



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13851.001304/2006-19
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.340 – 1ª Turma
Sessão de 5 de maio de 2016
Matéria RECEITAS - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARCHESAN IMPLEMENTOS E MAQUINAS AGRICOLAS TATU S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. FATO GERADOR. A presunção legal de omissão de receitas por passivo não comprovado é chamada de presunção justamente porque, não sendo possível conhecer o exato momento em que a receita não oferecida à tributação foi auferida, presume-se a sua ocorrência quando se dá o registro contábil desse passivo. De outra forma, não seria possível presumir-se a omissão de receitas.

Recurso Especial do Procurador Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em relação à preliminar argüida pelo contribuinte de impedimento da relatora, que o despacho de admissibilidade do Presidente de Câmara (Câmara de Seção ou CSRF) não impede sua participação no julgamento na CSRF, nos termos da manifestação apresentada por ocasião da sessão, que integra o presente voto. Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por unanimidade e, no mérito, dado provimento parcial, nos termos do voto da Relatora, com retorno dos autos à Turma *a quo*, por unanimidade de votos.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

(Assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, NATHALIA CORREIA POMPEU, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 749/757, contra o acórdão de nº 1201-00.038 (e-fls. 739/744), que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência e, por unanimidade, não conheceu do recurso de ofício por perda do objeto, em razão da exoneração do crédito tributário objeto do recurso voluntário. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A omissão de receita decorrente de passivo fictício ou não comprovado deve ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a irregularidade no período de apuração em que se formalizou a operação que lhe deu origem.

O Recurso interposto tem por fundamento decisão não unânime proferida em contrariedade à lei, com violação específica ao art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, e tem fulcro no inciso I do art. 7º e arts. 8º e 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007.

A recorrente também aponta que a decisão recorrida diverge da jurisprudência do Conselho de Contribuintes, em relação à presunção de omissão de receitas, por passivo não comprovado, que se caracterizaria pelo momento do registro contábil da obrigação. Indicou o Acórdão nº 107-09.259, como paradigma, que tem a seguinte ementa:

Acórdão nº 107-09.259

Ementa IRPJ/CSLL/PIS/COFINS - PASSIVO NÃO COMPROVADO - PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS - ALCANCE - A presunção legal trazida pelo art. 40 da Lei nº 9.430/96 não dispensa o fisco de fazer prova de que a obrigação constante do balanço é inexigível. Na prova do fato indiciário não pode o fisco lançar mão de presunção simples. Provada a inexigibilidade, o fato deve produzir efeitos tributários no período em que constituída contabilmente.

A Fazenda Nacional sustenta que: **a)** os documentos apresentados pelo contribuinte são inidôneos para comprovar a dívida escriturada em conta do passivo; **b)** o art. 40 da Lei nº 9.430/96 disciplina que se presumem omissos os rendimentos sempre que o contribuinte não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a exigibilidade do passivo escriturado; **c)** o valor da dívida em 1997 só foi escriturado no passivo em 31/12/2001, não

sendo possível identificar, antes do registro, as operações simuladas pelo contribuinte; **d)** considera-se ocorrido o fato gerador a partir do momento em que o contribuinte faz o registro contábil da despesa, e, se assim não fosse, legitimar-se-ia a falta de registro das operações realizadas; **e)** que seja restabelecido o lançamento.

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 759/760, havendo a apresentação de Contrarrazões (e-fls. 764/771), em que o contribuinte tece algumas considerações acerca do recurso especial admitido: **a)** o lançamento não estava embasado num fato gerador correspondente com a operação que teria ensejado a exigência; **b)** o passivo fictício deve estar vinculado a uma irregularidade que lhe é anterior e praticada no mesmo período de apuração, caso contrário, não se pode utilizar do instituto da presunção; **c)** o passivo questionado corresponde a alienação para a empresa recorrida das cotas de capital da empresa Sunwest Brasil Ltda, de titularidade, à época, da Sunwest International Inc.; **d)** a fiscalização considerou como período do fato gerador a data de 31/12/2001, de operações correspondentes a 1997, no caso, um ajuste de mútuo; **e)** a omissão de receitas deve ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a irregularidade no período de apuração em que a operação foi formalizada, incorrendo em vício de ordem material caso não seja obedecido o aspecto temporal; e, por fim, **f)** que se mantenha a decisão recorrida e seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

Antes de iniciar o meu voto propriamente dito, manifesto-me sobre arguição de impedimento aduzida pelo contribuinte por meio da petição de fls. 1.390/1.393, protocolizada no dia 3 de maio de 2016, com fundamento no art. 42, inciso I, do Anexo II, do RICARF, por em razão de eu ter realizado o juízo de admissibilidade do seu recurso especial.

De acordo com o art. 44, do Anexo II, do RICARF, quando o conselheiro que está sendo alegado de impedido não reconhece tal impedimento, deve se manifestar por escrito as suas considerações, as quais serão objeto de deliberação pelo colegiado.

Pois bem, entendo que a interpretação do Regimento trazida pela peticionante está equivocada, em razão dos seguintes fundamentos que passo a esclarecer, já transcrevendo o inteiro teor do mencionado artigo:

Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e

III - como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau.

§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes

preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.

§ 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça parte, como empregado, sócio ou prestador de s

erviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como atue como seu

advogado.

§ 3º O conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso de ofício, voluntário ou recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso.

§ 4º O impedimento previsto no inciso III do caput aplica-se também aos casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau atuando no escritório do patrono do contribuinte, como sócio, empregado, colaborador ou associado.

É que o art. 42, caput e incisos, trata da situação em que o conselheiro está impedido de participar de julgamento, independente de ser relator. Assim, se se for entender que juízo de admissibilidade impede o conselheiro de participar do julgamento (que é a regra do inciso I do art. 42), **estaremos entendendo que o impedido deixa de ser exceção e passa a ser regra**, porque SEMPRE um Presidente de Câmara estará impedido de participar do julgamento. Ou seja, o Regimento estaria institucionalizando como regra o impedimento. E mais: o Presidente do CARF, que se manifesta em inúmeros atos monocráticos, como é o caso dos despachos de reexames de admissibilidade, estaria impedido de votar na maior parte dos processos.

Assim, essa interpretação representa até uma incoerência lógica com o próprio Decreto nº 70.235/72, art. 25:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 7º As turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais serão constituídas pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pelo Vice-Presidente, pelos Presidentes e pelos Vice-Presidentes das câmaras, respeitada a paridade. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 8º A presidência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais será exercida pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a vice-presidência, por conselheiro representante dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ou seja, o Regimento Interno estaria criando um obstáculo à própria constituição da CSRF, disciplinada pelo Decreto nº 70.235, de 1972, estabelecendo impedimentos para, no mínimo, um presidente de Câmara, por processo, em tese.

Assim, há de se interpretar que o ato decisório monocrático a que se refere o inciso I diz respeito aos despachos decisórios em processos para os quais não houve lançamento, como os de PERD/Comp, em que a Delegacia profere uma decisão (que não é juízo de admissibilidade, mas sim decisão de mérito, monocrática).

Aliás, é por essa razão que consta essa referência ao ato decisório monocrático do mesmo inciso I, juntamente com a regra que trata da autoridade lançadora, haja vista que temos duas naturezas de processo: uma que decorre de iniciativa da Administração Tributária (como é o caso dos lançamentos de ofício) e outra, de iniciativa do sujeito passivo.

Esses processos de iniciativa do sujeito passivo somente são objeto de lides no CARF, quando há um despacho decisório que denega o pleito do Sujeito Passivo. Daí por que o Regimento elegeu as duas hipóteses no mesmo inciso: um ato da delegacia (da lavra da fiscalização), quando autua, e outro, também da delegacia, quando denega.

Dessa forma, o ato monocrático de assinar um despacho de admissibilidade de recurso especial ou de embargos de declaração não é óbice para que o Conselheiro participe do julgamento, quer relatando, quer apenas votando.

Rejeito, portanto, a arguição e passo ao voto no tocante à admissibilidade e mérito do recurso.

Como bem observou o despacho que analisou a admissibilidade do Recurso Especial, embora não esteja previsto no atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, tampouco no Regimento aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, o recurso especial por contrariedade à lei ou a evidência da prova, era previsto contra acórdão prolatado em sessão de julgamento **ocorrida até 30/06/2009 (pouco importando a data da formalização)**, e deverá, nos termos do atual RICARF, ser processado de acordo com o rito previsto no Regimento Interno da CSRF aprovado pela Portaria nº 147, de 25/06/2007 (RICSRF). Por oportuno, transcrevo o art. 4º da Portaria MF nº 256, de 2009, que expressamente fixou esta regra:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Como o Recurso é tempestivo, a decisão foi não unânime, e a sessão de julgamento é anterior a 30/06/2009, verifica-se que o recurso atende aos requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Além disso, o recurso ainda trouxe um paradigma que manifestamente apresenta uma divergência. Assim, ainda que não houvesse previsão expressa no Regimento Interno para aceitar o recurso por contrariedade à lei ou a evidência das provas, ele deve ser **admitido, posto que trouxe também uma decisão divergente.**

Trata-se de lançamento em virtude de apuração de omissão de receitas presumida a partir da existência de passivo não comprovado, apurado em 31/12/2001.

O voto proferido no acórdão recorrido entendeu que o passivo questionado, em que pese registrado na contabilidade em 31/12/2001, teria sido formado em 1997 e, nessas condições, deveria ter sido tributado no ano de 1997.

Devo salientar que, de acordo com o relato da auditoria, a fiscalização teve por escopo a comprovação de: (i) operação de mútuo pretensamente realizada entre a contribuinte e a Sunwest International INc e, (ii) operação de dívida pretensamente contratada entre a contribuinte e a Sunwest International INc. . Essas operações foram contabilizadas a **débito do Ativo Realizável a Longo Prazo e a Crédito do Passivo Exigível a Longo Prazo, no ano-calendário de 2001, no valor de R\$ 35.972.880,43.**

Da leitura do Relatório da Ação Fiscal às fls. 25 e ss do volume 1 digitalizado, nota-se a existência de 2 (duas) versões para os mesmos fatos.

A primeira versão é aquela encontrada nos registros contábeis - "versão 1". A segunda versão foi dada pela contribuinte nas justificativas apresentadas à fiscalização - "versão 2".

De se observar que por um certo período, o procedimento fiscal foi conturbado porque a contribuinte se recusava a atender às solicitações da auditoria e apresentar documentos, alegando que esses elementos já teriam sido apresentados em procedimento fiscal anterior. Levou um tempo até a empresa, por insistência do agente fiscal, se dar conta de que o que estava sendo requisitado não fora solicitado em procedimento anterior.

Ressalto, ainda, que os elementos analisados pelo agente fiscal envolvem inúmeros contratos, aditivos e outros documentos, todos em língua estrangeira, que foram traduzidos e anexados, junto das originais, ao anexo constante dos autos.

A auditoria fiscal cotejou, assim, a escrituração contábil da empresa com os documentos por ela apresentados e também com suas justificativas e detectou diversas inconsistências, que foram exaustivamente elencadas no Relatório da Ação Fiscal.

Por muito bem sintetizar todas as operações que envolveram o lançamento ora analisado, adoto trechos do relatório consignado no acórdão recorrido para detalhar os fatos.

Num histórico das operações questionadas pela autoridade lançadora tem-se, em ordem cronológica:

Remessa de valores para o exterior no período compreendido entre 19/09/1994 e 12/02/1996, que teriam sido depositados em contas da fiscalizada no Banco Inter-Atlântico e no Credibanco, agências de Grand Cayman, no total de US\$ 13.586.616,67;

Esse valor, devidamente aplicado, correspondia a US\$ 15.503.421,52 em 1997, e foi utilizado para subscrição de capital na empresa Sunwest International Inc. em duas etapas: a primeira em 17/04/1997 no valor de US\$ 8.520.904,35, representando 2.748 ações, e a segunda, em 17/07/1997, no

valor de US\$ 6.982.517,17; representando 2.252 ações, conforme Certificados;

Conforme data de registro na Junta Comercial, em 13/06/1997 (data do contrato social: 18/03/1997) foi constituída a empresa Sunwest Brasil Ltda. com capital de R\$ 8.000.000,00 dividido em 8.000.000 de cotas de R\$ 1,00; na qual a empresa Sunwest International Inc tinha 7.999.998 cotas, tendo integralizado R\$ 998,00 naquele momento;

Em 01/07/1997 e 17/07/1997 a Sunwest International efetuou remessas ao Brasil nos valores de US\$ 8.520.038,47 (R\$ 9.171.821,41) e US\$ 6.982.517,17 (R\$ 7.542.515,95), respectivamente, utilizados para integralização do restante das cotas subscritas na constituição da empresa Sunwest Brasil Ltda. (R\$ 7.999.000,00) e para aumento do capital dessa empresa (R\$ 8.715.334,00) que passou para R\$ 16.714.338,00, conforme 1ª alteração contratual;

Em 27/10/1997, a empresa Sunwest International recomprou as ações mencionadas no item 2 supra. O pagamento ocorreu pela formalização de um contrato de mútuo com a fiscalizada no valor total das ações, ou seja US\$ 15.503.421,52; a serem pagos até 31/12/2001;

Em 28/10/1997, na 2ª alteração contratual da empresa Sunwest Brasil Ltda., a empresa Sunwest International retirou-se da sociedade e cedeu suas cotas para a fiscalizada mediante instrumento particular de confissão de dívida, com vencimento em 31/12/2001, pelo valor de US\$ 15.803.580,69 (equivalente a R\$ 17.485.081,68);

Nessa mesma alteração contratual ficou decidida a redução de capital da empresa Sunwest Brasil Ltda., implicando no recebimento, pela fiscalizada, do valor correspondente à sua participação (R\$ 17.485.081,68);

Em 30/12/2001 foram celebrados aditamentos ao contrato de mútuo e ao instrumento particular de confissão de dívida, através dos quais foram igualados os valores desses contratos para US\$ 15.502.879,00 correspondente a R\$ 35.972.880,43.

Vejamos, então, o que a auditoria fiscal encontrou na versão "1" - ou seja, **nos registros contábeis da empresa**, conforme extraído do relatório da atividade fiscal (fls. 32 e ss do volume 1 digitalizado).

1.1 VERSÃO 1 - LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

- entre 19/09/1994 a 12/02/1996, por meio de nove Transferências Internacionais de Reais (ANEXO ÚNICO, fls. 05 a 13), a empresa MARCHESAN enviou R\$ 12.970.060,76 ao exterior, **registrados no BACEN**, destinados ao Banco Inter-atlântico e ao Banco Credibanco, ambos situados nas Ilhas Cayman, sob a rubrica "Capital Brasileiro Curto Prazo - Disponibilidades no Exterior. Em 17/07/97 o saldo nessas contas constantes do razão era de: (i) R\$ 7.404.959,45 no Inter-atlântico e (ii) R\$ 9.035.500,78, no Credibanco.

- esses saldos foram resgatados em 04/1997 e 07/1997 e utilizados na aquisição de participação societária na Sunwest International Inc, com sede nas Bahamas. O saldo da conta desse investimento, em 10/1997, era de R\$ 16.440.460,23.

- nos lançamentos contábeis restou refletida a alienação da participação societária junto à empresa SUNWEST pelo valor de R\$ 17.485.081,68 (R\$ 9.562.045,37 + R\$ 7.923.036,31). Ainda, o custo de aquisição seria de R\$ 16.440.460,23 e o correspondente ganho de capital seria de R\$ 1.044.621,45. Estão juntadas às (ANEXO ÚNICO, fls. 149 a 152), **cópias de folhas do Diário Geral da empresa MARCHESAN nas quais estão consignados os lançamentos contábeis mencionados.**

1.2 VERSÃO 2. JUSTIFICATIVAS DA CONTRIBUINTE

1.2.1 MÚTUO (contabilizado no Ativo Realizável a Longo Prazo)

Mútuo registrado contabilmente, da seguinte forma:

Mutuante:	Marchesan
Mutuária:	Sunwest
Data:	28/10/1997
Valor:	US\$ 15.503.421,52

- de acordo com suas justificativas a contribuinte - MARCHESAN teria contratado mútuo com a SUNWEST INC, em 28/10/1997. A mutuária - SUNWEST INC - ficaria devendo à mutuante - MARCHESAN - o montante de US\$ 15.503.421,52, a serem pagos até 31/12/2001, **com juros de 5,15% a.a.**, segundo a justificativa de que os sócios da empresa SUNWEST teriam resolvido recomprar os Certificados de Ação nº 2 e 3, de 2.748 e 2.252 ações, respectivamente, que seriam de propriedade da empresa MARCHESAN.

- esse contrato de mútuo teria recebido um aditamento, em 31/12/2001, prorrogando o vencimento do mútuo para 30/12/2009, mas, sem explicações, o valor teria sido reduzido, no aditamento, para US\$ 15.502.879,00 (ANEXO ÚNICO, fl. 49).

1.2.2 DÍVIDA (contabilizada no Passivo Exigível a Longo Prazo)

Dívida registrada contabilmente, da seguinte forma:

Credora:	Sunwest
Devedora:	Marchesan
Data:	28/10/1997
Valor:	US\$ 15.803.580,69

- os diretores da empresa MARCHESAN (José Alberto Marchesan, e João Carlos Marchesan, e a empresa estrangeira SUNWEST, em 13/06/1997, constituíram a empresa brasileira SUNWEST BRASIL LTDA - CNPJ 01.896.787/0001-84. Inicialmente, o Capital Social subscrito foi de R\$ 8.000.000,00, mas, até 28/07/1997, somente R\$ 1.000,00 teriam sido integralizados conforme cópia da 1ª alteração contratual (fls. 690). Os sócios José Alberto e João Carlos também eram representantes legais da SUNWEST INC, no Brasil.

- conforme cópia da 1ª alteração contratual protocolada na JUCESP em 06/08/1997 (fls. 690 a 691), o Capital Social da empresa SUNWEST BRASIL foi alterado para R\$ 16.714.338,00, cujas participações passaram a ser as seguintes:

<u>Quotista</u>	<u>Número quotas</u>	<u>Valor</u>
Sunwest Inc	16.714.334	R\$ 16.714.334,00
José Alberto	2	R\$ 2,00
<u>João Carlos</u>	<u>2</u>	<u>R\$ 2,00</u>
Total	16.714.338	R\$ 16.714.338,00

conforme cópia da 2ª alteração contratual protocolada na JUCESP em 04/06/1998 (fls. 693 a 696) a empresa SUNWEST se retirou da sociedade SUNWEST BRASIL e cedeu e transferiu a totalidade de suas cotas (equivalentes a R\$ 16.744.334,00) à empresa MARCHESAN. Assim, os quotistas da *empresa* SUNWEST BRASIL passaram a ser:

<u>Quotista</u>	<u>Número quotas</u>	<u>Valor</u>
Marchesan	16.714.334	R\$ 16.714.334,00
José Alberto	2	R\$ 2,00
<u>João Carlos</u>	<u>2</u>	<u>R\$ 2,00</u>
Total	16.714.338	R\$ 16.714.338,00

- em razão da operação acima as empresas MARCHESAN e SUNWEST INC firmaram contrato de confissão de dívida, pelo qual a MARCHESAN reconheceria uma dívida de R\$ 17.485.081,68, equivalentes a US\$ 15.803.580,69, a favor da SUNWEST INC, com vencimento em 31/12/2001 e juros de 5,15% a.a.

- esse contrato de confissão de dívida teria recebido um aditamento, em 31/12/2001, prorrogando o vencimento da dívida para 30/12/2009 mas, sem explicações, o valor teria sido reduzido, no aditamento, para US\$ 15.502.879,00, recebendo, assim, uma redução de US\$ 300.701,69, pois não constou quitação de qualquer parcela.

1.2.3 ORIGEM DO VALOR DE R\$ 17.485.081,68 DEPOSITADOS NA CONTA DA MARCHESAN JUNTO AO BANCO BRADESCO

- em 28/10/1997, foram depositados os valores de R\$ 9.562.045,37 e R\$ 7.923.036,31 (totalizando R\$ 17.485.081,68) na conta bancária da empresa MARCHESAN no Banco Bradesco.

- segundo a MARCHESAN, tais recursos seriam provenientes da redução do capital social junto à empresa SUNWEST BRASIL ao invés da alienação da participação na empresa SUNWEST, conforme contabilizado em 28/10/1997 (ANEXO ÚNICO, fls. 97 a 100).

- conforme versão da empresa MARCHESAN, já relatada a SUNWEST teria transferido para a empresa fiscalizada a totalidade de suas quotas (16.714.334 quotas) junto à empresa SUNWEST BRASIL, resultando no seguinte quadro societário:

<u>Quotista</u>	<u>Número quotas</u>	<u>Valor</u>
Marchesan	16.714.334	R\$ 16.714.334,00
José Alberto	2	R\$ 2,00
<u>João Carlos</u>	<u>2</u>	<u>R\$ 2,00</u>
Total	16.714.338	R\$ 16.714.338,00

- conforme a cláusula 3ª da 2ª alteração contratual protocolada na JUCESP em 04/06/1998 (fls. 694), o Capital Social da empresa SUNWEST BRASIL foi reduzido para R\$ 100,00, cujas participações passaram a ser as seguintes:

<u>Quotista</u>	<u>Número quotas</u>	<u>Valor</u>
Marchesan	98	R\$ 98,00
José Alberto	1	R\$ 1,00
<u>João Carlos</u>	<u>1</u>	<u>R\$ 1,00</u>
Total	100	R\$ 100,00

- a redução de capital teria originado o montante de R\$ 17.485.081,68 depositados em conta bancária da empresa MARCHESAN.

1.3 INCONSISTÊNCIAS NA VERSÃO DA CONTRIBUINTE APONTADAS PELA FISCALIZAÇÃO

Ao analisar os registros contábeis acompanhados dos documentos que dariam suporte à escrituração da empresa (VERSÃO 1), a auditoria fiscal passou a solicitar que a contribuinte esclarecesse determinados lançamentos. Foi, então, **que a contribuinte passou a informar que os lançamentos contábeis teriam sido feitos equivocadamente ou com erros. E passou a dizer que os registros não retratavam, exatamente, o que havia acontecido.**

Com base nas respostas apresentadas pela contribuinte, em cotejo com a escrituração e elementos que a embasaram, a fiscalização detectou inúmeras inconsistências, que se encontram, como dito, relacionadas no Relatório da Ação Fiscal.

A partir do item 4.3 do Relatório da Ação Fiscal, à fl. 38 até a fl. 65, do volume 1 digitalizado, a auditoria, de forma minuciosa e exaustiva, demonstra as inconsistências entre a versão dos fatos dada pela contribuinte e os documentos e lançamentos contábeis constantes de sua escrituração fiscal, descrevendo:

i) quais lançamentos contábeis deveriam ter sido feitos, acaso fosse verdadeira a versão da contribuinte a respeito do mútuo e do contrato de confissão de dívida; e neste aspecto, ressalta que em nenhum momento desde 28/10/1997 até 31/12/2001 a então fiscalizada reconheceu em sua contabilidade juros ativos ou passivos, e nem variações cambiais ativas e passivas **(saliento que a contribuinte apresentou, para justificar a sua versão, um contrato de mútuo que previa juros à taxa de 5,15% a.a.);**

ii) que também não foram desfeitos os lançamentos contábeis relativos ao ganho de capital **(já que a contribuinte alegava erro, deveria ter procedido aos estornos)**, e salienta a Fiscalização que mesmo após 2001, mais precisamente em 31/12/2004, o saldo as contas do Ativo e do Passivo Exigível a Longo Prazo ainda era os R\$ 35.972.880,43.

iii) que não foram comprovadas, também, as transferências de recursos para aquisição das ações da Sunwest, pois essas tinham como Grand CAYMAN; ocorria a empresa SUNWEST tinha sede em NASSAU, BAHAMAS, porém a Fiscalizada não demonstrou a remessa de recursos para NASSAU, pois o que trouxe foram cartas de abril de julho de 1997 (destaco que os repasses foram até 1996), que teriam sido enviadas para um corretor de bolsa no Uruguai, para que este transferisse valores para a conta que a SUNWEST possuía junta a este corretor (às fls. 57/58 dos autos a Fiscalização ainda traz outras considerações que a respeito dessas cartas);

iv) que os instrumentos particulares de mútuo e dívida apresentavam vários vícios em termos de autenticações que teriam sido efetuadas pelo cartório do Panamá (item 4.3.3 do Relatório), chamando a atenção, inclusive, para o fato de que as assinaturas das testemunhas constantes no carimbo de autenticação de 1997 eram exatamente as mesmas e nas mesmas posições dos documentos que foram autenticados em 2001 e que o carimbo apostado 4 anos depois estava sem qualquer sinal de desgaste em relação ao que tinha sido apostado em 1997, enquanto que outros documentos também relativos aos dois períodos, tiveram sistemáticas de autenticações completamente diferentes se comparadas às duas versões.

A partir desse conjunto de informações que se encontram melhor detalhadas no próprio Relatório Fiscal, a Fiscalização concluiu **que as operações que envolveram o mútuo e o contrato de confissão de dívida foram, em verdade, simuladas.** A seguir, passo a transcrever o resumo das inconsistências apuradas pela auditoria:

5 OPERAÇÕES SIMULADAS

(...)

*Entretanto, conforme demonstrado no **ITEM 4, NÃO FORAM COMPROVADOS** nem o MÚTUO nem a DÍVIDA entre as empresas MARCHESAN e SUNWEST. Os fatos apresentados na versão da empresa MARCHESAN (aquisição de participação societária na empresa SUNWEST; alienação da participação societária na empresa SUNWEST com a constituição de um MÚTUO e aquisição de participação societária em empresa brasileira com a constituição de uma DÍVIDA) não foram comprovados, pois os documentos apresentados continham vícios e os lançamentos contábeis efetuados pela empresa fiscalizada NÃO corroboravam a versão apresentada.*

Sinteticamente, os motivos que implicaram na falta de comprovação do MÚTUO e da DÍVIDA, ambos envolvendo as empresas MARCHESAN e SUNWEST, encontram-se relacionados a seguir:

a) NÃO FICOU comprovada a efetiva aquisição de ações da empresa SUNWEST pela empresa fiscalizada, visto que NÃO SE COMPROVOU a efetiva troca da titularidade dos recursos desta para aquela;

b) a contabilização efetuada, em 28/10/1997, NÃO CORROBORA A EXISTÊNCIA de contrato de MÚTUO e/ou DÍVIDA naquela data;

c) o lançamento contábil efetuado em 31/12/2001, correspondente ao MÚTUO e à DÍVIDA junto à empresa SUNWEST, contém diversas inconsistências. Além disso, contrariam disposições legais previstas na legislação societária (Lei das S/A) e na legislação tributária federal;

d) o valor do MÚTUO, em 31/12/2001, NUNCA PODERIA SER IGUAL ao valor da DÍVIDA na mesma data, visto que o valor do MÚTUO seria de US\$ 15.503.421,52 enquanto que o valor da DÍVIDA seria de US\$ 15.803.580,69. Não foi apresentado, ainda, qualquer documento que comprovasse ter havido a quitação ou a remissão parcial do MÚTUO ou da DÍVIDA;

e) divergência entre o valor que MARCHESAN poderia ter recebido a título de devolução de capital social na empresa SUNWEST BRASIL e aquele depositado em conta bancária da primeira. **A empresa MARCHESAN transferiu todos os recursos disponíveis da empresa SUNWEST BRASIL em instituições financeiras**, deixando de reservar os valores para o pagamento dos tributos federais (IRPJ, CSLL e CPMF) de responsabilidade da última;

f) os **instrumentos particulares** apresentados pela empresa MARCHESAN (junto fiscalização anterior) **contem diversos vícios** que os inutilizam como instrumentos hábeis e idôneos para a comprovação das operações correspondentes.

Os instrumentos apresentados pela empresa MARCHESAN e o lançamento contábil efetuado em 31/12/2001 (conforme discriminado no **ITEM 2**), embora tentassem **justificar a origem dos R\$ 17.485.081,68 (R\$ 9.562.045,37 e R\$ 7.923.036,31) depositados em sua conta bancária 64-7 (agência 0532-0, Banco Bradesco S/A) em 28/10/1997**, e embora tentassem comprovar a exigibilidade dos R\$ 35.972.880,43 contabilizados, em 31/12/2001, na conta "2201023.4 - SUNWEST INTERNATIONAL INC" demonstram, na realidade, a existência de **OPERAÇÕES SIMULADAS**, quais sejam:

1º) subscrição e integralização de ações da empresa SUNWEST que teriam sido efetuadas pela empresa MARCHESAN no ano-calendário de 1997;

2º) MÚTUO que a empresa MARCHESAN teria concedido à empresa SUNWEST quando da alienação das ações desta;

3º) DÍVIDA que teria sido contraída pela empresa MARCHESAN junto à empresa SUNWEST pela aquisição de participação societária de SUNWEST BRASIL;

4º) REPACTUAÇÃO do contrato de MÚTUO que teria ocorrido em 30/12/2001;

5º) REPACTUAÇÃO do contrato de DÍVIDA que teria ocorrido em 30/12/2001;

6º) REDUÇÃO DO CAPITAL SOCIAL da empresa SUNWEST BRASIL para que os recursos desta, em instituições financeiras, pudessem ser transferidos para a empresa MARCHESAN.

Em resumo, a Fiscalização entendeu que os documentos apresentados para atestar as operações antes mencionadas não seriam hábeis e idôneos para esse fim. Não teria ficado devidamente demonstrado o fluxo financeiro descrito no item 2 do Relatório da Ação Fiscal e os contratos e demais documentos referentes ao mútuo e à confissão de dívida conteriam indícios de fraude em sua elaboração. Além disso, repisando: a empresa não reconheceu as variações monetárias e cambiais decorrentes dos contratos.

Como a empresa MARCHESAN não logrou comprovar, por meio de documentação hábil e idônea a existência, em 31/12/2001, da dívida no valor de R\$ 35.972.880,43, a Fiscalização a autuou por Passivo Fictício, com fundamento no art. 281, inciso III do RIR/99.

Rendo minhas homenagens à tese deduzida no acórdão recorrido. Com efeito, a manutenção na contabilidade de obrigação já paga, ou que o sujeito passivo não comprove sua exigibilidade, implica que os recursos utilizados no pagamento ou na assunção da obrigação foram auferidos em momento anterior. Assim se dá porque, para essa presunção, não se pode falar em recursos provenientes de receita omitida no futuro, mas, sim, no passado.

Contudo, a presunção legal de omissão de receitas por passivo não comprovado é chamada de presunção justamente porque, como não é possível conhecer o exato momento em que a receita não oferecida à tributação foi auferida, presume-se a sua ocorrência - omissão de receitas - quando se dá o registro contábil de fato que objetive atribuir, a ela (receita), origem. De outra forma, não seria possível presumir-se a omissão de receitas.

Como se sabe, o ilícito tributário deve ser sempre provado. Se não há prova, não há ilícito. Mas essa prova pode ser dar de forma direta ou indireta. As provas diretas são as que representam, de forma imediata, a ocorrência do fato de implicações jurídicas, seu objeto. Já, a prova indireta representa a ocorrência de fatos secundários ou indiciários, dos quais virá a implicação legal da existência ou inexistência do fato principal. Assim, a prova indireta ocorre quando se referir a um fato indiciário, diverso do fato típico, que será considerado como juridicamente existente, em virtude da relação de inferência lógica, do raciocínio dedutivo.

No caso das presunções legais, o fato indiciário é o fato a ser objetivamente provado, enquanto que o fato indiciado será provado apenas pela inferência lógica, acima mencionada, do raciocínio dedutivo.

É o que ocorre com a presunção de omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado. O fato indiciário provado nos autos é o registro do passivo na escrituração contábil. Somente a partir desse fato e, unicamente por conta dele, é que é possível inferir (raciocínio lógico) que houve obtenção de receitas não oferecidas à tributação em momento anterior.

Portanto, antes do registro contábil efetuado em 31/12/2001, não havia fato indiciário, e, conseqüentemente, não havia fato indiciado, ou seja, não havia como provar a ocorrência do fato gerador da omissão de receitas presumida.

Curvo-me, assim, à tese no sentido de que, na hipótese de presunção legal de omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado, considera-se ocorrido o fato gerador quando o contribuinte faz o registro contábil da despesa, implicando, assim, no presente caso, a ocorrência do fato gerador em 31/12/2001.

Mas alerto que todo o raciocínio do acórdão recorrido foi de que “o passivo questionado tem origem na alienação, para a recorrente das cotas de capital da empresa Sunwest Brasil Ltda”, e entendeu que a Fiscalização deixou claro que “a *formalização do passivo em 1997, conforme lançamento ‘d’, a fl. 74*”.

Ocorre que essa folha 74 corresponde aos lançamentos contábeis que a Fiscalização procurou demonstrar que teriam que ter sido feitos pela contribuinte, **acaso a sua versão fosse verdadeira**. Isso não quer dizer que a Fiscalização validou as operações como tendo ocorrido em 1997. Muito pelo contrário, ela disse que havia simulações e as operações não estavam comprovadas.

Assim, em que pese estar correto o raciocínio defendido pelo relator do acórdão recorrido a respeito, em tese, do que caracteriza um passivo fictício e o porquê dessa construção legal, ele partiu de uma premissa equivocada de que os fatos teriam ocorridos em 1997, e que portanto, teria havido erro no aspecto temporal do fato gerador.

Como constato que o contribuinte não logrou comprovar com documentação hábil e idônea o passivo questionado pela Fiscalização, entendo que está correto o lançamento em 2001, de passivo não comprovado.

Contudo, observo que, em que pese a Procuradoria pedir pelo restabelecimento do lançamento, o fato é que turma *a quo*, muito embora tenha reconhecido ter havido simulação, não analisou a multa qualificada, e nem o recurso de ofício que dizia respeito ao agravamento da multa, haja vista que exonerou a totalidade do crédito tributário. Assim, faz-se necessário devolver os autos à turma ordinária para que se pronuncie sobre a multa qualificada e sobre o recurso de ofício que deixou de ser apreciado.

Em face ao exposto, voto no sentido rejeitar a preliminar de impedimento suscitada, de conhecer do Recurso Especial interposto pela PFN e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para restabelecer o lançamento dos tributos lançados, porém devolvendo-se os autos à Câmara *a quo* para apreciação do recurso de ofício e da multa qualificada.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo