de 06/12/2005, e o Acórdão n.º 9101-00.209, de 27/07/2009, ambos proferidos pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF, com as seguintes ementas:

**Acórdão n.º CSRF/0105.360**

**IRPJ — PASSIVO NÃO COMPROVADO — FALTA DE PREVISÃO LEGAL — LIQUIDEZ E CERTEZA DO LANÇAMENTO PRESUNÇÃO SIMPLES** Antes do advento da Lei n.º 9.430/96 que erigiu presunção legal em tomo do passivo não comprovado, o grande espectro de situações fáticas que pode provocar passivo não comprovado, desaconselha a adoção da presunção simples, sendo de se manter a posição que dirige à fiscalização o ônus da prova direta da ocorrência de omissão de receitas com base no indicio presuntivo detectado. A falta de previsão legal expressa no tipo fiscal próprio de passivo não comprovado, obtido por alargamento indevido do conceito trazido no artigo 12, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598/77, apesar de ter povoado os regulamentos da época, deixa o lançamento carente da necessária liquidez e certeza que deve orientá-lo.

**Acórdão n.º 910100.209**

OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA EM FACE DE OMISSÃO DE COMPRAS. ANO-CALENDÁRIO DE 1996. INDÍCIO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. A omissão de receitas com base em omissão de compras, antes do advento da Lei n.º 9.430/96, constituía fato meramente indiciário, não sendo possível a utilização retroativa da presunção legal.

O Presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte a partir da seguinte constatação:

Trata-se da mesma matéria analisada no primeiro acórdão paradigma e no acórdão recorrido, com conclusões distintas.

A conclusão do primeiro acórdão paradigma é a de antes do advento da Lei n.º 9.430/96 a infração de baseada em passivo não comprovado, não podia ser adotada com base em presunção simples, sendo da fiscalização o ônus da prova direta da ocorrência de omissão de receitas com base no indicio presuntivo detectado. O segundo acórdão trazido como paradigma trata de omissão apurada com base em omissão de compras, matéria diversa da ora sob análise.

O acórdão recorrido, por seu turno, traz entendimento que é cabível o lançamento por presunção de omissão de receitas apurada com base em passivo fictício, bastando ao Fisco provar o fato indício da omissão. Observo, por oportuno, que o lançamento se refere ao ano-calendário 1996, embora conste erroneamente da ementa do acórdão recorrido que o lançamento refere-se ao ano-calendário 1997.

Assim, entendendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Em contrarrazões, a PGFN sustenta que *a existência de passivo fictício autoriza a presunção de omissão de receitas*, a teor do disposto no se o art. 228, "h" do RIR/94, e, *sendo a manutenção na contabilidade de obrigações não comprovadas hipótese de passivo fictício*, logo,

*está correto o lançamento que, após demonstrado o registro de obrigações não comprovadas, sustenta a existência de omissão de receitas. Continua, sustentando que:*

*- a lei autoriza o Fisco a presumir a ocorrência de omissão de receita a partir da não comprovação pelo contribuinte da existência de seu passivo na data do encerramento do período. Assim, uma vez que a interessada foi intimada a efetuar essa comprovação e não o fez, o Fisco estava legalmente autorizado a presumir a ocorrência de omissão de receita.*

*- trata-se de presunção legal relativa de omissão de receitas que somente será afastada no caso da contribuinte, por meio de documentação hábil e idônea, comprovar a existência de suas obrigações. Verifica-se, assim, que a referida presunção legal é a favor do Fisco.*

*- portanto, o citado diploma atribui ao particular o ônus da prova e não ao Fisco como sustenta do acórdão recorrido, logo por força dessa inversão está correto o lançamento, já que o recorrido não conseguiu comprovar as suas alegações.*

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

### **Conhecimento**

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

O recurso especial de divergência apresentado pelo contribuinte foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida, com base no primeiro paradigma (Acórdão n.º CSRF/0105.360, de 06/12/2005), e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária.

Presentes os pressupostos recursais, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecer do recurso especial interposto no presente caso.

### **Mérito**

Trata-se de divergência jurisprudencial verificada quanto à matéria “*Omissão de receitas. Passivo Fictício*”.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a autoridade fiscal apurou diferença a tributar a partir da conta “Fornecedores”, entre declarados e comprovados, após reiteradas intimações. O montante considerado como “passivo não comprovado” foi autuado a título de omissão de receitas, tendo sido apurados IRPJ e reflexos.

O lançamento fiscal teve por enquadramento legal, no ponto, o disposto no Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94:

Art. 228 — 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 (Decreto n.º 1.598/77, art. 12, § 2º).

Parágrafo único. Caracteriza-se, também, como omissão de receitas:

(...)

b) a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

O referido dispositivo, repetido no art. 281, I, do RIR/99, trata de omissão de receitas relativa, construída a partir de indícios, e que aceita prova em contrário. A inversão do ônus da prova decorre da presunção legal. Nesse caso, basta à autoridade fiscal apontar o indício e caberá ao contribuinte apresentar provas suficientemente hábeis e idôneas capazes de desconstituir essa presunção legal e afastar a infração constatada.

Sobre o tema, a jurisprudência do CARF consolidou-se nos termos da **Súmula CARF n.º 54**, aprovada na sessão do Pleno de 29/11/2010, que dispõe:

A constatação de existência de “passivo não comprovado” autoriza o lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas somente a partir do ano-calendário de 1997.

A aprovação da referida súmula sustentou-se nos seguintes Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º CSRF/01-05.654, de 27/3/2007, **Acórdão n.º CSRF/01-05.405, de 20/3/2006**, **Acórdão n.º CSRF/01-05.383, de 6/12/2005**, Acórdão n.º 107-07.772, de 16/09/2004 e Acórdão n.º 107-05.876, de 22/02/2000.

Nota-se que alguns desses precedentes foram proferidos pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em época contemporânea à do paradigma admitido e no mesmo sentido, qual seja, de que, *antes do advento da Lei n.º 9.430/96 a infração de baseada em passivo não comprovado, não podia ser adotada com base em presunção simples, sendo da fiscalização o ônus da prova direta da ocorrência de omissão de receitas com base no indicio presuntivo detectado.*

Cito, como exemplo, as ementas abaixo transcritas:

#### **Acórdão n.º CSRF/01-05.405, de 20/3/2006**

IRPJ — PASSIVO NÃO COMPROVADO — FALTA DE PREVISÃO LEGAL — LIQUIDEZ E CERTEZA DO LANÇAMENTO — PRESUNÇÃO SIMPLES: Antes do advento da Lei n.º 9.430/96 que erigiu presunção legal em tomo do passivo não comprovado, o grande espectro de situações fáticas que pode provocar passivo não comprovado, desaconselha a adoção da presunção simples, sendo de se manter a posição que dirige à fiscalização o ônus da prova direta da ocorrência de omissão de receitas a partir do indicio presuntivo detectado. A falta de previsão legal expressa no tipo fiscal próprio de passivo não comprovado, obtido por alargamento indevido do conceito trazido no artigo 12, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598/77, apesar de ter povoado os regulamentos da época, deixa o lançamento carente da necessária liquidez e certeza que deve orientá-lo.

#### **Acórdão n.º CSRF/01-05.383, de 6/12/2005**

OMISSÃO DE RECEITAS — PASSIVO NÃO COMPROVADO — ANO CALENDÁRIO DE 1995 — Até o ano-calendário de 1996, a existência de passivo "não comprovado" não comportava a aplicação direta de presunção legal de omissão de receitas, sem que o trabalho fiscal investigasse os reais efeitos do fato. O parágrafo único do art. 228 do RIR/94 não tinha sustentação legal.

De acordo com a súmula acima transcrita, consolidou-se a jurisprudência do CARF no sentido de que somente a partir de 1º de janeiro de 1997, com a vigência do dispositivo legal previsto na Lei nº 9.430/96, abaixo, seria possível aplicar a presunção legal:

Art. 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.

De outro lado, a decisão recorrida consignou a tese oposta, ao negar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos da seguinte ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO – O passivo fictício (contabilização de obrigações inexistentes ou manutenção no passivo de obrigações já pagas) caracteriza presunção legal de omissão de receitas prevista no Decreto-lei nº 1.598/1977. Ao fisco basta provar o fato indício para que fique autorizado a presumir a omissão de receita.

Em que pese constar da ementa a referência ao ano-calendário 1997, como visto, trata-se, na realidade, de lançamento referente ao ano-calendário 1996.

Assim, a aplicação do enunciado da súmula mencionada soluciona o presente litígio de forma favorável ao contribuinte, devendo ser reformada a decisão recorrida na parte que havia sido a ele desfavorável.

### **Conclusão**

Em face do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner