



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.723288/2016-43
ACÓRDÃO	1201-007.572 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDUSTRIA SANTA ELIZA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. ERRO NO ASPECTO TEMPORAL. PASSIVO FICTÍCIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO MOMENTO DO REGISTRO CONTÁBIL.

É nulo o lançamento de ofício quando a autoridade fiscal deixa de demonstrar os elementos materiais necessários à incidência da presunção legal de omissão de receita decorrente de passivo fictício, notadamente a identificação da data do registro contábil da obrigação inexistente ou da quitação do passivo efetivamente pago. A falta de apuração do momento do surgimento ou da liquidação do passivo impede a definição do período de apuração correto e caracteriza vício material por erro no aspecto temporal do fato gerador. Aplicação da Súmula CARF nº 144.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade formal do lançamento e, no mérito, dar provimento aos Recursos Voluntários para anular os autos de infração por vício material caracterizado no erro quanto ao elemento temporal da obrigação tributária.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, que julgou improcedente as impugnações do Contribuinte e do Responsável Solidário. O caso tem origem em autos de infração lavrados para cobrança de IRPJ, com reflexos em CSLL, PIS e COFINS referentes ao ano de 2011, em razão da constatação de omissão de receita, por presunção legal, caracterizada pela manutenção em conta do passivo de obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada pelo sujeito passivo.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no **ano-calendário 2011**, decorrentes da presunção legal de omissão de receita em razão da manutenção de **passivo fictício** com os seguintes valores originais:

IRPJ - R\$ 1.160.222,55 CSLL - R\$ 419.840,12 PIS - R\$ 125.342,83 COFINS - R\$ 577.336,71

No Relatório Fiscal de fls. 885/898 a fiscalização informou, em síntese, que:

a) A autuada é indústria do ramo de alimentos, constituída como sociedade empresária limitada, tendo por sócios duas pessoas jurídicas (Ideal Business Part. Soc. Ltda e J.G.N. Part. Soc. Ltda) com iguais números de quotas sociais, mas é administrada por administrador pessoa física, Sr. Edson Antonio Tonon, que representa a autuada, assina declarações e a contabilidade da empresa, como contador e administrador.

b) Iniciada a fiscalização na autuada, **solicitou a composição da conta contábil fornecedores em 31/12/2011** e, de posse das informações selecionou os lançamentos superiores a R\$ 50.000,01, o que resultou no quadro de fls. 889, totalizando 29 fornecedores e o saldo de R\$ 9.665.542,70;

c) A partir da planilha elaborada intimou o contribuinte a prestar esclarecimento e a comprovação da exigibilidade e baixa, a fim de comprovar o passivo existente em 31/12/2011;

d) O contribuinte não apresentou quaisquer documentos para comprovar a manutenção dos fornecedores relacionados no quadro de fls. 890, que correspondem a R\$ 4.234.689,36 do saldo contabilizado;

e) Quanto aos fornecedores relacionados no quadro de fls. 890/891, apesar da apresentação de documentos, restou comprovado apenas R\$ 2.069.007,02, do total de R\$ 5.430.853,34, logo, R\$ 3.361.846,32 não restou comprovado. A fiscalização informou o motivo e cálculo do passivo não confirmado, às fls. 891/892;

f) Citou a legislação de regência e acórdão do CARF para ilustrar a não ocorrência da decadência, sustentada no entendimento de que o dies a quo é o do **momento em que se constata a manutenção no passivo de obrigação já paga ou cuja exigibilidade não foi comprovada, ou seja, em 31/12/2011;**

g) O montante das obrigações não comprovadas e mantidas no passivo é de R\$ 7.596.535,68 (4.234.689,36 + 3.361.846,32) sobre o qual foram apurados o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, considerando os prejuízos fiscais e bases negativas, conforme demonstrado nos autos de infração e anexo Doc. 10;

h) Fez incidir multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora. Não houve agravamento da multa;

i) A manutenção de passivo fictício ou insubsistente configura infração à legislação tributária, portanto, lavrou termo de sujeição passiva solidária em relação ao administrador, haja vista que é o responsável direto pela contabilização e declaração, nos termos do artigo 135, III do CTN.

Inconformada com a autuação, da qual tomou ciência pessoal em 28/11/2016, os Impugnantes apresentaram impugnação, às fls. 940/972 e 979/1008, em 21/12/2016, alegando, em síntese, que:

Impugnação do Contribuinte:

a) A impugnação é tempestiva;

b) Nulidade do lançamento porque o TDPF foi emitido para o período de 2012 e 2013, e o lançamento se deu quanto ao AC 2011;

c) Nulidade por contrariar o artigo 11 do PAF, ou seja, ausência de assinatura do delegado;

d) A Impugnante se viu obrigada a renegociar o pagamento com alguns fornecedores o que motivou manter saldo em diversas Contas Fornecedores anteriores a janeiro de 2011, saldos estes que foram simplesmente transferidos para janeiro de 2011. Assim, diversas obrigações com fornecedores foram firmadas anterior ao ano calendário 2011, representado pela simples transferência de saldo final de dezembro de 2010 para saldo inicial de 2011;

e) O saldo final da Conta Fornecedores de dezembro de 2010 estava homologada, sendo o saldo inicial da Conta Fornecedores de janeiro de 2011 decorrente da simples transferência de valores anteriormente homologado não podendo considerado passivo fictício como pretende o Sr. Auditor Fiscal.

f) E mais, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, a Fazenda Pública tem prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário a partir da ocorrência do fato gerados;

g) Sendo assim, findo este prazo sem que o Fisco tenha se manifestado, operam-se os efeitos da decadência e considera-se tacitamente homologado, extinguindo-se, conseqüentemente, o crédito com base no artigo 156 do Código Tributário Nacional;

h) Ao considerar a integralidade do saldo da Conta Fornecedores como passivo não comprovado, sem efetivamente verificar o momento de sua efetiva constituição, deixa de observar o critério temporal;

i) Relativamente ao suposto passivo fictício no montante de R\$ 4.234.689,36 de fls. 6 do Relatório Fiscal, apresenta planilha que demonstra que o passivo foi constituído em momento anterior à 2011;

j) Também não procede a alegação do Sr. Auditor Fiscal quanto ao suposta falta de comprovação de passivo no montante de R\$ 3.361.846,32 listado as fls. 6 e 7 do Relatório Fiscal. Conforme planilha, parte do passivo apontado foi efetivamente constituído em momento posterior à 2011;

k) O Sr. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil violou o Princípio da Legalidade na medida em impôs à Defendente autuação fiscal embasado sem analisar todos os documentos apresentados;

l) Logo, o todo exposto demonstra que o Fisco se afastou dos rígidos contornos legais para autuar a Defendente, excedendo a autoridade fiscal os limites legais que não poderiam ser ultrapassados de forma alguma pela discricionariedade, restando violado fragrantemente o Princípio da Legalidade e da Segurança Jurídica o que torna nula a autuação fiscal em tela;

m) Não sendo devido o imposto, também não são devidos a multa e juros. Não foi comprovado o passivo fictício e conseqüentemente omissão de receita não justificando as multas que lhe foram imputadas, também não são devidos multa e juros.

Impugnação do Responsável Solidário:

n) Não restaram comprovadas práticas que justifiquem a responsabilidade tributária do administrador, devendo ser anulado o lançamento;

o) Reproduz todas as razões de defesa do contribuinte, relatadas acima. (destaques meus)

A **decisão recorrida** (fls. 1.062/1.069) afastou as alegações de nulidade formal e rechaçou a arguição de decadência, ao entendimento de que

O fato gerador é tido como ocorrido no momento em que se constata o fato descrito na lei, que permite presumir a omissão de receita, neste caso, a

manutenção em conta de passivo de obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada.

A omissão de receita efetivamente realizada, mas acobertada pela manutenção de passivo insubsistente, sempre será anterior ao lançamento contábil, e não se pode saber quando ocorreu, de sorte que, é a partir da sua constatação na contabilidade que se deve iniciar a contagem do prazo decadencial para lançamento pelo Fisco.

No caso em tela a autoridade tributária verificou a existência, em 31/12/2011, de obrigações em conta de **passivo cuja exigibilidade não foi comprovada pelos Impugnantes**, então, na contagem do artigo 150, § 4º do CTN teria até 31/12/2016 para efetuar o lançamento. Tendo sido dada ciência do auto de infração em 28/11/2016, não se verificou a decadência do direito de efetuar o lançamento. (destaques meus)

No mérito, entendeu-se que o contribuinte não comprovou que os saldos elencados eram exigíveis na data, mesmo com a juntada de grande volume de documentos, já que o contribuinte não apontou sua relação com os fatos autuados.

Por fim, a DRJ manteve a responsabilidade solidária do sócio da Contribuinte, por ser contador e administrador da empresa.

A Contribuinte e o Responsável Solidário interpuseram recursos voluntários, reiterando seus argumentos de impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

A Contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 27/10/2017 (fl. 1.078) e apresentou o seu recurso voluntário em 24/11/2017 (fl. 1.081), antes do prazo. O Responsável Solidário protocolou seu recurso no mesmo dia, sendo que não foi registrada sua ciência a respeito do acórdão, falha que se supre pelo comparecimento do sujeito passivo.

Assim, os recursos são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

2 PRELIMINARES DE NULIDADE DO TDPF E DO AUTO DE INFRAÇÃO

Considerando que os recursos são mera reiteração da impugnação neste ponto e por entender que o acórdão recorrido enfrentou de modo satisfatório a questão, adoto as razões de decidir da DRJ, nos termos do art. 114, § 12, I, do RICARF (Portaria MF nº 1634/2023)¹:

1. NULIDADE DO TDPF No TDPF, às fls. 02, vê-se que o termo foi alterado em 16/11/2016 a fim de incluir o ano-calendário 2011, portanto, não há que se falar em nulidade.

2. NULIDADE POR OFENSA AO ART. 11 DO PAF Os impugnantes alegaram haver nulidade pelo fato de os autos de infração não terem sido assinados pelo delegado da unidade, portanto, lavrados por autoridade incompetente.

O artigo 11 do Decreto nº 70.235/72 trata de “notificação de lançamento”, instrumento distinto do “auto de infração”, cujos requisitos estão no artigo 10 da mesma lei. Aquela é expedida pelo órgão que administra o tributo, portanto, assinada pelo seu responsável, este, é lavrado pelo servidor competente pelo lançamento tributário, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 6º, inciso I, alínea “a” da Lei 11.457/07.

O processo cuida de autos de infração, cujos requisitos estão no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, e seu inciso VI impõe a assinatura do servidor autuante, com informação do cargo e matrícula, o que se verifica nos documentos de fls. 900/929, portanto, ausente a hipótese arguida, contida no artigo 59, II do PAF, que daria azo à declaração de nulidade.

3 DECADÊNCIA DO PASSIVO FICTÍCIO E CRITÉRIO TEMPORAL DO LANÇAMENTO

Para a solução adequada do caso, necessário resgatar o regime jurídico do passivo fictício e compreender mais detalhadamente os fundamentos da autuação e os fatos lançados.

A presunção de omissão de receitas por passivo fictício está prevista no art. 40 da Lei nº 9.430/96 e no art. 281 do Decreto nº 3.000/99, que assim dispõem:

Art. 40. A **falta de escrituração de pagamentos efetuados** pela pessoa jurídica, assim como a **manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada**, caracterizam, também, omissão de receita.

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):

¹ Art. 114. (...)
(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

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**.

Essencialmente, a norma elenca duas situações de passivo fictício que configuram omissão de receitas:

- (i) passivo inexistente ou não comprovado, hipótese em que a obrigação não possui causa jurídica válida ou não tem sua exigibilidade demonstrada, sendo presumida a omissão de receitas no momento do seu registro contábil; e
- (ii) passivo existente, mas não baixado, em que a obrigação é efetiva, porém já extinta por pagamento (escriturado ou não), permanecendo indevidamente no passivo, hipótese em que a presunção de omissão se vincula ao momento em que o passivo deixa de existir.

De acordo com o Relatório Fiscal (fl. 885/899), a base legal dos lançamentos foi o art. 40 da Lei nº 9.430/96 e o art. 281, III do Decreto nº 3.000/99, que abarca tanto a hipótese de manutenção no passivo de obrigações já pagas quanto a situação de passivo inexistente.

A fiscalização se iniciou com o escopo de verificar os anos de 2012 e 2013 e, depois, abarcou também o ano de 2011. Após solicitar Livros de Apuração do Lucro Real e da CSLL, Demonstrações Financeiras e ECD, a Autoridade Fiscal intimou a Contribuinte a “apresentar composição da conta fornecedores na data de 31/12/2011, em planilhas Excel (...) informando em linhas distintas para cada documento fiscal, o nome empresarial do fornecedor, CNPJ, respectivo número do documento fiscal, valor, data de vencimento e data do efetivo pagamento”, além do número da linha do Sped Fiscal onde o lançamento contábil foi registrado. (fl. 299).

Em atendimento, a Contribuinte juntou planilhas incompletas que não indicavam informações de todas as obrigações questionadas e que deixou de listar 16 dos 29 dos fornecedores questionados (fls. 315/332). Diante disso, a Autoridade fiscal eliminou da investigação os passivos que considerou comprovados (pagamentos identificados na contabilidade após 2011) e manteve outros cujos esclarecimentos foram insuficientes ou inexistentes.

Concluiu que, “não foi comprovado o passivo constante na conta fornecedores em 31/12/2011 no montante de R\$ 7.596.535,68. Dessa forma, **fica demonstrada a manutenção de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada pelo contribuinte**, caracterizando omissão de receita.”

O Relatório Fiscal também deixou claro seu entendimento pela não ocorrência da decadência:

Conforme jurisprudência administrativa do Carf, **a omissão de receitas, presumida com base na existência de passivo fictício, se dá no momento em que**

se verifica a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, caso da autuação aqui relatada.

A seguir, reproduz-se trechos Extraído do acórdão do Carf Processo nº 10855.722564/2014-11 Acórdão n.º 1401001.604:

(...)

E, para completar esse raciocínio, vale a pena também reproduzir a ementa do Acórdão nº 1201-00.213, de 28/01/2010, da lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Exercício. 2001 Ementa: PASSIVO FICTÍCIO - o passivo fictício é infração continuada. Não cabe afastar a autuação em razão da possibilidade de a obrigação não comprovada já ter sido fictícia em exercício anterior ao período fiscalizado. Todavia, um mesmo passivo fictício não legitima diversas autuações por persistir na escrita por mais de um período de apuração, pois seria tributar diversas vezes uma única omissão de receita.”

Logo, o prazo decadencial para o lançamento de ofício do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, tem como termo inicial o dia 31/12/2011, data em que se observa a manutenção de passivo fictício na contabilidade da Santa Eliza, e tem como termo final o dia 31/12/2016.

Já os Recorrentes aduzem o seguinte, em síntese:

- A empresa se viu obrigada a renegociar o pagamento com alguns fornecedores o que motivou manter saldo em diversas Contas Fornecedores anteriores a janeiro de 2011, saldos estes que foram simplesmente transferidos de dezembro de 2010 para janeiro de 2011;
- Nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN a Fazenda Pública tem prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário a partir da ocorrência do fato gerador;
- Findo este prazo sem que o Fisco tenha se manifestado, operam-se os efeitos da **decadência**;
- Ao considerar a integralidade do saldo da Conta Fornecedores como passivo não comprovado, **sem verificar o momento de sua efetiva constituição, a Autoridade Fiscal deixou de observar o critério temporal**;
- Reapresenta tabelas no intuito de demonstrar que boa parte do passivo foi constituído em períodos anteriores a 2011, conforme exemplo ilustrativo a seguir:

Nº conta	Nome do Fornecedor	Saldo em 31/12/2010	Saldo em 31/12/2011
21101175	Fornecedor x	611.973,19	611.973,19
21101536	Fornecedor x	0,00	564.277,59
21101153	Fornecedor x	450.648,10	502.431,19

Quanto aos documentos apresentados em impugnação, rechaçados pela DRJ por não demonstrarem a exigibilidade do passivo, trata-se de cópias de notas fiscais juntadas em arquivos compactados nas fls. 1.021 a 1.042, separadas em pastas por nome dos fornecedores listados pela Autoridade Fiscal e que, de fato, foram emitidas entre 2007 e 2011. Isso, por si só, não comprova o reconhecimento contábil daquele passivo nas respectivas datas de emissão das notas fiscais, como alega da empresa, nem que os documentos correspondem ao passivo fictício apontado pela Autoridade lançadora – podem se referir a outras obrigações devidamente baixadas na contabilidade.

Contudo, ao contrário do que afirmou a DRJ, entendo que a juntada desse grande volume de notas fiscais, mesmo que de forma desorganizada, é capaz, ao menos, de suscitar dúvida relevante a respeito dos elementos material e temporal dos lançamentos. O passivo fictício encontrado se refere a passivo inexistente, cuja exigibilidade não foi comprovada, ou a obrigações já pagas?

Caso as notas fiscais se refiram aos lançamentos autuados e sejam idôneas, elas refletirão obrigações existentes e a probabilidade que se afigura é a de que, se houver passivo fictício, as obrigações já haviam sido pagas e não escrituradas (inciso II do art. 281 do RIR/99) ou mantidas no passivo mesmo após a escrituração dos pagamentos (inciso III do art. 281 do RIR/99).

Caso, por outro lado, essas notas não se refiram ao passivo autuado ou sejam inidôneas, estar-se-á diante de passivo inexistente, cuja exigibilidade não fora comprovada.

E, de uma forma ou de outra, o que se vislumbra é um vício material do lançamento, não apenas por possível erro na fundamentação legal, mas por ausência de profundidade na investigação realizada, que demandaria a comprovação de que as obrigações já haviam sido pagas, porém, indevidamente mantidas no passivo, ou de que as notas fiscais de aquisição correspondentes aos passivos eram inidôneas.

Por consequência, e para além da possível configuração da decadência, estaria presente também um vício no elemento temporal do fato gerador, já que o fisco não indicou o momento em que foram escriturados originalmente os passivos supostamente inexistentes e não identificou quando eles teriam sido pagos, na hipótese de se tratar de passivos reais mantidos na contabilidade após o pagamento.

Ao se verificar novamente o procedimento fiscal realizado, observa-se que a Autoridade se ateu aos lançamentos contábeis e declarações da Contribuinte, somados a planilhas solicitadas de forma clara e direcionada, com campos específicos serem preenchidos. Não foi requerida a apresentação, por exemplo, de contratos com fornecedores que comprovariam eventual renegociação de dívida, cópias de notas fiscais correspondentes aos lançamentos contábeis etc. Não foi feita nenhuma verificação nos fornecedores indicados, para constatar eventual inidoneidade, ou questionar sobre o pagamento daquelas obrigações.

O que se tem nos autos é que o fisco concluiu pela inexigibilidade do passivo pelo fato de a Contribuinte não ter apresentado informações completas sobre os lançamentos contábeis, nos moldes em que solicitado.

Veja-se, a presunção prevista na lei não é a de que passivos mantidos na contabilidade são fictícios, mas a de que passivos comprovadamente fictícios referem-se a receitas omitidas. É o que esta Turma já decidiu após a aprovação da Súmula 144 do CARF, no Acórdão nº 1201-003.560, proferido em 22 de janeiro de 2020:

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.

Por serem detalhados e esclarecedores, transcrevo os fundamentos do voto vencedor redigido pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli:

(...) 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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 lei, ser aferida ou por ocasião do registro de um passivo inexistente ou pela não baixa de um passivo já liquidado.**

(...)

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.

(...)

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:

(...)

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”.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já tomou caminho semelhante no acórdão nº 9101-005.450, de 11 de maio de 2021:

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL. DATA DO REGISTRO CONTÁBIL.

Nos termos da 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.

Cancela-se o lançamento eivado de erro na caracterização da data do fato gerador.

Trechos do inteiro teor:

Os autos de infração em discussão foram lavrados em virtude de, no entender da autoridade lançadora, o sujeito passivo não ter logrado êxito em comprovar a exigibilidade de obrigações registradas em seu passivo, na data-base de 31/12/2009, e indicadas na Linha 10 "Outras Contas", da Ficha 37-A "Passivo — Balanço Patrimonial", da DIPJ Exercício 2010, Ano-calendário 2009, as quais, de acordo com seus cálculos, totalizaram R\$ 23.008.038,39(somatória dos valores de passivo de R\$ 19.732.699,17 e de R\$ 3.278.961,97).

Foi aplicada a de presunção de omissão de receitas prevista no art. 281, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99").

(...)

O voto vencedor do acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso voluntário, tendo mantido o lançamento relativo ao passivo de R\$ 3.278.961,97 com base na premissa de que, para fins de caracterização da presunção de omissão de receita, não há necessidade de a autoridade fiscal identificar quando foi escriturado o passivo inexistente.

(...)

A premissa de tal voto encontra-se atualmente superada pela jurisprudência deste CARF, conforme se depreende do enunciado da Súmula CARF 144 (Vinculante, conforme Portaria ME 410/2020):

Súmula CARF nº 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.

Assim, a permanência de saldos na conta fornecedores em 31/12/2011, desacompanhada da identificação do momento de constituição do passivo ou, conforme o caso, da comprovação de sua posterior liquidação sem baixa contábil, não basta para deslocar para esse ano-calendário a ocorrência da omissão presumida. Como o lançamento não definiu, com segurança, se a autuação recai sobre passivo inexistente ou sobre obrigação real já paga, nem fixou o marco temporal correspondente a cada hipótese, resta comprometida a própria subsunção dos fatos à presunção legal do art. 40 da Lei nº 9.430/96, impondo-se o reconhecimento do vício material e o cancelamento da exigência.

4 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade formal do lançamento e, no mérito, dar provimento aos recursos voluntários para anular os autos de infração por vício material caracterizado no erro quanto ao elemento temporal da obrigação tributária.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha