



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10530.724256/2012-13
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.207 – 1ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2017
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRIBARREIRAS AGRO INDUSTRIAL DE ALIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA PRESSUPÕE SIMILITUDE FÁTICA.

O enfoque que não demonstra o critério determinante da decisão recorrida e a ausência de similitude fática entre ela e os paradigmas apresentados não permite a caracterização da divergência necessária ao conhecimento do recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Tratam-se de **Autos de Infração** (E-fls. 3 ss.) cientificados à contribuinte em 25.08.2012 para a exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, relativos ao ano calendário 2008, juntamente com juros de mora e multa proporcional de 150%, diante da acusação fiscal de omissão de receitas por manutenção, no passivo, de obrigações já liquidadas ou não comprovadas (passivo fictício), com capitulação no artigo 281 do Decreto n. 3000/99, conforme descrito no **Termo de Verificação de Infração** (E-fls. 27 ss.), que apontou a ausência de produção de prova suficiente pela contribuinte.

A contribuinte apresentou **Impugnação** (E-fl. 212 ss.), sustentando que (i) deveria ter se realizado o arbitramento, uma vez que a fiscalização teria desqualificado a sua contabilidade, tomando com base as respostas à circularização de apenas quatro fornecedores para alcançar a conclusão de que haveria um passivo fictício; (ii) incorreção ao se tomar a receita enquanto lucro líquido, como se despesa não houvesse em sua atividade operacional; (iii) equívoco no registro contábil por parte da empresa com relação a quatros fornecedores, apresentando suas explicações; (iv) exclusão de financiamentos e outros pagamentos realizados em 2009; (v) imprestabilidade do lançamento por inobservância do regime trimestral; (v) falta de tipificação e motivação para aplicação da multa qualificada de 150%.

Na sequência, a **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador** proferiu o **acórdão n. 15-32.607** (E-fl. 779 ss.), julgando parcialmente procedente a impugnação, por unanimidade de votos, com revela a ementa abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. OBRIGAÇÕES PAGAS. PRESUNÇÃO. PERÍODO DE COMPETÊNCIA.

Só é cabível o lançamento tributário por omissão de receitas pela falta da baixa de obrigações pagas, se comprovado o antecedente da sua presunção, ou seja, se quantificados e comprovados os pagamentos de tais obrigações durante a ação fiscal com observância do período de competência.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO.

Cabível a redução da multa de ofício de 150% para 75% quando não resta comprovada a intenção dolosa de fraudar o Fisco Federal por parte da Contribuinte, visto que a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

AUTOS DECORRENTES

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DAS EGURIDADE SOCIAL

COFINS**IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.**

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição para o PIS e à COFINS, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos e no uso da competência atribuída pelo artigo 25, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), c/c a Portaria do MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010:

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte a impugnação apresentada, para: no IRPJ, manter o valor original no montante de R\$ 10.916,29 (dez mil, novecentos e dezesseis reais e vinte e nove centavos) e exonerar o valor original no montante de R\$ 3.454.712,72 (três milhões, quatrocentos e cinquenta e quatro mil, setecentos e doze reais e setenta e dois centavos); na CSLL, manter o valor original no montante de R\$ 6.089,86 (seis mil, oitenta e nove reais e oitenta e seis centavos) e exonerar o valor original no montante de R\$ 1.243.696,58 (um milhão, duzentos e quarenta e três mil, seiscentos e noventa e seis reais e cinquenta e oito centavos); na COFINS, manter o valor original no montante de R\$ 1.197,42 (um mil, cento e noventa e sete reais e quarenta e dois centavos) e exonerar o valor original no montante de R\$ 1.054.177,80 (um milhão, cinquenta e quatro mil, cento e setenta e sete reais e oitenta centavos); e no PIS, manter o valor original no montante de R\$ 259,44 (duzentos e cinquenta e nove reais e quarenta e quatro centavos), e exonerar o valor original no montante de R\$ 228.868,07 (duzentos e vinte e oito mil, oitocentos e sessenta e oito reais e sete centavos), juntamente com os acréscimos legais correspondentes inclusive a multa de ofício de 75%, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(...)”

Para melhor compreensão dessa decisão, vale a transcrição de seus principais trechos, ao analisar, um a um, os argumentos veiculados na impugnação:

“Da alegação de que a autoridade fiscal teria desqualificado, na realidade, a escrita fiscal por ter baseado os referidos lançamentos tributários em presunção levantada por amostragem consequente de circularização de apenas 4 (quatro) fornecedores ao invés de 44 (quarenta e quatro) e que por isso a autoridade fiscal deveria ter apurado as bases de cálculo pela sistemática do arbitramento.

Da leitura do referido já Termo de verificação Fiscal, de fls. 27 a 33, juntamente como das informações do PAF, conclui-se que não foi em momento nenhum aventada pela autoridade fiscal a desqualificação da escrita contábil da Contribuinte.

Na realidade a autoridade fiscal utilizou sim a referida escrita fiscal, conforme afirmativa da própria Contribuinte em sua defesa, como segue:

(...)

Ademais, o simples fato da Contribuinte manter em sua escrituração contábil obrigações já pagas não implica na obrigatoriedade da consideração de sua escrita contábil como imprestável.

Sendo assim, não acato esta alegação da Contribuinte.

Da alegação de que a autoridade fiscal teria tratado como lucro tributável a receita omitida e apurado o IRPJ e a CSLL, diretamente sobre aquela ao invés de apurá-los sobre o lucro

Da observação dos autos de infração, de fls. 02 a 26, observa-se que por erro na apuração do quantum relativo aos tributos ali lançados, a autoridade fiscal não abateu a receita omitida apurada da base de cálculo negativa apurada pela Impugnante em sua DIPJ do anocalendarário de 2008 (fls. 168 a 210), procedimento este que será implementado na apuração do IRPJ e da CSLL em momento oportuno.

Da alegação de que a autoridade fiscal deveria ter apurado o IRPJ e a CSLL trimestralmente, e o PIS e a COFINS mensalmente, ao invés de anualmente conforme os lançamentos em epígrafe.

Da observação dos autos de infração, de fls. 07, 11, 19 e 25, conclui-se que houve, novamente, erro na apuração da autoridade fiscal, ou seja, na realidade tais lançamentos se referem no IRPJ e na CSLL ao 4º trimestre do ano calendarário de 2008, e na COFINS e no PIS, somente ao mês de dezembro do ano calendarário de 2008.

Logo, conclui-se que não houve apuração anual, conforme argui a Impugnante em sua alegação.

Entretanto, em momento oportuno, esta autoridade julgadora deverá considerar, em sua apuração final, relativamente ao IRPJ e a CSLL somente os fatos geradores ocorridos durante o 4º trimestre do ano calendarário de 2008.

Já com relação à COFINS e ao PIS, esta autoridade julgadora deverá considerar, em sua apuração final, somente os fatos geradores ocorridos no mês de dezembro do ano calendarário de 2008.

Da alegação de que a presunção da omissão de receitas não poderia ser levantada sobre todos os títulos e sim somente sobre os títulos relativos aos 4 (quatro) fornecedores circularizados.

Para que possa ocorrer lançamento tributário, referente a presunção de omissão de receitas devido a presença na escrituração contábil de obrigações já quitadas por meio de pagamento, é necessário que a autoridade fiscal comprove cabalmente o seu termo antecedente, ou seja, comprove que ocorreram tais pagamentos e quando estes efetivamente ocorreram.

Tais pagamentos quantificados e suas datas definidas, resta, então, à autoridade fiscal intimar a Contribuinte a fazer prova em contrário de que suas respectivas obrigações (passivo) não teriam sido mantidas em sua escrituração contábil após o implement daqueles pagamentos, ou seja, de que tais obrigações teriam sido baixadas da contabilidade após os seus respectivos pagamentos.

No presente caso, isto só ocorreu relativamente aos pagamentos levantados por meio das circularizações, de fls. 82 a 139.

Sendo assim, só deverão ser levados em conta na apuração final dos tributos em lide, as obrigações dos fornecedores circularizados, ou seja, VITTA IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA, BELMETAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, RENATO GONÇALVES e JOSÉ ANTÔNIO ALVES.

Ainda em relação às informações relativas a tais circularizações, a Impugnante afirma que alguns pagamentos teriam ocorrido em anos calendarário posteriores a 2008, seja por terem sido alvo de financiamentos; ou por terem

havido pagamentos a prazo cujas prestações só teriam sido quitadas após 2008, ou porque algumas daquelas transações comerciais só teriam ocorrido em 2009 tendo, suas notas fiscais sido devolvidas (canceladas) para futuro envio de outras notas fiscais de mesmo valor no anocalendarário de 2009.

Analísados tais fatos, conclui-se que as seguintes obrigações pertencentes a tabela abaixo, relativas as circularizações supracitadas, deverão ser excluídas da apuração da receita omitida pelos motivos ali descritos:

(...)

Sendo assim, restam a ser apuradas as seguintes obrigações para as quais restaram comprovadas os seus pagamentos no 4º trimestre de 2008 confirmando-se, desta forma, a presunção de omissão de receita no montante de valor de R\$ 432.152,74, conforme determina parágrafo 3º, do Artigo 281, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, como segue:

(...)

Cabe ressaltar que com relação às notas fiscais de nºs. 22047, 22048, 22049, 22050 e 22051, as quais a Contribuinte trás, aos autos, contrato de financiamento

bancário para o pagamento de suas obrigações com o qual pretende fazer prova em contrário da presunção da omissão de receitas, esta autoridade fiscal julga que tais provas insuficientes, visto que estas provam que houve o pagamento de tais obrigações durante o 4º trimestre do ano calendário

de 2008, e que as mesmas não foram baixadas da escrituração contábil da Contribuinte, admitindo-se assim a presunção da ocorrência de outros pagamentos ocorridos com recursos a margem da Contabilidade.

Da multa qualificada de 150%

Embora, no já relatado Termo de Verificação Fiscal a autoridade fiscal tenha se reportado ao inciso II, do art. 44 da Lei 9430/96, percebe-se que se referiu e ali transcreveu à redação do art. 44, revogado pela Lei 11.488/2007, o qual possuía a seguinte redação:

(...)

Entretanto a nova redação do referido artigo, presente nos autos de infração supracitados, e aqui transcritos, comprova que tal dispositivo não foi revogado, e sim teve sua redação alterada mantendo a mesma multa qualificada de 150% em seu inciso I, lido em conjunto com o seu § 1º, como segue:

(...)

Sendo assim é incabível a alegação de que a autoridade fiscal teria se utilizado de inciso I, o qual se reporta à multa de 50%.

A Impugnante alega, também, que, por si só, a comprovação da presunção de omissão de receita não pode motivar a aplicação da multa qualificada de 150% e que a autoridade fiscal além de não descrever a conduta que demonstraria a intenção da Contribuinte de fraudar o fisco, não especificou uma das hipóteses citadas § 1º, do artigo supracitado, ou seja, sonegação, fraude ou conluio.

Da leitura do Termo de verificação fiscal supracitado, juntamente com as outras informações trazidas ao PAF, conclui-se que tal multa qualificada foi aplicada com motivação exclusivamente na presunção legal da omissão de receitas objeto do referido auto de infração.

Cabe ressaltar que já existe súmula vinculante do CARF a respeito deste tema, aqui transcrita, in verbis:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº

4.502/64.

Sendo assim, acato a alegação da Contribuinte deixando de aplicar a qualificação da multa de 150% para aplicar a multa de ofício por não adimplemento da obrigação principal no percentual de 75%.

Apuração do IRPJ

Na apuração da base de cálculo do IRPJ do 4º trimestre do ano-calendário de 2008, a omissão de receitas apurada no voto no valor original de R\$ 423.152,74 deverá ser adicionada a base de cálculo negativa (prejuízo fiscal) do IRPJ informada na DIPJ do ano-calendário de 2008 para o 4º trimestre no valor original de R\$ 326.488,23, de fl. 198, perfazendo a nova base de cálculo antes da compensação de prejuízos fiscal de períodos anteriores de valor original de R\$ 96.664,51.

Após a compensação de tais prejuízos no montante de R\$ 28.999,35 (30% de 96.664,51), resta a base de cálculo definitiva no montante de R\$ 67.665,16.

(...)

AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO À CSLL, À COFINS E AO PIS

Quanto aos autos de infração relativos à CSLL, à COFINS e ao PIS, uma vez que é decorrente de infrações detectadas na apuração do IRPJ, com base nos mesmos pressupostos fáticos, aplicase mutatis mutandis o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ.

Na apuração da base de cálculo do CSLL do 4º trimestre do ano-calendário de 2008, a omissão de receitas apurada no voto no valor original de R\$ 423.152,74 deverá ser adicionada a base de cálculo negativa do CSLL informada na DIPJ do ano-calendário de 2008 para o 4º trimestre no valor original de R\$ 326.488,23, de fl. 198, perfazendo a nova base de cálculo antes da compensação de bases de cálculo negativas de períodos anteriores de valor original de R\$ 96.664,51.

Após a compensação de tais bases de cálculo no montante de R\$ 28.999,35 (30% de 96.664,51), resta a base de cálculo definitiva no montante de R\$ 67.665,16. (...)"

A Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento, no mesmo sentido, negou provimento ao recurso de ofício, como registrado na ementa do **acórdão n. 1402-002.292** (E-fls. 817 ss.):

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

A concretização da presunção de omissão de receitas por passivo fictício prescinde da demonstração de que as obrigações foram efetivamente quitadas antes do encerramento do período de apuração.

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 irregularidade no período de apuração em que foi quitada a operação que lhe deu origem.

PRESUNÇÃO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DESCABIMENTO. *Não cabe a imputação da multa qualificada na apuração da exigência com base em presunção legal se não indicados fatos específicos caracterizadores do dolo.*

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano calendário: 2008

CSLL. AUTUAÇCSLL. AUTUAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de lançamento tido como reflexo, aplica-se o resultado do julgamento da autuação tida como principal.

PIS. COFINS. FATO GERADOR MENSAL.

A contribuição ao PIS e a Cofins têm fato gerador mensal e mostra-se equivocada a formalização da exigência de forma consolidada no último mês do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator.”

A Fazenda Nacional então interpôs **recurso especial** (E-fls. 824 ss.), aduzindo que enquanto o acórdão recorrido teria entendido que neste caso não se aplicaria a presunção prevista no art. 281 do RIR, cabendo a fiscalização comprovar a data do pagamento da obrigação mantida no passivo, os paradigmas apresentados (acórdãos n. 105-14.002 e 108-07.328) teriam compreendido caber ao contribuinte provar a data da liquidação das obrigações mantidas indevidamente no passivo.

Ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foi dado seguimento por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 894 ss.) que compreendeu que os acórdãos paradigmas trariam o entendimento de que a falta de comprovação de obrigações escrituradas impediria a verificação de sua quitação no exercício subsequente e ensejaria a aplicação da presunção de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova. Portanto, cabendo-lhe provar a data da liquidação das obrigações mantidas indevidamente no passivo. De outro turno, o acórdão recorrido viria considerar que a omissão de receita decorrente de passivo fictício ou não comprovado deveria ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a irregularidade no período de apuração em que foi quitada a operação que lhe deu origem. Assim, não se aplicaria a presunção prevista no art. 281 do RIR, cabendo a fiscalização comprovar a data do pagamento da obrigação mantida no passivo, restando, assim, configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Por sua vez, a contribuinte ofereceu **contrarrrazões** (E-fls. 904 ss.), primeiramente apontando a ausência de divergência entre os acórdãos recorrido e paradigmas, “*porque não se trata propriamente de definir se a presunção corre contra ou a favor do Fisco ou do contribuinte – tal com o Recurso Especial pretende apresentar a questão, de maneira linear e irreal – mas de identificar em que medida e em quais momentos recai o ônus da prova ao Fisco e ao contribuinte, levando em conta a modalidade de passivo fictício apurado em cada caso, justamente porque cada modalidade envolverá tipos de provas diferentes!*”

Esclareceu-se que o cancelamento do lançamento de IRPJ e CSLL teria ocorrido com referência aos três primeiros trimestres de 2008 e da Contribuição ao PIS e

COFINS de janeiro a novembro de 2008 com fundamento no erro na consolidação dos períodos de apuração, matéria esta que não teria sido objeto de recurso pela PGFN, de modo que a lide se restringiria aos últimos trimestre e mês de 2008, repectivamente.

Sustentou-se, também, a ausência de similitude fáctica entre as situações subjacentes aos acórdãos recorrido e paradigmas, casos em que se estaria tratando de empréstimos entre empresas do mesmo grupo e da realização de adiantamentos fictícios a clientes, que não se confundiriam com o objeto da autação, baseado na alegação de que os títulos de crédito teriam sido mantidos no passivo mesmo depois de terem sido pagos.

Relativamente ao mérito, a contribuinte postula a manutenção da decisão *a quo*, no sentido de que não se dispensaria a apresentação pelo Fisco da prova indiciária de que depende a aplicação da presunção legal de omissão de receita.

Passa-se, então, à apreciação do recurso.

Voto

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, (1) na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie

(i) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (ii) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil); (iii) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; ou (2) de sua interposição, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Voltando-se ao caso concreto, de pronto observa-se a impossibilidade de se configurar a divergência necessária ao conhecimento do recurso especial, uma vez que, em suas razões, a recorrente imputa ao acórdão recorrido o julgamento de uma questão de ônus probatório da omissão de receitas, em relação à qual apresenta os respectivos paradigmas, mas que não foi o verdadeiro objeto do julgado.

Como se observa na leitura do acórdão recorrido, o qual traz em sua integralidade no que se refere à cobrança principal, a desconstituição do crédito tributário – assim como já decidido pela DRJ – teve como motivação uma questão **temporal**, e não de ônus probatório com induz a recorrente. Tanto foi assim que, por essa razão temporal, se restringiu o período da autação, o que não foi contestado especificamente pela Fazenda Nacional – o que inclusive a contribuinte requer que se torne matéria incontroversa. Veja-se as razões do acórdão recorrido:

“Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O acórdão recorrido não merece qualquer reparo.

De fato, a autoridade lançadora deu à presunção legal uma alcance muito acima do permitido pelo ordenamento.

A norma estabelece que presume-se como decorrente de omissão de receitas os valores mantidos em conta de passivo referentes a operações já liquidadas. Entretanto não autoriza que se presuma, como fez a Fiscalização de forma geral, que a ausência de documentos indicativa da quitação significaria que tal fato teria ocorrido dentro do ano calendário.

Assim, a exigência só pode subsistir para aqueles valores que, mediante procedimento de circularização, demonstrouse que efetivamente foram quitados no próprio ano calendário.

Mais ainda.

Em termos genéricos, ao estabelecer a presunção legal de omissão de receita em função do passivo fictício ou não comprovado, o legislador tinha como escopo principal atingir situações nas quais a pessoa jurídica auferia ganhos tributáveis à margem da escrituração e esse procedimento gera um “rombo” no ativo circulante regularmente contabilizado, normalmente na conta Caixa. Para equilibrar o saldo, a pessoa jurídica debita no Caixa o valor necessário para o suprimento em contrapartida a um lançamento em conta de passivo, lançamento este obviamente sem lastro. Também norteou o legislador a situação de ocorrer a criação do passivo simplesmente para trazer, via débito do caixa, valores de receita obtidos à margem da escrituração.

Sob essa ótica, o passivo fictício (ou não comprovado) vincula-se diretamente a uma irregularidade que lhe é anterior e praticada no mesmo período de apuração, caso contrário ele não se justificaria. Em outras palavras, como é a praxe na escrituração da pessoa jurídica, o registro de valores em conta de passivo deve seguir o regime de competência, seja esse passivo caracterizado

como fictício, não comprovado ou regular

Tratando-se de apuração trimestral, os períodos são estanques. Se a Fiscalização formalizou a exigência para o 4º trimestre de 2008, apenas as obrigações quitadas nesse trimestre podem ser objeto de verificação quanto à possível ocorrência de passivo fictício, o que se aplica também à CSLL.

No caso das contribuições ao PIS e à Cofins, a autoridade lançadora cometeu o equívoco de consolidar os valores em dezembro, sem atentar que o fato gerador é mensal.

Assim, a aplicação do raciocínio supra explanado implica em considerar apenas as operações quitadas em dezembro do ano-calendário.”

No entanto, a Fazenda Nacional aduziu em seu recurso especial que enquanto o acórdão recorrido teria entendido que neste caso não se aplicaria a presunção prevista no art. 281 do RIR, cabendo a fiscalização comprovar a data do pagamento da obrigação mantida no passivo, os paradigmas apresentados (acórdãos n. 105-14.002 e 108-07.328) teriam compreendido caber ao contribuinte provar a data da liquidação das obrigações mantidas indevidamente no passivo.

Passando-se aos paradigmas, além de se entender que os votos teriam conteúdos diversos, pensa-se que, nestes casos específicos, também se estaria diante de situações fácticas diversas. No primeiro deles, acórdão n. 105-14.002, isso é tudo o que há no voto sobre o passivo fictício:

“No que se refere ao passivo fictício, estando os documentos exibidos pelo contribuinte (fls. 46 a 63) sem recibo e data de quitação, caberia à interessada o ônus de provar a efetiva data de pagamento, o que não logrou fazer.

A informação de que a emitente das duplicatas faliu não exime a empresa autuada de comprovar quando efetivamente pagou, seja por cópia de cheque, ou de borderô bancário, ou por cópia dos registros da emitente, obtidos no Fórum, Nada disso fez a interessada, razão pela qual, face ao aqui exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.”

Já o acórdão n. 108-07.328 trata da não comprovação de mútuo entre empresas ligadas, transcrevendo-se os trechos que cuidam do passivo fictício:

“1- PASSIVO FICTÍCIO (anos-calendário de 1995 a 1997)

1.1. — Falta de comprovação das obrigações de mútuo registradas como acréscimos contábeis nas rubricas representativas de “empréstimos com empresas do grupo”. Esta infração abrange os anos-calendário de 1995 a 1997 e está descrita a fls. 991, conforme letra “g” do citado relatório. Enquadramento legal no artigo 230 do RIR/94.

1.2. — Falta de comprovação das obrigações registradas como adiantamento de clientes, com ênfase para a reduzida receita do período. Esta infração abrange o ano-calendário de 1997, tão-somente, e está descrita a fls. 985, letra “c” do referido relatório. Mesmo enquadramento legal do subitem anterior.

(...)

1 - PASSIVO FICTÍCIO

Nas obrigações derivadas de "empréstimos com empresas do grupo", sustenta que a análise de seu Livro Razão seria suficiente para comprovar a exigibilidade de seu passivo, pois decorrente de conta-corrente formada com empresas coligadas, sem que tenha havido, inclusive, a devida fiscalização nestas últimas.

Silenciou, entretanto, quanto ao valor correspondente a adiantamento de clientes.

Voto

(...)

Noutro giro, tomando-se uma a uma as infrações acima perfiladas, alega a Recorrente, respectivamente, em síntese que se extrai de seus argumentos, que:

1 — PASSIVO FICTÍCIO

Com relação ao Passivo Fictício - Mútuo com as empresas Urgefarma, Roicy e R. N., o Fisco parte de presunção, a qual pode ser elidida pela análise do próprio Livro Razão acostado aos autos, bem como de documentação que foi oferecida à apreciação da fiscalização, mas que, em razão de seu enorme volume, não pôde ser trazida aos autos; acrescenta que as alegadas operações de mútuo podem ser comprovadas pela verificação da emissão de pagamento na contabilidade de uma empresa, correspondente ao recebimento na contabilidade de outra, ainda que algumas dessas operações não estejam firmadas em contrato, uma vez que pactuadas entre empresas coligadas

(...)

1- PASSIVO FICTÍCIO

A presunção "juris tantum" denominada de passivo fictício é aquela na qual ônus da prova da existência da obrigação registrada no passivo da contribuinte é do próprio contribuinte. À Fazenda Nacional basta exigir tal comprovação, sendo certo que nada, absolutamente nada, impede o contribuinte de trazer aos autos os documentos que corroborem a dívida registrada e a data de sua liquidação.

No presente caso trata-se da rubrica contábil de "adiantamento de clientes" e de "empréstimos de empresas do grupo". A recorrente faz alegações genéricas de que suas obrigações foram devidamente registradas e que a movimentação financeira corrobora os registros contábeis.

Ocorre que para se elidir a presunção é necessário bem mais do que isso. Faz-se necessário demonstrar a origem da dívida com contratos, transferência de recursos, liquidações, futuros contratos de vendas, no caso dos adiantamentos de clientes, ou seja, todos os elementos que subsidiem as atividades regulares da empresa, no caso os empréstimos e os adiantamentos realizados.

Inexistente prova produzida pelo contribuinte, correto o lançamento a título de passivo fictício.

As exigências pertinentes a este item abrangem os anos-calendário de 1995 a 1997 e os tributos IRPJ, CSL, PIS e COFINS. Para o ano-calendário de 1995, especialmente, também o lançamento de IRF com base no artigo 44 da Lei 8.541/92, do qual trataremos em separado mais adiante.

É de se destacar, por oportuno, que para o ano-calendário de 1995 foi acolhida a preliminar de decadência no tocante ao PIS."

Nesse sentido, como já adiantado, a leitura dos votos dos acórdãos indicados como paradigmas permite se verificar, com maior clareza, tratarem de situações

Processo nº 10530.724256/2012-13
Acórdão n.º **9101-003.207**

CSRF-T1
Fl. 13

fáticas que não se assemelham àquela julgada pela decisão recorrida, motivo pelo qual impede o estabelecimento da divergência necessária ao conhecimento do recurso.

Por essas razões, **vota-se por NÃO CONHECER o Recurso Especial.**

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio