



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

Processo nº 19515.002659/2006-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.750 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas
Recorrente SURFNEW COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE LENTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

OMISSÃO DE RECEITAS.

PASSIVO FICTÍCIO. Não subsiste a presunção de omissão de receitas se o procedimento fiscal deixa de reunir elementos suficientes para evidenciar que o passivo não comprovado teria se formado no período de apuração autuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a arguição de nulidade da decisão recorrida e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Paulo Mateus Ciccone, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Eduardo Andrade e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

SURFNEW COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE LENTES LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo - I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 09/12/2006, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 3.495.096,24.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 183/186 a autoridade lançadora descreve as intimações lavradas e as respostas apresentadas pela fiscalizada e consigna que:

[...]

Considerando que, apesar das reiteradas solicitações para apresentação dos elementos que compuseram o saldo das contas informadas na ficha 39A, linhas 01, 03, 04 e 10, juntamente com os documentos que lhe deram suporte, a fiscalizada limitou-se a comprovar somente os valores constantes do demonstrativo a seguir indicados na coluna COMPROVADOS, não se manifestando até a presente data, relativamente às diferenças apontadas no Termo lavrado em 13/11/2006, razão pela qual procedemos ao lançamento de ofício sobre esses valores, discriminados a seguir, na coluna DIFERENÇA caracterizando-se como OMISSÃO DE RECEITAS, em decorrência da falta de comprovação de sua exigibilidade, uma vez que, em 31/12/2001, constavam no seu passivo, conforme informação prestada pela própria fiscalizada em sua DIPJ/2002, nos termos do art. 281 combinado com o art. 288 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 - RIR/1999, a seguir reproduzido "verbis":

"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 nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

(...)

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

(...)

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

LINHA - Descrição	Diários / Razão	Demonstrativo/ Comprovados	Diferença
01-Fornecedores	3.072.251,64	198.840,20	2.873.411,44
03-Impostos, Taxas e Contrib. a Recolher	50.496,09	50.494,49	1,60
04-Salário a Pagar	16.946,44	16.946,44	0,00
10-Outras Contas	1.029.668,19	292.515,92	737.152,27
TOTAIS	4.169.362,36	558.797,05	3.610.565,31

As receitas presumidas foram adicionadas ao lucro real e à base de cálculo da CSLL do 4º trimestre/2001, e à base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS em dezembro/2001.

Impugnando a exigência, a contribuinte reportou-se à dificuldade para localização dos documentos em seu arquivo morto e juntou à defesa os elementos que comprovariam a composição do passivo, integrantes dos Anexos 1 a 44. Ainda, arguiu a nulidade do lançamento por descon sideração dos prejuízos fiscais existentes, bem como a decadência do IRPJ e da CSLL referentes ao 1º, 2º e 3º trimestres/2001, e da COFINS e da Contribuição ao PIS até novembro/2001. Discordou dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC, afirmou confiscatória e penalidade aplicada e requereu a produção de prova pericial indicando perito e formulando quesitos.

A Turma Julgadora indeferiu o pedido de perícia por entendê-lo desnecessário; observou que o atendimento à Fiscalização é um dever do contribuinte; rejeitou a arguição de nulidade do lançamento porque ausentes as hipóteses dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, ou mesmo ofensa ao seu art. 10, e com referência à compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores observou que não foi apresentada a documentação correspondente; rejeitou a arguição de decadência porque os créditos tributários foram lançados no fato gerador de 31/12/2001; e validou a presunção de omissão de receitas porque prevista em lei, e também porque os elementos apresentados pela contribuinte apenas evidenciam pagamentos no curso do ano-calendário 2001, o que não afasta a ausência de comprovação da exigibilidade das obrigações em 31/12/2001. Ao final, afirmou corretos os juros de mora e a penalidade aplicados.

A decisão restou assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.

O princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigido ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a lei, presumidamente sancionada com respeito aos preceitos constitucionais.

ILEGALIDADES. SUPOSTAS OFENSAS AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Os princípios constitucionais tributários são endereçados aos legisladores e devem ser observados na elaboração das leis tributárias, não comportando apreciação por parte das autoridades administrativas responsáveis pela aplicação destas, seja na constituição, seja no julgamento administrativo do crédito tributário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção no passivo de obrigações cuja origem e a exigibilidade não sejam comprovadas caracteriza a omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. PIS. COFINS O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL Somente a comprovação contábil, fiscal e documental da efetiva disponibilidade do prejuízo fiscal poderá importar em reconstituição do lançamento, para fins de redução do valor apurado em procedimento de ofício.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É legítima a exigência de juros de mora tendo por base percentual equivalente à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

Cientificada da decisão de primeira instância em 07/12/2009 (fl. 351), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 06/01/2010 (fls. 369/385).

Preliminarmente argüi cerceamento ao seu direito de defesa, em razão do indeferimento do pedido de perícia, porque a autoridade administrativa jamais assinaria atestado de idoneidade em favor do contribuinte, e um profissional isento de ânimo poderá com sabedoria trazer aos autos a verdade real, não se limitando à discussão de a presunção aplicada estar correta ou não. Destaca, ainda, a necessidade de discussão dos números apresentados nos documentos contábeis da empresa, dado que a Fiscalização não analisou a cumulatividade do número referente a "fornecedores" e "outras contas", e assim não subtraiu valores de exercícios anteriores ao último trimestre de 2.001, não aplicando a decadência legal. Pede, assim, que seja anulada a decisão de 1ª instância para realização da perícia.

Aborda a postura da Administração Pública e os efeitos do lançamento em uma empresa familiar, especialmente com fundamento em presunção, e na sequência reafirma a decadência dos créditos tributário pertinentes aos três primeiros trimestres de 2001, bem como aos períodos de apuração mensais até novembro/2001, observando que a fiscalização não considerou o resultado do exercício anterior quando da análise da conta fornecedores (fls. 58), que trazia o valor pendente de R\$ 1.852.627,11.

Destaca ser sabido que CONTAS PATRIMONIAIS SÃO CUMULATIVAS, e reitera a necessidade de perícia. Acrescenta que o mencionado erro também se verifica no item "outras contas" (cujo saldo inclusive foi reduzido na comparação entre o 3º e o 4º trimestres/2001, e observa que tendo em conta o custo registrado no trimestre de R\$ 641.330,91, não há nenhuma razão para se presumir omissão de receita. Mais à frente reitera seu entendimento de que o agente fiscalizador tem o contribuinte sempre como culpado, cita excerto da decisão recorrida também neste sentido, e insiste que o custo dos fornecedores está muito abaixo do presumido pelo agente fiscalizador.

Entende que *o órgão fiscalizador deveria individualizar os valores constantes do mesmo item nos 03 (três) balanços trimestrais anteriores, e somente após essa individualização, exigir a comprovação do valor obtido.*

Discorre sobre a base tributável do IRPJ para argumentar que *não pode a Receita Federal glosar a totalidade das despesas feitas pela pessoa jurídica, sob pena de passar a tributar as receitas auferidas.* Defende, assim, o uso do arbitramento dos lucros, e não a glosa integral das despesas. Cita, ainda, a Súmula CARF nº 14.

Reitera a arguição de nulidade do lançamento por desconsiderados os prejuízos fiscais existentes, reportando-se a julgado administrativo em favor de seu entendimento.

Prossegue citando doutrina acerca do ônus da prova imposto ao Fisco, e observa que *a própria fiscalização reconhece que utilizou de informações de outras pessoas jurídicas para formar sua convicção*, ao valer-se do passivo não comprovado para presumir omissão de receitas. Discorda da *simples presunção "ad hominis"* a sustentar a acusação fiscal, e conclui que *lançamento é arbitrário, inadmissível e ilegal.* Mas ressalva que tal presunção admite prova em contrário, razão pela qual *na rara e improvável hipótese de serem superados os argumentos acima, requer a realização da competente prova pericial.*

Pede que a improcedência da exigência pertinente ao IRPJ seja aplicada também nas exigências reflexas, e finaliza manifestando sua discordância quanto à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, bem como classificando de confiscatória a penalidade aplicada, e pleiteando sua redução ao patamar de 20%, em conformidade com o art. 61, §2º da Lei nº 9.430/96.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente cumpre rejeitar a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância, porque a autoridade julgadora apresentou, validamente, os seus motivos para indeferir o pedido de perícia, nos seguintes termos:

1.2. Da prova pericial

O contribuinte protestou pela realização de perícia. Entendo que deva, agora, antes de qualquer coisa, proferir manifestação quanto à oportunidade, conveniência ou necessidade dessa possível demanda.

Início pela verificação do que dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 18, sobre esse tema:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)” *(destaquei)*

Como se verifica, este dispositivo consagra a idéia de que a prova produzida por meio da perícia ou da diligência, antes de qualquer outro motivo, tem como objetivo firmar o convencimento da autoridade julgadora, que pode ter a necessidade, em face da presença de questões de difícil deslinde, de municiar-se de mais elementos de prova. Os termos da norma “quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis” estão claramente dirigidos à autoridade julgadora, que, apenas e tão somente quando julgar serem, diligências ou perícias, necessárias, as determinará. Não se trata, portanto, de algum direito do reclamante que deverá, obrigatoriamente, ser respeitado. O direito presente é o da petição: pode o autuado peticionar à autoridade julgadora para que esta determine, ou não, e, fundamentadamente, ao seu juízo, se os procedimentos serão executados.

Então, as diligências ou perícias são procedimentos preparatórios, para que a autoridade julgadora forme convicção com relação às questões de mérito. Neste caso concreto a questão do mérito, a ser analisada mais adiante, se restringe a comprovação por meio de documentação hábil e idônea de valores de exigibilidades registrados pela impugnante em sua escrita contábil. Portanto, trata-se de litígio ligado a definições conceituais, já que o fato está claramente apontado e reconhecido. No caso dos autos, por considerá-lo munido de todas as informações e documentos necessários e suficientes à formação da convicção deste órgão julgador para a decisão do presente processo, não acato os pleitos do impugnante e não determino a realização de diligência nem a de perícia contábil.

Por pertinente, trago à colação jurisprudência administrativa do Egrégio Conselho de Contribuintes, que corrobora o entendimento ora exposto:

“DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. Visando viabilizar a verdade final, devem objetivar a prova de fatos que o sujeito passivo não tenha condições de trazer para os autos, ou cujo carregamento lhe traria ônus desproporcional. O requerente deverá, porém, trazer qualquer prova, mesmo que indiciária, de sua efetiva existência. Exige-se, ainda, que o

contribuinte tenha demonstrado, de forma cabal, mesmo que parcialmente, a incorreção do levantamento fiscal” (1º Conselho de Contribuintes/ 1ª Câmara/ Acórdão 101-73.852, Rel. Amador Outereiro Fernández, DOU de 27.04.1983, p. 6763)

DILIGÊNCIA - O recebimento do pedido de diligência para ser acatado, requer a exposição dos motivos em que se fundamenta demonstre sua absoluta necessidade, visando fornecer ao julgador informações que não possam ser obtidas nos autos do processo fiscal. Preliminares rejeitadas. Recurso a que se nega provimento. (2.º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO n.º 203-06834 de 17/10/2000, publicado no DOU de 24/01/2001.”

Como complemento, vale ressaltar que a perícia e a diligência não integram o rol dos direitos subjetivos do autuado, embora esteja garantido seu direito à petição para a execução desses procedimentos. A perícia é prova de caráter especial, cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demanda parecer técnico específico, para o qual o julgador não tenha conhecimento ou não esteja capacitado. A diligência é um procedimento com o objetivo de esclarecer algum ponto obscuro na autuação ou preencher alguma lacuna na descrição dos fatos. Todavia, os dois procedimentos não estão relacionados entre os direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-los prescindíveis, não acolher o pedido.

Ademais disso, os quesitos formulados pelo contribuinte não demandam conhecimentos específicos.

Indefiro, pois, a perícia solicitada. (negrejou-se)

Mais à frente, apreciando as provas juntadas à impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância consignou que:

Agora, anexa aos autos, junto com sua impugnação diversas notas de compras(anexos 01 a 44), conforme relações de fls.244/307, para justificar os saldos das citadas contas.

Na fl. 243, faz um resumo dos valores pagos no decorrer do ano de 2001.

Verificadas as notas fiscais apresentadas e os respectivos comprovantes de pagamentos, feitos através dos bancos do Brasil, Bradesco, Citibank e Itaú, constata-se tratar-se e pagamentos efetuados no ano de 2001.

Entretanto, em que pese o esforço do contribuinte, as notas fiscais apresentadas e os respectivos pagamentos, efetuados no decorrer do ano de 2001, por si sós, não são suficientes para ilidir a imposição fiscal.

O que se busca comprovar é que obrigações constantes no balanço de encerramento, levantado em 31/12/2001, tenham prova de sua efetiva liquidação em período subsequente, ou seja a partir de janeiro de 2002. E a documentação juntada aos autos não comprova tal fato.

Os demonstrativos de fls. 70/79, elaborados pelo próprio contribuinte, acusam que o contribuinte deixou de comprovar parte do passivo escriturado nos montantes especificados na folha de continuação do auto de infração.

Ao contribuinte cabe, a fim de ilidir a tributação, apresentar a documentação comprobatória em relação à diferença apontada. Na ausência desta comprovação, persiste o lançamento fundado em uma presunção legal de omissão de receita.

Logo, se a autoridade julgadora firmou o entendimento de que a prova dos fatos alegados pela aututada seria de natureza documental, e que a avaliação técnica mostrou-se desnecessária para apreciação dos elementos juntados aos autos, a decisão é válida, e a recorrente pode discordar destes fundamentos e requerer nova perícia, como de fato o fez, mas inexistente razão para declarar a nulidade da decisão assim motivada.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de nulidade da decisão recorrida.

Quanto ao mérito da exigência, observa-se nos autos que a DIPJ correspondente ao ano-calendário 2001, de fato, indicava a apuração trimestral do lucro tributável (fls. 17/61). Intimada, a contribuinte apresentou à Fiscalização os Livros Diário e Razão do ano-calendário, além de outros elementos de sua escrituração e demonstrativos de composição do passivo. Nos referidos demonstrativos confirma-se que especialmente em relação aos registros na conta "Fornecedores", a contribuinte apenas logrou identificar obrigações no montante de R\$ 198.840,20 (fls. 70/77), embora tenha indicado em DIPJ que o saldo desta conta representaria R\$ 2.999.407,90, e em sua contabilidade constasse saldo final de R\$ 3.072.251,64.

Com referência às demais contas integrantes do passivo, a autoridade fiscal também identificou desconcompassos entre os saldos informados em DIPJ e os saldos contábeis, mas teve em conta estes últimos para admitir comprovadas as obrigações referentes a salários a pagar, bem como quase que integralmente os valores representativos de tributos a recolher. Já com referência aos montantes escriturados em "Outras Contas", observou que o saldo contábil seria inferior ao indicado em DIPJ, mas mesmo tendo em conta aquele primeiro valor (R\$ 1.029.668,19, disse que a contribuinte somente lograra comprovar a parcela de R\$ 292.515,92. No demonstrativo de composição do passivo às fls. 78 a contribuinte fez referências a obrigações no montante de R\$ 506.168,33, mas no Termo de Constatação, de Re-Intimação Fiscal Preparatório de Lançamento (fls. 102/106), a autoridade lançadora diz que a contribuinte foi intimada a apresentar os documentos contábeis que dariam respaldo a tais registros, mas apresentou apenas parcialmente esta comprovação. Em consequência, a contribuinte foi cientificada que as seguintes diferenças restariam incomprovadas:

LINHA - Descrição	Diários / Razão	Demonstrativo/ Comprovados	Diferença
01-Fornecedores	3.072.251,64	198.840,20	2.873.411,44
03-Impostos, Taxas e Contrib. a Recolher	50.496,09	50.494,49	1,60
04-Salário a Pagar	16.946,44	16.946,44	0,00
10-Outras Contas	1.029.668,19	292.515,92	737.152,27
TOTALS	4.169.362,36	558.797,05	3.610.565,31

A contribuinte limitou-se a pedir prorrogação do prazo para atendimento à intimação, a qual foi deferida parcialmente, mas nada, ao final, foi apresentado à Fiscalização.

Nos autos constam, ainda, a reprodução da Demonstração de Resultado e do Balanço Patrimonial levantados no 4º trimestre/2001 (fls. 110/116); a reprodução do Razão

Analítico: 1) da conta Fornecedores, que apresenta saldo inicial de R\$ 1.852.627,11 em 02/01/2001, e de R\$ 2.958.710,56 em 01/10/2001 (fls. 117/163); 2) das contas de tributos e salários a pagar (fls. 164/176 e 179/182); e 3) das outras Contas a Pagar, que apresentam saldo inicial de R\$ 898.425,59 em 02/01/2001 e de R\$ 1.100.644,01 em 01/10/2001 (fls. 177/178).

A autoridade lançadora não juntou aos autos os documentos apresentados pela contribuinte, nem especificou quais parcelas registradas sob a rubrica "Outras Contas" admitiu comprovadas. Os 44 (quarenta e quatro) anexos que integram o processo administrativo foram constituídos a partir da documentação apresentada por ocasião da impugnação. Quanto aos demais itens de passivo, as parcelas comprovadas coincidem com os valores consignados nos demonstrativos de composição do passivo apresentados pela contribuinte.

A recorrente discorda dos montantes lançados inicialmente porque a autoridade lançadora não observou que as contas patrimoniais são cumulativas, e assim não teve em conta os saldos que as contas de passivo apresentavam antes do início do 4º trimestre/2001, bem como antes de novembro/2001, no que tange à omissão de receitas imputada no âmbito da COFINS e da Contribuição ao PIS.

Esta Conselheira já se manifestou contrariamente à imputação de omissão de receitas no momento da constatação, pelo Fisco, da manutenção, em balanço, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. Neste sentido é o voto condutor do Acórdão nº 1101-000.991:

O voto condutor da decisão recorrida e sob reexame assim discorre inicialmente sobre o tema:

11. A alegação de decadência de boa parte da matéria lançada teve por fundamento o fato de grande parcela do passivo tido por inexistente em 31/12/2007 constituir-se, em realidade, de obrigações contraídas em anos anteriores a 2007.

12. Início o enfrentamento da matéria demarcando o campo jurídico da questão. Em realidade, veremos que a ocorrência, ou não, do fenômeno da decadência do direito de o Fisco lançar, no caso, é ponto meramente incidental à questão nuclear aqui envolvida, qual seja: a do momento em que ocorre o fato gerador da presunção de omissão de receitas no caso de passivo tido como inexistente. Isto porque o fundamento da presunção, no caso, foi a "...não apresentação de documentação comprobatória da efetividade das ocorrências das operações, nem tampouco a efetiva existência das obrigações constantes do saldo lançado no passivo, ..." (vide item 3.12.2 do TCI, e seus subitens).

13. Vejamos a norma aplicável ao caso:

Subseção II

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 Nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei Nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

14. Há duas hipóteses que fazem aflorar, como presunção de omissão de receitas, o dito passivo fictício (inciso III, art. 281, acima): obrigação já paga, mas ainda mantida no passivo, e a falta de comprovação da obrigação em si (sem exigibilidade). Pela forma que a Fiscalização fundamentou o lançamento nessa parte, interessa-nos essa última.

15. De qualquer forma, o que fica claro na norma é que a concretização da presunção de omissão de receita se dá no momento em que, juridicamente, ocorra o fim da exigibilidade. Pelo que veremos, isso pode ser dar em dois momentos.

16. Primeiramente, vislumbremos o caso de obrigação ordinária - sobre a qual não recaiam dúvidas quanto à sua natureza jurídica -, em relação a qual ocorra, em momento posterior à sua constituição e anterior ao seu término, o fim da exigibilidade por algum motivo superveniente. O fim natural seria o mero adimplemento da obrigação. Baixar-se-ia o passivo a débito do ali registrado e diminuir-se-ia a ativo correspondente. Pensemos, todavia, em outra hipótese: o perdão unilateral da dívida pelo credor (remissão). Segundo as regras contábeis que regem o regime de competência, as receitas são consideradas realizadas "... quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior." (Resolução CFC nº 750/93, art. 9º, § 3º). Vê-se, nessa hipótese, que, com a extinção de um passivo (obrigação) por força do perdão da dívida, ocorre a mudança da natureza jurídica do fato em si. O que antes era uma dívida real do devedor - situação que não lhe afetava aumentativamente o patrimônio -, passou-se esse a sofrer o fenômeno do acréscimo patrimonial para este último. Logo, há de haver, no momento da remissão da dívida, o reconhecimento como receita do valor remitido. Esse acréscimo patrimonial é renda na forma do art. 43 do CTN.

17. A segunda hipótese - a que nos interessa neste voto - é aquela em que a exigibilidade registrada no passivo inexistente ab initio. Quer dizer, o lançamento contábil da obrigação não reflete a existência de dívida alguma. Ao se identificar que a obrigação lançada no passivo jamais existiu, tem-se, desde o seu registro no passivo, concretizado o acréscimo patrimonial (renda proveniente de disponibilidade, no caso econômica) para a devedora. Assim, dado que tal acréscimo patrimonial se traduz em renda, depreende-se que, no momento do seu indevido registro como obrigação, se dá seu reconhecimento como receita. Esse fato influenciará na base de cálculo dos tributos e contribuições decorrentes da apuração de receita.

18. Passando a analisar o caso concreto, podemos concluir que os saldos de contas de passivo em 31/12/2007 tidas como inexistentes desde a origem, compostos por obrigações lançadas originariamente em anos anteriores a 2007 não podem servir como base para apuração de omissão de receitas no ano-calendário de 2007. Dessa forma, entendo que toda matéria nessa condição deve ser tida como improcedente, por força de dissociação insanável entre o momento efetivo da ocorrência do fato gerador da presunção e o período de apuração levado a efeito no auto de infração.

A interpretação assim exposta é parcialmente válida, por afirmar apenas que a falta de comprovação de uma obrigação desde sua origem representa, naquele momento, acréscimo patrimonial tributável, na medida em que ali deveria ser reconhecida a correspondente receita. Em verdade, a inexistência da dívida pode, também, decorrer da inexistência da própria operação, e por consequência da superveniência ativa ou do custo/despesa contabilizados em sua contrapartida, circunstâncias nas quais os efeitos destas contrapartidas no resultado do período devem ser glosados, não se verificando, em regra, receita tributável, mas sim resultado tributável.

Além disso, a argumentação desenvolvida na decisão de 1ª instância deixa de considerar uma outra visão da matéria, consolidada na doutrina e na jurisprudência, e assim exposta na obra de Hiromi Higuchi et alli (in “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática, Atualizado até 10-01-2011”, São Paulo: IR Publicações, 36ª edição, 2011, p. 671):

Passivo fictício, como o próprio nome está a indicar, é o passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas mas não baixadas na contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa. O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas em dinheiro.

De toda sorte, mesmo sob esta ótica, a conclusão sobre o trabalho fiscal é a mesma a que chegou a autoridade julgadora de 1ª instância: a presunção de omissão de receitas a partir de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, resultante da falta de provas que suportem os registros das obrigações no passivo, deve ser imputada ao sujeito passivo no momento em que este passivo é registrado. Se a contribuinte não prova que a contratação passada foi a prazo, a lei presume que ela foi a vista e paga no momento da contratação, mas sem o registro deste pagamento por insuficiência de caixa, dada a omissão de receitas que poderiam supri-lo formalmente.

Por certo, a autoridade fiscal poderia afirmar a existência de passivo fictício depois do surgimento da obrigação, mas desde que demonstre, mesmo por indícios, o fim da exigibilidade depois do registro da obrigação e antes de sua liquidação contábil. Aqui, porém, a acusação fiscal sustenta-se, na maior parte dos casos, no argumento genérico de falta de comprovação dos saldos de passivo no período fiscalizado, de modo que a demonstração, pela contribuinte, de que os passivos já existiam em períodos anteriores, lança dúvidas sobre o indício adotado para a presunção de omissão de receitas, tornando incertos fatos que sustentam a exigência, a impor o seu cancelamento.

Em outro litígio, também envolvendo a presunção de omissão de receitas a partir de obrigações não comprovadas, esta Conselheira reiterou o entendimento acima exposto, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1101-001.053:

A recorrente aduz que desde sua primeira manifestação esclareceu que os registros corresponderiam a transferências de mercadorias entre matriz e filial, cujas operações eram escrituradas separadamente e consolidadas no final do exercício. Reputa precária a argumentação referente à diferença de R\$ 19.329,21, e diz não estar provado o indício que autoriza a presunção de omissão de receitas.

A presunção legal está assim fixada no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

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 nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

[...]

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

Hiromi Higuchi et alli (in “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática, Atualizado até 10-01-2011”, São Paulo:IR Publicações, 36ª edição, 2011, p. 671) explicita a origem da presunção legal:

Passivo fictício, como o próprio nome está a indicar, é o passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas mas não baixadas na contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa. O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas em dinheiro.

Assim, a lei não elegeu como indício para a presunção de omissão de receitas a constatação de uma obrigação inexistente no passivo. Nos termos transcritos, verifica-se o indício frente a obrigação não teve sua exigibilidade comprovada, ou seja, a operação comercial foi realizada a vista, ou então a prazo, mas com vencimento já expirado, sem o registro da corresponde quitação, e sem prova da cobrança pelo credor. Em verdade, a afirmação de que uma obrigação inexistente é ambígua e demanda esclarecimentos, pois se o motivo para tanto é a falta de comprovação da operação que originaria o passivo, a sua inocorrência acaba por inviabilizar a presunção de que ela possa ter sido quitada com recursos à margem da contabilizada, pois nada existiria para ser pago.

No presente caso, a contribuinte apresentou na resposta de fls. 47/81 o “Razão Consolidado” das contas nº 21707-2 e 12.140-0, ambas denominadas “C/Correntes Transf. Mercadorias”, e apresentando saldos idênticos em 31/12/2008, credor e devedor, respectivamente, no valor de R\$ 6.113.733,63. Mais à frente, informou à Fiscalização que valor semelhante (R\$ 6.133.062,84), indicado na “DIPJ/Passivo Circulante/Outras Contas” teria origem na conta nº 21707.

A autoridade fiscal não exigiu qualquer outro esclarecimento acerca dos procedimentos adotados pela contribuinte para contabilização das mencionadas transferências, de modo a infirmar o esclarecimento prestado no sentido de que a escrituração contábil era feita individualmente na matriz e na filial e somente consolidadas no final do exercício. Por sua vez, este procedimento pode ter, de fato, ocorrido, ante a indicação do mesmo saldo final, devedor e credor, nas contas nº 21707-2 e 12.140-0, ou seja, na evidenciação de que a própria pessoa jurídica teria enviado e recebido as mercadorias que deram origem ao direito e ao passivo contabilizados.

A acusação fiscal limita-se a apontar divergência entre o saldo contábil do passivo e aquele indicado na DIPJ, sendo certo que, em tais circunstâncias, deve prevalecer o registro resultante dos lançamentos contábeis, escriturados nos Livros Diário e Razão. Acrescenta, ainda, que o registro de tais valores em conta de passivo interfere na equação patrimonial, haja vista que para os lançamentos efetuados em contas do Passivo existe a contra-partida em conta do Ativo, mas não é possível compreender que desequilíbrio patrimonial poderia ensejar o procedimento utilizado pela contribuinte, mormente desconhecendo quais contas foram debitadas para creditamento da conta nº 21707 e quais contas foram creditadas para formação do saldo devedor na conta nº 12.140. Supondo tratar-se de transferência de mercadorias como alegado e não contraditado, seria de se supor que as contrapartidas se verificariam em estoque, as primeiras representando a entrada de mercadorias em estabelecimento da autuada, com a constituição de uma obrigação contábil transitória, e as segundas evidenciando a saída de mercadorias para outro estabelecimento, com a constituição de um direito contábil transitório. Em tais condições, somente se pode concluir que por decorrer de operações entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo, as contrapartidas em Ativo e Passivo se

compensam e se anulam pela confusão entre credor e devedor, não representando obrigações em sua essência e não autorizando, desta forma, a presunção construída pela Fiscalização.

Em suma, a manutenção no passivo de obrigação cuja exigibilidade não seja comprovada é um fato que deve ser interpretado em conformidade com a razão de ser da lei que autoriza a presunção de omissão de receitas a partir deste indício. Assim, não basta a constatação da obrigação no passivo da pessoa jurídica, associada à falta de comprovação da sua exigibilidade. É indispensável aferir em que momento esta exigibilidade deixou de existir, para que seja possível presumir que a operação foi realizada à vista, e não à prazo. De outro lado, se a exigibilidade nunca existiu, isto significa que a contrapartida desta obrigação deve ter seus efeitos anulados na apuração do resultado do período em que ela foi registrada.

No presente caso, como antes mencionado a conta Fornecedores já apresentava saldo inicial, em 02/01/2001, de R\$ 1.852.627,11, assim como as outras Contas a Pagar indicavam, em 02/01/2001, saldo inicial de R\$ 898.425,59. Na conta Fornecedores, há registros diários de pagamentos de obrigações e mensais de novas compras, e o descompasso entre estes montantes resulta no aumento do saldo de obrigações para R\$ 3.082.896,59, em 31/12/2001, como indicado à fl. 163, muito embora no Balanço Patrimonial o saldo final seja de R\$ 3.072.251,64. Já as outras "Contas a Pagar" têm seu saldo inicial confrontado com vários pagamentos de empréstimos e *leasing*, e recebe alguns acréscimos decorrentes de transferência entre contas, créditos em conta-corrente, e empréstimos depositados, até 01/08/2001, de modo a apresentar o saldo final de R\$ 1.029.668,19, em 31/12/2001.

A partir destes elementos é possível afirmar que nenhum passivo referente a outras "Contas a Pagar" foi escriturado no 4º trimestre/2001. Assim, a falta de comprovação da existência ou exigibilidade dos saldos indicados pela Fiscalização têm em conta passivos escriturados antes do período de apuração autuado, e até mesmo antes do ano-calendário 2001. Em tais condições, entendendo esgotada a possibilidade de a contribuinte provar a exigibilidade das obrigações escrituradas em seu balanço, a Fiscalização deveria identificar contabilmente em que momento estas obrigações foram registradas na conta contábil correspondente, e naquele período de apuração localizar a omissão de receitas presumida em razão do pagamento daquela obrigação a vista. Ou, como já dito, concluir que a obrigação nunca existiu e assim avaliar os efeitos da inexistência de sua contrapartida contábil (suprimento indevido de caixa, glosa de despesas ou redução do ativo e da sua eventual realização contra o resultado).

Já com referência à conta "Fornecedores", há diversos registros de compras a prazo a partir de 01/10/2001, cuja falta de comprovação legitimaria, ao menos em parte, a omissão de receitas presumida pela Fiscalização. De fato, se compras foram contabilizadas a prazo a partir início do período de apuração autuada (4º trimestre/2001 para IRPJ e CSLL, e dezembro/2001 para Contribuição ao PIS e COFINS), e somente para parte delas a contribuinte logrou provar a exigibilidade ao final do período, a lei autoriza concluir que houve omissão de receitas destinada ao pagamento a vista destes fornecedores, ou mesmo para seu pagamento a prazo, antes de encerrado o período de apuração, mas sem o registro contábil correspondente por insuficiência contábil de disponibilidades.

Tais obrigações para com "Fornecedores" foram registradas de forma globalizada, possivelmente mediante transferência dos valores individualizados no Livro Registro de Entradas. Por sua vez, o demonstrativo de composição do passivo juntado às fls. 70/77 aponta as notas fiscais/duplicatas que restaram em aberto em 31/12/2001, e indica a data

de sua emissão. A partir destas evidências é possível dizer para quais parcelas das compras mensalmente registradas a contribuinte logrou demonstrar a exigibilidade em 31/12/2001. Veja-se:

Mês	Obrigações Contabilizadas		Obrigações Comprovadas			Passivo não Comprovado
	Histórico	Valor	Fornecedor	Notas Fiscais	Valor Total	
10/2001	Compras	425.595,21	Multi Optica Distrib Ltda	222235-228745	3.218,58	408.221,16
			Solar Brasil Ind. Optica Ltda	68796-68914	6.379,37	
			Marultex Ind e Com Prods Opt Ltda	6953-7531	7.188,10	
			Optotal Lentes Ltda	404352	588,00	
11/2001	Compras	172.614,00	Essilor da Amazonia Ind Com Ltda	43073-43389	3.437,94	133.580,68
			IGAL Ind Geral Apar Lentes Ltda	43400-44278	7.140,75	
			Multi Optica Distrib Ltda	228766-236862	28.099,63	
			Multivis Ind Otica Ltda	7083	355,00	
12/2001	Compras	418.481,43	BLS Com e Represent Ltda	7376-7505	535,00	276.048,60
			Centro Otico Coml Ltda	61967-61968	624,17	
			Essilor da Amazonia Ind Com Ltda	44291-44320	12.349,51	
			MacPrado Prods Oftalm. Ltda	17216-17371	2.243,60	
			Multi Optica Distrib Ltda	233845 e 237147-243370	96.178,85	
			Optikot S/A	117976-121311	8.756,47	
			Optotal Lentes Ltda	419621-421922	3.852,78	
			Solar Brasil Ind. Optica Ltda	73325-76713	11.081,76	
			Sudoip Ind Opt Ltda	52730-52765	6.810,69	
Totais		1.016.690,64			198.840,20	817.850,44

Esta demonstração evidencia o equívoco cometido pela autoridade fiscal ao determinar as receitas omitidas mediante comparação do passivo comprovado com o saldo total do passivo escriturado a título de "Fornecedores" em 31/12/2001 (R\$ 3.072.251,64). Os elementos reunidos durante o procedimento fiscal apenas permitiriam cogitar de omissão de receitas a partir de outubro/2001, em razão da falta de comprovação de obrigações que poderiam ter sido liquidadas a vista, ou mesmo pagas a prazo, mas sem regular escrituração a partir daquele momento. Eventualmente outras obrigações registradas antes de outubro/2001 poderiam ter sido pagas a partir deste período, sem o correspondente registro contábil, e assim também autorizar a presunção de omissão de receitas em períodos de apuração aqui autuados. Todavia, não houve investigação fiscal neste sentido.

Para além disso, o exame dos elementos trazidos em impugnação apontam outras circunstâncias que impedem que a presunção de omissão de receitas fique, ao menos, limitada aos montantes acima indicados como passivo não comprovado. Nos relatórios de fls. 243/307 a contribuinte indicou as notas fiscais de compras que foram pagas no curso do ano-calendário 2001, bem como juntou parte dos documentos correspondentes, os quais integram os 44 (quarenta e quatro) anexos deste processo administrativo, digitalizados às fls. 400/10002. No que importa às operações realizadas a partir de outubro/2001, há documentos juntados nos Anexos 18 a 25, digitalizados às fls. 4350/6047, mas que não representam a totalidade das compras que, segundo os relatórios de fls. 243/307, teriam sido realizadas e/ou pagas a partir daquele período. Contudo, confrontando estes relatórios e documentos com a escrituração da conta "Fornecedores" é possível identificar diversas operações que seriam referentes a compras promovidas a partir de outubro/2001, cujo pagamento/baixa foi escriturado contabilmente até 31/12/2001. Tendo em conta os totais indicados nos relatórios de fls. 243/307, estes pagamentos/baixas poderiam justificar outras parcelas das obrigações escrituradas a partir de outubro/2001, como abaixo demonstrado:

Mês	Compras Contabilizadas	Obrigações Comprovadas	Obrigações indicadas como pagas
10/2001	425.595,21	17.374,05	223.566,99
11/2001	172.614,00	39.033,32	88.965,40
12/2001	418.481,43	142.432,83	40.606,31
Totais	1.016.690,64	198.840,20	353.138,70

É possível, porém, que as compras promovidas a partir de outubro/2001 e pagas até 31/12/2001 apresentem montantes superiores àqueles demonstrados pela contribuinte, dado que em sua contabilidade consta o registro de baixas em valores significativamente maiores, consoante se infere a partir da diferença entre o saldo final de cada mês e o saldo inicial somado às compras do período:

Mês	Saldo Inicial	Compras	Saldo Final	Baixas
10/2001	2.958.710,56	425.595,21	3.102.410,96	281.894,81
11/2001	3.102.410,96	172.614,90	3.007.126,29	267.899,57
12/2001	3.007.126,29	418.481,43	3.082.896,59	342.711,13
Totais		1.016.691,54		892.505,51

Estas constatações poderiam, em princípio, suscitar a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal confirmasse as compras promovidas a partir de outubro/2001 e pagas até 31/12/2001, para exclusão do total antes depurado como passivo não comprovado. Porém, a desconsideração deste outro aspecto do giro da conta "Fornecedores" acaba por fragilizar ainda mais o procedimento fiscal que, a partir da exigência de demonstrativos do que seria a composição das diversas contas que integravam o passivo da contribuinte, afirmou não comprovados os saldos que superaram os valores demonstrados pela contribuinte sem perquirir qual a origem dos saldos finais de balanço, e ainda alocou a presunção de omissão de receitas resultante desta análise global do passivo exclusivamente no 4º trimestre/2001, para apuração do IRPJ e da CSLL, e em dezembro/2001, para apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, sem o prévio expurgo dos passivos que já se acumulavam nos períodos anteriores.

Em verdade, se os tributos exigidos fossem determinados na sistemática anual, a depender do prazo médio de pagamento das compras da contribuinte, a investigação fiscal poderia ter sido conduzida como foi, limitando a determinação do passivo não comprovado ao confronto dos saldos finais de balanço com os demonstrativos apresentados pela contribuinte. Todavia, a apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, e a apuração mensal da Contribuição ao PIS e da COFINS, impõem à autoridade fiscal, frente a um sujeito passivo cujas obrigações para com fornecedores apresentem prazo superior 3 (três) meses, a depuração da composição do passivo com vistas a alocar no período autuado apenas as obrigações não comprovadas constituídas no período fiscalizado e mantidas ao seu final, e que assim poderiam constituir indício de presunção de omissão de receitas, como já exposto neste voto.

Por tais razões, conclui-se que também em relação ao passivo não comprovado apurado a partir da análise da conta "Fornecedores" o procedimento fiscal foi insuficiente para a construção dos indícios que autorizam a presunção de omissão de receitas.

No mais, restaria a diferença de R\$ 1,60 referente ao passivo representado por "Impostos, Taxas e Contrib. a Recolher", cuja imaterialidade aponta com mais razão para a existência de mero erro contábil, do que para a existência de omissão de receitas.

Processo nº 19515.002659/2006-22
Acórdão n.º **1302-001.750**

S1-C3T2
Fl. 17

Assim, restam infirmados os indícios erigidos pela autoridade fiscal para imputação da omissão de receitas que dá suporte aos créditos tributários aqui exigidos.

Diante de todo o exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e cancelar as exigências aqui formalizadas.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora