



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

Processo n° 19311.720328/2012-11
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1402-001.433 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2013
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SCHWING EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO.

Para que se constitua a presunção de omissão de receita caracterizada por passivo fictício de que trata o artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao fisco identificar a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Não subsiste lançamento pautado exclusivamente em mídia eletrônica, para caracterizar passivo fictício, sem que se aponte quais valores em aberto, presentes no balanço já estavam pagos. Ademais, no que se referem a obrigações financeiras ainda não vencidas e nem pagas, por óbvio que haveriam de constar em aberto na contabilidade, não podendo caracterizar passivo fictício.

Acórdão da DRJ que se mantém por seus próprios fundamentos.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

58.704.352,98, e a composição do saldo da conta de financiamentos a curto prazo, no valor de R\$ 70.678.902,92, constantes do balanço patrimonial, cujas informações foram prestadas na DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais, referente ao exercício de 2009, ano-calendário de 2008.

Em item seguinte, a autoridade autuante destaca textualmente "após filtro aplicado no arquivo digital entregue na forma de planilha excel, relativa à conta de fornecedores e financiamentos a curto prazo, ficou evidenciado que o contribuinte praticou omissão de receitas no ano-calendário de 2008, no total de R\$ 89.620.583,56, mediante o artifício de "passivo fictício", ou seja: deixou de demonstrar através de lançamento contábil, na sua forma intrínseca e extrínseca, o efetivo pagamento das obrigações constituídas em seu balanço patrimonial e, conseqüentemente, deixou de apresentar os documentos necessários à sua análise."

Do termo de verificação, no que diz respeito aos cálculos, transcrevo os seguintes quadros (fl. 72):

FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO

<i>Saldo do balanço</i>	70.678.902,92
<i>Lançamentos contábeis que demonstram pagamento efetuado</i>	2.704.254,48
<i>Falta de lançamentos contábeis que demonstram pagamentos efetuados (omissão de receitas)</i>	67.974.648,44

TRIBUTAÇÃO (LUCRO REAL) - ANO-CALENDÁRIO 2008

<i>Omissão de receitas apurada</i>	89.620.583,56
<i>Prejuízo declarado no período, conforme DIPJ.</i>	31.541.199,48
<i>Valor a tributar no período, antes da compensação de prejuízos acumulados.</i>	58.079.384,08

Prejuízos acumulados de períodos anteriores a compensar, conforme nosso sistema de controle (R\$ 31.609.575,86).

<i>Compensação de prejuízos = Limite (30% de R\$ 58.079.384,08).</i>	17.423.815,22
--	---------------

<i>Lucro Real a tributar no período</i>	40.655.568,86
--	----------------------

À fl. 73 há um parágrafo sob o título de responsabilidade solidária, destacando que o Diretor da empresa Sr. Ricardo Lessa da Silva, nos termos do artigo 121, do CTN, ficava ciente do procedimento. Contudo não é mencionado o porquê o Diretor da empresa seria responsável solidário. Igualmente, o diretor aqui nominado sequer foi intimado da autuação.

A empresa apresentou a contestação de fls. 433 apontando falta de motivação para a autuação, que sequer indica como surgiu o valor considerado passivo fictício. Destaca desconhecer o teor do que a autoridade fiscal denominou de "breve relato/análise conclusiva do RPF/MPF 2010-00958, que teria resultado a mudança de foco da fiscalização."

Quanto ao mérito, a recorrente destaca que "todos lançamentos que deram ensejo à lavratura dos autos de infração ora impugnados constantes das contas fornecedores e financiamentos a curto prazo estavam em aberto e tinha o seu cômputo no passivo absolutamente escorreito".

Diz a recorrente que "a partir de uma simples conferência dos dados inseridos na sua planilha de fl. 67, conclui-se que a autoridade fiscal não precedeu à subtração do item 003 (saldo conta fornecedores no final do período) no valor de R\$ 58.705.352,98 e do item 19 (saldo de outros valores a pagar no final do período) no valor de R\$ 27.121.720,10. Em outras palavras, somou ao resultado valores que dele deveriam ser diminuídos.

Na impugnação, a recorrente ainda tece extensas considerações sob o item identificado como "dos saldos da conta fornecedores" e apresenta planilhas destacando lançamentos que foram estornados por situações posteriores aos seus registros (fl. 448/453)

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 668 e seguintes, julgou procedente a impugnação, cujos fundamentos da decisão podem ser sintetizados no seguinte trecho da ementa que transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário:2008

Omissão de Receitas. Passivo Fictício. Presunção Legal Relativa

Questão eminentemente probatória. Presunção legal, no que tange ao passivo fictício, que, por ser relativa, admite prova em contrário. Se o contribuinte a ela contrapõe-se, respaldado por elementos probatórios que atestem suas alegações, a presunção legal cai por terra. E, neste passo, restaria ao fisco provar que, em verdade, a presunção é que deveria prevalecer, o que não ocorreu. Lançamento que se cancela.

Levantamento do Fluxo Financeiro. Equívocos Ocorridos.

Se a Fiscalização optou por realizar levantamento do fluxo financeiro da autuada visando dar suporte aos lançamentos efetivados, deveria ter calculado corretamente tais valores. Tendo havido erro nas operações, o resultado final mostrou-se equivocado e inapto para comprovar os fins a que se destinava.

Lançamento Tributário. Certeza Necessária.

Conforme dispõe o artigo 112 do Código Tributário Nacional, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo e não comporta incertezas. Tratando-se de atividade plenamente vinculada, cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias para a obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. As dúvidas em relação aos elementos em que se baseou devem beneficiar o contribuinte e não o fisco, em homenagem à máxima "in dubio pro reo".

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008

Base de Cálculo Negativa da CSLL. Compensação e Aproveitamento por Ocasão dos Lançamentos de Ofício. Obrigatoriedade.

Comprovada a existência de base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário dos lançamentos de ofício realizados, cabe à Fiscalização compensar tais valores no momento da lavratura do auto de infração. Igualmente, devem ser compensados, com a limitação de 30% da base imponible, os valores acumulados de anos anteriores da base negativa da contribuição. A não realização de tal procedimento, aliada às demais circunstâncias presentes nos autos em debate, fragiliza os lançamentos e concorre para seus cancelamentos.

Da decisão sintetizada por meio da ementa acima, houve recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

A decisão da DRJ exonerou crédito tributário superior a um milhão de reais, razão pela qual está sujeito a reexame necessário. Assim, conheço do recurso.

Para que se constitua a presunção de omissão de receita caracterizada por passivo fictício de que trata o artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao fisco identificar a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

No caso concreto, conforme destacado no longo voto da decisão da DRJ, por ter se baseado apenas em registros eletrônicos, a Fiscalização não trouxe sequer indícios de que os valores constantes no balanço já estivessem pagos anteriormente ao seu levantamento, ou seja, estivessem sendo mantidas no passivo obrigações já pagas, nem que referidos montantes não tivessem sua exigibilidade comprovada (inciso III, do artigo 281, do RIR/1999).

Mais, no momento em que a autoridade fiscal verificou os registros digitais presumindo passivo fictício e a contribuinte apresentou elementos probatórios em sentido contrário, cabia a esta indicar as razões pelas quais refutava as provas apresentadas pela parte interessada.

Em relação aos demais aspectos, a decisão da DRJ desce a minúcias enfrentando de forma adequada as questões controvertidas e expondo as razões pelas quais o lançamento não subsiste. Neste sentido, confirmo a decisão da DRJ adotando como razões de decidir seus próprios fundamentos, os quais transcrevo parcialmente:

"CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As questões de mérito resumem-se em se definir se houve a exteriorização dos fatos indiciários que levaram o Fisco a impingir a presunção de omissão de receitas prevista no artigo 281, do RIR/1999, ou se tal fato foi suficientemente contraposto, com provas robustas, pela atuada.

Prescreve mencionado dispositivo regulamentar:

Omissão de Receita Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo.

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2.º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art.40):

(...)

III a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Para perpetrar os lançamentos, o Fisco relatou que, “após filtro aplicado no arquivo digital entregue na forma de planilha Excel, relativa à conta de Fornecedores e Financiamentos a Curto Prazo, ficou evidenciado que o contribuinte praticou omissão de receitas no ano-calendário de 2008, no total de R\$ 89.620.583,56, mediante o artifício de "passivo fictício", ou seja: deixou de demonstrar através de lançamento contábil, na sua forma intrínseca e extrínseca, o efetivo pagamento das obrigações constituídas em seu balanço patrimonial e, conseqüentemente, deixou de apresentar os documentos necessários à sua análise, conforme demonstrado”:

FORNECEDORES

<i>Saldo do balanço</i>	58.704.352,98
<i>Lançamentos contábeis que demonstram pagamento efetuado</i>	37.058.417,86
<i>Falta de lançamentos contábeis que demonstram pagamentos efetuados (omissão de receitas)</i>	21.645.935,12

FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO

<i>Saldo do balanço</i>	70.678.902,92
<i>Lançamentos contábeis que demonstram pagamento efetuado</i>	2.704.254,48
<i>Falta de lançamentos contábeis que demonstram pagamentos efetuados (omissão de receitas)</i>	67.974.648,44

Para resumir o valor a tributar, após a compensação dos prejuízos acumulados de que dispunha a contribuinte em relação ao IRPJ, a autoridade fiscal elaborou a seguinte planilha:

TRIBUTAÇÃO (LUCRO REAL) - ANO-CALENDÁRIO 2008

<i>Omissão de receitas apurada</i>	89.620.583,56
<i>Prejuízo declarado no período, conforme DIPJ.</i>	31.541.199,48
<i>Valor a tributar no período, antes da compensação de prejuízos acumulados.</i>	58.079.384,08

Prejuízos acumulados de períodos anteriores a compensar, conforme nosso sistema de controle (R\$ 31.609.575,86).

<i>Compensação de prejuízos = Limite (30% de R\$ 58.079.384,08).</i>	17.423.815,22
---	----------------------

<i>Lucro Real a tributar no período</i>	40.655.568,86
--	----------------------

Após apontar as razões de defesa que indicam equívocos da fiscalização, o acórdão recorrido, passa analisar o passivo fictício destacando:

DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO

Como é sabido, em quaisquer das hipóteses elencadas pela norma substantiva, no caso, o artigo 281, do RIR/1999, está-se diante de uma “presunção legal”, situação que leva a um descompasso com a regra jurídica geral (que impõe ao acusador o ônus de provar o que afirma – Código de Processo Civil, art. 333, I), deslocando para o acusado a obrigação de demonstrar a correção de seu procedimento, sob pena de ver aquilo que era “presumido”, se tornar real e definitivo, caso não contrapostas provas robustas que infirmem tal presunção.

Em outras palavras, presente a “presunção”, ao Fisco só cabe trazer os indícios que a expõe ao mundo jurídico, momento em que *o onus probandi* se reverte em desfavor do sujeito passivo, que dele deverá se safar, com os meios legais e documentais possíveis, sob pena de ver aflorar o fato gerador que estava latente, surgir a obrigação tributária respectiva e a subseqüente constituição do crédito tributário, via lançamento.

Ainda em relação às presunções de omissão de receita, essas são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. A doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (*jure et de jure*) e relativas (*juris tantum*). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

Tem-se, dessa forma, como ensina Maria Rita Ferragut (*in* Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001), uma prova indireta condutora da mesma ‘probabilidade fática’ da prova direta, *in verbis*:

“Assim, tem a Administração Pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção *homini* de forma alguma significa que a tributação ocorrerá em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento, inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”

Em seu trabalho ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’ (*in* Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, Dialética, São Paulo), a mesma autora acrescenta:

“As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação

e má-fé geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas.

Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.”

Assim, concretizada a hipótese abstrata prevista na lei, a Fiscalização pode lançar mão da figura da presunção legal, como nos casos de omissão de receitas, oportunidade em que resta provocada, como dito, a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito (Código de Processo Civil, art. 333, II).

Neste cenário, como salientado pela defesa, a presunção legal trazida pelo artigo 281, do RIR/1999, não é absoluta, antes comporta a possibilidade de a acusada elidir o trabalho do Fisco de perpetrar os lançamentos calcados na hipótese prevista no referido dispositivo, DESDE QUE carregue aos autos documentos, livros e comprovantes que destruam a pretensão da Autoridade Fiscal, visto que, como dito, a presunção tem cunho de relatividade.

Pois bem, a análise dos documentos que compõem todo o presente processo administrativo, desde os Termos e Intimações emitidos pela Fiscalização, passando pelas respostas da contribuinte, os autos de infração, o Termo de Constatação e Encerramento de Ação Fiscal, a impugnação e chegando aos documentos juntados por ambas as partes mostra que o Fisco pautou seu trabalho exclusivamente sobre a “mídia eletrônica (CD/DVD) contendo a composição do saldo final da conta de Fornecedores e Financiamentos a Curto Prazo, em 31 de dezembro de 2008, conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais (Código de Identificação Geral 15f516e0958fd45ca577ela449cdd788), gerado pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA)” (Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal – fls. 71).

Para concluir, como relatado antes, que após “filtro aplicado nos arquivos digitais”, estaria presente a omissão de receitas, advinda de “*artifício de "passivo fictício", ou seja: deixou de demonstrar através de lançamento contábil, na sua forma intrínseca e extrínseca, o efetivo pagamento das obrigações constituídas em seu balanço patrimonial e, consequentemente, deixou de apresentar os documentos necessários à sua análise...*”.

De seu lado, a defesa juntou dezenas de documentos e comprovantes probatórios visando confrontar o trabalho desenvolvido pela Fiscalização, conforme se vê às fls. 172/430 e 498/664.

Ou seja, enquanto o Fisco limitou-se a intimar a fiscalizada (em 03/05/2012) para que preenchesse formulário com a composição das contas acima citadas e depois de “batimento” realizado nos arquivos digitais da contribuinte (não está explícito nos autos qual foi a ferramenta utilizada para este fim, mas, provavelmente, tratou-se do “Contágil”) concluiu que, “*após filtro aplicado no arquivo digital entregue na forma de planilha Excel, relativa à conta de Fornecedores e Financiamentos a Curto Prazo, ficou evidenciado que o contribuinte praticou omissão de receitas no ano-calendário de 2008, no total de R\$ 89.620.583,56*” (cf. planilhas de fls. 11/56, 57/58, 60/63 e 64/65), a atuada acostou provas concretas da correção da maioria dos valores contabilizados nas mencionadas rubricas contábeis.

Todavia, e aí reside o âmago do fato aqui apreciado, não basta, nos casos de omissão de receita, pela existência de “passivo fictício” (art. 281, III, do RIR/1999), que o Fisco, SEM MAIORES APROFUNDAMENTOS, baseando-se em planilhas previamente elaboradas pelo sujeito passivo e, a partir das quais, no dizer literal da Autoridade Fiscal “*após filtro aplicado no arquivo digital entregue na forma de planilha Excel, relativa à conta de Fornecedores e Financiamentos a Curto Prazo, ficou evidenciado que o contribuinte praticou omissão de receitas no ano-calendário de 2008, no total de R\$ 89.620.583,56*” liste tais valores e simplesmente sem investigações mais detalhadas, inclusive mediante exame dos livros e documentos da autuada ou, o que seria mais prudente, através de circularização junto aos fornecedores e estabelecimentos de crédito, impute tais montantes como “passivo fictício”.

Dizendo de modo diferente, ao Fisco caberia verificar “**quais**” valores supostamente presentes no Balanço da autuada, levantado em 31/12/2008, “**já estavam pagos**”, conforme expressamente define o *caput* do inciso III, do artigo 281, o que não foi possível ver nos autos.

Ademais, como se nota nos documentos acostados pela defesa, especialmente em relação à conta “Financiamentos a Curto Prazo”, as obrigações contraídas com instituições financeiras tinham vencimento a partir de 1º de janeiro de 2009, sendo óbvio, pois, que deveriam estar “em aberto” no dia 31/12/2008. Em outras palavras, não estavam pagas e nem poderiam estar, posto que nem vencidas estavam!

A propósito, a perfunctória vista dos documentos (contratos) juntados às fls. 172/430 mostra esta realidade.

.....

Assim, embora a chamada prova indiciária seja pacificamente admitida em nosso direito, como ferramenta necessária para apurar eventos que não se mostrem explícitos, como já decidido pelo CARF (Acórdão 1401000.405)⁴, não é menos correto que cabe ao Fisco, em tais circunstâncias, mostrar, para que os indícios sejam suportáveis, a relação de causalidade entre eles e a infração imputada, de forma que a hipótese abstrata prevista em lei possa se materializar.

Muito a propósito, tratando do tema, o Conselho de Contribuintes (hoje CARF), por sua 7ª Câmara (1º Conselho), em Acórdão prolatado 16/10/2008⁵, cuidou do tema, em brilhante voto do Conselheiro Luiz Martins Valero, aqui adotado como razões de decidir e que resume, categoricamente, o assunto “omissão de receitas – passivo fictício”:

O perfeito entendimento dos eventos denominados "passivo fictício" e "passivo não comprovado", bem assim da natureza e alcance dos efeitos que se irradiam pela contabilidade da empresa, são fundamentais para que o fisco não cometa impropriedades ao formular exigência fiscais sancionadoras, ainda que, comodamente, lance mão das presunções legais.

É que, mesmo nas presunções legais, a fiscalização não está dispensada de fazer prova do fato indiciário (fato índice). O que o fisco não precisa provar é o fato presumido, ou seja, a consequência (omissão de receitas) tida como ocorrida pela experiência cristalizada na norma que veicula a presunção. Em outras palavras: provada a ocorrência do fato "A", presume-se ocorrido o fato "B", reservando-se ao

acusado a possibilidade de produzir prova em contrário.

A experiência demonstrava à exaustão que os contribuintes ao liquidarem obrigações com recursos mantidos à margem da escrituração, porque amealhados em anterior omissão de receitas, e não dispendo de saldo escritural suficiente nas contas de disponibilidade, não baixavam contabilmente referida obrigação, exatamente para não provocar saldo credor naquelas contas, denunciativo direto de utilização de recursos estranhos à escrita oficial.

A valoração dessa experiência é que permitiu ao legislador introduzir no ordenamento jurídico a presunção legal de omissão de receitas quando a fiscalização se deparasse com eventos dessa natureza.

Com efeito, dispunha o art. 180 do RIR/80:

"Art. 180. 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-lei nº 1.598/77, art. 12, § 2º)." (grifamos)

Veja, era preciso que o fisco provasse a manutenção no passivo de obrigação já paga, mais especificamente: era preciso que o fisco provasse o pagamento não registrado.

Apesar do artigo em tela reproduzir fielmente a norma inserta no § 2º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, prevalecia o equivocado entendimento de que se o contribuinte não apresentasse os documentos comprobatórios do passivo era porque as obrigações haviam sido liquidadas no curso do ano base, e assim estaria configurada a hipótese de manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, prevista literalmente no discutido artigo.

Era equivocado o entendimento porque era diferente a situação em que o contribuinte não conseguia comprovar as obrigações constantes do passivo. Não cabia, nessa hipótese, a aplicação pura e simples da presunção legal, sob pena de se perpetrar uma injurídica presunção da presunção.

Com efeito, numa situação desta poderia ter ocorrido:

- a) pagamento da obrigação com recursos à margem da escrituração, negando-se o contribuinte a apresentar o título liquidado, exatamente para não produzir prova em seu desfavor;
- b) extravio, verdadeiro, do documento;
- c) obrigação inexistente, cuja contrapartida serviu a outros propósitos (majoração indevida de custos/despesas, "notas frias", suprimentos fictícios na conta caixa, etc.); ou d) mero erro de contabilização.

Cabia à fiscalização, por prova direta, desnudar as conseqüências da situação que poderia até desembocar no "passivo fictício".

O Poder Executivo, reconhecendo a existência dessa divergência de interpretação do texto legal, introduziu no art. 228 do Decreto nº 1.041/94, que aprovou o RIR194, um parágrafo dispendo, in verbis:

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

a) (...)

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

Mas, em se tratando de uma presunção, a sua validade somente poderia ter lugar se proveniente de lei, em face do princípio da reserva legal consagrado no Código Tributário Nacional (arts. 3º, 97 e 142).

Daí fez-se necessário respaldar a medida regulamentar com disposição expressa de lei, o que veio a acontecer com o art. 40 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (DOU de 30/12/96), que tem o seguinte teor:

"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."

(...)

A prova a ser feita pelo fisco, portanto, é a do efetivo pagamento da obrigação registrada no passivo (...).

(...)

Este Colegiado tem sólida jurisprudência no sentido de que o lançamento tributário não comporta incertezas, em consonância com o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I à capitulação legal do fato;

II à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

(...) Ao fisco, dentro do prazo decadencial, cabia investigar com profundidade os fatos relatados pela fiscalizada e por ela contabilizados em busca da verdade real e não lançar mão de dispositivo legal que lhe pareceu adequado a alcançar partes do enredo que se apresentava.

(...)

Repito, isolar operações do todo e tentar "encaixar" em tipos legais, mormente naqueles que veiculam presunções legais, não se coaduna com as boas técnicas de auditoria fiscal".

....

Exprima-se, cabe ao Fisco provar o indício, hipótese em que, por força de lei, o *onus probandi* volta-se para o contribuinte.

Impróprio, porém, tentar aplicar tal presunção partindo de mero batimento feito de forma digital e sem aprofundamento nos saldos das contas "Fornecedores" e "Financiamento a Curto Prazo" informados pelo sujeito passivo.

Ao revés, caberia à Autoridade Fiscal demonstrar (pelas formas usuais de auditoria) que os valores “x” e “y” insertos no Balanço já estariam pagos em data anterior ao seu fechamento e que permaneciam indevidamente “em aberto” naquela peça contábil, exigindo do sujeito passivo que infirmasse a acusação, sob pena de incorrer em “passivo fictício”⁶. Isto não foi feito.

Em síntese, a Fiscalização não trouxe sequer indícios de que os valores constantes no Balanço já estivessem pagos anteriormente ao seu levantamento, ou seja, estivessem sendo mantidas no passivo obrigações já pagas, nem que referidos montantes não tivessem sua exigibilidade comprovada (inciso III, do artigo 281, do RIR/1999).

De outro lado, a autuada, instada a comprovar os saldos das contas citadas e que figuravam no seu Passivo, trouxe dezenas de documentos (cf. autos), refutando grande parte do trabalho do Fisco.

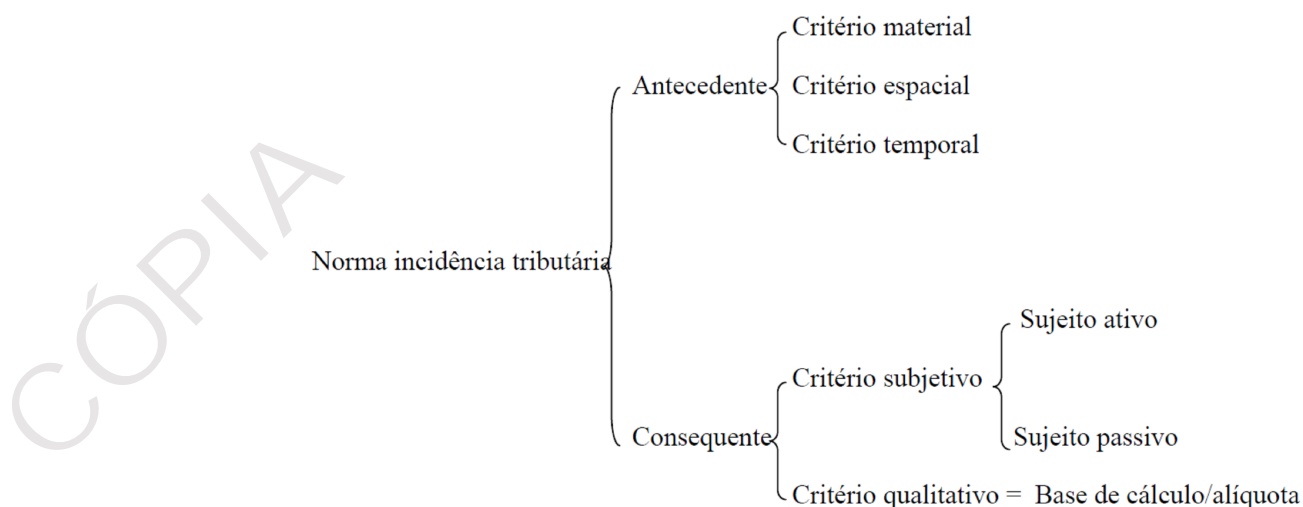
Dizendo de modo mais claro, a Fiscalização optou por simplesmente escorar-se na regra legal que trata da presunção de omissão de receitas pela possível existência de passivo fictício (artigo 281, III, do RIR/1999), transferindo o *onus probandi* ao sujeito passivo, sem a preocupação de se aprofundar no procedimento de auditoria, inclusive mediante rotinas básicas como a circularização dos fornecedores e de instituições financeiras, de modo a alicerçar sua posição e poder demonstrar os valores que incorretamente figuravam nas contas do exigível da fiscalizada.

Já a autuada carrou dezenas de documentos que comprovaram a maior parte da composição do saldo, em 31/12/2008, de sua conta “Fornecedores”, combatendo, assim, em grande escala, os valores entendidos pelo Fisco como “passivo fictício” e que ensejaram os lançamentos de omissão de receitas aqui apreciados.

Para demonstrar as razões pelas quais não subsistem o lançamento, o acórdão da DRJ, a partir da fl. 718, insere inúmeras planilhas apontando equívoco quanto aos valores considerado pela autoridade fiscal como passivo fictício, destacando, por exemplo, parcelas de empréstimos a vencer, que se encontravam em aberto exatamente porque ainda não tinham vencido e tampouco pagas.

Se eu tivesse que acrescentar algo ao voto da DRJ o faria em relação ao PIS e a Cofins em que também houve erro em relação ao critério temporal de apuração. Se as normas que o instituíram estabeleceram critério temporal mensal, não há como adotar critério temporal anual e nem mitigar o critério temporal para, nos casos em que é possível, como é o entendimento da douta maioria desta egrégia turma, segregar os valores correspondentes ao mês de dezembro para exigir os tributos relacionados a este mês. Neste sentido, destaco os seguintes fundamentos que representam meu entendimento:

É incabível a constituição de crédito tributário sem que se observe a norma de incidência tributária que o institui, tanto no que diz respeito ao antecedente (critério material, temporal e espacial), assim como ao consequente, este, conforme figura abaixo, constituído de critério subjetivo (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério qualitativo (base de cálculo/alíquota).



Sempre que o lançamento deixar de observar um dos elementos acima que integram a norma de incidência tributária, estar-se-á diante de ato que não possui aptidão para constituir crédito tributário. Não é possível conceber um lançamento, por exemplo, o critério material, espacial e qualitativo¹. Interessa ao exame da exigência do PIS e da Cofins o exame dos critérios temporal e qualitativo (base de cálculo/alíquota).

O critério temporal pode dizer respeito a fatos geradores instantâneos ou complexivos. Quando se refere a fatos geradores complexivos tem-se uma cadeia de atos que resultam num único evento, sobre o qual incide a regra tributária. A constituição do fato gerador dito complexivo pode ser comparado ao percurso de uma maratona, identificada por um ponto de partida e outro de chegada. No percurso os atletas executam inúmeros passos que os conduzem à linha de chegada. Contudo, o que interessa ao resultado da prova é o passo no qual o primeiro atingir a linha de chegada. Este conjunto de passos, do início ao fim da corrida, para efeitos de trajeto, constitui-se num todo indissociável, qual seja, o percurso. Para efeito de percurso, havendo um marco inicial e outro final, não se pode considerar apenas os últimos passos, como se fossem dissociáveis do restante do trajeto.

Idêntico raciocínio aplica-se ao PIS e a Cofins. Se a norma estabelece que há que se observar o faturamento mensal, não se pode considerar as receitas somente da última semana do mês e, tampouco, se pode considerar o faturamento trimestral ou anual. Tal procedimento importaria em violação do critério temporal, fixado nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 1990, e artigo 2º, da Lei nº 9.715, de 1998, a seguir transcritos:

Lei Complementar nº70/1991.

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às d3s atividadesfins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Lei nº9.715/1998.

....

Art. 22 A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

No caso dos autos, tanto em relação ao PIS quanto à Cofins, conforme se verifica das fls. 521 e 527, a autoridade, em relação ao aspecto temporal, violando as disposições da Lei, estabeleceu período de apuração trimestral e adotou como base de cálculo a correspondente ao IRPJ e da CSLL.

Conforme dito anteriormente, o lançamento tributário, para ser ato jurídico válido, necessita observar os critérios contidos na regra-matriz de incidência. Violado qualquer um destes critérios o lançamento estará viciado e não produz aptidão para constituir o crédito tributário.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

assinado digitalmente

MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator