



<b>Processo nº</b>	19515.720786/2016-89
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1201-003.560 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	22 de janeiro de 2020
<b>Recorrente</b>	NIAZI CHOIFI ARTEFATOS TEXTEIS LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

**OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÃO NÃO COMPROVADA. REGIME DE COMPETÊNCIA. NULIDADE POR ERRO NO ASPECTO TEMPORAL.**

A omissão de receita decorrente de passivo fictício caracterizado pela não comprovação da obrigação registrada na contabilidade deve ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a irregularidade no período de apuração em que se houve o registro contábil da obrigação que lhe deu causa, sob pena de nulidade material da cobrança. Aplicação da Súmula CARF n. 144.

**OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO DE OBRIGAÇÃO VENCIDA. INSUFICIÊNCIA DE ELEMENTOS PARA APLICAÇÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL.**

O uso da presunção legal por manutenção de passivo não mais existente deve ser demonstrada e justificada com elementos convincentes, como comprovação do pagamento, diligência aos fornecedores, circularização com clientes etc.

O mero fato de algumas dívidas já terem sido vencidas, desacompanhado de qualquer outro indicio, não é suficiente para presumir que houve omissão de receitas por ausência de baixa contábil destes passivos vencidos.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Aplica-se, no caso, à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da obrigação principal de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por maioria, em negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira; (ii) por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (relator) e Allan Marcel Warwar Teixeira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente e relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama (Suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente o conselheiro Efigênio de Freitas Junior.

## Relatório

Trata-se o presente processo de auto de infração (e-fls. 1338/1362) lavrado em nome da empresa acima identificada, nos valores: IRPJ - R\$ 10.872.963,21; PIS/PASEP - R\$ 717.615,57; COFINS - R\$ 3.305.380,81 e CSLL - R\$ 3.914.266,75. Todos os valores referem-se ao fato gerador de 31/12/2013 e têm como infração PASSIVO FICTÍCIO, a serem acrescidos de juros e multa de 75%. O Acórdão 09-063.247 - 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/JFA (e-fls. 1474/1486) julgou procedente em parte a impugnação, cancelando o lançamento do crédito tributário referente as contribuições sociais de PIS e COFINS por terem sido apurados trimestralmente. A seguir o relatório da decisão recorrida, que bem resume o litígio:

(...)

De acordo com o relatório fiscal, após intimações, a autuada apresentou uma planilha contendo os lançamentos na conta Fornecedores Diversos e o saldo analítico em 31/12/2013, planilha esta que mostrou-se absurda após análise, vez que os itens que compõe a planilha correspondem a valores de parcelas duplicadas, triplicadas, faltantes e até mesmo notas fiscais do exercício seguinte, que sequer haviam sido emitidas.

Intimada a se explicar a empresa justificou que um vírus de computador causou o problema e segundo o relatório fiscal mesmo após intimações e reitimações a empresa não apresentou mais nenhuma planilha analítica do saldo da conta Fornecedores Diversos e não conseguiu comprovar o valor total do saldo desta conta em 12/2013.

Diz o relatório fiscal:

*13) Portanto, em relação à conta Fornecedores Diversos, temos duas situações:*

*a) parte dos créditos mantidos em 31/12/2013 são anteriores a 01/10/2013 e não foram comprovados e nem identificados pela empresa;*

*b) parte dos créditos mantidos em 31/12/2013 estavam vencidos e a empresa não apresentou a respectiva baixa, não justificou a manutenção dos mesmos no passivo, nem comprovou o pagamento em data posterior.*

A autoridade lançadora informa também que foram analisadas a conta Financiamentos Bancários e que a empresa não apresentou nenhum documento para comprovar suas

alegações acerca da conta, nem mesmo extrato bancário contendo os cheques ainda não compensados.

Assim, a autoridade autuante informa que *o valor de R\$ 43.491.852,88 corresponde a obrigações mantidas no passivo e não comprovadas, que foram presumidas como receita omitida, por determinação legal* e informa também que foi aplicada a multa de ofício de 75%.

A contribuinte foi cientificada da autuação em 17/01/2017 conforme Aviso de Recebimento - AR contido na folha 1383 do processo e apresentou impugnação em 15/02/2017, cuja síntese segue abaixo.

Após breve relato acerca do trabalho da fiscalização, alega que autoridade lançadora teria dois caminhos para efetuar o lançamento, arbitrando o valor do lucro tributável, vez que no relatório fiscal o entendimento da autoridade autuante é que a escrituração contábil continha deficiências que a tornava imprestável para apuração do lucro real ou alternativamente a autoridade fiscal poderia vedar a dedutibilidade dos custos e despesas, e no entanto de forma arbitrária efetuou lançamento como omissão de receitas.

Com este entendimento a impugnante aduz que o lançamento é passível de nulidade, visto que há contradição entre a descrição dos fatos (contabilidade imprestável) e a capitulação legal (omissão de receitas).

Alega cerceamento do direito de defesa, visto que a auditora fiscal deixou de instruir o processo com os arquivos anexos aos termos de intimações fiscais 2 e 3, inserindo apenas os registros de validação desses arquivos.

Aduz nulidade também pelo fato de que na apuração das contribuições sociais PIS e COFINS a autoridade lançadora aplicou o regime cumulativo, sendo que pela legislação sua apuração deveria ter sido feita pelo regime não cumulativo e em nenhum momento foi subtraído dos débitos o valor dos créditos acumulados dessas contribuições a que tem direito e que estão devidamente informado nos DACON entregues a Receita Federal.

Em relação ao mérito, após colacionar entendimento de estudiosos, alega que no caso da presunção o ônus da prova é da autoridade lançadora em comprovar de forma inequívoca a existência dos fatos previstos na lei como aptos a configurar tal conduta e que no caso dos autos, não há sequer indícios de que a impugnante tenha efetuado o pagamento das obrigações mantidas em seu passivo, o que demonstra a deficiência do lançamento.

Assim, alega que o lançamento deve ser cancelado por ausência de comprovação do alegado e que não há nenhum elemento nos autos apto a suportar um lançamento fiscal com base no artigo 40 da lei nº9.430/96.

Declara que há erro no aspecto temporal da omissão de receita a saber:

87 - *Ocorre que eventual omissão de receita correspondente ao saldo de "passivo fictício" de R\$ 41.690.215,56, existente em 1º de outubro de 2013, só pode ter sido, logicamente, formado antes de 1º de outubro de 2013 e, consequentemente, jamais poderia ter sido exigido no ano-calendário de 2013, incorrendo a autoridade fiscal em erro no aspecto temporal da omissão de receita.*

(...)

90 - *Como se depreende do precedente acima do CARF e da CSRF, a autoridade fiscal deve verificar a data do efetivo fato gerador no caso de omissão de*

*receitas, ainda que presumida pela existência de passivo fictício. Aplica-se o disposto no artigo 116 do Código Tributário Nacional que prevê que, sendo uma matéria de fato, a omissão de receitas ocorre no momento em que ocorrem as circunstâncias materiais necessárias à sua constituição, ou seja, no momento em que são lançadas na contabilidade.*

*91. No caso concreto, não há dúvidas que eventual omissão de receita de R\$ 41.690.215,56 presumida pela existência de um suposto passivo fictício só pode ter ocorrido em período anterior ao 4º trimestre de 2013, visto que, em 1º de outubro de 2013, este montante já se encontrava na contabilidade, como atesta a autoridade fiscal.*

Continua suas alegações dizendo que, de acordo com o entendimento acima, somente os valores indicados pela autoridade lançadora como pertencentes a outubro, novembro e dezembro/2013 poderiam configurar omissão de receitas referente ao 4º trimestre de 2013 e que em relação ao PIS/COFINS, tendo em vista que seu fato gerador é mensal, somente o valor de dezembro pode ser mantido, visto que os demais se referem a outros períodos de apuração.

Afirma ainda que em relação a conta contábil Financiamentos Bancários não há provas nos autos de que este valor se refere ao 4º trimestre e desta forma também deve ser afastada a exigência.

Aduz a ilegalidade ainda na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vez que a autoridade fiscal exigiu tais tributos sobre a base de cálculo sem abater o valor supostamente devido de PIS e COFINS.

Por fim pede que seja dado provimento a impugnação, sejam acolhidas as preliminares de nulidade e seja declarada a improcedência do lançamento de todos os tributos e subsidiariamente julgar favoravelmente a impugnante no mérito para determinar as devidas correções nas bases de cálculo.

É o relatório.

O Acórdão nº 09-063.247 - 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/JFA (e-fls. 1474 e ss) julgou procedente em parte a impugnação, cancelando o lançamento do crédito tributário referente as contribuições sociais de PIS e COFINS. Entendeu a primeira instância em afastar a alegação de cerceamento do direito de defesa; que a técnica de amostragem empregada pela autoridade lançadora em nada vicia o trabalho nem impinge nulidade ao lançamento; que o Lucro Arbitrado é medida de exceção no procedimento fiscal e só deve ser feito quando houver absoluta impossibilidade de apuração do lucro real; a legislação (Art. 288 do RIR/99) prevê que o lançamento de omissão de receita decorrente de Passivo Fictício, como é o caso dos autos, deve ser feito de acordo com a opção do contribuinte; a autoridade lançadora intimou e reintimou a impugnante a apresentar as comprovações (*da conta fornecedores*) e a reconstituir o saldo da conta em 01/10/2013 e não foi atendida; caracterizando, de acordo com o inciso III do artigo 281 do RIR/99, presunção de omissão de receita; e que a periodicidade da omissão de receitas decorrente de passivo fictício é mensal, para a COFINS e PIS/PASEP, devendo ser o lançamento cancelado para estes tributos.

Cientificada da decisão de primeira instância em 20/06/2007 (e-fl. 221) a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 20/07/2007 (e-fl. 225), em que repete os argumentos da impugnação, destacando:

- os montantes dos tributos exigidos nos Autos de Infração são notoriamente superiores ao que seria exigido na hipótese extrema de arbitramento de lucros com base na receita bruta auferida no trimestre

- a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que o lançamento por omissão de receitas derivado de passivo fictício somente pode abranger os passivos constituídos no período a que se refere o lançamento (4º trimestre de 2013) observando-se, inclusive, os prazos decadenciais do 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional.
- se a autoridade fiscal entendesse que o contribuinte não apresentou documentação apta a comprovar as aquisições que geraram efeito fiscal no período fiscalizado, deveria simplesmente ter glosado a dedutibilidade dos respectivos dispêndios, com base nos arts. 217 ou 299 do RIR/99;
- não há nenhuma referência à técnica de amostragem ou a norma de auditoria NBC T 11-11 no Relatório Fiscal que acompanha o lançamento; não há norma jurídica permitindo a utilização da norma de auditoria NBC T 11.11 para fins fiscais;
- conforme itens 11 a 14 do Relatório Fiscal, a autoridade fiscal teria verificado, por amostragem, as movimentações do último trimestre de 2013, que totalizavam R\$ 1.772.014,72 em outubro, R\$ 7.326.640,64 em novembro e R\$ 3.612.443,77 em dezembro, e concluiu pela regularidade de cerca de 90% dos valores, a saber, R\$ 1.744.410,94 em outubro, R\$ 7.326.640,64 em novembro e R\$ 2.465.666,70 em dezembro. Como essa conclusão pode decorrer da NBC T 11.11, que prevê exatamente o contrário?
- o CARF julgou recentemente pela improcedência destes tipos de autuações por considerar inadmissível a glosa da totalidade de obrigações, uma vez que consideraria as vendas sem a existência dos respetivos custos;
- fica desde já solicitada diligência;
- no caso dos autos, não há sequer indícios de que a Recorrente tenha efetuado o pagamento das obrigações mantidas em seu passivo, o que demonstra a deficiência do lançamento;
- o artigo 40 da Lei n.º 9.430/96 impõe o dever da autoridade fiscal de demonstrar que determinado passivo foi quitado com recursos não contabilizados, permitindo a aplicabilidade da regra de presunção prevista em lei de omissão de receitas.
- eventual omissão de receita correspondente ao saldo de "passivo fictício" de R\$ 41.690.215,56, existente em 1º de outubro de 2013, só pode ter sido, logicamente, formado antes de 1º de outubro de 2013 e, consequentemente, jamais poderia ter sido exigido no 4º trimestre do ano-calendário de 2013, incorrendo a autoridade fiscal em erro no aspecto temporal da omissão de receita.
- a 7<sup>a</sup> Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo (SP1) concluiu que a omissão de receitas só poderia ter ocorrido no momento do registro contábil desse passivo. No mesmo sentido o Acórdão n.º 9101-002.340;
- somente os montantes de R\$ 1.146.777,07 (movimento de dezembro/2013), R\$ 64.202,94 (movimento de novembro/2013) e R\$ 27.603,78 (movimento de outubro/2013), que segundo a autoridade fiscal pertencem ao 4º trimestre de 2013, poderiam configurar omissão de referentes ao 4º trimestre de 2013.
- em relação ao PIS/COFINS, tendo em vista que seu fato gerador é mensal e a autoridade fiscal consolidou todos os lançamentos em dezembro de 2013, somente o valor de R\$ 1.146.777,07 pode ser mantido, visto que os demais se referem a outros períodos de apuração.
- quanto ao valor de R\$ 563.053,60 registrado na conta contábil nº 2102010 (Financiamentos Bancários - itens 15 a 21 do Relatório Fiscal), não há prova nos autos de que este valor se refere ao 4º trimestre de 2013, devendo ser também afastada a respectiva exigência fiscal por erro no critério temporal do fato gerador.
- o fato de a ora Recorrente não ter sido proativa e ter reapresentado seus arquivos transmitidos via SPED durante o procedimento de fiscalização, não significa que a autoridade fiscal poderia

desconsiderar informações constantes nos arquivos já transmitidos e recepcionados pela Receita Federal do Brasil.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

### **NULIDADE / CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

A Recorrente alega que a auditora fiscal deixou de instruir o processo com os arquivos anexos aos termos de intimações fiscais 2 e 3. Alega ainda nulidade por cerceamento do direito de defesa por acreditar que a descrição dos fatos e o enquadramento legal estariam incorretos, por referirem-se a previsão legal de passivo fictício, e não à glosa de custo ou arbitramento. Asseverou que há deficiência na instrução processual e na capituloção legal - art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal.

Não cabe nulidade por cerceamento do direito de defesa por alegada ausência de documento (planilha) que o próprio contribuinte cedeu à Fiscalização, ou de amostra (formada por parte dos registros daquela planilha) da qual o contribuinte tomou ciência no decorrer do procedimento fiscal e que ainda consta dos autos.

Logo no início da fiscalização (e-fls. 03/06 e 07) o contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar demonstrativo analítico das obrigações registradas no passivo no período de 01/10/2013 a 31/12/2013, bem como comprovação de sua exigibilidade e existência:

<b>Itens a cumprir</b>
1. Planilha em arquivo excel contendo o demonstrativo analítico das obrigações registradas no passivo no período compreendido entre 01/10/2013 e 31/12/2013, contendo os seguintes elementos: Identificação da obrigação, valor total, data de constituição, identificação do credor, forma de pagamento, parcelas pagas até 30/09/2013 (valores e datas), saldo das obrigações em 01/10/2013, parcelas pagas entre 01/10 e 31/12/2013 (valores e datas), saldo em 31/12/2013.

O contribuinte elaborou planilha (e-fls. 222 e ss) em que lista as obrigações que comporiam o saldo da conta Fornecedores em 31/12/2013, em resposta ao requerido na intimação n. 01. Mas não apresentou uma composição analítica contábil e nem os documentos comprobatórios de cada obrigação. Por esta razão foi intimado (termos de intimação 02 e 03) novamente a apresentar estes documentos, mas para uma amostra das obrigações, descritas em anexo aos termos de intimação 02 e 03:

Itens a cumprir	Prazo
1. Contratos de empréstimos e financiamentos que constam do balancete em 31/12/2013	10 dia(s) corrido(s)
2. Documentos comprobatórios (contratos, notas fiscais e outros) referentes aos lançamentos contábeis relacionados em anexo, que compõem o saldo da conta fornecedores em 31/12/2013	10 dia(s) corrido(s)
3. Composição analítica da conta fornecedores em 01/10/2013	10 dia(s) corrido(s)

As intimações 02 e 03 referem-se a anexo em que constaria amostra daquelas movimentações na conta Fornecedores, obrigações para as quais o recorrente deveria comprovar a exigibilidade e especificar as contas analíticas correspondentes aos valores que foram apresentados somente em montante e conta único. A Recorrente omitiu-se novamente. A recorrente foi intimada através de Termo de intimação 04, e-fls. 19/21, em que lhe foi requerida novamente a composição analítica do saldo da conta Fornecedores no quarto trimestre de 2013:

10. Composição analítica da conta Fornecedores em 01/10/2013 - De 01/10/2013 até 31/12/2013	10 dia(s) corrido(s)
---	----------------------

A Recorrente omitiu-se parcialmente (foram apresentados documentos em relação às compras e obrigações do 4º trimestre de 2013, mas não em relação ao saldo de Fornecedores em 01/10/2013). Já no Termo de Intimação e Constatação n.º 05, de 29/09/2016 (e-fls. 22/25), foi observado, em relação aos documentos apresentados:

“Pela análise dos documentos apresentados constatamos muitas notas fiscais emitidas em 2014, mas que estão lançadas em 2013, e notas fiscais cujas faturas/duplicatas já estavam todas vencidas em 31/12/2013. Constatamos, também, notas que aparecem mais de uma vez na planilha “PASSIVO EM 31 12 2013”, resultando em lançamento de valor superior ao da nota fiscal.”

No mesmo Termo de Intimação e Constatação n.º 05 foi requerido:

(...) Diante do exposto, fica INTIMADO o sujeito passivo a apresentar, NO PRAZO DE 10 (DEZ) DIAS, os documentos e esclarecimentos abaixo relacionados:

- composição analítica da conta Fornecedores em 01/10/2013 (REINTIMAÇÃO);
- documentos comprobatórios referentes às compras relacionadas no Termo de Intimação nº 2, ainda não apresentados, conforme indicado em anexo (REINTIMAÇÃO);
- Em relação à composição da planilha "PASSIVO EM 31 12 2013" e com base nas informações da planilha anexa, esclarecer:
  - 1) qual o motivo por que constam na planilha notas fiscais emitidas em período posterior ao do saldo da conta. Se estas compras já estavam negociadas na referida data, apresentar os pedidos de compra e quaisquer outros documentos referentes à efetividade da negociação.
  - 2) Justificar o lançamento de notas repetidas na planilha e o explicar como o montante discriminado corresponde ao saldo da conta diante dessas incorreções.
  - 3) Apresentar os comprovantes de pagamento das referidas compras.

4) Indicar, para cada um dos itens da planilha anexa, os respectivos lançamentos contábeis.

- notas fiscais, faturas, duplicatas, contratos, pedidos de compras, comprovantes de pagamento e outros documentos que comprovem as compras e respectivos pagamentos, conforme relação anexa ao Termo de Intimação Fiscal n.º 3 (REINTIMAÇÃO).

Os esclarecimentos devem ser prestados por escrito e devidamente comprovados documentalmente.

Em resposta ao Termo de Intimação e Constatação n.º 05, de 29/09/2016 (e-fls. 22/25) o contribuinte apresento missiva (e-fl. 683), em que aduz que teria sido vítima de um *software* malicioso, conhecido como “vírus”, com um efeito tão avassalador que teria comprometido todos os seus arquivos contábeis, fiscais, obrigações acessórias, entre outros, infectando todo o seu sistema. Desta forma, solicitou que o Fisco desconsiderasse o arquivo previamente apresentado:

Acusamos o recebimento do Termo de Intimação Fiscal n.º 05, datado de 26/09/2016.

Em resposta, em cumprimento as solicitações constante no r. Termo, informamos as justificativas referentes ao itens 1, 2, 3, e 4 da Planilha “ PASSIVO em 31.12.2013”, quais sejam:

A empresa foi vítima de um *software* malicioso, conhecido como “vírus”. Vírus este, com efeito, tão avassalador que foi até motivo de reportagem exibida em rede nacional no Programa Fantástico da emissora TV Globo.

Vale ressaltar, que este fato foi informado verbalmente e, em ato contínuo, foi solicitado pelo Contribuinte que este r. Órgão desconsiderasse o arquivo apresentado. Mesmo de posse desta informação, posteriormente, foi requerida a apresentação de cópias das Notas Fiscais constantes no referido arquivo. Vale dizer que o Contribuinte atendeu prontamente e, exibiu as Notas Fiscais mesmo não sendo referentes ao período em questão.

Vale ressaltar, ainda, que o referido vírus, comprometeu todos os arquivos contábeis, fiscais, obrigações acessórias, entre outros, infectando todo o sistema. Ao detectar o grave problema, o Contribuinte contratou os mais especializados profissionais da área de informática para solucionar o caso e, até o presente momento, infelizmente, não obteve sucesso.

Desta forma, é fácil constatar que a partir do momento que o Programa do Contribuinte foi todo comprometido pela instalação do vírus, o arquivo fornecido para cumprir as exigências deste r. Órgão não corresponde a realidade da vida contábil da empresa.

Por fim, se faz necessário dizer que, quando partimos de uma premissa errada, inevitavelmente, a conclusão será errada. Logo, o motivo pelo qual constam na planilha notas fiscais emitidas em período posterior ao saldo da conta bem como, todos os demais questionamentos constantes nos itens 2, 3 e 4, ficam absolutamente prejudicados pelo simples fato de que o vírus gerou informações desencontradas e inverídicas na referida Planilha Passivo de 31.12.2013.

Mesmo com o pedido do contribuinte de desconsideração dos arquivos (planilhas) já apresentados, a Fiscalização apresentou ao contribuinte o Termo de Intimação 06 (e-fls. 26/36), em que repete todos os requerimentos prévios e não atendidos, inclusive colando os anexos (e-fls. 31/36) discriminando os documentos fiscais e bancários e esclarecimentos necessários para a descrição da composição analítica e comprovação da exigibilidade das

obrigações que comporiam o saldo da conta Fornecedores no início e fim do quarto trimestre de 2013.

Por fim a última intimação (nº 8, de 29/11/2016, e-fls. 40/45) repete o teor Termo de Intimação 06 e destaca:

- a empresa faz lançamentos sintéticos de compras na conta fornecedores (em 31/10/2013, 30/11/2013 e 31/12/2013); As contrapartidas são feitas nas contas 1203001 - Mercadorias Revenda 607 e 1203002 - Mercadorias Revenda 80. Foi solicitado ao contribuinte por reiteradas vezes a discriminação dos saldos iniciais e finais da referida conta para o período fiscalizado, mas a empresa não conseguiu apresentar;
- A única planilha discriminativa, apresentada em 08/03/2016, constava lançamentos repetidos, omissos e de períodos outros que não o solicitado e, segundo a empresa, estava incorreta devido a um vírus de computador;
- Para os meses de outubro, novembro e dezembro, o contribuinte discriminou as compras. Mas, verificou-se que parte delas tinha parcelas vencidas em 31/12/2013. Faltou também a comprovação do saldo inicial do trimestre:

(...)

o saldo de 31/12/13 é composto pelo saldo do início do período fiscalizado (01/10/13) mais a movimentação do período. Mesmo que o contribuinte comprove a movimentação no período, o saldo em 31/12/2013 só estará integralmente comprovado se comprovar também o saldo inicial do período, o que até a presente data a empresa não conseguiu comprovar, alias, sequer conseguiu apresentar a planilha discriminativa com a composição dos saldos inicial e final.

A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, somente ocorre nas decisões de primeira e segunda instância, quando não são aplicados os princípios do contraditório e da ampla defesa. O procedimento fiscal é inquisitório e aos particulares compete colaborar com a autoridade administrativa, pois nessa fase não se formou ainda a relação jurídica processual e os particulares não atuam como parte. Isto somente acontece a partir do ato de lançamento ou de imposição de penalidades e apresentação da respectiva impugnação.

Pela descrição do procedimento fiscal é possível concluir que não está caracterizado o cerceamento do direito de defesa que a Recorrente alega, ao constatar que a auditora fiscal deixou de instruir o processo com os arquivos anexos/amostra aos termos de intimações fiscais 2 e 3. Primeiro por que o contribuinte demonstrou que recebeu os anexos. Tanto que respondeu em parte o requerido (ver resumo do atendido à fl. 31). Segundo porque o teor das intimações 02 e 03 com os anexos foi repetido através das intimações 6 e 8, e constam dos autos desde a ciência das autuações (e-fls. 26/36 e 40/45). E terceiro porque, após receber análise da planilha apresentada, em que a Fiscalização destacou várias inconsistências na planilha "PASSIVO EM 31 12 2013, o próprio contribuinte pediu a desconsideração da própria planilha e em consequência de toda a justificativa apresentada. Ou seja, o contribuinte desqualificou a própria base da amostra.

## PASSIVO FICTÍCIO

Mesmo diante de várias intimações e reintimações durante a ação fiscal, a empresa não apresentou a discriminação analítica do saldo da conta Fornecedores Diversos e não

conseguiu comprovar o valor total do saldo desta conta em 31/12/2013, embora reiteradamente solicitada a fazê-lo.

O saldo contábil de qualquer período (nestes autos, do 4º trimestre de 2013) é constituído pelo saldo do período anterior (saldo em 01/10/2013), mais a movimentação do período (10/2013, 11/2013 e 12/2013). Portanto, para comprovar o saldo do período, fez-se necessário também a decomposição do saldo do período anterior (saldo em 01/10/2013).

A requerida descrição analítica dos lançamentos contábeis (que só foram oferecidos pelo Recorrente de forma sintética) poderia permitir ao Fisco a certeza de que o saldo de fornecedores em 01/10/2013 corresponderia a obrigações determinadas e escrituradas em períodos anteriores a 01/10/2013, ou ainda que as obrigações que compunham o saldo de fornecedores em 01/10/2013 eram realmente exigíveis nesta data, ou mesmo permaneciam exigíveis em 31/12/2013. Mas o silêncio da Recorrente a todas as intimações permitiu ao Fisco a subsunção à hipótese de presunção de omissão de receitas do art. 281, III do RIR/99.

A presunção legal de omissão de receitas por passivo não comprovado é chamada de presunção justamente porque, não sendo possível conhecer o exato momento em que a receita não oferecida à tributação foi auferida, presume-se a sua ocorrência quando se dá o registro contábil desse passivo. De outra forma, não seria possível presumir-se a omissão de receitas.

Observo que mesmo na fase recursal o contribuinte não reconstituiu o saldo da conta Fornecedores em 01/10/2013, providência que se fazia necessária porque os lançamentos nesta conta foram efetuados em totais mensais. Ou seja, o contribuinte não atendeu à intimação de que apresentasse uma composição analítica da conta Fornecedores em 01/10/2013, tornando inviável a vinculação de qualquer pagamento ou lançamento prévio ao valor consolidado da conta fornecedores em 01/10/2013. Foi este registro contábil de obrigações a base da tributação por presunção legal. O CARF já sumulou que esta presunção legal de omissão de receitas caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

#### **Súmula CARF 144**

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

Acórdãos Precedentes:

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

A propósito, o acórdão precedente 9101-002.340, um dos que serviu de base para o enunciado da citada Súmula, traz um caso que bem ilustra a hipótese de aplicação de presunção de receitas do art. 281, III do RIR/99. Tratava-se de saldo de passivo escriturado em 31/12/2001 para o qual a Fiscalização considerou que a exigibilidade não estava comprovada. No caso daqueles autos não houve tanta inércia do Recorrente como nestes. O contribuinte chegou a apresentar justificativa para ao débito escriturado em 31/12/2001. Seriam contratos de 1997. Mas como as operações restaram comprovadas como simuladas, restou a exigibilidade não

confirmada. Ou seja, tentou o contribuinte cumprir com seu dever legal de afastar a presunção legal prescrita no art. 281 citado.

Se os documentos fossem idôneos para comprovar a dívida não paga de 1997 o lançamento teria sido anulado pela comprovação da exigibilidade. Se tivesse sido comprovada a escrituração prévia a 31/12/2001 o lançamento teria sido anulado por erro na base temporal do lançamento, ou eventualmente, por decadência.

No caso presente, a inércia do Recorrente para carrear provas, tanto da exigibilidade das obrigações escrituradas em 01/10/2013, quanto das contas analíticas que comporiam estes saldo, permite a tributação com base no art. 281, III do RIR/99.

Nestes autos, como naqueles, também é dever legal do contribuinte, e não do Fisco, provar que o passivo escriturado reporta-se a obrigação escriturada em data prévia ou à obrigação efetivamente exigível na data escriturada. E aqui o Recorrente em nenhum momento se desincumbiu desta obrigação.

#### AMOSTRA

Em resposta ao requerido na intimação n. 01 (e-fls. ), o contribuinte elaborou planilha em que lista as obrigações que compunham o saldo da conta Fornecedores em 31/12/2013. As intimações 02 e 03 referem-se a anexo em que constaria amostra daquelas movimentações na conta Fornecedores, obrigações para as quais o recorrente deveria comprovar a exigibilidade e especificar as contas analíticas correspondentes aos valores que foram apresentados somente em montante e conta únicos. A Recorrente protesta contra o método que inferiu pela não comprovação da exigibilidade do todo através da não comprovação de uma amostra.

Mas a técnica da amostra é amplamente aceita nos trabalhos de auditoria e confirmada pela jurisprudência deste CARF, para o qual o uso, pela autoridade fiscal, quando do procedimento fiscalizatório, de aferições por amostragem destinadas a identificar operações e/ou grupo de operações, se conforma como medida investigatória regular (Acórdão 3003000.221 e 2301-006.322).

No caso presente ficou evidente que o procedimento de apuração da infração por amostragem referiu-se à etapa de apuração da infração porventura existente e nada teve a ver com o lançamento por presunção, não implicando, portanto, existência de nulidade. Ou seja, para o saldo da conta Fornecedores (em 01/10/2013) que deu base à autuação não foi apresentada qualquer prova da exigibilidade, nem durante a Fiscalização, nem durante o processo administrativo.

O ônus desta prova é do Recorrente, e ele não o cumpriu, mesmo após tantas oportunidades. Desta forma, não cabe o pedido de diligência. Somente é cabível o pedido de diligência quando esta for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide, devendo ser afastados os pedidos que não apresentam este desígnio

Reclama também a Recorrente de que a comprovação da exigibilidade da maior parte das operações comerciais efetivadas nos meses de outubro, novembro e dezembro

comprovaria a exigibilidade do total do saldo no final do semestre, ou, no máximo, permitiria a tributação do saldo não comprovado para cada daqueles meses.

Mas cabia a comprovação exigibilidade das obrigações referentes às operações contratadas em cada mês do quarto trimestre de 2013 e também do saldo das obrigações advindas de períodos anteriores, representado pelo escriturado em 01/10/2013. Em outras palavras, parte do contratado no trimestre teve sua exigibilidade confirmada, e foi excluída de qualquer tributação, e nada do escriturado em 01/10/2013 teve sua exigibilidade comprovada, e foi tributada com base no art. 282, II do RIR/99.

## ARBITRAMENTO / GLOSA DE CUSTOS

A Recorrente protesta pela capitulação legal em dispositivo diferente do que, segundo pensa, seria aplicado ao caso. A Recorrente reputa ser cabível o arbitramento, por acreditar ter sido considerada imprestável sua contabilidade, ou a glosa dos dispêndios no período, pela não apresentação da documentação apta a comprovar as aquisições que geraram efeito fiscal no período fiscalizado, com base nos arts. 217 ou 299 do RIR/99.

A não aplicação do arbitramento e da glosa de dispêndios ao caso presente é justificada pela confirmação de que se tratou, no caso presente, da falta comprovação da exigibilidade das obrigações que compunham a conta fornecedores no 4º trimestre de 2013. Como o contribuinte não comprovou esta exigibilidade, viabilizou a presunção de omissão de receitas prevista no art. 281, III do RIR/99. E a sistemática de tributação prevista na norma é a do próprio lucro real (e não do arbitrado), segundo o disposto no art. 288 do RIR/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):

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.

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).

Não se comprovou nestes autos a imprestabilidade da contabilidade da Recorrente (art. 530, II do RIR/99). Ou seja, o lucro real considerado foi calculado pelo próprio recorrente. O custo considerado no trimestre também foi o declarado pelo Recorrente. A este lucro real declarado foi adicionada as receitas omitidas por presunção legal devido à manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada, e que claramente referem-se a receitas de períodos anteriores, mas que por presunção e permissão legal tributa-se no trimestre de sua escrituração.

Segundo extrai-se do TVF, para os meses do 4º trimestre de 2013, a contabilidade das compras de mercadorias era feita mensalmente em lançamento agrupados.

O contribuinte fez a discriminação dos referidos lançamentos mensais e comprovou parcialmente a exigibilidade, mas os lançamentos anteriores a 01/10/2013, seja de compras de mercadorias ou não, que o contribuinte manteve até 31/12/2013, não foram identificados nem comprovados.

A Fiscalização demonstrou na tabela a seguir (TVF, e-fls. 1363 e ss), o saldo em 31/12/2013 que a empresa foi intimada a comprovar, os valores aceitos pela fiscalização e a parte não comprovada pelo contribuinte:

SALDO DA CONTA FORNECEDORES EM 31/12/2013 A COMPROVAR		54.401.314,62	C
MOVIMENTAÇÃO DE DEZEMBRO	3.612.443,77	D	
(-) CRÉDITOS VENCIDOS NÃO BAIXADOS	-1.146.777,07		
VALORES COMPROVADOS EM DEZEMBRO	2.465.666,70	D	
MOVIMENTAÇÃO DE NOVEMBRO		7.326.640,64	D
(-) CRÉDITOS VENCIDOS NÃO BAIXADOS	-64.202,94		
VALORES COMPROVADOS EM NOVEMBRO	7.262.437,70	D	
MOVIMENTAÇÃO DE OUTUBRO		1.772.014,72	D
(-) CRÉDITOS VENCIDOS NÃO BAIXADOS	-27.603,78		
VALORES COMPROVADOS EM OUTUBRO	1.744.410,94	D	
CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA FORNECEDORES DIVERSOS			
SALDO EM 31/12/2013	54.401.314,62	C	
(-) MOVIMENTAÇÃO DE DEZEMBRO COMPROVADA	2.465.666,70	D	
(-) MOVIMENTAÇÃO DE NOVEMBRO COMPROVADA	7.262.437,70	D	
(-) MOVIMENTAÇÃO DE OUTUBRO COMPROVADA	1.744.410,94	D	
VALOR NÃO DISCRIMINADO E NÃO COMPROVADO	42.928.799,28	C	

Observo que para cada mês do 4º trimestre o contribuinte conseguiu demonstrar a exigibilidade de boa parte do valor a pagar referente às compras mensais. Desta forma, não havia razão para glosa dos custos do trimestre em questão, ou mesmo do arbitramento do lucro do trimestre. Mas restou sem comprovação da exigibilidade o saldo em 31/10/2013, no montante de R\$ 42.928.799,28, que se refere a obrigações anteriores ao período em questão, mas por presunção legal, por não ter o contribuinte comprovado a exigibilidade e nem ter discriminado, de forma analítica a origem deste saldo, tributa-se no próprio 4º trimestre de 2013.

### SALDO BANCÁRIO

Outra conta analisada foi a de Financiamentos Bancários. Dentre estas, a referente à conta corrente 4254-4 (2102010) no BANCO BRADESCO, cujo saldo devedor contábil em 31/12/2013 era de R\$ 563.053,61, valor não comprovado pelos extratos e contratos bancários apresentados.

### RECURSO DE OFÍCIO

Constata-se que realmente os lançamentos de PIS e COFINS foram materializados com base em fatos geradores trimestrais (e-fls. 1346/1349 e 1351/1355). Deve-se reconhecer que a periodicidade da omissão de receitas decorrente de passivo fictício é mensal para a COFINS e

PIS/PASEP, sendo assim, tem razão a interessada e não se deve prover o recurso de ofício. O fato gerador dessas contribuições é mensal, nos termos do disposto nas Leis Complementares nº 07, de 1970 e 70, de 1991 e o erro na indicação do fato gerador tem como consequência o erro na apuração da base de cálculo das contribuições.

### SPED

A Recorrente alega que o fato de não ter sido proativa e ter reapresentado seus arquivos transmitidos via SPED durante o procedimento de fiscalização, não significa que a autoridade fiscal poderia desconsiderar informações constantes nos arquivos já transmitidos e recepcionados pela Receita Federal do Brasil.

Na relação jurídico-tributária o '*onus probandi incumbit ei qui dicit*'. Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada."

No caso presente, com base no art. 281, III, do RIR/99, constatado pelo Fisco o registro no passivo em 01/10/2013 de obrigações referentes a períodos anteriores, escrituradas em valores globais e sem correspondência a contas analíticas, cabia ao Recorrente a comprovação da exigibilidade destas obrigações naquela data.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito negar-lhe provimento negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

### Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator designado.

1. O ilustre relator trouxe no seu voto uma valiosa descrição do cenário fático e do cenário jurídico atinentes ao presente processo. No entanto, a maioria do Colegiado achou por bem adotar entendimento diverso, divergindo do resultado do julgamento que foi proposto. Diante desse fato, coube a mim redigir o voto vencedor, ora apresentado.

#### **Da presunção legal de omissão de receitas por passivo fictício**

2. De acordo com o artigo 142 do CTN, “*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*”.

3. Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Administração Tributária (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar o efetivo enquadramento da descrição dos fatos relatados à norma geral e abstrata, individualizando-a e tipificando-a.

4. O ônus da prova quanto à subsunção da situação fática à aplicação da norma tributária é do fisco, a quem compete a tarefa de provar e justificar (motivar), de forma explícita, clara e congruente, a existência de todos os elementos essenciais da obrigação tributária.

5. Para que a autoridade fiscalizatória, então, possa proceder ao lançamento, deve antes confirmar a ocorrência dos aspectos (pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo) que teriam deflagrado a incidência tributária, afinal a oneração do patrimônio do contribuinte com o tributo somente pode decorrer de situações suficientemente descritas em lei e perfeitamente identificadas no mundo dos fatos, sob pena de improcedência da cobrança.

6. Nas lições de Arruda Alvim<sup>1</sup>, *recaindo sobre uma das partes o ônus da prova relativamente a tais e quais fatos, não cumprindo esse ônus e inexistindo nos autos quaisquer outros elementos, pressupor-se-á um estado de fato contrário a essa parte. Assim, quem devia provar e não o fez perderá a demanda.*

7. Nesse contexto, cumpre observar que as presunções são meios de prova previstos no ordenamento jurídico e, desde que previstas em lei, devem ser utilizadas no direito tributário. Tal expediente, na verdade, acaba por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas e desestimulando condutas que possam implicar abusos ou sonegação.

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

9. Valendo-se das lições do mestre José Luiz Bulhões Pedreira<sup>2</sup>, *"o efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso".*

10. Assim, quando cabível a hipótese legal deste método excepcional de tributação, o fisco tem o dever de apenas demonstrar a existência dos eventos e requisitos definidos pela lei como necessários e suficientes à subsunção do fato presumido ao caso concreto.

11. Desde que comprovada esta subsunção, aí sim cabe ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei, e perfeitamente identificado pela autoridade fiscal, não ocorreu.

---

<sup>1</sup> Manual de direito processual civil. Volume II. São Paulo: Editora RT. 2007.

<sup>2</sup> Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas. JUTEC: Rio de Janeiro. 1979. P. 806.

12. No presente caso o fisco entendeu aplicável a hipótese de omissão de receita prevista no artigo 281, III do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99)<sup>3</sup>, aprovado pelo Decreto n. 3.000/1999, *in 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 n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, 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.

13. Realmente a manutenção na contabilidade de uma obrigação **já liquidada** ou **o lançamento contábil** que cria uma obrigação inexistente podem servir de artifício para esconder a utilização de recursos estranhos à escrita oficial (*caixa 2*, por exemplo), razão pela qual o Legislador, atento a esta prática repudiada, muito bem qualificou essas situações como hipóteses de omissão de receitas por presunção legal.

14. Tanto no caso de obrigação cuja existência não foi comprovada, como no de irregular manutenção no passivo de dívida já quitada, a presunção legal em questão decorre da lógica contábil de que tais procedimentos têm por objetivo também impedir o surgimento de saldo credor de caixa ou majoração indevida de custos ou despesas, situações estas que também demonstram a ocorrência de receitas omitidas.

15. Nas palavras de André Mendes de Moura<sup>4</sup>:

O passivo fictício é a manutenção na escrituração contábil de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, podendo se concretizar de duas formas:

a) a empresa registra em sua contabilidade passivos reais e exigíveis, mas, com o passar do tempo, **os quita** com recursos não contabilizados e, justamente por esse motivo, deixa de baixá-los da sua contabilidade. Portanto, mesmo depois de quitada, a obrigação é mantida nos registros contábeis da empresa, embora não seja mais exigível; ou

b) a empresa constitui uma conta no passivo para dar lastro a um ativo não contabilizado. Assim, debita a conta de ativo (que até então estava sem origem) e a contrapartida deste débito é um crédito no passivo, criando uma obrigação inexistente.

Assim, a manutenção nos registros contábeis de obrigações **já quitadas** faz presumir, nos termos dos citados artigos, que as referidas dívidas foram solvidas com emprego de recursos mantidos à margem da contabilidade.

16. A inteligência da presunção legal de omissão de receita identificada por *passivo fictício*, pois, é evitar que a manipulação contábil das contas de passivo pudesse servir de mecanismo para omitir receitas, manipulação esta que deve, aos olhos das leis, ser aferida ou por ocasião do registro de um passivo inexistente ou pela não baixa de um passivo já liquidado.

<sup>3</sup> Nos termos do artigo 24, § 2º, da Lei n. 9.249/95, alterado pela Lei n. 11.941/2009, o valor da receita omitida será também considerado na determinação da base de cálculo das contribuições reflexas, como a CSLL, PIS e COFINS.

<sup>4</sup> Conselheiro Relator do Acórdão n. 1401-001.201.

17. O uso, então, dessa presunção legal por parte do fisco, está condicionado ao cumprimento de dois pressupostos consagrados na lei presuntiva em questão: **(i)** a identificação do valor e da data do lançamento indevido em conta de Passivo (*passivo inexistente*, no caso); ou **(ii)** a comprovação de que um verdadeiro passivo já foi liquidado, mas deixou de ser debitado (*manutenção de passivo não mais existente*, no caso).

18. Tratam-se, esses elementos, de requisitos estruturais ou materiais da presunção legal, sem os quais a presunção deixa de ter amparo legal.

19. Os requisitos do lançamento, como se sabe, podem ser divididos em dois grandes grupos: **(i)** os requisitos fundamentais ou estruturais, e **(ii)** os requisitos complementares ou formais.

20. Como destaca Manoel Antonio Gadelha Dias<sup>5</sup>, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda:

À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

**Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte**, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, **qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.** [...]

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

21. A interpretação dada ao tema pela Procuradoria da Fazenda Nacional foi nessa mesma linha, conforme atesta a ementa do Parecer PGFN/CAT n. 278/2014:

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

<sup>5</sup> O vício formal no lançamento tributário. in Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Héleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto n.º 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN.

22. De fato, quando o lançamento apresentar falhas em seus requisitos fundamentais ou estruturais, tais como a ausência de motivação ou a falta ou erro de direito na identificação de qualquer um dos aspectos integrantes da hipótese de incidência (pessoal, temporal, espacial, material ou quantitativo), consolidou-se na doutrina e na jurisprudência que estaremos diante de vício material que macula o próprio Auto de Infração.

23. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, já se manifestou nesse mesmo sentido em várias oportunidades. A título ilustrativo, citamos as ementas dos seguintes julgados:

*NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.* Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. (Acórdão n. 9101-002.713. Sessão de 26/01/2010).

*INSUBSTÂNCIA DE LANÇAMENTO PELA DRJ QUANDO ALTERA OS ELEMENTOS ESSENCIAIS DO LANÇAMENTO. INVASÃO DE COMPETÊNCIA* O defeito apresentado reveste a natureza de vício material, em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido na determinação da matéria tributável. O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descrita no art. 142, caput, do CTN. (Acórdão n. 9202-006.257. Sessão de 29/11/2017)

*ASPECTO TEMPORAL. MATERIALIDADE. PARADIGMAS. INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.* Incorrção do aspecto temporal implica em vício de ordem material, (...). (Acórdão n. 9101.002.268. Sessão de 03/03/2016)

Pois bem.

24. Quanto ao **aspecto material** do fato gerador presumido, a lei, conforme visto, definiu duas situações: (i) o registro contábil de um passivo inexistente; ou (ii) a ausência de baixa de um passivo que existiu, mas já foi quitado sem a devida baixa contábil.

25. No item (i), então, cabe ao fisco demonstrar que o contribuinte foi intimado a comprovar determinado registro em passivo, mas assim não o fez, bem como quando ocorreu o lançamento contábil em questão. Já no item (ii), cabe ao fisco demonstrar que determinado passivo já foi liquidado, mas foi indevidamente mantido na contabilidade, o que deve ser feito com indícios contundentes, como circularização com fornecedores, diligências ou acesso ao extrato bancário, e não com meras suposições.

26. Quanto ao **aspecto temporal** do fato gerador presumido - no caso representado pelo período de apuração relativo à data da receita omitida -, a lei prescreve que corresponde à manutenção na escrituração de obrigações já liquidadas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

27. Para fins de interpretação do termo "manutenção" empregado no contexto da presunção legal de omissão de receita por passivo fictício, o intérprete não pode perder de vista: (i) a premissa de que o fato gerador pressupõe um marco determinado no tempo, o que afasta a possibilidade de fato gerador futuro e incerto; e (ii) a previsão constante do artigo 116, I, do CTN, segundo a qual considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: *I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.*

28. Tendo isso em vista, forçoso concluir que a omissão de receita decorrente de manutenção de passivo fictício pode ocorrer: (i) em se tratando de passivo inexistente, no momento do registro contábil da falsa obrigação; e (ii) em se tratando de passivo já liquidado, mas não "baixado" da contabilidade, no momento da liquidação.

29. O fato do sujeito passivo manter na contabilidade, por um ou mais exercícios, obrigação inexistente ou já liquidada não desloca a data da presunção de omissão de receita para o futuro. Isso porque é no momento do registro contábil (para *passivo inexistente*) ou sua ausência de baixa por liquidação (*manutenção de passivo liquidado*) que nasce a omissão de receita por presunção legal. São estes, respectivamente, os aspectos materiais definidos como necessários e suficientes à ocorrência do fato gerador, segundo o artigo 114 do CTN.

30. Ora, o nascimento de uma obrigação tributária não pode repercutir em diversos exercícios, uma vez que o dever de pagar tributo constitui ato instantâneo, pontual, que ocorre em um momento temporal definido pela lei e não por conveniência ou a critério do aplicador.

31. Admitir a existência de fato gerador futuro, além de perpetuar a ocorrência da hipótese de presunção de omissão de receita, inclusive daria azo a estranha figura de um tributo não sujeito à decadência, o que definitivamente não se sustenta.

32. De qualquer forma, do ponto de vista jurisprudencial, já foi consolidado no CARF o entendimento de que a presunção de omissão de receita por passivo fictício considera-se ocorrida na data do registro contábil da obrigação; e, em relação à obrigação já liquidada, no momento da sua quitação. Veja-se as ementas dos julgados que assim se manifestaram:

**OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. REGIME DE COMPETÊNCIA.** A omissão de receita decorrente de passivo fictício ou não comprovado deve ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a a irregularidade no período de apuração em que se formalizou a operação que lhe deu origem. (Acórdão n. 1201-00.038. Sessão de 12/05/2009).

**IRPJ/CSLL/PIS/COFINS - PASSIVO NÃO COMPROVADO - PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS - ALCANÇE** - A presunção legal trazida pelo art. 40 da Lei nº 9.430/96 não dispensa o fisco de fazer prova de que a obrigação constante do balanço é inexigível. Na prova do fato indiciário não pode o fisco lançar mão de presunção simples. Provada a inexigibilidade, o fato deve produzir efeitos tributários no período em que constituída contabilmente. (ACÓRDÃO 107-09.259. Sessão de 06/12/2007).

**PASSIVO FICTÍCIO - OMISSÃO DE RECEITAS - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.** O passivo fictício é a manutenção na escrituração contábil de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. Hipótese de presunção prevista em lei. Inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência do mecanismo presuntivo, mediante apresentação de documentação idônea e hábil. **ASPECTO TEMPORAL ESPECÍFICO PARA CADA TIPO DE PASSIVO FICTÍCIO.** Na hipótese de passivo cuja existência seja verdadeira, porém a dívida já foi solvida e não foi baixada da contabilidade, o fato gerador, para fins tributários, é a data do pagamento da dívida, momento em que é constatada a omissão de receitas, presumindo-se que o pagamento foi feito com recursos à margem da escrituração contábil. Na hipótese de passivo cuja existência não seja comprovada (passivo inexistente), o fato gerador da obrigação tributária é a data de seu registro na contabilidade, pois a contabilização desse passivo visa lastrear um ativo adquirido com recursos sem origem (não contabilizado). (Acórdão n. 1401-001.201. Sessão de 03/06/2014).

**CONTRATO DE MÚTUO UTILIZADO PARA JUSTIFICAR PAGAMENTOS OU SALDO CREDOR DE CAIXA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA. MOMENTO DO FATO GERADOR.** [...] O fato do sujeito passivo manter na contabilidade, por um ou mais exercícios, obrigação decorrente de contrato de mútuo inexistente ou já quitado não desloca a data da presunção de omissão de receita para exercícios futuros. Inteligência do artigo 116, I, do CTN. Recurso parcialmente provido para excluir da exigência do passivo fictício os valores correspondentes ao contrato de mútuo e pagamentos realizados em data anterior ao período de apuração. (ACÓRDÃO 1402-001.511. Sessão de 07/11/2013)

33. Especificamente quanto à presunção legal por constituição de passivo inexistente, como apontado no voto vencido, o CARF já sumulou que ela caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, devendo a tributação ocorrer no período de competência correspondente, nos termos da Súmula 144: “a presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente”.

34. Feitas essas considerações, e voltando a essa situação particular, resta incontroverso que a fiscalização aplicou a presunção legal de omissão de receitas nas duas hipóteses contempladas na lei (criação de passivos inexistentes e ausência de baixa de passivos não mais exigíveis).

35. Isso fica evidente na seguinte passagem do TVF (grifos nossos):

13) Portanto, em relação à conta Fornecedores Diversos, temos duas situações:

- a) parte dos créditos mantidos em 31/12/2013 são anteriores a 01/10/2013 e não foram comprovados e nem identificados pela empresa;
- b) parte dos créditos mantidos em 31/12/2013 estavam vencidos e a empresa não apresentou a respectiva baixa, não justificou a manutenção dos mesmos no passivo, nem comprovou o pagamento em data posterior.

36. Ou seja, a própria fiscalização atesta que a presunção de omissão de receitas por passivo fictício, prevista no artigo 281, III do RIR/99, levou em conta dois grupos de lançamentos contábeis na conta de passivo *fornecedores*: (i) lançamentos sem suporte documental que já haviam sido efetuados antes de 01/10/2013, data esta que é diferente do período de apuração que foi considerado (quarto trimestre de 2013); e (ii) manutenção de passivos cuja ausência de baixa foi questionada exclusivamente em face de já estarem vencidas, e nada mais.

### **Passivo inexistente**

37. Em relação ao primeiro grupo, resta patente o erro do momento do fato gerador, afinal a fiscalização não levou em conta a data na qual a lei se refere, qual seja, a data do lançamento contábil do passivo, utilizando-se outra data (equivocada).

38. Transcrevo novamente o que foi afirmado pelo auditor fiscal responsável pelos lançamentos: “*parte dos créditos mantidos em 31/12/2013 são anteriores a 01/10/2013 e não foram comprovados e nem identificados pela empresa*”, transcrição esta que, a meu ver, serve como um atestado de nulidade material por erro na data do fato gerador.

39. Diante desse quadro, prevaleceu o entendimento de que a exigência sobre esses valores não procede por víncio material consistente no erro do aspecto temporal da receita considerada omitida por presunção legal, nos termos da Súmula Carf 144.

40. Nesse ponto, o voto vencido chega a sustentar que a inércia do contribuinte na comprovação contábil e documental do passivo considerado inexistente permitiria “flexibilizar” a data do fato gerador e, mais ainda, que um dos precedentes referidos na Súmula em questão contemplaria esse “desvio” quanto ao aspecto temporal.

41. O argumento, com a devida vênia, não procede.

42. No que diz respeito à inércia do contribuinte, esta é até comprehensível e natural em se tratando da omissão de receitas em tela. Ora, se o passivo é inexistente, a sua comprovação também não é factível. Se não existe a obrigação, não há como prová-la.

43. Quanto aos registros contábeis que deram origem ao saldo do passivo questionado, de duas uma: ou a fiscalização audita a origem do lançamento contábil – e aí considera a data correta e efetiva do fato gerador da omissão de receita – ou, caso o contribuinte não forneça sua contabilidade analítica, que adote a metodologia correta, qual seja, de arbitramento do lucro em face da imprestabilidade da contabilidade.

44. O que é inadmissível do ponto de vista jurídico, isto sim, é validar o desvirtuamento da data do fato gerador, deixando este ao talante do próprio intérprete, mas ao arreio da lei.

45. E foi justamente isso que aconteceu e que levou ao Colegiado afastar a cobrança em face da nulidade material apontada.

46. Por fim, quanto ao precedente da CSRF citado no voto vencido e mencionado na Súmula Carf 144, trago à baila o seguinte trecho do voto condutor do Acórdão referido (9101-002.340), da lavra da Presidente Dra. Adriana Gomes Rêgo (grifamos):

[...] a presunção legal de omissão de receitas por passivo não comprovado é chamada de presunção justamente porque, como não é possível conhecer o exato momento em que a receita não oferecida à tributação foi auferida, presume-se a sua ocorrência - omissão de receitas - **quando se dá o registro contábil de fato que objetive atribuir, a ela (receita), origem.** De outra forma, não seria possível presumir-se a omissão de receitas.

Como se sabe, o ilícito tributário deve ser sempre provado. Se não há prova, não há ilícito. Mas essa prova pode se dar de forma direta ou indireta. As provas diretas são as que representam, de forma imediata, a ocorrência do fato de implicações jurídicas, seu objeto. Já, a prova indireta representa a ocorrência de fatos secundários ou indiciários, dos quais virá a implicação legal da existência ou inexistência do fato principal. Assim, a prova indireta ocorre quando se referir a um fato indiciário, diverso do fato típico, que será considerado como juridicamente existente, em virtude da relação de inferência lógica, do raciocínio dedutivo.

No caso das presunções legais, o fato indiciário é o fator objetivamente provado, enquanto que o fato indiciado será provado apenas pela inferência lógica, acima mencionada, do raciocínio dedutivo.

É o que ocorre com a presunção de omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado. **O fato indiciário provado nos autos é o registro do passivo na escrituração contábil.** Somente a partir desse fato e, unicamente por conta dele, é que é possível inferir (raciocínio lógico) que houve obtenção de receitas não oferecidas à tributação em momento anterior.

Portanto, **antes do registro contábil efetuado em 31/12/2001**, não havia fato indiciário, e, consequentemente, não havia fato indiciado, ou seja, não havia como provar a ocorrência do fato gerador da omissão de receitas presumida.

Curvo-me, assim, à tese no sentido de que, na hipótese de presunção legal de omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado, considera-se ocorrido o fato gerador quando o contribuinte faz o registro contábil da despesa, [...]

47. Nota-se, a toda evidência, que o Acórdão em questão considerou sim como fato gerador a data do registro contábil (no caso ali analisado, 31/12/2001), o que é totalmente diferentemente dessa situação.

48. Ressalte-se, aqui, que o próprio Relator registrou no seu voto vencido que “*tratava-se de saldo de passivo escriturado em 31/12/2001*”, o que serve como uma pá de cal em prol da nulidade material.

49. Não resta dúvida, portanto, de que a Súmula Carf 144, por si só, já é suficiente para “derrubar” esse item da autuação.

### **Manutenção de passivo vencido**

50. No que concerne ao segundo grupo, a fiscalização considerou aplicável a presunção legal de omissão de receitas exclusivamente pelo fato de ter constatado que as obrigações consideradas haviam sido vencidas no trimestre.

51. O silogismo empregado, então, foi o seguinte: como há dívidas já vencidas, mas mantidas no Passivo, presume-se que elas foram liquidadas com recursos não escriturados.

52. Verifica-se, assim, que a própria presunção legal acabou sendo presumida. Deveria o fisco, isto sim, demonstrar não apenas o vencimento das obrigações registradas no passivo (cuja existência não se questiona), mas justificar a respectiva **liquidação** dos títulos, pois é esta, a quitação, o gatilho para considerar que as receitas foram omitidas.

53. Sem a comprovação de que o contribuinte liquidou o passivo, a presunção legal milita em desfavor do fisco.

54. No caso concreto, porém, a partir do vencimento do título, concluiu-se pela sua liquidação com recursos não escriturados, desconsiderando por completo não só a possibilidade de uma possível inadimplência ou renegociação, mas principalmente o requisito da presunção por manutenção indevida de passivo, que é a liquidação efetiva da obrigação.

55. Pelo exposto, também as exigências decorrentes dos lançamentos contábeis contemplados nesse grupo não se sustentam.

### **Conclusão**

56. Em conclusão, o colegiado conheceu do recurso voluntário e deu-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli