



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

Processo n° 16004.720195/2013-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.665 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2017
Matéria Omissão de receitas
Recorrente FRIGORIFICO-COFERCARNES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não se configura cerceamento do direito de defesa a formulação de cobrança com base em presunção legal de omissão de receita, notadamente quando o contribuinte demonstra conhecer a imputação e o direito ao contraditório se encontra plenamente assegurados.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL. A manutenção, no passivo, de obrigações cuja existência o contribuinte não comprovou, caracteriza omissão de receitas, ensejando a cobrança de ofício do imposto correspondente.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. Cabe, como regra geral, ao fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao contribuinte o de provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito. No caso das presunções legais, porém, inverte-se o ônus da prova, de forma que ao fisco incumbe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, transferindo-se ao contribuinte o ônus de provar o contrário.

IRPJ. TRIBUTAÇÃO REFLEXA (CSLL PIS e COFINS). Aplica-se às exigências decorrentes (tributação reflexa), o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da obrigação principal, em razão da íntima relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, , por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 31/05/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração de IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), lavrados em face da fiscalização ter apurado, no ano calendário 2009, omissão de receita caracterizada pela constatação de passivo fictício.

Após ciência da autuação, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 1341/1392), requerendo que seja reconhecida a nulidade dos lançamentos e, no mérito, a improcedência das cobranças formuladas.

Por bem relatar a matéria fática envolvida, e por bem evidenciar os argumentos de defesa invocados pelo contribuinte, reproduzo o seguinte trecho do relatório da decisão de primeiro grau:

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foi apurada, no ano-calendário (AC) de 2009, omissão de receita caracterizada pela manutenção no passivo de obrigação já paga e/ou não comprovada, tendo em vista o disposto na Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, e Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de 1999), arts. 247, 248, 249, II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, III, e 288.

Foram lavrados os autos de infração exigindo os seguintes valores:

TRIBUTO	VALOR DO TRIBUTO R\$	VALOR DOS JUROS DE MORA R\$	VALOR DA MULTA R\$	VALOR TOTAL R\$
IRPJ	3.949.436,40	1.231.039,33	2.962.077,30	8.142.553,03
PIS	314.973,52	98.177,25	236.230,14	649.380,91
CSLL	1.429.893,11	445.697,68	1.072.419,83	2.948.010,62
COFINS	1.450.787,13	452.210,35	1.088.090,35	2.991.087,83
TOTAL	7.145.090,16	2.227.124,61	5.358.817,62	14.731.032,39

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Consta no Termo de Constatação Fiscal (TCF) que a contribuinte foi intimada a apresentar demonstrativo em ordem crescente de vencimentos dos valores que compõem os saldos, em 31/12/2009, das contas "fornecedores", "salários a pagar", "impostos, taxas e contribuições a recolher", "financiamentos de longo prazo" e "outras contas", bem assim dos comprovantes originais das liquidações dos citados valores. Foi apresentado apenas o demonstrativo dos credores.

A contribuinte foi novamente intimada a apresentar demonstrativo Analítico de vencimento por fornecedores com a indicação dos números das folhas e dos livros diários em, que foram registradas as notas fiscais (tipo do documento) e da quitação do "valor da parcela" que compõem o saldo a pagar em 31/12/2009. Foi apresentado demonstrativo, no qual se constatou que a contribuinte declarou que parte de suas dívidas de 2007 a 2009 não haviam sido quitadas até aquela data.

A fiscalização, então, com base nos demonstrativos apresentados pela contribuinte com a indicação nominal dos fornecedores/credores que compõem o saldo a pagar em 31/12/2009 efetuou diligências junto a eles para comprovação das informações. Tais fornecedores/credores foram intimados a compor os valores a receber em 31/12/2009, de forma analítica, identificando os documentos fiscais e as datas das quitadas das parcelas.

Dentre os fornecedores diligenciados estão:

1) Alm Ind.Com. Ltda. (a contribuinte declara que possui uma dívida de R\$ 440,00 com essa empresa em 31/12/2009).

- 2) *Boi Verde Alimentos Ltda.* informou que as notas fiscais emitidas em 2009 foram quitadas nesse ano. Constatou-se que todas as notas fiscais constantes no demonstrativo da Boi Verde constam no demonstrativo da contribuinte e no seu livro de entradas. A contribuinte declarou que possuía uma dívida de R\$ 895.010,65 com essa empresa em 31/12/2009.
- 3) *Brasil Global Ind. Com. Carnes Ltda.* declarou que nada tinha a receber da contribuinte naquela data. A contribuinte declarou que possuía uma dívida de R\$ 2.116.819,76 com essa empresa em 31/12/2009.
- 4) *Direta Materiais para Construção Ltda.* (a contribuinte declara que possui uma dívida de R\$ 106,80 com essa empresa em 31/12/2009). De acordo com a contribuinte sua dívida é decorrente das notas fiscais 23042 e 23232 emitidas em dezembro de 2009 e registradas no seu livro de entrada, com vencimento em janeiro de 2010. Já a empresa Direta declara que todas as notas fiscais foram quitadas em 2009 e no seu demonstrativo não constam as citadas notas fiscais 23042 e 23232.
- 5) *Frigol Comercial Ltda.* A contribuinte declarou que possuía uma dívida de R\$ 65.634,15 com essa empresa em 31/12/2009. De acordo com a contribuinte sua dívida é decorrente das notas fiscais 6985 e 14463 (emitidas, respectivamente, em 26/12/2008 e 26/01/2009), com vencimento em janeiro e fevereiro de 2009. Já a empresa Frigol declara que todas as notas fiscais foram quitadas em 2009.
- 6) *Frigorífico Balbinos Ltda.* declarou que nada tinha a receber da contribuinte naquela data. A contribuinte declarou que possuía uma dívida de R\$ 76.236,06 com essa empresa em 31/12/2009.
- 7) *Frigorífico Balbinos Ltda. filial* declarou que nada tinha a receber da contribuinte naquela data. A contribuinte declarou que possuía uma dívida de R\$ 1.284.542,95 com essa empresa em 31/12/2009.
- 8) *Frigorífico Beef Nobre Ltda.* apresentou Relatório de Venda por Cliente, relacionando as notas fiscais emitidas contra a Cofercarnes no período de 31/07/2009 a 07/01/2010, bem como, cópias das notas fiscais, sendo que as notas fiscais encontram-se lançadas no Demonstrativo elaborado pela Cofercarnes e em seu livro de registro de entradas por fornecedores. Porém a nota fiscal 7261 emitida em 16/12/2009 constante no Demonstrativo elaborado pela Cofercarnes não consta no Demonstrativo elaborado pela Beef Nobre. A contribuinte declarou que possuía uma dívida de R\$ 865.063,06 com essa empresa em 31/12/2009.
- 9) *Frigorífico Frigoprata Ltda.* declarou que tinha a receber da contribuinte, naquela data, somente o valor de R\$ 27.673,34 referente à nota fiscal 13999 emitida em 19/12/2009, com vencimento para 19/12/2009 e paga em 19/01/2010. A contribuinte declarou que possuía uma dívida de R\$ 1.752.198,95 com essa empresa em 31/12/2009.
- 10) Os fornecedores *Frigorífico Pantanal Ltda., Frigorífico Peri Ltda., Frigorífico Star Ltda.* (cuja dívida era de R\$ 6.018.134,35), *Luiz Maurício Antonioli* (dívida era de R\$ 3.825.144,29), *M. Borges Coml. Alimentos Ltda., Navi Carnes Ind.Com.Ltda* (matriz e filiais), *Pantanal Ind.Com.Carnes Ltda.*, também declararam que nada tinham a receber da contribuinte em 31/12/2009.
- 11) *Fuga Couros S/A e Sebo Jales.* A contribuinte possuía o registro, em 31/12/2009, na conta "empréstimo de capital de giro" dos valores de R\$ 341.082,30 (*Fuga Couros*) e R\$ 231.114,20 (*Sebo Jales*) em 31/12/2009). Verificou a fiscalização que os relatórios e demonstrativos apresentados pela contribuinte são divergentes em

relação a sua contabilidade, bem como, que as informações prestadas pela Fuga Couros e Sebo Jales, também, são divergentes em relação à contabilidade da contribuinte, levando à conclusão de que o passivo em 31/12/2009 declarado pela Cofercarnes com a Fuga Couros e Sebo Jales é Fictício.

A fiscalização, com base na escrituração contábil digital e nos arquivos magnéticos apresentados elaborou planilhas correspondentes aos livros fiscais de entradas, razão contábil e balancete contábil e constatou que as dívidas da contribuinte encontravam-se registradas em sua contabilidade em 31/12/2009.

Porém, com base nas respostas e documentos obtidos nas diligências realizadas junto aos fornecedores da contribuinte comprovou-se documentalmente que parte das dívidas foram quitadas em datas anteriores a 31/12/2009, sem a devida baixa em sua contabilidade, caracterizando a ocorrência de passivo fictício, previsto no art. 281, III, do RIR, de 1999.

Foram lavrados os autos de infração para exigência do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Sendo notificada da autuação, a interessada ingressou com a impugnação de fls. 1341 a 1392, subscrita por Osmar Honorato Alves (fl. 56), alegando:

- Cerceamento do Direito de Defesa. Em razão da "operação grandes lagos" desencadeada pela Polícia Federal de Jales a contribuinte teve, abruptamente, seqüestrados todos os saldos bancários, depósitos, aplicações, veículos, imóveis, etc.. Além disso, a Fazenda Estadual iniciou fiscalização minuciosa sobre as 117 empresas envolvidas na citada operação e formulou processo de cassação da eficácia da inscrição estadual de todas elas. Dessa forma, a contribuinte não teve outra alternativa que não a paralisação parcial de suas atividades e o não pagamento dos seus fornecedores.*
- Causou estranheza o fisco alegar que os fornecedores, sendo intimados, responderam que nada tinham a receber da empresa em 31/12/2009, sem apresentar, no mínimo, cópia da duplicata emitida, do livro registro de duplicata (provando a emissão da duplicata, data do recebimento), do livro caixa consignando se o recebimento foi em dinheiro, cheque, Ted ou Doc, ou qual a forma que se deu o recebimento, cópia do extrato bancário (comprovando a entrada do numerário na conta bancária), e qualquer documento idôneo, com fornecimento de data e valor (provando o efetivo recebimento da venda procedida). Não há recibo, saque na conta bancária da impugnante de igual valor, não há duplicata, pois não pagou as dívidas e não tem como fazer prova negativa. Fatos negativos não há como serem provados, cabendo a prova a quem afirma que algo ocorreu. Por exemplo, se o Frigorífico Star Ltda. afirma que recebeu da impugnante o expressivo valor de R\$ 6.018.134,35 no período de 02/11/2008 a 28/12/2009, todas consignando o prazo de vencimento de dois dias contados da*

data da entrega, seria fácil para a referida empresa provar esse fato com pelo menos um recibo de depósito bancário relativo a qualquer das 167 notas fiscais emitidas por ele.

- O fisco colheu apenas uma declaração da vendedora de que "não tinha pendência ou nota fiscal a receber em 31/12/2009". O fisco teve a posse do livro Diário, Razão e Caixa e os extratos bancários da impugnante e não constatou a emissão de qualquer cheque ou pagamento em dinheiro, no período de 02/11/2008 a 28/12/2009, em prol do Frigorífico Star Ltda. Dessa forma, deveria ter intimado a citada empresa a apresentar cópia de sua contabilidade e registro dos lançamentos dos depósitos bancários para comprovar o recebimento dos valores que afirma ter recebido.*

Demonstra, na impugnação (fls. 1352/1354), por amostragem, as últimas aquisições de cada fornecedor que o fisco reputa passivo fictício, com a descrição dos números das respectivas notas fiscais eletrônicas emitidas, datas de emissão, vencimentos e valores, para demonstrar que era impossível o fisco não ter requerido junto às emitentes a comprovação dos respectivos pagamentos (fornecimento dos números dos cheques emitidos pela impugnante, n.ºs das duplicatas emitidas, dos boletos pagos em estabelecimentos bancários; a juntada dos extratos ou documento da contabilidade, demonstrando - com documento idôneo, compatível com a data e valores - a efetiva forma do pagamento).

Requer a conversão do julgamento em diligência para que as empresas citadas às fls. 1352/1354 sejam intimadas a apresentar as comprovações das datas de cada recebimento e a forma como se deram os pagamentos.

Nulidade do lançamento por falta de clareza na autuação em face dos saldos da conta fornecedores em 31/12/2008 e 31/12/2009. Basta uma rápida leitura do Termo de Constatação de Infração Fiscal firmado pela autoridade arrecadadora da Receita Federal do Brasil para verificar que não há clareza nem precisão quanto aos exatos descumprimentos apontados por parte da impugnante em relação à falta de pagamento do ano-calendário de 2008 (saldo em 31/12/2008), haja vista que integram o saldo de 31/12/2009, ou seja, a omissão de receita em tese apontada, é de dois (2) exercícios distintos (2008 e 2009) e não apenas de um (1), o último, de 2009 (ainda, repita-se, que a autuação pelo último ano-calendário lhe fosse mais vantajoso).

A uma, porque o ilustre fiscal autuante, ao promover o lançamento não explicou em seu Termo de Constatação especificamente de que forma apurou a omissão de receita em relação ao ano-calendário 2009, vez que, repita-se, as aquisições de 2009 são insuficientes para o saldo apontado como passivo fictício em 31 de dezembro de 2009. Nesse caso, chama a atenção o fato de que os valores indicados sob esse tema são extremamente relevantes e a ausência de esclarecimentos por parte da fiscalização obsta, em muito, o Direito de defesa garantido à impugnante. Até porque, como dito logo acima, o fisco notificou a empresa e essa informou que o

valor devido em 31/12/2009 se refere a notas fiscais de 2008 e 2009.

A duas, porque a autoridade lançadora sequer elencou nos autos qual o saldo da conta fornecedora em 31 de dezembro de 2008, o saldo em 31 de dezembro de 2009 e a relação entre os saldos em face das aquisições exclusivas do ano-calendário de 2009, denotando que não se aprofundou suficientemente na natureza das rubricas.

- Na esteira da argumentação que abraça a nulidade por falta dos requisitos para preenchimento/lavratura da autuação fiscal, fica evidente que houve cerceamento ao direito de defesa da impugnante, garantido pelo inciso LV, artigo 5º, da CF. Com efeito, como poderia a empresa enfrentar as cogitadas omissões de receitas apenas e estritamente em 2009, no valor de R\$ 19.089.304, 30, quando é sabido que metade desse valor é compras de 2008.

E, repita-se, a ausência de motivação do ato administrativo, ou, ainda, qualquer deficiência neste elemento indispensável, é prejudicial ao total conhecimento das razões legais embasadoras da imposição tributária, importando em absoluto cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

- Nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. A Impugnante NÃO PAGOU até a presente data os saldos indicados na conta FORNECEDORES na ordem de R\$.19.089.304,30. Realmente NÃO PAGOU e não HÁ PROVAS QUE TENHA PAGADO; nem as HAVERÁ, pois não pagou e não há como provar o que não foi recebido.

De outro lado, o fisco informa, à vista de meras e simbólicas declarações dos fornecedores, que a dívida FOI PAGA dentro dos respectivos anos de aquisição e não há saldo credor em 31 de dezembro de 2009, mas não apresenta provas idôneas do pagamento. Aliás, não apresenta prova nenhuma. Ora, se a Impugnante não pagou e o fornecedor diz que recebeu, urge a produção de prova.

- Para a acusação fiscal de existência de Passivo Fictício na ordem de R\$ 19.089.304, 20, caberia ao fisco primeiro provar a inexistência dos estoques. Até porque, existe a contrapartida no Balanço Geral.

Ora, se não há passivo de R\$ 19.089.304,20 em 31/12/2009, é certo que, igualmente, nesta mesma data, não há estoques de R\$.17.442.091,29. Mas, daí, a acusação fiscal seria outra.

- Nulidade por falta de motivação. O Fisco notificou as empresas FORNECEDORAS e estas, por mera declaração de um dos sócios, e sem a apresentação de um único documento idôneo capaz de refutar a informação da impugnante, a penalizou. O fisco além de não ter indicado como se deu o pagamento, com força tamanha para exigir o tributo como OMISSÃO DE RECEITAS, se debruçou apenas em insustentáveis alegações de

FORNECEDORES INTERESSADOS, a distância, sem que apresentassem quaisquer documentos. Deles, FORNECEDORES, a obrigação de provar o pagamento, pena de a ação fiscal se voltar contra eles, como TERCEIROS INTERESSADOS, na prestação de uma informação fiscal sabidamente FALSA.

- *O lançamento - atividade vinculada que constitui o crédito tributário - não pode se apoiar em SUPOSIÇÕES, CONJECTURAS e muito menos em PRESUNÇÕES, como se extrai da redação do artigo 142 do CTN. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, susceptíveis de comprovação.*

- *Cabia aos FORNECEDORES desincumbirem-se de desmascarar a impugnante APRESENTANDO AS PROVAS DO PAGAMENTO. Acresce-se, ainda, que as contabilidades de aludidas pessoas jurídicas não estão ao alcance da Impugnante.*

Por outro lado, se nem mesmo o fiscal autuante teve acesso à contabilidade das empresas FORNECEDORAS, pelo que se presume, não há como falar que caberia à impugnante conseguir o acesso, para provar o que não existe.

- *O arbitramento é um instrumental colocado à disposição do fisco para ser utilizado numa situação de extrema necessidade. Trata-se de um procedimento que pode ser adotado em casos de total imprestabilidade da escrita contábil e absoluta impossibilidade de apuração da receita e despesas da empresa, o que não se constata no caso sub examine.*

In casu, não se trata de escrita imprestável ou mesmo de omissão da impugnante em ofertá-la à fiscalização, de maneira a justificar o arbitramento procedido, sendo totalmente ilegal a conduta do fiscal autuante.” [...].

Em Sessão de 30/07/2013, a 3ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente por meio do Acórdão 14-43-395, cuja ementa foi assim redigida:

“OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. A manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão de receita, ressalvada à contribuinte a prova da improcedência da presunção.

NULIDADE. Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. CSLL. COFINS. Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas

documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO DO PEDIDO. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Irresignada com essa decisão, o contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 1.450/1.490) a este Conselho, onde basicamente reproduz as alegações de defesa e repisa os tópicos já trazidos à lide.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Nulidade

Da leitura do recurso voluntário, nota-se que a Recorrente basicamente se concentrou em argumentos de nulidade das autuações, sob diversas alegações: cerceamento de direito de defesa por exigir prova negativa; inexistência de comprovantes de pagamento; falta de clareza e motivação dos fundamentos dos Autos; erro de metodologia de apuração, ao não considerar os estoques e o saldo contábil do passivo em ano anterior ao período autuado.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10º e 59, *in verbis*:

“Artigo 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

“Artigo 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos, ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima. Também não se faz presente as nulidades previstas no art. 59.

Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito.

“Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Tal como determinado em tal dispositivo, os lançamentos têm como motivação o Termo de Constatação Fiscal (fls. 1.311/1.338), além dos documentos colhidos durante trabalho fiscal detalhado, termo este que contém a descrição dos fatos, a infração imputada, a base legal e demonstrativo dos valores utilizados na apuração do IRPJ e Reflexos.

Durante o procedimento fiscalizatório, o Recorrente foi intimado a apresentar os comprovantes das liquidações dos valores que compunham as contas do passivo existente em 31/12/2009, mas limitou-se a disponibilizar documento denominado “*Demonstrativo Analítico de Vencimento por Fornecedores*” (fls. 1.393/1.410), indicando apenas a relação das notas fiscais por credor.

A partir dessa própria relação, a fiscalização efetuou diligências aos fornecedores, que informaram, por meio de declarações ou verbalmente, que o passivo já teria sido liquidado. Tal fato ensejou a caracterização de omissão de receita por passivo fictício, como determina o artigo 281, III, Do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Ato contínuo, foi dada ciência dos Autos de Infração decorrentes do procedimento em questão, para que, em prol do contraditório e ampla defesa, a interessada possa exercer seu direito ao contraditório e ampla defesa, o que aparentemente parece ter ocorrido, afinal o conteúdo da defesa e do recurso demonstram a perfeita compreensão da matéria de fato e de direito envolvida.

Ora, a constituição do crédito tributário ora em debate foi feita de maneira correta. Neste caso, aliás, por ser atividade plenamente vinculada, a fiscalização cumpriu seu dever de realizar as diligências que julgou necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza inerentes ao lançamento tributário por presunção legal de omissão de receita caracterizada por passivo fictício, permitindo ao contribuinte contrapor a presunção legal.

O conjunto probatório acostado aos autos, somado à descrição dos motivos de fato e de direito apresentada pelo auditor fiscal responsável pelo lançamento, são suficientes para permitir o conhecimento da lide e julgamento do voluntário.

Afasto, portanto, os vícios de nulidade apontados pelo Recorrente, tendo em vista que foram observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Não se vislumbra dos autos nenhum prejuízo ao contribuinte, que notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta. Não há, nestes termos, que se falar em cerceamento do direito de defesa, notadamente quando o fisco se vale de uma presunção prevista em lei e o contribuinte demonstra pleno conhecimento da infração, exercendo seu direito ao contraditório por meio de apresentação de impugnação e recurso detalhados.

Mérito

Com base nas diligências efetuadas ao longo da ação fiscal, a autoridade responsável pelos lançamentos (cf. *Termo de Constatação Fiscal* - fls. 1311/1338) concluiu que grande parte das dívidas mantidas em conta de passivo foi quitada em período anterior a 31/12/2009, mas tais pagamentos não foram contabilizados nas épocas em que ocorreram, caracterizando um passivo fictício.

Segundo o que dispõe o parágrafo 2º, do artigo 12, do Decreto Lei nº 1.598/77:

“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”.

Ressalte-se, que também *a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam omissão de receita*, conforme artigo 40, da Lei nº 9.430/96.

Ambos os citados dispositivos legais - que estabelecem presunções legais de omissão de receita - servem de fundamento ao artigo 281 do RIR/99, dispositivo legal que serviu de base para os lançamentos, conforme fls. 1.333.

As presunções, aliás, são meios de prova previstos no artigo 212, IV, do Código Civil (aprovado pela Lei nº 10.406/2002).

Questão interessante consiste na análise da legitimidade de presunções em face do princípio da legalidade. Como notou Florence Haret (*Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses. 2010: pp. 80, 81):

“Considerando a frequência com que vem sendo assumida por este domínio do direito, cremos não ser mais possível falar em sua inadmissibilidade no campo dos tributos. Tanto na letra da lei tributária – Federal, Distrital, Estaduais e Municipais – quanto nos atos positivados pelas Fazendas Públicas, o uso das

presunções está cada vez mais comum como método normativo que facilita a positivação, arrecadação e fiscalização dos tributos. Logo, não se pode mais negar sua presença no campo tributário. [...]”

Permite-se, portanto, o uso de presunções no direito tributário com as devidas cautelas. O seu uso no direito tributário acaba por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas que poderiam implicar abusos ou sonegação, facilitando a eficácia da arrecadação e fiscalização.

Há uma concepção clássica do termo, segundo o qual por presunção deve-se entender o raciocínio pelo qual, verificada a existência de um fato determinado, conclui-se pela ocorrência de outro fato. Assim, com base em um dado conhecido, infere-se a existência de um provável outro fato.

Na visão de Gilberto Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário. *In* Presunções no Direito Tributário. Coord. Ives Gandra Martins. São Paulo: Resenha Tributária. 1984: p. 3), “na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho”.

A presunção legal já é admitida em todos os “ramos do Direito” e constitui meio idôneo de comprovação de fatos. Diante do princípio da estrita legalidade, as presunções somente são válidas se tiverem base em lei. Somente a lei é apta para a criar hipótese de presunção no campo tributário.

Trazendo essas considerações ao caso concreto, o argumento da Recorrente no sentido de que há indevida tributação por presunção não se sustenta. A omissão de receita, caracterizada pela constatação de passivo fictício (conceito que denota a manutenção de obrigações já pagas), é *ex lege* e vinculante.

Pois bem. A doutrina costuma dividir as presunções em relativas ou absolutas. As presunções relativas (*juris tantum*) seriam aquelas que admitem provas contrárias. Assim, o fato presumido prevalece até que a parte interessada demonstre o contrário. Já as presunções absolutas (*juris et de jure*) não admitem contraditório, eliminando as chances de prova em contrário. Uma vez absolutas, criariam dados tido como incontroversos, verdadeiras ficções jurídicas.

Adotando essa classificação, fato é que o direito tributário apenas admite hipóteses legais de presunções relativas. Qualquer presunção relacionada aos critérios da regra matriz tributária deve admitir prova em contrário, sob pena de desvirtuar toda a lógica da incidência tributária.

E não há dúvida de que o ônus da prova na hipótese de presunção legal relativa é do sujeito passivo, que passa ter que refutar o fato presumido.

Nesse sentido vem decidindo o CARF, como atesta, exemplificativamente, a ementa do seguinte julgado:

“OMISSÃO DE RECEITAS. ÔNUS DA PROVA. PROVA DIRETA. PRESUNÇÕES LEGAIS. Em regra, ao fisco incumbe o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao contribuinte o de provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito, entretanto, no caso das presunções legais, inverte-se o ônus da prova, de sorte que ao

fisco incumbe apenas provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, enquanto que ao contribuinte se transfere o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular. (Acórdão nº 1102-00.442. Sessão de 26/05/2011).

A decisão de primeiro grau, neste particular, entendeu correto o procedimento fiscal, nos seguintes termos (fls. 1437/1438):

“A comprovação da existência do passivo não é obrigação dos fornecedores ou do fisco, mas do contribuinte. [...]”

O fisco precisa apenas demonstrar a existência das exigibilidades não comprovadas para satisfazer o ônus probandi a seu cargo, o que foi feito no presente caso.

Assim, não há que se falar que a fiscalização deveria ter feito a verificação dos estoques em 31/12/2009 ou provado a efetiva circulação das mercadorias descritas nas notas fiscais.

No caso vertente, a fiscalização promoveu as intimações e verificações pertinentes, o que está bem explicitado no TCF. As empresas fornecedoras da contribuinte foram intimadas e informaram o recebimento, em 2009, das dívidas registradas no passivo da autuada. E a contribuinte, quando intimada, não logrou comprovar a exigibilidade de obrigações registradas na sua contabilidade em 31/12/2009, no valor de R\$ 19.089.304,30. Nem mesmo os extratos de sua movimentação bancária foram apresentados (ao contrário do que alega em sua defesa).

Na impugnação, a contribuinte apenas apresentou alegação de que não pagou dívidas pois, em razão da “operação grandes lagos” desencadeada pela Polícia Federal de Jales, teve sequestrados todos os saldos bancários, depósitos, aplicações, veículos, imóveis, etyc. Entretanto, não juntou ao processo qualquer prova dessa afirmação.

A simples alegação de que não pagou dívidas que somam R\$ 19.089.304,30 não socorre a contribuinte. É inverossímil que os fornecedores, tal como o Frigorífico Star Ltda. e Luiz Maurício Antonioli (NF emitidas de agosto/2008 a agosto/2009), cujos créditos com a contribuinte eram de R\$ 6.018.134,35 e R\$ 3.825.144,29, respectivamente, dessem a quitação expressa de dívidas de tais montantes sem que isso fosse fato. Da mesma forma, é inacreditável que dívidas de tal montante e não pagas até o presente momento não fossem objeto de alguma ação para a sua cobrança.

Deve-se esclarecer que não se trata de fazer prova negativa, mas de apresentar prova positiva (com documentos próprios de sua contabilidade e de sua movimentação bancária) de que efetuou o pagamento das dívidas registradas no passivo em data posterior a 31/12/2009. A contribuinte em momento algum se prestou a fazer qualquer comprovação, quer seja mostrando a sua movimentação bancária ou o seu bloqueio (como alega), quer

seja comprovando a existência de ações dos fornecedores contra ela para a cobrança das dívidas não pagas, etc.

Na contramão das alegações da contribuinte, os fornecedores informaram que receberam as dívidas em 2009.

De todo exposto, fica patente que a contribuinte ainda na fase impugnatória continua a não comprovar, tal como durante a ação fiscal, o passivo de R\$19.089.304,30, razão pela qual deve ser mantida a imputação de passivo fictício, eis que de acordo com os dispositivos legais já citados, a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza omissão de receitas.

É oportuno recordar um brocardo jurídico que se aplica à situação que está sendo apreciada: “Allegatio et non probatio, quasi non allegatio” que significa que “quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse””.

Como se vê, trata-se eminentemente de matéria de prova, em que a DRJ: **(i)** considerou suficientes os esforços despendidos pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, que reuniu indícios conclusivos de ocorrência de passivo fictício junto com os fornecedores listados pela própria Recorrente; e **(ii)** considerou que a Recorrente não cumpriu seu ônus de produzir provas para afastar a omissão de receita por passivo fictício.

De fato, restou evidenciado que, após diligências junto aos fornecedores, a fiscalização constatou que quase que a totalidade das dívidas mantidas em conta de passivo já teria sido quitada. Como, porém, o passivo foi mantido na contabilidade, caracterizada estaria a omissão de receita por passivo fictício (cf. art. 281 do RIR/99).

A retórica dada pelo Recorrente quanto à ilegitimidade da prova trazida pela fiscalização (declarações unilaterais dos fornecedores) não me convence.

A fiscalização intimou os fornecedores e estes confirmaram que já haviam recebido os montantes ainda registrados na contabilidade (passivo) do contribuinte. Não vejo razão para não acatar o resultado desse trabalho ou duvidar das declarações fornecidas.

Ao se deparar com um provável passivo fictício, caso de omissão de receita previsto em lei, o fisco deve reunir provas de que o referido passivo de fato era fictício. E isso foi feito diretamente junto com os fornecedores, procedimento este que considero correto e lógico.

Já o Recorrente se esquivou do seu ônus de fazer prova em contrário da presunção. Não há, nos autos, prova hábil trazida que seja capaz de demonstrar a existência efetiva do pretense passivo com os fornecedores. O contribuinte limitou-se a questionar os lançamentos com base em razões de nulidade, ilegalidade da presunção e ônus impossível de produzir prova negativa, mas nunca foi “direto ao ponto”, contornando o cerne da questão.

O interessado reitera suas razões de impugnação sem acrescentar a ela uma única prova, desconsiderando por completo a decisão de piso que registrou expressamente a falha do Recorrente no que diz respeito à questão probatória.

A Recorrente, a fim de afastar a presunção de passivo fictício, deveria ter trazido, por exemplo, correspondências mantidas com os fornecedores, eventuais documentos

de negociação de dívidas, cópia de processos de cobrança ou notificações extrajudiciais, etc., mas nada fez.

E uma vez não cumprido o ônus de prova por parte do sujeito passivo, entendo que prevalecem as provas produzidas pela fiscalização, as quais atestam que os fornecedores já tinham recebido os valores contabilizados em conta de passivo.

A manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, indiscutivelmente é caso de presunção de omissão de receita.

Nessa conformidade, veja-se a seguinte decisão deste E. Colegiado:

“OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. A manutenção, no passivo, de obrigação cuja exigibilidade não seja comprovada autoriza a presunção legal de omissão de receitas. O contribuinte não demonstrou por meio de provas que os pagamentos aos fornecedores ocorreram em momento posterior ao exercício de 2001” (Acórdão nº 1201-00.666. Sessão de 15/03/2012).

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli