



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.001482/00-81
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.471 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de outubro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAIORCA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA

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

Ano-calendário: 1997

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente. (Súmula CARF nº 144)

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. (Súmula CARF nº 54)

Verificado o registro contábil do passivo em momento anterior, descabe o lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que não conheceram do recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado). No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Presidente em exercício e relatora

Participaram do julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Livia 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 pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no artigo 7º, II do RICSRF (Portaria MF nº 147/2007), contra o **Acórdão nº 107-09259**, de 06/12/2007, o qual decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso de voluntário, nos termos da seguinte ementa:

IRPJ/CSLL/PIS/COFINS — PASSIVO NÃO COMPROVADO — PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS — ALCANÇE — 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.

Dos autos se extrai (relatório de fls. 455) que o lançamento se refere, em síntese, ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes das seguintes infrações:

1. Omissão de receitas. Suprimentos de numerários não comprovados. A interessada não teria comprovado a origem e a efetividade da entrega do numerário contabilizado na conta 22350101 Contratos de Mútuo. Segundo o autuante, apesar de intimada, ela não teria apresentado documentação hábil para a comprovação dos suprimentos, limitando-se a alegar que os fatos relativos aos eventos poderiam ser checados à vista dos extratos bancários e das cópias de recibos encaminhados à época ao autuante. Valor tributável: R\$ 370.000,00. Enquadramento legal : arts. 195, inc. II, 197 e parágrafo único, 226 e 229 do RIR/1994; art. 24 da Lei nº 9.249/1995;

2. **Omissão de receitas. Passivo Fictício. Manutenção pela interessada em seu passivo de obrigações não comprovadas**, contabilizadas nas contas 210401030014 - Cindam Indústria e Comércio Ltda e 21040109007 - Indústrias de Jóias Duque Ltda. **Apesar de intimada, a interessada teria deixado de comprovar a existência das obrigações registradas no Passivo.** Valor tributável : R\$ 506.000,00. Enquadramento legal : arts. 195, inc. II, 197 e parágrafo único, 226 e 228 do RIR/1994; art. 24 da Lei nº 9.249/1995 e art. 40 da Lei nº 9.430/1996. (grifou-se)

Após impugnação, a decisão proferida em primeira instância de julgamento (fls.453/460) considerou improcedente a parte do lançamento referente à primeira infração (Omissão de receitas. Suprimentos de numerários não comprovados) e a decisão em segunda instância considerou improcedente a outra parte do lançamento (Omissão de receitas. Passivo Fictício), conforme ementa acima transcrita.

Em face desta última decisão, a PGFN apresenta recurso especial de divergência, nos termos do no artigo 7º, II do RICSRF (Portaria MF nº 147/2007), sustentando que, *diversamente do entendimento da Camara a quo, os acórdãos paradigma indicam que, em virtude do passivo fictício inverter o ônus da prova, cabe ao contribuinte (e não ao Fisco) demonstrar eventuais equívocos cometidos que teriam ocasionado a obrigação sem comprovação ou paga, porém em aberto.* Aponta como paradigmas:

Acórdão 108-06320:

PASSIVO FICTÍCIO - IRPJ — CSL — PIS — COFINS — IRRF — 1995 —

Cabe ao contribuinte demonstrar a regularidade dos registros das obrigações em seu balanço. A presunção tem o condão de inverter o ônus da prova.

LAVANTAMENTO DE ESTOQUES — FALTA — A falta de estoques em levantamento realizado com base nas notas de compra e venda e o seu cotejo com o livro de inventário pode ensejar a tributação por vendas à margem da escrituração.

PIS — LEI COMPLEMENTAR 7/70 — O disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar 7/70 interpreta-se como prazo de recolhimento.

IRRF — ARTIGO 44 DA LEI 8541/92 — REVOGAÇÃO — PENALIDADE — RETROATIVIDADE BENIGNA — A revogação expressa do artigo em destaque, que tinha caráter de penalidade, importa em aplicação do instituto da retroatividade benigna.

Acórdão 103-18.796:

IRPJ - PASSIVO NÃO COMPROVADO - A falta de comprovação de parte das exigibilidades da conta fornecedores determina sua tributação como omissão de receita com base no artigo 180 do RIR/80.

OMISSÃO DE VENDAS E PASSIVO NÃO COMPROVADO - Tratando-se o passivo não comprovado de uma tributação por presunção (legal) e não podendo se detectar o momento desta omissão, ocorrendo omissão de vendas no mesmo período-base, o valor desta deve ser abatido daquela.

MULTA DE OFÍCIO - Com a edição da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício de 150% deve ser convolada para 75%, tendo em vista o disposto no artigo 106, II "c" do CTN e em consonância com o ADN nº 01/97.

A recurso especial foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (fls.646/647) e o contribuinte, em contrarrazões (fls.659 e ss.), sustenta que deve ser mantido o acórdão recorrido, uma vez que *“a Recorrida comprovou documentalmente não só a existência da obrigação bem como a sua não liquidação no período em comento”*.

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 nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

Admitido o recurso, sem contrarrazões quanto a este ponto, e estando 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 quanto à matéria “*Omissão de receitas. Passivo Fictício. Manutenção pela interessada em seu passivo de obrigações não comprovadas*”, tendo a PGFN se insurgido contra a decisão recorrida que deu provimento integral ao recurso voluntário após concluir que “*no caso, o que a fiscalização fez foi apresentar indícios da inexistência do passivo à vista da documentação que lhe foi ofertada pela fiscalizada, o que não serve para sustentar a aplicação da presunção legal a que se refere o art. 40 da Lei nº 9.430/96*”, contudo, “*era preciso que o fisco provasse, de forma direta, a inexistência ou a inexigibilidade das obrigações constantes do balanço e não transferir essa prova para a fiscalizada, como fez.*”

Para a análise do caso, importante descrever o histórico do processo, iniciando-se da acusação fiscal (fls.136 e ss):

"Omissão de receitas caracterizada pela manutenção no passivo da autuada de obrigações não comprovadas, contabilizadas nas contas 210401030014 Cindam Indústria e Comércio Ltda (sic) e 21040109007 Indústria de Jóias Duque Ltda.

Muito embora intimada em 19/04 e em 11/05 a autuada deixou de comprovar seu passivo. Já em 19/04 procuramos esclarecer a origem da formação dos saldos das citadas contas e sua possível liquidação. Verificamos que teriam sido formados em 1995 e que ainda até hoje não teriam sido, baixados totalmente. Quanto ao saldo de R\$ 100.000,00 mantido contra a Indústria de Jóias Duque Ltda as notas fiscais nº 552 e 555 apresentadas na resposta de 27/04 àquela intimação são de retorno de material industrializado por encomenda, não se destinando, portanto, à cobrança do valor dos serviços prestados, conseqüentemente, não pode ser utilizadas como prova da formação de seu passivo. A alegação de que o saldo de R\$ 406.000,00 da Cindam estaria liquidado, a partir de meados de 1999, não teve o devido amparo da cópia dos cheques relacionados naquela resposta, embora intimada a isso em data de 11/05."

O lançamento fiscal teve por enquadramento legal, no ponto, o disposto no Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94 e art. 40 da Lei nº 9.430/96:

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 nº 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".

.....

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.

Pois bem. Quando o art. 40 da Lei nº 9.430/96 estabelece a presunção de existência de receitas omitidas a partir da “manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada”, oportuniza ao contribuinte a comprovação da exigibilidade de tais obrigações, o que evidencia tratar-se de presunção legal relativa.

Dessa forma, uma vez verificada a existência dessas obrigações no passivo, a presunção relativa de omissão de receitas correspondentes somente se desfaz quando comprovada a exigibilidade dessas obrigações.

Em outras palavras, uma vez caracterizado o fato índice definido pelo legislador para dar suporte à presunção legal, cumpre ao contribuinte demonstrar a regular manutenção das obrigações no passivo se quiser elidi-la.

No caso dos autos, a decisão de primeira instância (DRJ) corrobora esse entendimento:

[...] o autuante agiu nos estritos termos da autorização contida nos arts. 228 do RIR/1994 e 40 da Lei nº 9.430/1996, apoiando-se na falta da comprovação pela interessada da existência em 31/12/1997 da dívida, uma vez que ela tinha o ônus da prova. Era o que bastava.

Na verdade, a interessada não trouxe à colação qualquer documento para comprovar efetivamente a existência da obrigação em 31/12/1997, assinalando-se que se revela inábil para tal comprovação o conjunto de documentos sem as datas da constituição e da quitação da obrigação. Os documentos sem essas informações não permitem a demonstração de que a obrigação contraída anteriormente ao fechamento do balanço considerado teria sido quitada em período posterior a ele, para justificar seu registro no passivo à época do encerramento do período.

Ao contrário do que a interessada afirma, o autuante não exigiu que ela fizesse prova negativa. Na verdade, se as quitações da dívida se deram após 31/12/1997, ela poderia provar eficazmente o passivo naquela data por meio da apresentação de documentos emitidos anteriormente ao fechamento do balanço com datas de quitações posteriores ao evento e/ou cópias dos cheques correspondentes aos pagamentos.

As cópias da nota fiscal nº 57 emitida pela Cindam e da folha do Razão da referida empresa apresentadas pela interessada (fls. 229/230), se revelam insuficientes para a comprovação do passivo, em face da ausência da informação sobre data de quitação na nota fiscal e também por causa da ligação entre as duas empresas. Nesse sentido, ficou faltando a apresentação pela interessada de outros documentos, como cheques, títulos de créditos quitados após o balanço etc. Da mesma forma, as cópias das notas fiscais emitidas pela Indústria de Jóias Duque Ltda, sem a data de sua quitação, acompanhadas apenas de cópias do Razão da interessada, não bastam para a comprovação da obrigação em 31/12/1997.

Na ausência de demonstração pela interessada de que a obrigação teria sido contraída anteriormente a 31/12/1997 e que teria sido quitada em 1998 ou mesmo posteriormente, restou injustificado o seu registro no passivo no encerramento de 1997.

Deste modo, a presunção de omissão de receita pelo autuante se afigura correta nesse caso, devendo ser mantido o segundo item da autuação. (grifou-se)

Por seu turno, o voto condutor do acórdão recorrido assim consignou, em sentido contrário:

Mas mesmo após a presunção legal do art. 40 da Lei nº 9.430/96, quando a fiscalizada apresenta documentos na tentativa de comprovar a existência do passivo na data do balanço, o fisco não fica desobrigado de fazer prova da sua inexigibilidade. É da essência das presunções legais que cabe ao fisco fazer prova do fato indiciário, no caso, a inexistência ou a inexigibilidade da obrigação.

E, após transcrever trecho da acusação fiscal e de intimações e respostas do contribuinte, concluiu que *“fica claro que a autuação não se deu pela acusação de manutenção no passivo de obrigação já pagas, pois, como visto, nesta hipótese haveria o fisco de fazer prova do pagamento do passivo em data anterior ao encerramento do balanço.”*

Continua o voto condutor:

Então a acusação é de manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não teria sido comprovada.

No caso questiona-se a efetividade do passivo constante do balanço de 31.12.1997, tendo em mira a presunção legal trazida pelo art. 40 da Lei nº 9.430/96 (manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada). Ou seja, a acusação nada tem a ver com pagamentos posteriores.

Ressalte-se que o passivo impugnado foi gerado, segundo a fiscalizada, por documentos datados do ano de 1995. Importante destacar também que os documentos apresentados como geradores do passivo (notas fiscais da Cindam e da Jóias Duque) não foram inquinados de falsos pela fiscalização, apenas as notas fiscais de Jóias Duque foram taxadas de inábeis para gerar obrigações, pois, segundo o fisco, são notas de simples retorno de industrialização.

Se essa é a hipótese, haveria ele fisco de fazer prova da inexistência da obrigação no respectivo balanço e não instar a fiscalizada a provar pagamentos ou que não pagou. Mesmo no caso das notas fiscais da Jóias Duque, não basta a simples menção de que são notas fiscais de retorno de industrialização e não de cobrança.

Como sempre ressalto em votos que envolvem presunções legais relativas, á prova do fato índice que autoriza lançar mão da ferramenta é sempre do fisco e não da fiscalizada.

Vale dizer, se o fisco provasse, não por indícios, como tentou, mas por prova direta - pois não se pode admitir presunção simples na prova do fato índice – que as obrigações são inexistente, ai sim, ter-se-ia a inferência legal de omissão de receitas, cabendo à fiscalizada a prova em contrário.

No caso, o que a fiscalização fez foi apresentar indícios da inexistência do passivo à vista da documentação que lhe foi ofertada pela fiscalizada, o que não serve para sustentar a aplicação da presunção legal a que se refere o art. 40 da Lei nº 9.430/96.

Em outra palavras, era preciso que o fisco provasse, de forma direta, a inexistência ou a inexigibilidade das obrigações constantes do balanço e não transferir essa prova para a fiscalizada, como fez. (grifou-se)

Discordo desse entendimento, com a devida vênia, pois, por se tratar de presunção legal, compete apenas referir-se a prova indireta, ou seja, aquela verificada a partir de um indício apontado pela fiscalização quanto à manutenção no passivo de obrigação não comprovada. Nesse caso, o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte.

Ocorre que a jurisprudência do CARF, interpretando a legislação de regência, estabeleceu um corte temporal para fins de reconhecimento da presunção legal de omissão de receitas, consolidada nos termos da **Súmula CARF nº 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.

E quanto ao momento em que se considera caracterizada essa omissão, a jurisprudência mais recente se consolidou na **Súmula CARF nº 144**, aprovada na sessão do Pleno de 03/09/2019, que dispõe:

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

Acórdãos Precedentes:

107-08.732, 1101-000.991, 1301-002.960, 1302-001.750, 1402-001.511, 1402-002.197, 9101-002.340 e 9101-003.258.

No caso dos autos, verifica-se que o passivo impugnado foi gerado por documentos datados do ano de 1995. Em resposta ao Termo de Intimação datado de 19/04/00, o contribuinte esclareceu (fls.202):

Item 2 — Estamos encaminhando os Livros de Registros de Entradas e Saídas do estabelecimento da fiscalizada.

Item 3 — Estamos encaminhando a **Nota Fiscal de nº. 057 de 11/10/95** que deu origem ao saldo da conta 210401030014 Cindam Industria e Comercio Ltda no valor de R\$ 406.000,00, e as **Notas Fiscais de nº 000552 e 000555 datadas de 26/10/95 e 12/12/95** respectivamente, que deram origem ao saldo da conta 21040109007 Industria de Jóias Duque Ltda no valor de R\$ 100.000,00 em 31/12/97;

Item 4.— Informamos que no dia 10/10/95 através da Nota Fiscal Nº 475 e no dia 15/12/95 pela Nota Fiscal Nº 476, parte do estoque de diamantes constantes na Nota Fiscal de Entrada nº 057 foi vendido, permanecendo um saldo no estoque conforme registrado no Livro de Inventario da fiscalizada.

Os documentos referidos constam às fls. 230 e ss. do volume 2 destes autos, contemplando a Nota Fiscal de nº. 057 de 11/10/95 de Cindam Industria e Comercio Ltda no valor de R\$ 406.000,00, e as Notas Fiscais de nº 000552 e 000555 datadas de 26/10/95 e 12/12/95, de Industria de Jóias Duque Ltda, e o Livro Razão com histórico dos registros.

Diante disso, no presente caso, em obediência às súmulas acima transcritas, descabe tributar, no período de apuração de 31/12/1997, a irregularidade representada por presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”).

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner