



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

**Processo n°** 15563.720271/2015-71  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1302-002.854 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de junho de 2018  
**Matéria** Embargos  
**Recorrente** ALLEN RIO SERVIÇO E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE INFORMATICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

Ementa:

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO.**

Os Embargos de Declaração só se prestam a sanar obscuridade, omissão, contradição ou erro material porventura existentes no Acórdão, não servindo para a rediscussão da matéria já julgada pelo colegiado no recurso. Inexistente, no caso, o vício de contradição apontado pela Embargante.

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CABIMENTO. AUSÊNCIA DE EFEITOS INFRINGENTES.**

Embargos acolhidos, sem efeitos infringentes, para sanar vício de omissão do julgado no que tange a existência de erro na escrituração contábil.

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

O passivo fictício é a manutenção na escrituração contábil de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. Nesses termos, cabe ao fisco demonstrar a existência do fato definido pela lei como necessário e suficiente à subsunção da presunção, transferindo ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu.

Restou devidamente demonstrado a existência de omissão de receitas com base em existência de passivo fictício, o que justifica a aludida autuação lastreada em omissão de receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer dos embargos e acolhê-los para suprir a omissão apontada, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## **Relatório**

Trata o presente de Embargos de Declaração (e-fls. 733 a 741) opostos por ALLEN SERVIÇO E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA LTDA contra o Acórdão n.º 1302-002.388 (e-fls. 454 a 460), de 17/10/2017, por meio do qual o colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário. Naquela ocasião, foi adotada a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ  
Ano-calendário: 2010*

*NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do C7'N, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.*

*PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.*

*Indefere-se o pedido quando desnecessário e prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador, sabido dever a impugnação vir acompanhada de todos os elementos hábeis de prova necessários à confirmação das alegações da interessada contidas em seu arrazoado.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL.*

*A Lei n.º 9.430/1996 autoriza a presunção de omissão de receitas a partir da manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada pelo contribuinte regularmente intimado para tal.*

*LANÇAMENTOS DE CSLL, PIS E COFINS. SUPORTE FÁTICO COMUM. Por não apresentarem fato novo que suscite conclusão diversa, devem os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS acompanhar o decidido quanto ao lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ, por terem suporte fático comum.*

*Visto, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.*

O embargante foi cientificado dessa decisão em 29/01/2018 (Nota do Processo eletrônico). Os embargos foram apresentados em 02/02/2018 (e-fl. 471), portanto, dentro do prazo previsto no art. 65, § 1.0, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 e alterações supervenientes.

Os argumentos suscitados foram os seguintes:

**3. DA OMISSÃO E CONTRADIÇÃO DA DECISÃO EMBARGADA:**  
*A Embargante, no Recurso Voluntário alegou que não houve omissão de receita, mas, que, quando muito, poderia ter ocorrido erro do contribuinte em sua contabilidade [...]*

*Este argumento, relativo à ocorrência de erro de fato nos registros contábeis, não foi analisado na decisão recorrida, tendo em vista que, com relação ao mérito, o relator se ateve apenas aos argumentos suscitados nos itens 4.1 e 4.2 da defesa, não analisando a questão do erro de fato levantado pela Embargante no item 4.3 do Recurso Voluntário.*

*Resta, portanto, omissos o Acórdão no que se refere aos argumentos de ocorrência de erro de fato na hipótese.*

*Como se pode analisar dos autos, a Embargante trouxe no curso do procedimento de fiscalização diversos documentos solicitados pela autoridade fiscal, que, em nenhum momento sequer chegou a analisá-los e os suprimiu dos autos.*

*Pois bem, no Acórdão embargado esta dito que "indefer-se o pedido quando desnecessário e prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção".*

***Ocorre que, se a autoridade fiscal não analisou os documentos que exigiu na fiscalização e os suprimiu dos autos, não podem os julgadores entender que estão nos autos todos os elementos necessários para o deslinde da questão.***

*Sendo assim, a Embargante conseguiu reaver parte dos documentos entregues à fiscalização e, nesta oportunidade anexa os mesmos documentos já apresentados na fase de fiscalização, os quais devem ser analisados para sanar a omissão e contradição ocorridas no Acórdão embargado.*

*[...]*

*O princípio da verdade material é um basilar princípio constitucional. Ele habita o caput do artigo 37 da Constituição, explicitados no artigo*

*2º da Lei nº 9.784/99, dos quais deflui que o interesse primordial do Estado no processo administrativo reside em certificar a validade jurídica do ato, legitimando a presunção de certeza e liquidez do crédito após a decisão definitiva.*

*Logo, a recusa da análise das provas juntadas causa efetivos prejuízos a todas as partes, sendo certo que qualquer decisão que as desconsidere peca por omissão.*

*Com base nas considerações aqui expostas, a Embargante, confiante no bom senso e no elevado saber jurídico de V. Exas; requer, respeitosamente, sejam acolhidos os presentes Embargos de Declaração, para que sejam sanados os vícios no Acórdão, através de seus **efeitos infringentes**, para que seja reformado o referido Acórdão.*

*[...]*

*(grifei).*

Em despacho exarado às fls.754/760 dos autos, o Presidente da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, admitiu parcialmente os Embargos de Declaração opostos pela Embargante, nos termos do art.65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, somente em relação a matéria “**omissão quanto ao argumento de erro de fato**”.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Relator.

Os embargos atendem parcialmente os pressupostos de admissibilidade, de acordo com o despacho de admissibilidade exarado às fls.754/760 dos autos, por isso deles conheço somente em relação a omissão do acórdão embargado quanto ao argumento de ocorrência de erro de fato.

Vejamos:

### **Da Omissão quanto ao argumento de ocorrência de erro de fato**

Aponta o embargante ter havido omissão no acórdão porque não considerou os comentários do item "4.3" do recurso voluntário, o qual sugere que poderia ter havido erro na contabilidade do contribuinte.

Vejamos alguns excertos do voto condutor do acórdão embargado, relativos ao tema e de interesse para a análise, reproduzidos abaixo:

*Cabe frisar, que nos termos do §3º, do art. 57 do RICARF, com redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017, adoto como razões de decidir a decisão recorrida em todos os seus termos, que abaixo transcrevo, litteris:*  
*(...)*

Quanto aos documentos que a interessada protesta terem sido por ela apresentados e que não foram juntados aos autos, cumpre destacar que a mesma poderia tê-los juntado à impugnação, ou mesmo após esta, o que, até presente data, não fez.

(...)

**Do pedido de perícia:**

Quanto ao pedido de diligência ou perícia formulado pela interessada, embora previsto no art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, verifica-se que, no caso presente, revela-se com intuito meramente protelatório, uma vez que a interessada já poderia ter juntado aos autos os documentos para os quais pede perícia ou diligência para tal.

Portanto, pelos motivos expostos, indefiro o pedido da interessada, lembrando que a impugnação deve vir acompanhada de todos os elementos hábeis de prova necessários à confirmação das alegações da interessada contidas em seu arrazoado.

**Do mérito:**

O art. 40 da Lei nº 9.430/1996, que embasou a autuação, criou a presunção legal de omissão de receitas quando da 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.

Nos casos de presunções legais o ônus da prova fica invertido, cabendo ao contribuinte provar os fatos registrados em sua escrituração. Sobre o assunto vale citar JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA (In: "Imposto sobre a Renda — Pessoas Jurídicas" — JUSTEC — RJ — 1979 — pág. 806.).

Segundo os autos, a interessada, durante a fase fiscalizatória, foi regularmente intimada a comprovar a exigibilidade dos valores lançados em diversas contas com o histórico "01/01/2010 SALDO EXERCÍCIO 2009", não constando nos autos que tenha trazido aos autos a comprovação necessária.

A alegação de que o valor glosado se refere a exercício anterior, logo não podendo ser autuado em 2010, não procede, uma vez que o art. 40 é claro em determinar que a presunção se refere a "manutenção no passivo" e não a "lançamento no passivo", abrangendo a presunção, portanto, valores lançados em exercícios anteriores que se mantiveram na contabilidade durante o ano-calendário autuado.

A baixa dos valores na contabilidade em exercício posterior também não comprova a exigibilidade, uma vez que os valores de passivo fictício se mantêm registrados até, exatamente, o surgimento de disponibilidade de caixa para sua baixa contábil.

(Grifei).

Segundo o despacho que admitiu os presentes embargos a omissão do acórdão embargado esta caracterizado em virtude dos seguintes motivos, verbis:

*A leitura dos trechos destacados do voto condutor da decisão da DRJ, ao qual o relator do acórdão ora embargado registrou integral aderência,*

*expõe com clareza porque a Turma Julgadora refutou os argumentos trazidos na impugnação.*

*O voto condutor menciona que não houve apresentação de documentação comprobatória das argumentações, embora exigida na Auditoria Fiscal e transcorrido regularmente o momento para sua juntada na impugnação, e que o dever de comprovar eventual impropriedade dos autos de infração era do autuado, decorrência da inversão do ônus da prova imposta pela presunção legal de omissão de receitas definida no artigo 40 da Lei n.º 9.430/96.*

*É importante registrar que, já no recurso voluntário, a construção do arrazoado sustentado na hipótese de erro na contabilização (item 4.3) não descola do campo teórico, mantendo-se adstrita à ideia da possibilidade de ter havido tal erro "de fato". Reproduzimos alguns trechos do recurso voluntário, abaixo, no interesse da investigação de existência ou não de ponto sobre o qual deveria ter o Colegiado do CARF necessariamente se manifestado:*

#### *4.3. Erro na apuração contábil:*

*[...] é evidente que estamos diante de uma situação onde o erro cometido pelo contribuinte em seus registros contábeis está sendo utilizados como forma de legitimar uma presunção, ainda que relativa, de forma desproporcional à realidade de suas atividades e fatos concretos.*

*É evidente que não há comprovação da ocorrência de omissão de receitas por parte da Recorrente. Quando muito, pode ter ocorrido equívoco do contribuinte em sua contabilidade, o que torna legítima a acusação de omissão de rendimentos.*

*Neste sentido, como o crédito tributário só pode adquirir exigibilidade com a ocorrência concreta do fato gerador da obrigação tributária, todo e qualquer procedimento de lançamento de tributos deve, antes de tudo, como determina o artigo 142 do CTN, se reportar a verificação da situação tipificada em lei como suficiente e necessária para a exigibilidade da obrigação tributária.*

*Ora, se o sujeito passivo cometeu um equívoco no preenchimento da declaração de rendimentos, ou dos registros na contabilidade, ou se houve erro na determinação da base de cálculo do tributo informada na declaração, o fato é que o Código Tributário Nacional não permite que seu equívoco motive e ampare a constituição do crédito tributário.*

*[...]*

*Dessa forma exigir, de forma consciente, tributo com base no equívoco cometido pelo contribuinte em sua contabilidade é, senão cobrar por uma obrigação que não ocorreu o correspondente fato gerador, tentar utilizar o tributo como modalidade de pena, o que é absolutamente inadmissível.*

*Ora, se o equívoco cometido pelo contribuinte não é fato gerador do imposto sobre a renda, ou seja, se o seu erro não é capaz de gerar "...a aquisição ou disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza," como exige o artigo 43 do CTN, como podem subsistir as cobranças pretendidas?*

*[...]*

*Mesmo na hipótese de erro a Recorrente diligenciará para trazer a prova dos fornecedores que as obrigações foram quitadas com recursos que transitaram por contas correntes bancárias.*

[...]

*À margem da discussão acerca do conteúdo desta alegação particular, ainda que se trate no recurso voluntário de uma teorização sobre a penalização ou não do erro contábil, como efeito tributário, é possível identificar independência deste item "4.3" como ponderação específica, autônoma, no corpo do recurso.*

*Entendido o item "4.3" do recurso voluntário como linha de defesa distinta, merecedora de pronunciamento pelo Colegiado do CARF, é preciso considerar que o contexto das razões do acórdão embargado não o enfrentou diretamente, pois fundamentou-se na falta de apresentação oportuna das provas que afastariam a presunção de omissão de receitas.*

Feitas estas ponderações, passemos a análise específica do item 4.3 do Recurso Voluntário.

*A embargante sustenta neste tópico que um erro na sua apuração contábil, não permitindo o Código Tributário Nacional um mero equívoco motive e ampare a constituição do crédito tributário. Vejamos:*

*Ora, se o sujeito passivo cometeu um equívoco no preenchimento da declaração de rendimentos, ou dos registros na contabilidade, ou seja se houve erro na determinação da base de cálculo do tributo informada na declaração, o fato é que o Código Tributário Nacional não permite que seu equívoco motive e ampare a constituição do crédito tributário.*

*Vale a pena lembrar que o Código Tributário Nacional - CTN, em seu artigo 30, estabelece que o tributo não se confunde com a penalidade. De acordo com a lógica do Sistema Tributário Nacional vigente tributo o é modalidade de resposta punitiva ao ato ilícito ou como forma de reprimir conduta relevante para a Administração Pública.*

*Dessa forma exigir, de forma consciente, tributo com base no equívoco cometido pelo contribuinte em sua contabilidade é, senão cobrar por uma obrigação que não ocorreu o correspondente fato gerador, tentar utilizar o tributo como modalidade de pena, o que é absolutamente inadmissível.*

*Ora, se o equívoco cometido pelo contribuinte não é fato gerador do imposto sobre a renda, ou seja, se o seu erro não é capaz de gerar "...a aquisição ou disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza," como exige o artigo 43 do CTN, como podem subsistir as cobranças pretendidas?*

*Mesmo na hipótese de erro a Recorrente diligenciará para trazer a prova dos fornecedores que as obrigações foram quitadas com recursos que transitaram por contas correntes bancárias.*

*Inexistem na espécie, até pelo tipo de operação da Recorrente, pagamentos de fornecedores em expressivas somas em moeda manual, o que igualmente poderia ilidir a presunção relativa de omissão de receitas na modalidade de passivo fictício.*

*Sendo assim, a Recorrente requer, mais uma vez, a conversão do julgamento em diligência para que possa juntar aos autos, no prazo de 90 dias, documentos que estão sendo produzidos junto a seus fornecedores, para provar e quantificar os valores do passivo existentes em 31/12/2010 com intuito que confirmem, por carta, quais são as obrigações contraídas*

***do ano de 2010 que estavam em 31/12/2010 pendentes de pagamentos, e quais foram pagas no ano de 2011.***  
***(Grifei)***

Pois bem. As presunções, como se sabe, são meios de prova previstos no artigo 212, IV, do Código Civil (aprovado pela Lei nº 10.406/2002) e, desde que previstas em lei, podem ser utilizadas no direito tributário.

Tal expediente acaba por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas e desestimulando condutas que poderiam implicar abusos ou sonegação.

O efeito prático da presunção consiste em inverter o ônus da prova. Nesses termos, a regra geral a de que caberia ao fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao contribuinte o de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito é invertida.

Nesses termos, cabe ao fisco demonstrar a existência do fato definido pela lei como necessário e suficiente à subsunção da presunção, transferindo ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu.

Trazendo essas considerações à situação concreta, restou devidamente demonstrado a existência de omissão de receitas com base em existência de passivo fictício, o que justifica a aludida autuação lastreada em omissão de receitas.

Sendo este o cenário, como de fato é, está a incidir na espécie a expressa disposição do artigo 40 da Lei nº 9.430/96 consagrador de que caracterizam -se como omissão de receita ou de rendimento, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, quando o contribuinte regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea a existência de obrigação perante terceiros.

Tem-se na espécie, portanto, perfeita subsunção das circunstâncias fáticas à abstrata previsão de presunção legal de omissão de receitas, de sorte que o fato relevante para autuação, não foi a simples existência de obrigações no seu passivo, como sugere a recorrente, o critério legal se dá com a ausência de comprovação, por documentação hábil e idônea, da existência de obrigação perante terceiros, essa sim, a ensejar por disposição legal a presunção de que se omitiu receita.

Para infirmar os trabalhos fiscalizatórios, portanto, cumpria à recorrente afastar o motivo pelo qual se implementou a presunção, isto é, comprovar o erro contábil por ela aludido ou trazer documentação hábil e idônea capaz de elidir o argumento fiscal, situação a qual não ocorreu no presente caso.

Por essas razões, consideram-se híidas e suficientes as imputações realizadas pela Fiscalização, amparadas em presunção disposta na legislação de regência, considerando-se suficientemente demonstrada a materialidade tributável apontada e reconhecida pela decisão recorrida.

Assim, sanada a omissão apontada, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de ACOLHER os embargos de declaração para sanar a OMISSÃO apontada, notadamente para rejeitar o argumento da Embargante

Processo nº 15563.720271/2015-71  
Acórdão n.º **1302-002.854**

**S1-C3T2**  
Fl. 770

---

acerca de suposto erro na sua apuração contábil, suscitado no item 4.3 do seu Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa