



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720078/2015-23
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-004.105 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrentes COCA COLA INDUSTRIAS LTDA
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO. OBRIGAÇÕES COM EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA. BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A omissão de receita decorrente de passivo fictício ou cuja exigibilidade não fora comprovada deve ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a irregularidade no período de apuração em que se formalizou e registrou a operação que lhe deu origem.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO. OBRIGAÇÕES COM EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO PROCEDENTE PARA A DEVIDA APLICAÇÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL.

A presunção de omissão de receitas decorrente da constatação de passivo cuja exigibilidade não fora comprovada inverte o ônus da prova em desfavor do contribuinte.

Contudo, a premissa legal e a motivação da Autuação lavrada com base em tal infração presumida são a necessária demonstração e a devida comprovação prévia pela Autoridade Fiscal de que obrigações lançadas no passivo da entidade não tiveram sua exigibilidade comprovada pelo contribuinte. Uma vez revelados improcedentes tal fundamento e a correspondente motivação da exação fiscal, o lançamento de ofício deve ser cancelado.

CONTRATOS DE ABERTURA DE CRÉDITO. CRÉDITO ROTATIVO. IDENTIFICAÇÃO DO SIGNATÁRIO. PRAZO DE DURAÇÃO. PACTUAÇÃO DE JUROS. REGISTRO PÚBLICO DO INSTRUMENTO. EXEQUIBILIDADE E NATUREZA DE TÍTULO EXECUTIVO. VALIDADE PLENA DO NEGÓCIO E EXIGIBILIDADE DAS OBRIGAÇÕES ESTAMPADAS NOS INSTRUMENTOS.

Contratos de Abertura de Crédito são figuras não solenes, sendo inexistente um formato legal específico ou um rol de cláusulas obrigatórias, previstas em Lei, para seu aperfeiçoamento e validade.

O Direito Contratual brasileiro é regido pela *autonomia da vontade*. Havendo um negócio bilateral lícito, em que há expressão de vontade de ambas as partes capazes em pactuá-lo, este é plenamente válido e vigente, inclusive diante do reconhecimento mútuo de legitimidade da firma aposta no instrumento. O interesse do questionamento da autenticidade e da representativa da assinatura é dos celebrantes.

O conceito de *terceiro* que o art. 221 do Código Civil de 2002 emprega não abrange a Receita Federal do Brasil. A Fiscalização não pode desconsiderar a validade, os efeitos regulares e as características comerciais de um contrato firmado entre particulares, sob a argumentação de ausência de registro público, quando a Lei não obriga a assim fazê-lo.

A *exigibilidade* da obrigação não se confunde com a *exequibilidade* do contrato, sendo indiferente para a verificação de regularidade da escrituração do passivo a natureza de título executivo dos instrumentos que expressam as obrigações lançadas. *Exigibilidade* das obrigações contratuais é tema alheio ao teor da Súmula nº 233 do E. Superior Tribunal de Justiça.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO. OBRIGAÇÕES COM EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA. CONTRATOS DE ABERTURA DE CRÉDITO. CRÉDITO ROTATIVO. DEMONSTRAÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA COMPATÍVEL COM O NEGÓCIO CELEBRADO. REGISTRO CONTÁBIL E DECLARAÇÃO DOS VALORES.

Questionada a existência eficaz e a exigibilidade de obrigações lançadas no passivo, referentes a contratos de abertura de crédito entre companhias, a demonstração de trânsito financeiro bancário compatível com aquilo acordado nos instrumentos particulares, devidamente escriturado e declarado, reforça a regularidade contábil e fiscal do contribuinte, infirmo a acusação pretendida.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos e fundamentos que ensejaram ao lançamento do IRPJ, as razões de decidir e a conclusão alcançada aplicam-se às demais exações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para afastar a tributação procedida em razão de improcedentes os fundamentos utilizados pela Fiscalização no lançamento de ofício para a constatação de não comprovação da exigibilidade dos valores colhidos e mantidos no passivo da Contribuinte. Participou do julgamento o Conselheiro Thiago Dayan da Luz Barros, suplente convocado em substituição à Conselheira Paula Santos de Abreu que se declarou impedida. Prejudicada a apreciação do Recurso de Ofício em face do cancelamento integral da Autuação.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário (fls. 2207 a 2655), interpostos contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP (fls. 2145 a 2188) que manteve parcialmente as Autuações sofridas pelo Contribuinte (fls. 721 a 771), rejeitando as principais alegações da Impugnação apresentada pela Contribuinte (fls. 797 a 819).

O processo versa sobre exações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, acompanhadas de multa ofício (75%), impostas em face da empresa COCA COLA INDUSTRIAS LTDA.

A acusação fiscal singular que sustenta as Autuações é de *omissão de receitas*, presumida com base em verificação de *passivo com exigibilidade não comprovada*, conforme o previsto no art. 281, inciso III, do RIR/99, referente a contratos de abertura de crédito (rotativo), firmados entre a Contribuinte e suas coligadas, os quais, diante de parte da documentação inicialmente apresentada (seus aditamentos contratuais), entendeu a Fiscalização não serem juridicamente *válidos* para exprimir as obrigações registradas na contabilidade da empresa autuada.

Assim foi relatada a infração e fundamentado o lançamento de ofício:

O contribuinte em epígrafe manteve em sua escrituração comercial obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada.

É consabido que o passivo contábil de uma empresa, seja ela qual for, caracteriza-se pelo registro de obrigações tendo caráter de exigibilidade por parte de terceiros.

Não havendo tal exigibilidade comprovada, caracteriza-se a presunção legal de omissão de receita, a teor do Regulamento do Imposto de Renda (...).

Várias podem ser as causas da existência de passivo fictício ou inexigível, tais como: Sonegação de receitas de vendas a dinheiro; omissão de escrituração do pagamento de obrigações, quando não existe disponibilidade; escrituração de comprovos à vista como se a prazo fossem; subfaturamento, entre outras. Daí pode haver reflexo nas contas do ativo para representar a existência de empréstimos falsos registrados para fins de aumento gráfico dos saldos de Caixa/Bancos, a fim de compensar as sonegações de vendas ou a existência de empréstimos reais verdadeiros, porém não exigíveis, eis que as verbas pertencem aos controladores da empresa, que sonegam receitas reais (FERREIRA, Antônio Gonçalves – AUDITORIA FISCAL, pg. 93, edição independente, 1972).

Contudo, não cabe ao auditor autuante perquirir da causa ou consequência do passivo ficto ou inexigível, uma vez que a lei, quando caracterizada as hipóteses previstas, impõe a existência de omissão de receita, realizando o fisco, por intermédio do auditor, mera tarefa de aplicação da lei.

(...)

Analisando os documentos acima [os Aditamentos Contratuais], apresentados pelo contribuinte, depreende-se que somente ADITAMENTOS foram apresentados, sendo sonogada à fiscalização a apresentação dos Contratos de Abertura de Crédito em Conta-Corrente e por consequência impedindo que a presente auditoria possa verificar a real exigibilidade deste passivo e se este está cercado das formalidades exigidas por Lei.

É importante compreender o que é contrato de abertura de crédito, posteriormente analisar o contrato e os aditamentos apresentados e, por fim, concluir pela ratificação do lançamento, a teor do sistema jurídico vigente, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

*O contrato de abertura de crédito é uma modalidade através do qual a empresa se obriga a garantir a cobertura de valores a serem utilizados pelo cliente, de uma só vez ou parceladamente, até um determinado montante, por tempo determinado ou não, permitindo o reembolso e a reutilização do crédito, geralmente conjugado a uma conta corrente, e o creditado, por sua vez, se obriga a restituir os valores efetivamente realizados, acrescidos **de juros e encargos previamente pactuados, até a data do vencimento.***

Daqui decorre que da simples assinatura do contrato, para o creditado beneficiário, só resulta a obrigação de pagar as comissões acordadas, em função do limite disponibilizado, se for o caso, e não de qualquer obrigação de reembolso ou de juros, por estas estarem dependentes da efetiva e eventual utilização do crédito posto à disposição do cliente.

Uma vez utilizado o recurso posto à disposição do cliente, este deve restituir os valores utilizados, pagar juros e encargos até a data do vencimento.

Acrescente-se ainda, que para aceitação do contrato de mútuo/empréstimo, bem como os juros deles decorrentes, alguns requisitos são necessários, como:

I – O contrato seja por escrito e registrado no cartório de títulos e documentos;

II – os juros não excedam a taxa legal (o art. 591 do Código Civil disciplina a taxa máxima de juros no mútuo de dinheiro);

III – Os recursos sejam empregados na atividade geradora de receitas da mutuaría.

O art. 221 do Código Civil dispõe que o instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, com como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público. A Receita Federal é considerada terceiro diante dos contratantes, por isso há a necessidade do registro para prova do que fora pactuado, a fim de se reconhecer o contrato e seus acessórios.

A jurisprudência administrativa tem decidido que provada a existência de contrato escrito de mútuo através da contabilização da operação, a falta do registro no Cartório de Títulos e Documentos, bem como a irregularidade em sua contabilização, não são suficientes para desconsiderar a operação.

Nesta hipótese, de não registrar o contrato de mútuo no registro público, o histórico do lançamento contábil deve registrar o prazo, taxa de juros e vencimento.

No caso, sob exame, não se está tratando de contrato de mútuo ou empréstimo, já que a questão trata de contrato de abertura de crédito, de natureza jurídica diversa daqueles.

Outrossim, para fins cognitivos, os registros contábeis, tanto digitais, quanto em meio papel, não registram o prazo, taxa de juros ou vencimento.

(...)

O ADITAMENTO Nº 07 entre a Recofarma e a CCIL, chancelado pelas partes em 02/01/2007, que fora apresentado à auditoria fiscal, estabelece na cláusula primeira somente o montante a ser colocado à disposição da Mutuária, a saber, R\$ 2.500.000.000,00, não prevê qualquer cláusula de pactuação de juros ou encargos decorrentes de atraso no pagamento de valores utilizados pela CCIL.

É importante e oportuno ressaltar que a CCIL detém 99,99% da participação societária no capital votante da referida companhia amazonense, Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, CNPJ 61.454.393/0001-06.

A ementa do ADITAMENTO considera, para disponibilização dos valores, a conveniência de utilização pela CCIL de recursos da Recofarma. No referido ADITAMENTO havia menção de que os recursos decorrentes do crédito poderiam ser utilizados pela CCIL, de acordo com a necessidade dos seus negócios, sujeita a utilização dos recursos a um aviso prévio de 48 (quarenta e oito) horas, não havendo cláusula estabelecendo prazo para vencimento ou devolução de valores.

O Aditamento não registra o nome, CPF e identidade dos subscritores, nem há nos documentos apresentados qualquer procuração para que eles representem a empresa com a finalidade de assinatura dos contratos (agente capaz). Não há identificação das testemunhas, estes requisitos subjetivos são condições de existência e validade contratual.

Os ADITAMENTOS apresentados, e listados acima, somente aumentam o valor do limite de crédito ou alteram o índice de correção monetária, sem prever quaisquer outras cláusulas, que gerem obrigação de pagamento de juros e encargos ou prazo de vencimento.

Diante da análise contratual, constata-se que nenhum instrumento teve registro público necessário para que surtisse efeito perante o fisco, além de não haver qualquer exigibilidade dos recursos monetários transferidos da controlada para sua controladora, caracterizando assim a manutenção no passivo de conta contábil sem comprovação de exigibilidade até a data dos fechamentos dos balanços patrimoniais.

Outrossim, em relação ao contrato de abertura de crédito, acrescente-se que o Superior Tribunal de Justiça, consolidando o entendimento que delineava suas decisões, estabeleceu, através da edição da Súmula nº 233, que "o contrato de abertura de crédito, ainda que acompanhado de extrato da conta-corrente, não é título executivo" (Brasília: DJ 08.02.2000, Seção 1, p. 264).

Portanto, a teor do art. 585 do Código de Processo Civil, o contrato de abertura de crédito não é título executivo, não tendo assim, exigibilidade necessária para execução conforme art. 586 parte final do mesmo Código.

Dessa forma, haveria a necessidade de um contrato de empréstimo, vinculado ao contrato de abertura de crédito, porém, o contribuinte não asseverou a existência de tal documento existir em nenhuma de suas respostas.

Registre-se que nenhuma informação sobre a exigibilidade de tais valores apurados foi apresentada de forma há que se fosse elidida a existência do passivo sem exigibilidade comprovada, independente das contabilizações efetuadas a nível gerencial ou societário.

(...)

Neste contexto [não apresentação de pareceres de auditores independentes sobre as demonstrações contábeis], a empresa foi intimada a apresentar parecer de auditoria contábil independente, realizada por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários, de acordo com o que dispõe o art. 3º da Lei 11.638/2007, a fim de obter opinião de profissional técnico contábil a respeito das demonstrações contábeis da CCIL, porém, a empresa somente apresentou, em resposta ao TFI nº 03, a referida Carta da Auditoria ERNST & YOUNG, assinada por seu Sócio o Sr. Roberto Martorelli, sendo silente sobre os anos calendário 2010 e 2011, concluindo-se, portanto, a escorreita interpretação jurídica para lavratura do competente auto de infração.

Sobre a matéria de fato tratada neste Termo de Constatação de Infração Fiscal, a administração pública, já se pronunciou a respeito da procedência do Auto de Infração lavrado no Processo Administrativo Fiscal 12448.737.120/2011-57, contra o mesmo sujeito passivo, Coca Cola Industriais Ltda, e tratando da mesma matéria "Passivo com Exigibilidade Não Comprovada" (...).

Corroborando de forma definitiva na administração pública e negando provimento ao recurso do contribuinte, o Acórdão: 1103-001.082 – CARF – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, na Sessão 29 de Julho de 2014, consolidou a autuação do mesmo contribuinte na mesma matéria aqui tratada.

Desta forma, fica caracterizado que o contribuinte manteve passivo cuja Exigibilidade Não pode ser Comprovada, logo está sendo lavrado Auto de Infração do IRPJ com reflexo na CSLL, COFINS e PIS. (fls. 2149 a 2152 - Relatório DRJ)

Intimada do lançamento de ofício, a ora Recorrente apresentou regularmente Impugnação, acostando nova documentação probante, questionando todas as matérias tratadas nos autos, alegando, preliminarmente:

(...) a extinção de parte do crédito tributário constituído por decurso do prazo decadência no que tange aos dados e/ou movimentações ocorridos antes de 04/05/2010, tendo em vista que a sua primeira intimação ocorreu em 04/05/2015 e considerando que o lançamento pretende abranger a totalidade do ano de 2010. E continua:

“6 – Além disto, há que se considerar a impossibilidade de cumulação de saldos credores anteriores a cinco anos da data de notificação do presente auto de infração. Veja-se a tabela a seguir, em que se demonstra qual seria o saldo das contas e movimentos se desconsideradas as transações anteriores a Maio de 2010 (tese da decadência). O valor para 2010 seria reduzido a R\$ 52 milhões e os movimentos seguintes seriam devedores e não credores. Ou seja,

não haveria receita. Esta tabela considera apenas as contas apresentadas na página 11 do Termo de Constatação Fiscal:

Valores Expressos em Reais (D - Saldo Devedor / C - Saldo Credor)						
Conta Contábil	Movimento Contábil de		Movimento Contábil de		Movimento Contábil de	
	Maio a Dez de 2010	D/C	2011	D/C	2012	D/C
230102000	254.565.050,16	D	1.227.710.392,58	D	(626.743,76)	C
230204000	(234.260.496,78)	C	437.005.856,39	D	735.520.651,10	D
230204100	205.974.309,39	D	(89.861.673,99)	C	(2.797.665,13)	C
230102100	(177.118.212,39)	C	(202.930,61)	C	-	
230101113	(1.035.838,72)	C	24.604,39	D	(97.202.335,39)	C
230101013	(97.960.727,21)	C	(2.694.903,17)	C	(20.144.420,90)	C
230101014	(2.317.999,03)	C	108.033.223,44	D	(4.883.314,28)	C
Total	(62.153.914,58)	C	1.680.014.669,03	D	609.866.171,64	D

Ainda em sede preliminar, requer a nulidade do lançamento, por entender que falta a ele fundamentação jurídica e fática, especialmente no que concerne à forma de obtenção da base tributável. Aduz que constam nas autuações afirmações aleatórias, sendo que os dados colhidos não refletem a realidade, uma vez que se deixou de considerar as contas do ativo e, ainda, os efetivos retornos dos valores levantados.

Prossegue argumentando que “as conclusões e valores a que chegou a fiscalização não são devidamente esclarecidos, o que traz especial cerceamento à defesa da autuada” e que não teria sido apresentada a fundamentação legal da “omissão de receita por presunção legal (Fls. 734)”. E complementa:

Além do mais, os saques em contas correntes são, juridicamente, débitos assumidos pela sacadora, integrantes de seu passivo exigível, não se justificando, lógica, jurídica ou legalmente, que possa o Fisco presumir-lhes a natureza de receita omitida. (fls. 2153 a 2154 - Relatório DRJ)

Em relação ao mérito, aduz a Contribuinte que:

Sob a perspectiva da contribuinte, a matéria em discussão “trata-se da desconsideração de Contratos de Abertura de Crédito, do que resultou o entendimento, por parte da fiscalização, de suposta existência de receita omitida, glosando-se os juros debitados pela ora impugnante e relativos às parcelas por ela sacadas”.

Repele o procedimento fiscal que teria se “baseado em meras ilações, sem embasamento na real movimentação financeira decorrente dos CACs, cuja existência não é negada”, salientando que “o Fisco considerou que débitos decorrentes de obrigações contratuais, enquanto não pagos, constituem receita omitida, o que é absolutamente inaceitável”.

No tocante às bases de cálculo dos tributos exigidos, afirma que:

11 – Aparentemente, trata-se de valores correspondentes ao montante do saldo de saques, existente em cada final de ano-base. Iremos analisar cada ano-base de per si. No entanto, desde logo, cumpre notar que o Fisco está cobrando tributação sobre suposta receita omitida, em cada ano-base; ou seja, dentro do raciocínio fiscal, seria tal receita o somatório dos recebimentos ocorridos, no curso do ano base, por conta dos saques referentes aos CACs. Portanto, o saldo de tais saques existente no passivo exigível, ao final do ano-base não pode ser considerado para fins de fixação da base de cálculo dos tributos supostamente devidos em determinado exercício, pois engloba valores entrados em exercícios anteriores.

12 – Ao se acatar, ainda que para fins de argumentação, a tese fiscal de que os saques por conta dos CACs seriam receita omitida, a base de cálculo dos tributos, em cada ano-base, seria tão somente o somatório dos ingressos no mesmo ano. Em nenhum momento, no entanto, o lançamento explicita tal fato.

No que se concerne especificamente à base de cálculo do ano-calendário de 2010, alega:

registra-se, na autuação, um valor de R\$ 2.791.354.481,93, cuja origem não é explicada;

de acordo com a planilha ora em anexo (Anexo I), relativa a este ano-base, extraída da DIPJ respectiva (consta dos autos), o saldo inicial de entradas por conta dos saques no CAC, referente ao contrato firmado com a Recofarma, em 1º.01.10, montava a (R\$ 2.189.549.567,81);

acrescentando-se os juros debitados no montante de (R\$ 131.293.023,37), chega-se a um saldo negativo da ordem de R\$ 2.320.842.591,18;

de se notar, porém, que houve pagamentos à Recofarma, no curso do ano-base, no montante de R\$ 57.010.000,00, como mostrado na planilha sob exame (cópias de lançamento e extratos bancários em anexo 1);

assim, considerando-se o somatório de documentos de valor inferior a R\$ 100.000,00, no montante de R\$ 264.490,73, chega-se a um saldo de R\$ 2.263.568.100,45, em 31/12/10;

importante anotar, porém, que o saldo existente em dezembro/09 e janeiro/10 referir-se-ia a uma cumulação de saques no CAC, supostas omissões de receita nos anos-base anteriores, a partir do ano de 2007, objeto de autuação anterior, não havendo assim, que se falar em sua tributação no ano-base de 2010, sob pena de tributação em cascata (considere-se, além disto, a decadência, já argüida);

entenda-se, mais, que a base de cálculo de 2010 abrangeu o passivo constante da DIPJ, sem descontar o valor do ativo.

Argumenta que, “em cada ano-calendário, a base de cálculo dos tributos, se devidos fossem, não poderia ser o mero somatório do saldo de ingressos decorrentes dos saques no CAC (suposta receita omitida), no decorrer dos anos, sob pena de se efetuar uma tributação em cascata; mas apenas, em cada ano-calendário, o somatório dos ingressos nesse ano efetivamente ocorridos, circunstância a que o lançamento não faz qualquer referência”.

Em relação à base de cálculo do ano-calendário de 2011, argui:

15 – (...) Diz a autuação que seria de R\$ 27.533.693,37. Não se esclarece, porém, como chegou a fiscalização a tal valor. Vê-se, pelo menos, que não está sendo adotado o mesmo critério utilizado para a fixação da base de cálculo de 2010, uma vez que, conforme planilha e documentos de suporte em anexo, o saldo de saques acumulados em 31.12.11 (dado sobre o qual já se demonstrou não caber incidência tributária pretendida pela fiscalização), montava a R\$ 648.419.898,57 (R\$ 571.885.246,23 relativo à Recofarma, conforme demonstrado a seguir (v. Anexo 2):

saldo inicial em 01.01.11.....R\$ 2.263.568.100,45
- total de juros em 2011.....(R\$ 77.998.692,94)
+ pagamentos à Recofarma.....R\$ 1.769.473.615,13
+ docs. Abaixo de R\$ 100.000,00.....R\$ 207.932.032,03

Saldo Recofarma em 31.12.2011.....R\$ 571.885.246,23

É volumosa a restituição feita à recofarma ocorrida em 2011 e se comprova com a documentação em anexo (Anexo 2); por outro lado, não demonstra a autuação qualquer novo ingresso em 2011, que pudesse minimamente justificar a base de cálculo oferecida.

11. No que toca à base de cálculo do ano calendário de 2012, explica:

“(...). Temos, novamente, um valor inexplicado de R\$ 120.771.166,18. É insólito, em relação ao saldo credor da Recofarma registrado em 31.12.12, como adiante se verá e, ainda, não corresponde à alegação de qualquer ingresso decorrente do CAC, a ser interpretado como receita e não saque em conta-corrente, tal como quer a fiscalização.

18- Vejamos o movimento em 2012, apoiado na documentação ora anexada (Anexo 3):

saldo inicial em 01/01/12.....R\$ 571.885.246,23 ·

- total juros em 2012.....(R\$ 16.803.908,78)

+ pagamentos à Recofarma.....R\$ 635.525.551,45

-docs. Abaixo R\$ 100.000,00.....(R\$ 18.164.100,87)

Saldo Recofarma, em 31.12.12.....R\$ 28.672.295,22 19

Novamente, é volumosa a restituição feita à Recofarma e se comprova com a documentação em anexo (Anexo 3); por outro lado, não evidencia a autuação qualquer novo ingresso em 2012, que pudesse minimamente justificar a base de cálculo oferecida.

12. A partir da exposição que faz, elabora as conclusões a seguir:

20 – As bases de cálculo adotadas pela fiscalização não se sustentam coerentemente; tampouco o auto de infração fornece-nos elementos informativos suficientes à sua elucidação.

21 – É evidente, ante os demonstrativos acima e a documentação de suporte, o decréscimo anual do saldo de obrigações passivas entendidas pela fiscalização como receitas omitidas. Torna-se evidente, assim, que tais “receitas omitidas” eram, na verdade, débitos decorrentes dos CACs firmados pela requerente e suas afiliadas, tanto assim que foram objeto de devolução, como demonstrado e comprovado pela anexa documentação.

22 - Impõe-se, assim, que, a não ser o auto de infração anulado por deficiência de fundamentação, seja ele ao final julgado improcedente.

23 - Em face das incoerências demonstradas e da documentação de suporte ora anexada, parece à requerente ser absolutamente claro o equívoco do lançamento impugnado. É de se registrar, porém, a complexidade do feito e a enorme quantia envolvida, a justificar que seja deferida a realização de uma PERÍCIA CONTÁBIL, afim de que venha a lume a verdade material, meta justificativa do procedimento administrativo, sob pena de que, a vir porventura a ser o feito decidido contra o contribuinte, caracterizar-se evidente cerceamento de defesa.

Reitera que o suposto passivo fictício tem por fundamento os lançamentos escriturados no passivo exigível da empresa, referentes a “parcelas sacadas pela Requerente contra o crédito rotativo decorrente dos Contratos de Abertura

de Crédito firmados com suas subsidiárias, assim como dos juros correspondentes, cujos débitos foram glosados”.

Salienta que “em nenhum momento a Fiscalização nega a existência dos Contratos de Abertura de Créditos – CAC, ou que os ingressos discutidos tenham se originado das empresas nele indicadas como credoras; nem, tampouco, nega que tenham eles se refletido na conta Bancos da empresa devedora” e que, segundo a autoridade lançadora, apenas “não haveria evidências da exigibilidade de tais quantias, que justificassem o lançamento de tais valores no passivo exigível a longo prazo”.

Prossegue:

26. Importante notar que a autuação confunde, permanentemente, em sua argumentação, contrato de abertura de crédito com contrato de mútuo, o que se procurará definir a seguir. Assim é que afirma à fls. 727 que “para aceitação do contrato de mútuo/empréstimo, bem como os juros dele decorrentes, alguns requisitos são necessários, como: I- O contrato seja por escrito e registrado no cartório de títulos e documentos; II – Os juros não excedam a taxa legal (o art. 591 do Código Civil disciplina a taxa máxima de juros no mútuo de dinheiro); III – Os recursos sejam empregados na atividade geradora de receitas da mutuaría”, afirmações estas que, adiante, serão analisadas e devidamente contestadas.

27. Além de tais exigências sem embasamento legal, pretende a fiscalização que o passivo decorrente dos saques realizados por conta dos contratos de abertura de crédito, careceria de exigibilidade por parte da credora. Assim estabelecidas as questões de direito em discussão, passemos aos comentários dos razões alegadas pelo Fisco como embasamento jurídico de suas conclusões.

Em relação à afirmação de que um dos requisitos para a validade do contrato de mútuo seria seu registro em Títulos e Documentos, alega desconhecer jurisprudência administrativa que a corrobora e traz à colação as ementas dos Acórdãos 106-121972 e 104-203543, do CARF, contrárias à pretensão fiscal.

Complementa, argumentando que “o ‘terceiro’ a que se refere a lei é aquele a quem a transação poderá afetar, criando-lhe obrigações ativas ou passivas e que a elas não ficará sujeito, em não havendo registro público”. Cita o exemplo do comprador de boa-fé, que adquiriu um automóvel de pessoa que não era seu proprietário, mas sim possuidor em virtude de um contrato de alienação fiduciária não registrado. Considera ilegal a argumentação fiscal.

Argui, outrossim, que a referência a prazo indeterminado não pode ser interpretada como impossibilidade de efetiva cobrança do crédito pelo beneficiário, tendo em vista que os artigos 134 e 3314 do Código Civil, de 2002, estabelecem que em tal hipótese pode o credor exigir o pagamento a qualquer tempo.

No que se refere à suposta falta de exigibilidade dos contratos de abertura de crédito, aduz que:

34 – Afirma a Fiscalização, e com razão, que a força executória agregada ao contrato de mútuo, em face de sua liquidez, não é atribuível aos contratos de abertura de crédito. Realmente, no mútuo financeiro, de imediato transfere-se ao mutuário o valor total mutuado, gerando-lhe, de imediato, a obrigação de pagar.

Já, no Contrato de Abertura de crédito, o valor da conta não obriga o devedor, que assume a obrigação de pagar, na medida dos saques que efetue. Sem embargo, a falta de base jurídica da autuação demonstra-se quando, a partir dessa assertiva, conclui ela pela inexigibilidade dos créditos decorrentes de tais contratos e levanta a nova e exótica teoria jurídica de que, para serem exigíveis, os créditos rotativos teriam que ser sempre acoplados a um contrato de empréstimo (sic) (V. fls. 729). Fiscalização parece desconhecer completamente que o contrato de abertura de crédito é um contrato de empréstimo rotativo, contrato típico e com características próprias.

35 – Entenda-se que, em face da lei, as obrigações assumidas por pessoas físicas ou jurídicas capazes são sempre exigíveis por seus credores. O que ocorre é que aquelas obrigações líquidas e certas, como é o caso das dívidas decorrentes de contratos de mútuo, em que há imediata transferência do bem mutuado ao devedor, podem ser objeto de imediata execução. Ademais, aquelas obrigações que dependam de uma demonstração, serão sempre exigíveis, embora não imediatamente executáveis. É o caso dos débitos rotativos decorrentes de contratos de abertura de crédito.

Traz à baila a Sumula 247 do Superior Tribunal de Justiça bem como disposições legais acerca da ação monitória, disciplinada pelos artigos 1.102. a 1.102.c do Código de Processo Civil vigente quando do oferecimento da impugnação.

No que diz respeito à “estipulação de juros”, reconhece que o Contrato originário, datado de 15/01/93, não previa a incidência de juros, mas apenas da correção monetária do principal (parágrafo único da cláusula 1ª). No entanto, no Aditamento nº 4, firmado em 21/02/2000, as partes estabeleceram juros de 6% ao ano, em substituição aos índices de correção monetária, anteriormente acordados.

Acrescenta que a fixação de juros decorre da vontade das partes, não sendo uma obrigação legal imposta, cuja ausência poderia tornar nulo um contrato financeiro.

E continua:

42 – Neste ponto [Comprovação da Capacidade dos Signatários do Contrato e seus Aditamentos], volta a Requerente a valer-se da jurisprudência administrativa, quando, no acórdão citado no item 28 acima, afirma-se que “cabe ao Fisco desconstituir a veracidade do contrato por instrumento particular, válido até prova em contrário”.

43 – Note-se, mais, que a representatividade das empresas decorre de documentos registrados na Junta Comercial (registro público) e é do pleno conhecimento da Receita, que não pode furtar-se a reconhecer a validade de um contrato, baseada no argumento de falta de comprovação da capacidade representativa dos signatários, a menos que a possa demonstrar.

44 – A requerente reporta-se ainda ao disposto no § único do art. 221 do Código Civil que estabelece que a prova do instrumento particular pode suprir-se por outras de caráter legal. Considere-se, assim, por oportuno, que a escrita das empresas faz prova das transações nela refletidas por conta do Contrato.

45 – Pelo exame da escrita da Requerente e documentação correlata que lhe foi exibida, pode a fiscalização constar o ingresso das quantias representativas do crédito rotativo a favor de suas credoras, ingresso este que, em nenhum momento, foi posto em dúvida no Termo de Constatação Fiscal; tanto que dele

se serve para imputar à requerente a prática de omissão de receita e de passivo fictício.”

Da Suposta Exigência do Emprego dos Recursos na Atividade Geradora de Receita da Devedora

46 – Tal exigência é levantada a fls. 727, supostamente para os mútuos. Apenas para não deixar de respondê-la, quer a requerente enfatizar que não há lei alguma neste sentido e, além disso, em nenhum momento, alega-se, neste lançamento, qualquer desvio de aplicação dos recursos decorrentes dos saques por conta dos contratos de abertura de crédito.

Da Efetiva Comprovação Contábil do Passivo Exigível

47 – A existência e exigibilidade dos Contratos de Abertura de Crédito estão de sobejo demonstradas ao início desta petição. Trata-se de provas robustas e de acordo com o disposto no art. 221 do Código Civil. Ainda que assim não se entendesse, o que só se admite para fins de argumentação, há que se considerar o disposto no § único deste mesmo dispositivo, no sentido de que a prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal. Ou seja, no caso, pela demonstração e comprovação pericial do tratamento contábil dado aos ingressos e saídas, lançamentos a crédito e débito decorrentes dos referidos contratos. (fls. 2154 a 2160 - Relatório DRJ)

Ainda, requer a produção de prova pericial, conforme requisitos que apresenta, indicando a assistente técnica.

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 15ª Turma de Julgamento da DRJ/RPO, que, em face da alegação da ora Recorrente de que parte dos valores colhidos pela Fiscalização já teriam composto a base de cálculo de lançamento de ofício anterior, referente ao ano-calendário de 2007, objeto do Processo Administrativo nº 12448.737120/2011-57, primeiramente, determinou a realização de diligência nos seguintes termos:

Em vista do exposto, encaminho os autos à Fiscalização a fim de que emita um parecer conclusivo informando se, nos saldos credores das contas contábeis a respeito da inclusão ou não dos créditos informados na tabela de fls. 1117/1139 do Processo nº 12448.737120/2011-57, acima reproduzida, nos saldos credores 0230102000, 0230204000, 0230204100, 0230102100, 0230101113, 0230101013 e 0230101014 ao final de 2010, estão computados os créditos informados na tabela de fls. 1117/1139 do Processo nº 12448.737120/2011-57.

A fim de melhor apreciar a matéria, solicita-se, também, que a Fiscalização junte aos autos, em documentos não pagináveis e passíveis de análise pelos sistemas de auditoria da RFB, os lançamentos contábeis, no Livro Razão em meio digital, concernentes às contas 0230102000, 0230204000, 0230204100, 0230102100, 0230101113, 0230101013 e 0230101014 (que serviram de suporte à autuação) bem com as contas 230101002 e 230101006 (informadas a fls. 182, mas que não compuseram o valor tributável), referentes ao período de 01/01/2010 a 31/12/2012. (fls. 1131)

No Relatório de diligência, após a apresentação de documentação pela Contribuinte, a Autoridade Fiscal se posicionou da seguinte forma sobre tal *resolução* da DRJ a quo:

Como fruto desta consulta, pude perceber que houve débitos na conta 230102000, que realizaram quase todo o montante que foi objeto da autuação anterior, desta forma foi produzida a planilha abaixo para melhor compreensão da matéria aqui arguida:

Conta	Autuação 2007 A	Débitos 2008 B	Débitos 2009 C	Débitos 2010 D	Saldo Remanescente E = A - B - C - D	Autuação 2010 F	Saldo Líquido da Autuação 2007 G = F - E
230102000	609.449.615,82	260.425.694,81	2.470,00	254.637.053,30	94.384.397,71	2.384.448.757,20	2.290.064.359,49
230204000	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	0,00	0,00
230204100	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	0,00	0,00
230102100	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	177.266.399,13	177.266.399,13
230101113	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	81.796.631,56	81.796.631,56
230101013	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	80.336.632,82	80.336.632,82
230101014	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	67.506.061,22	67.506.061,22
Total	609.449.615,82	260.425.694,81	2.470,00	254.637.053,30	94.384.397,71	2.791.354.481,93	2.696.970.084,22

Desta forma, fica claro, que, a autuação precedente não produz efeito relevante na presente autuação, a Conta 230102000, objeto da autuação anterior, à época autuada, pelo saldo de R\$609.449.615,82, registrou Débitos nos anos-calendário subsequentes (2008, 2009 e 2010) no montante de R\$515.065.218,11, restando somente um saldo de R\$94.384.397,71.

Logo, concluo, que do montante de saldo autuado no final do ano-calendário 2010, referente a conta 230102000, no valor de R\$2.384.448.757,20, restam sem qualquer resíduo da autuação do ano-calendário 2007, R\$2.290.064.359,49.

E de forma geral da presente autuação, no valor de R\$2.791.354.481,93, restam sem qualquer resíduo da autuação do ano-calendário 2007, R\$2.696.970.084,22.

Sobre esta matéria, trago aos autos os acórdãos produzidos pelo 1º Conselho de Contribuintes, Ac. nº 102-23.452/88, 102-23.453/88 e 102-23.454/88, no DOUde 04-05-89, os quais determinam que não se pode retirar do total tributável, apurado pela fiscalização em um exercício, um valor determinado a pretexto de que o mesmo já fora tributado no ano anterior, tendo em vista que as relações de credores de cada um dos exercícios são independentes, cada uma delas incluindo créditos firmados no respectivo ano-base.

Conforme solicitado pelo julgador, que fossem juntados documentos não pagináveis e passíveis de análise pelos sistemas de auditoria da RFB, os lançamentos contábeis, no Livro Razão em meio digital, concernentes as contas aqui em lide, anexo os arquivos do SPED/CONTÁBIL dos anos-calendário 2010, 2011 e 2012. (fls. 1701 e 1702)

Devidamente conferido à Contribuinte o direito de manifestação, esta se insurgiu refutando as conclusões de tal Relatório, afirmando, derradeiramente, que, *considerando que os pagamentos devem ser imputados às dívidas mais antigas (Código Civil, art. 355), tem-se que as quitações feitas de 2008 a 2010 não foram suficientes sequer para eliminar a dívida existente em*

01.01.2007, sendo imperativa a conclusão de que todo o movimento autuado de 2007 (R\$ 609.449.615,82) está contido na base de cálculo da presente autuação. Insustentável, assim, a conclusão da diligência no sentido de que a sobreposição entre as autuações seria de apenas R\$ 94.384.397,71. O erro está na premissa, que – como demonstrado – desconsidera o saldo passivo originado antes de 2007 (fls. 1731).

Retornando os autos à 15ª Turma daquela DRJ *a quo*, esta julgou parcialmente procedente o lançamento, apenas excluindo deste o valor de R\$ 94.384.397,71, apontado no próprio Relatório fiscal como efetivamente abrangido no cálculo da autuação pregressa, consignando que *um saldo de R\$ 94.384.397,71 autuado em 2007 que não havia sido liquidado até o final do ano calendário 2010. (...) Estes, portanto, são os únicos resíduos da autuação do ano calendário 2007 na autuação objeto do presente processo. Os demais termos da defesa oposta foram rejeitados.*

Confira-se a ementa daquele julgado *a quo*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados de modo a permitir à contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada e consistente.

DECADÊNCIA. PASSIVO FICTÍCIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Se o passivo fictício que motivou a autuação deu-se em 31/12/2010 e se os autos de infração foram lavrados em 2015, não há que se falar em decadência, vez que formalizada e comunicada a infração fiscal dentro do prazo previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

*Realizado o lançamento com a observância de todas as normas legais, cabe ao contribuinte fazer prova da efetividade dos valores contabilizados em seu passivo, devendo suas alegações ser acompanhadas de documentos hábeis e idôneos a demonstrar a verdade dos fatos. Do contrário, aplica-se a presunção legal da ocorrência de omissão de receitas, nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, que, por sua natureza “*juris tantum*”, deve ser infirmada pela parte contrária com provas robustas, o que não se viu nos autos presentes.*

PERÍCIA CONTÁBIL.

Deve ser indeferido o pedido por realização de perícia contábil se, em diligência, a Autoridade Fiscal respondeu o único quesito formulado pela contribuinte cujo esclarecimento era necessário ao deslinde da lide. Quanto

aos demais quesitos oferecidos, por serem facilmente respondidos ou por serem prescindíveis ao julgamento da lide, não devem ser objeto de perícia contábil.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face do valor do cancelamento procedido, ficou registrado em tal r. *decisório* a interposição de Recurso de Ofício.

Diante de tal revés parcial, a Contribuinte apresentou Recursos Voluntário (fls. 2207 a 2655), em suma, reiterando suas alegações de defesa já trazidas nos autos, bem como apontando especificamente as razões de reforma do v. Acórdão recorrido, munido de tabelas e demonstrativos. Para facilitar o manejo de seu *apelo*, a Recorrente junta novamente, de maneira individual e objetiva, os principais documentos presentes nos autos, que arrimam suas razões e pedidos.

Não foram opostas Contrarrazões pela Fazenda Nacional.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

Devidamente incluído o processo na pauta da sessão de julgamento 13 de junho de 2018, por maioria de votos, foi proferida por esta C. 2ª Turma Ordinária a v. Resolução nº 1402-000.666 (fls. 2731 a 2778), determinando a realização de nova diligência, para que se *confirmasse* o lançamento contábil correspondente do passivo em questão.

Encaminhados os autos à Unidade Local, foi proferido r. *Despacho de Devolução* (fls. 2792 a 2798), entendendo a Autoridade Fiscal responsável que *o objeto desta diligência divergente dos ritos processuais impostos pelo Decreto nº 70.235/72 – PAF, propondo* que deveria se promover uma nova deliberação dessa C. 2ª Turma Ordinária sobre eventuais novos elementos de provas específicos a serem trazidos nos autos.

Tendo em vista que tal r. *Despacho de Devolução* reafirmou a procedência do lançamento de ofício, para a garantia do contraditório, foi dado vista a Contribuinte por meio do r. *Despacho de Saneamento* (fls. 2800 a 2801).

Devidamente intimada, a ora Recorrente apresentou Manifestação (fls. 2819 a 2846), em suma, repisando a improcedência total da Atuação em tela, oferecendo-se para

apresentar no prazo de 90 (noventa) dias um *relatório* a ser elaborado por empresa de Auditoria privada, contemplando a regularidade contábil da Empresa, nos termos como antes requeridos por esta C. 2ª Turma Ordinária. Alternativamente, pugna pelo retorno dos autos à Unidade Local, para a efetivação da diligência.

Processado o feito, os autos retornaram a este Conselheiro para relatar e votar.

Por fim, antes da sessão de julgamento do dia 15 de outubro de 2019, por meio da Petição de fls. 2850 a 2855, a Contribuinte apresenta *Memoriais*, instruídos com o mencionado *relatório* de Auditores privados, respaldando sua alegação de improcedência da Autuação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Reitera-se que o Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Igualmente, como já analisado, o Recurso de Ofício atende às hipóteses de cabimento trazidas na Portaria MF nº 63/2017.

Inicialmente, deve se considerar que este Conselheiro, na sessão de julgamento de 13 de junho de 2018, já havia proferido voto, que restou vencido, abarcando todos os temas preliminares e meritórios, tanto do Recurso Voluntário, como também do Recurso de Ofício, exarando, já naquela oportunidade, uma solução jurisdicional definitiva, nesta Instância, para o Processo Administrativo em tela.

E agora, na presente oportunidade, uma vez mantido o convencimento fundamentando da desnecessidade de quaisquer novos elementos ou diligências para o julgamento da causa, mantém-se, integralmente, as razões de decidir apresentadas naquele momento processual anterior, que serão a seguir aduzidas, procedendo-se apenas a pontuais alterações necessárias, em razão de superveniências técnicas.

Recurso Voluntário

Preliminarmente, a Recorrente demonstra e alega ter ocorrido impropriedade na apuração da base de cálculo e também aponta para a ocorrência de decadência parcial dos créditos tributários sob exigência, requerendo, assim, de início, o cancelamento parcial das Autuações.

As Autuações, expressa e objetivamente, são referentes aos períodos de 2010, 2011 e 2012. Tanto assim é que, no trecho inaugural do TFEV, atesta-se que apenas esses 3 (três) anos-calendário foram objeto de efetiva investigação e fiscalização, delimitando a matéria tributada pelo lançamento de ofício em tela (fls. 721):

No exercício das funções inerentes ao cargo de AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, em ação fiscal realizada junto à contribuinte em epígrafe, em cumprimento ao determinado pelo M.P.F. retro-mencionado, efetuei a verificação do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, relativo aos Ano-Calendários 2010 a 2012, constatando as irregularidades a seguir descritas:

Afirma a Contribuinte que compõe a base de cálculo das Autuações, especificamente em relação ao ano-calendário de 2010, valores referentes à movimentação financeira de períodos anteriores (2007 - já excluído pela DRJ - 2008 e 2009), considerando seu montante total, lançado ao longo dos anos de *vigência* das operações de crédito colhidas.

No que tange apenas a tal período (2010), teria a Fiscalização considerado o valor *acumulado e histórico* desse elemento do passivo - conquanto em relação a 2011 e 2012 colheu exclusivamente monta de seu *movimento* anual, havendo a utilização de raciocínio e métodos distintos para a identificação e quantificação dos montantes apurados em cada período.

Ilustra com tabela extraída das suas movimentações financeiras, utilizadas na Fiscalização e acostadas aos autos, e se vale para demonstração de procedência da sua alegação a mesma explicação do método empregado pelo Fisco para apuração das bases de cálculo dos períodos de 2010, 2011 e 2012 reproduzida e esclarecida no v. Acórdão da DRJ (que agora aqui também se colaciona):

Composição do Auto de Infração - AI	Saldos em 31 de dezembro				
	Ano-calendário 2009	Ano-calendário 2010	Movimento relativo ao ano de 2009	Ano-calendário 2011	Ano-calendário 2012
Base de cálculo autuada por Conta contábil:	(2.869.876.920,09)	(2.791.354.481,93)	(261.226.045,70)	(27.533.693,37)	(120.771.165,18)
230101013 - C/R CONS. AFL. OUTRAS ATIVIDADES	56.033.639,17	(80.336.632,82)	(80.336.632,82)	(2.694.903,17)	(20.144.420,90)
230101014 - C/P CONS. AFL. OUTRAS ATIVIDADES	(64.331.409,37)	(67.506.061,22)	(3.174.651,85)	-	-
230101113 - C/P CONS. AF. OUTRAS ATIV. AJ	(81.200.082,91)	(81.796.631,56)	(596.548,65)	-	(97.202.335,39)
230102000 - CONTAS A PAGAR COM AFILIADAS OUTROS	(2.838.606.168,99)	(2.384.448.757,20)	-	-	(626.743,76)
230102100 - CONS. AFL. - ADIANT/EMPRES. AJFX	(148.186,75)	(177.266.399,13)	(177.118.212,38)	(202.930,61)	-
230204100 - EMPRÉSTIMOS AFILIADAS - AJ. FX	(140.624.713,24)	-	-	(24.635.859,59)	(2.797.665,13)

(...)

Conta	Descrição	Saldo 2010	D/C	Passivo Fictício (2010)
0230102000	Consol. Afl. - Adiantamentos US\$	2.384.448.757,20	C	2.384.448.757,20
0230204000	Empréstimos Afiliadas	428.169.295,67	D	0,00
0230204100	Empréstimos Afiliadas - AJ.FX	65.225.814,40	D	0,00
0230102100	Cons. AFL. - Adiantamentos AJFX	177.266.399,13	C	177.266.399,13
0230101113	C/P Cons. AF. Outras Ativid. AJFX	81.796.631,56	C	81.796.631,56
0230101013	C/R Cons. AFL. Outras Atividades	80.336.632,82	C	80.336.632,82
0230101014	C/P Cons. AFL. Outras Atividades	67.506.061,22	C	67.506.061,22
				2.791.354.481,93

Conta	Descrição	Saldo 2010	D/C	Saldo 2011	D/C	Passivo Fictício (2011)
0230102000	Consol. Afl. - Adiantamentos US\$	2.384.448.757,20	C	1.156.738.364,62	C	0,00
0230204000	Empréstimos Afiliadas	428.169.295,67	D	865.175.152,06	D	0,00
0230204100	Empréstimos Afiliadas - AJ.FX	65.225.814,40	D	24.635.859,59	C	24.635.859,59
0230102100	Cons. AFL. - Adiantamentos AJFX	177.266.399,13	C	177.469.329,74	C	202.930,61
0230101113	C/P Cons. AF. Outras Ativid. AJFX	81.796.631,56	C	81.772.027,17	C	0,00
0230101013	C/R Cons. AFL. Outras Atividades	80.336.632,82	C	83.031.535,89	C	2.694.903,17
0230101014	C/P Cons. AFL. Outras Atividades	67.506.061,22	C	40.527.162,22	D	0,00
						27.533.693,37

Conta	Descrição	Saldo 2011	D/C	Saldo 2012	D/C	Passivo Fictício (2012)
0230102000	Consol. Afl. - Adiantamentos US\$	1.156.738.364,52	C	1.157.365.108,38	C	626.743,76
0230204000	Empréstimos Afiliadas	865.175.152,06	D	1.600.695.803,16	D	0,00
0230204100	Empréstimos Afiliadas - AJ.FX	24.635.059,59	C	27.433.524,72	C	2.797.665,13
0230102100	Cons. AFL. - Adiantamentos AJ.FX	177.469.329,74	C	177.469.329,74	C	0,00
0230101113	C/P Cons. AF. Outras Ativid. AJ.FX	81.772.027,17	C	178.974.362,56	C	97.202.335,39
0230101013	C/R Cons. AFL. Outras Atividades	83.031.535,99	C	103.175.956,89	C	20.144.420,90
0230101014	C/P Cons. AFL. Outras Atividades	40.527.162,22	D	35.643.847,94	D	0,00
						120.771.165,18

As contas do passivo examinadas pela Fiscalização estão relacionadas a empresas coligadas, sendo que os saldos credores nelas registrados foram considerados omissão de receita, nos termos do inciso III do artigo 281 do RIR/99.

As tabelas acima elucidam a forma como foram apuradas as receitas omitidas. Para o ano calendário 2010, todo o saldo credor indicado na conta, individualmente considerada, foi entendido como omissão de receitas. Já para os anos calendários 2011 e 2012, três são as possibilidades:

- (i) caso o saldo da conta seja credor e superior ao saldo credor do ano anterior, tributou-se a diferença;
- (ii) caso o saldo da conta seja credor e inferior ao saldo credor do ano anterior, nada foi tributado;
- (iii) caso o saldo da conta seja credor e, ano anterior, devedor, tributou-se o saldo no ano examinado. (Acórdão DRJ - fls. 2168 e 2169)

Desse modo, haveria a identificação equivocada da base de cálculo do presente lançamento, assim como se operado a decadência em relação aos mesmos valores indevidamente computados, referentes aos anos 2008 e 2009, posto que notificada a Contribuinte da exação em tela apenas em 05/05/2015, aplicando-se o teor do art. 150, § 4º, do CTN - não havendo nos autos alegação de práticas dolosas, fraudulentas ou simuladas, sendo, inclusive, aplicada multa de ofício na monta 75%.

Pois bem, não obstante a patente e comprovada utilização de valores *acumulados* de tais contas do passivo em relação à 2010, como exprimem as tabelas do próprio TVF acima trazidas, tal prática da Fiscalização pode ser também confirmada nos quadros utilizados no seu Relatório de Diligência (fls 1701):

Conta	Autuação 2007 A	Débitos 2008 B	Débitos 2009 C	Débitos 2010 D	Saldo Remanescente E = A - B - C - D	Autuação 2010 F	Saldo Líquido da Autuação 2007 G = F - E
230102000	609.449.615,82	260.425.694,81	2.470,00	254.637.053,30	94.384.397,71	2.384.448.757,20	2.290.064.359,49
230204000	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	0,00	0,00
230204100	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	0,00	0,00
230102100	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	177.266.399,13	177.266.399,13
230101113	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	81.796.631,56	81.796.631,56
230101013	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	80.336.632,82	80.336.632,82
230101014	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	Não Autuado 2007	67.506.061,22	67.506.061,22
Total	609.449.615,82	260.425.694,81	2.470,00	254.637.053,30	94.384.397,71	2.791.354.481,93	2.696.970.084,22

A abismal discrepância dos valores apurados em cada período reforça o ocorrido, tendo em vista que somente o ano-calendário de 2010 representa **95% da base de cálculo das Autuações** (2010: R\$ 2.791.354.481,93 - 2011: R\$ 27.533.693,37 - 2012: R\$ 120.771.165,18).

Por sua vez (e mais importante), quando enfrentada essa mesma matéria pela DRJ *a quo*, foi reconhecida tal prática e assim se posicionou tal N. Colegiado:

O supra transcrito art. 281 define três situações distintas, cuja ocorrência autoriza a presunção de omissão de receitas. No primeiro caso, tem-se a apuração de saldo credor decorrente da reconstituição do Caixa, em virtude da exclusão de débitos naquela conta cuja contrapartida não foi comprovada; no segundo, a falta de contabilização de pagamentos efetuados.

Na terceira hipótese, ocorrida no caso vertente, verificada a manutenção no passivo de obrigação improvable, fica presumida a omissão de receitas, cuja tributação somente é ilidida caso o contribuinte apresentem provas robustas que a afastem.

Da mesma forma, o art. 40, da Lei nº. 9.430, de 1996, determina a presunção da omissão de receitas pela simples manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

No presente caso, a omissão de receita está caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não restou comprovada. Enquanto o valor não comprovado ou já quitado estiver registrado no passivo indevidamente, está caracterizada, por presunção legal, a omissão de receitas.

(...)

*Tendo em vista que a presunção legal determina a tributação sobre todo o saldo do passivo não comprovado, **não há como se aceitar, também, que seja levada em consideração tão somente a movimentação realizada no ano, descontando-se o saldo do passivo que já se encontrava registrado no início do ano de 2010.*** (fls. 2176 - destacamos o último parágrafo)

Como claramente se observa, a própria DRJ reconhece e justifica que o saldo do passivo fictício de 2010 era acumulado e histórico, não se tratando das movimentações lançadas apenas naquele período.

Realmente, sobre isso não há dúvidas, revelando-se matéria incontroversa a adoção de tal postura fiscal (defendida como *correta* e legal pela Instância anterior).

Ocorre que, na delimitação do objeto da infração referente a *passivo com exigibilidade não comprovada* (que permite a presunção de *omissão de receitas*), deve ser observado e respeitado o regime de competência e a dinâmica temporal própria do reconhecimento de obrigações.

Conferindo todo o respeito à posição da DRJ, essa construção jurídica erigida sobre a semântica do termo "manutenção", empregado pelo Legislador no inciso III¹, do art. 281 do RIR/99, não pode ser adotada e aplicada de forma absoluta e isolada, sem a consideração da relação sistemática direta de tal prescrição normativa com demais normas e regras de incidência e apuração dos tributos.

Tal interpretação acaba por derrubar qualquer limitação temporal, inclusive de retroatividade, no emprego da *presunção* de omissão de receitas quando da constatação de *passivo de exigibilidade não comprovada*, o que é incisivamente vedado e não pode ser aceito.

Mais valiosa que as palavras desse Conselheiro é a jurisprudência majoritária dessa 1ª Seção do E. CARF, acolhida por esta C. 2ª Turma Ordinária, o que inclusive justifica a dispensa de maiores elucubrações sobre tal tema. Confirma-se, primeiramente, o v. Acórdão 1402-002.197, de relatoria do I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto e votação unânime, publicado em 13/07/2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2011

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 irregularidade no período de apuração em que se formalizou a operação que lhe deu origem.

¹ Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

(...)

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

PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO. DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. IMPOSSIBILIDADE.

São indedutíveis do lucro real os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, nos termos dos incisos II a IV, do art. 151, do CTN (Art. 41, da Lei nº 8.981/95).

(...)

Quanto ao alegado equívoco no critério temporal, penso que assiste razão à interessada.

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 na 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.

Não se justifica, portanto, “trazer” do ano de 2010 o valor de R\$ 9.668.947,61 pois, se esse montante tiver origem em alguma irregularidade tal fato ocorreu naquele ano-calendário.

Do até aqui exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso neste item, para reduzir a base tributável ao valor de R\$ 8.390.000,00 (R\$ 18.058.947,61 – R\$ 9.668.947,61).

O mesmo entendimento sobre a limitação temporal na determinação da base de cálculo em autuações que valem-se da mesma presunção foi aplicado no julgamento do Acórdão nº 1402-002.292 (ainda que, naquele caso, trata-se especificamente de manutenção obrigações no passivo já quitadas do contribuinte), de relatoria do mesmo I. Conselheiro e votação unânime, com a maioria da atual composição dessa C. 2ª Turma, publicado em 13/10/2016:

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.

Novamente sobre a mesmas matéria em tela é o entendimento estampado no Acórdão nº 1302-001.750, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa mesma 1ª Seção, de relatoria da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa e votação unânime, publicado em 02/02/2016:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

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

(...)

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

(...)

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

Por tais razões, conclui-se que também em relação ao passivo não comprovado apurado a partir da análise da conta "Fornecedores" o procedimento fiscal foi

insuficiente para a construção dos indícios que autorizam a presunção de omissão de receitas. (destacamos)

Ainda, confira-se o entendimento registrado no Acórdão nº 1201-001.062, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara dessa 1ª Seção, de relatoria do I. Conselheiro Marcelo Cuba Neto e votação unânime, publicado em 07/01/2015:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. ERRO QUANTO AO PERÍODO DE OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

Segundo jurisprudência pacífica deste Conselho, se o passivo não comprovado consta da contabilidade do contribuinte por mais de um ano-calendário consecutivo, o lançamento do IRPJ fundado em presunção legal de omissão de receita deverá ser realizado somente em relação ao primeiro ano-calendário em que o passivo fictício houver sido escriturado. (destacamos)

Em acréscimo final, são estes os termos do Acórdão nº 1301-001.638, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa mesma 1ª Seção, de relatoria da I. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães e votação unânime, publicado em 22/10/2014:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO NÃO COMPROVADO. VALOR PASSÍVEL DE TRIBUTAÇÃO. DEFINIÇÃO.

Tratando-se de passivo não comprovado, o fato que serve de suporte para a presunção de omissão de receita expressada pela lei está representado pela conclusão de que a constituição da obrigação, cuja exigibilidade não restou comprovada, teve por finalidade servir de lastro para o ingresso de ativos no patrimônio da pessoa jurídica em que a respectiva origem repousa em receitas mantidas à margem da escrituração. À evidência, tributar passivo não comprovado em momento distinto do correspondente à sua formação, significaria, em última análise, autorizar múltiplas incidências sobre o mesmo fato, pois, admitindo-se a hipótese de uma pessoa jurídica ser submetida a procedimento de fiscalizações sucessivos, o fato de o passivo não ter sido “baixado” provocaria de igual forma lançamentos tributários sucessivos. (destacamos)

Como resta estampado em todos os julgados acima colacionados, tal manobra perpetrada pela Fiscalização configura vício na determinação da base de cálculo do lançamento, extrapolando a delimitação temporal da matéria tributável.

Além disso, em setembro de 2019, após a prolação da v. Resolução nº 1402-000.666, foi votada e editada pelo órgão Pleno deste E. CARF a Súmula 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.

Posto isso, não restam dúvidas que o v. Acórdão recorrido merece reforma sobre tal tema, devendo prevalecer na quantificação da autuação, especificamente em relação ao ano-calendário de 2010, apenas os valores efetivamente escriturados e referentes a tal período anual, devendo ser excluído da base de cálculo do lançamento os valores anteriormente computados, agora remanescentes, referentes ao ano-calendário 2008 e ao ano-calendário 2009.

Em relação à quantificação da base de cálculo da Autuação para o ano-calendário de 2010, demonstra a Contribuinte, aplicando precisamente o mesmo método da Autoridade Fiscal para colher os valores referentes aos anos-calendário de 2011 e 2012, que tal valor montaria **R\$ 261.226.045,70**.

Assim como efetuado pela Fiscalização, tal valor teria sido obtido pelo confronto dos saldos das contas do passivo em 31/12/2009 e 31/12/2010:

Ano-calendário 2009	Ano-calendário 2010
(2.869.876.920,09)	(2.791.354.481,93)
55.033.639,17	(80.336.632,82)
(64.331.409,37)	(67.506.061,22)
(81.200.082,91)	(81.796.631,56)
(2.638.606.166,99)	(2.384.448.757,20)
(148.186,75)	(177.266.399,13)
(140.624.713,24)	-

Realmente, apresenta-se o mesmo método aplicado, e também descrito pelo Fisco e pela DRJ, aos valores individuais de cada conta, na obtenção de tal número pela Contribuinte.

Contudo, mesmo analisando os documentos referentes às demonstrações financeiras, lançamentos contábeis e declarações fiscais da Contribuinte (*vide* fls. 1156 a 1630; 1734 a 1774; 2114 a 2274) e sendo claro e patente a **procedência** de tal alegação preliminar, este Conselheiro não teve êxito em obter a confirmação precisa dos saldos individuais em relação ao ano-calendário de 2009 (31/12/2009), conforme apresentados em tal Tabela, imprescindíveis para a *consagração* do cálculo que alcançou a monta final de R\$ 261.226.045,70

para a *real* base tributável de 2010. O *novo* estudo contábil, acostado por meio da Petição de fls. 2850 a 2855, às vésperas do presente julgamento, não foi analisado.

Desse modo, mesmo juridicamente certa e imperiosa a redução dos valores da base tributável adotada pelo Fisco para o ano-calendário de 2010, entende-se aqui ser necessária a confirmação de tais cálculos da Contribuinte, precisando o montante abrangido por tal manifesta *impropriedade* na quantificação da base tributável desse período colhido.

Registre-se que fica a alegação específica de decadência prejudicada pela evidente procedência dessa outra alegação preliminar do Contribuinte, que confere o mesmo efeito de exclusão do lançamento de ofício dos mesmo créditos tributários apontados como decaídos. *Ad argumentandum*, apenas frise-se que, em relação a valores oriundos do ano-calendário de 2008 e anteriores, não há dúvidas sobre a ocorrência da sua caducidade, independentemente do termo *dies a quo* adotado na contagem do prazo decadencial.

Já em relação àqueles do ano-calendário de 2009, seria preciso a constatação de elementos probantes (como satisfação parcial dos débitos do período, antecipação de pagamentos ou constituição de débitos por DCTF) confirmando a aplicação da disposição específica do art. 150, § 4º do CTN, necessária para a conclusão do alcance pela decadência. Porém, como dito, tal exame não é necessário, restando esse tema prejudicado pela procedência da alegação de impropriedade temporal na apuração dos valores que compõem o lançamento de ofício, podendo ser a base de cálculo ajustada com a subtração da monta *extemporânea* indevida.

Não obstante a *limitação jurisdicional* acima descrita, referente apenas à confirmação do cálculo da parcela a ser exonerada em face da procedência de tal matéria preliminar, não existe qualquer óbice à apreciação do mérito, que pode revelar a procedência total do Recurso Voluntário, independentemente de quaisquer questões preliminares e quantitativas.

Mérito

Adentrando o mérito da demanda, antes de propriamente enfrentar as alegações da Recorrente e analisar os fundamentos da exação, em face das peculiaridades do presente lançamento de ofício, deve-se aqui primeiro ponderar a dinâmica e os mecanismos legais da *presunção de omissão de receitas*, através da constatação de *obrigações no passivo cuja exigibilidade não seja comprovada*, prevista na segunda parte do inciso III, do art. 281 do RIR/99.

Como se observa, a infração em tela, propriamente dita, é de *omissão de receitas*, a qual legalmente se presume quando verificada pela Fiscalização a ocorrência das suas hipóteses legais, devidamente demonstradas e comprovadas no lançamento de ofício.

Por sua vez, o fundamento de tal infração presumida, *in casu*, é a manutenção de obrigações no passivo cuja exigibilidade não esteja comprovada – do qual a constatação presumida da infração depende.

Claramente, a presunção de *omissão de receitas* inverte o ônus da prova da sua não ocorrência em face do contribuinte. Contudo, a premissa e a motivação da Autuação, considerada como ato administrativo, são a constatação, a demonstração e a devida comprovação pela Autoridade Fiscal de que tais obrigações lançadas no passivo da Empresa, realmente, não possuíam exigibilidade.

Inclusive, tal fundamento é o único elemento concreto da imputação feita à Contribuinte, do qual a procedência da exigência fiscal necessita para sua validade e prevalência.

Caso contrário, tal presunção (frise-se, plenamente lícita e adequada, dentro do corolário de *praticabilidade tributária*² que viabiliza o trabalho de fiscalização federal) poderia ter aplicação automática e desmotivada, simplesmente, exigindo-se do contribuinte, mediante Autuações, período de apuração após período de apuração dos tributos, a prova cabal de que não omitiu receitas.

Tal raciocínio também está presente no entendimento professado no Acórdão nº 1302-001.750, de relatoria da I. Conselheira Edeli Pereira, acima citado, quando atesta em seu Voto que: *conclui-se que também em relação ao passivo não comprovado apurado a partir da análise da conta "Fornecedores" o procedimento fiscal foi insuficiente para a construção dos indícios que autorizam a presunção de omissão de receitas*.

Desse modo, os contribuintes autuados combatem tal modalidade Autuação tanto em relação aos fundamentos do lançamento de ofício, como também com a efetiva demonstração da não ocorrência da *omissão de receitas*, devendo o Julgador observar ambos aspectos em sua decisão, quando presentes.

Conforme demonstrado e transcrito, *ipsis litteris*, no relatório que precede esse voto, o lançamento de ofício agora sob análise se funda em aspectos de Direito Civil e até na jurisprudência de Processo Civil do E. Superior Tribunal de Justiça, para demonstrar e, supostamente, comprovar a ausência de *exigibilidade* das obrigações estampadas em Contratos de Abertura de Crédito (crédito rotativo) firmados entre a Recorrente e suas coligadas.

O objeto original de investigação fiscal foram contas contábeis, oriundas de todos os referidos Contratos de Abertura de Crédito, quais sejam:

² COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária - Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo : Malheiros Editores, 2007.

- 5.1) 0230102000 - Consol.AFL.-Adiantamentos US\$;
- 5.2) 0230204000 - Empréstimos Afiliadas;
- 5.3) 0230204100 - Empréstimos Afiliadas - A.I.FX;
- 5.4) 0230102100 - Cons,FFL.-Adiant/Emprest AJFX;
- 5.5) 0230101113 - C/P Cons.AF.Outras Ativid.AJFX;
- 5.6) 0230101013 - C/R Cons.AFL.Outras Atividades;
- 5.7) 0230101014 - C/P Cons.AFL.Outras Atividades;

Os Contratos a que as contas acima se referente foram firmados entre a Recorrente e as seguintes empresas nacionais do seu Grupo: CCAP ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, CCS CONCENTRADOS INDUSTRIAIS LTDA, ITACAN REFRIGERANTES LTDA e RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA (essa última, correspondente a mais de 95% dos valores da Autuação).

Quando da fiscalização, a Contribuinte apenas localizou e forneceu à Autoridade Fiscal os Aditamentos de tais Pactos *intragrupo*³ e, após analisados, consta do TVF os seguinte motivos para considerar as suas respectivas obrigações lançadas no passivo como *inexigíveis*:

- impossibilidade de apenas os Aditamentos exprimirem a existência das obrigações registradas no passivo da Recorrente;
- ausência de previsão de pagamento de juros e prazo/vencimento do negócio pactuado;
- falta da identificação dos subscritores dos instrumentos;
- ausência de registro público dos referidos instrumentos;
- falta de prova do emprego dos valores na atividade da Contribuinte;
- inexistência de contratos de mútuo autônomos, diretamente vinculados àqueles de abertura de crédito, tornando-os *exequíveis* (revesti-los de título executivo) nos termos da Súmula nº 233 do STJ.

Para melhor esclarecer e delimitar a matéria, confira-se os principais trechos do TVF:

O contrato de abertura de crédito é uma modalidade através do qual a empresa se obriga a garantir a cobertura de valores a serem utilizados pelo cliente, de urna só vez ou parceladamente, até um determinado montante, por tempo determinado ou não, permitindo o reembolso e a reutilização do crédito, geralmente conjugado a uma conta corrente, e o creditado, por sua vez, se

³ Posteriormente, parte dos Contratos originais, firmados em 1992, 1993 e 1995, foram apresentados em sede de Impugnação e acostados novamente em Recurso Voluntário, com novos Aditivos.

obriga a restituir os valores efetivamente utilizados, acrescidos de juros e encargos previamente pactuados, até a data do vencimento.

Daqui decorre que da simples assinatura do contrato, para o creditado beneficiário, só resulta a obrigação de pagar as comissões acordadas, em função do limite disponibilizado, se for o caso, e não de qualquer obrigação de reembolso ou de juros, por estas estarem dependentes da efetiva e eventual utilização do crédito posto à disposição do cliente.

Uma vez utilizado o recurso posto à disposição do cliente, este deve restituir os valores utilizados, pagar juros e encargos até a data do vencimento. Acrescente-se ainda, que para aceitação do contrato de mútuo/empréstimo, bem como os juros deles decorrentes, alguns requisitos são necessários, como:

I - O contrato seja por escrito e registrado no cartório de títulos e documentos;

II - Os juros não excedam a taxa legal (o art. 591 do Código Civil disciplina a taxa máxima de juros no mútuo de dinheiro);

III - Os recursos sejam empregados na atividade geradora de receitas da mutuária;

O art. 221 do Código Civil dispõe que o instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, com como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público. A Receita Federal é considerada terceiro diante dos contratantes, por isso há a necessidade do registro para prova do que fora pactuado, a fim de se reconhecer o contrato e seus acessórios.

(...)

O Aditamento não registra o nome, CPF e identidade dos subscreventes, nem há nos documentos apresentados qualquer procuração para que eles representem a empresa com a finalidade de assinatura dos contratos (agente capaz). Não há identificação das testemunhas, estes requisitos subjetivos são condições de existência e validade contratual.

Os ADITAMENTOS apresentados, e listados acima, somente aumentam o valor do limite de crédito ou alteram o índice de correção monetária, sem prever quaisquer outras cláusulas, que gerem obrigação de pagamento de juros e encargos ou prazo de vencimento.

Diante da análise contratual, constata-se que nenhum instrumento teve registro público necessário para que surtisse efeito perante ao fisco, além de não haver qualquer exigibilidade dos recursos monetários transferidos da controlada para sua controladora, caracterizando assim a manutenção no passivo de conta contábil sem comprovação de exigibilidade até a data dos fechamentos dos balanços patrimoniais.

Outrossim, em relação ao contrato de abertura de crédito, acrescente-se que o Superior Tribunal de Justiça, consolidando o entendimento que delineava suas decisões, estabeleceu, através da edição da Súmula nº 233, que "o contrato de abertura de crédito, ainda que acompanhado de extrato da contacorrente, não é título executivo" (Brasília: DJ 08.02.2000, Seção 1, p. 264).

Portanto, a teor do art. 585 do Código de Processo Civil, o contrato de abertura de crédito não é título executivo, não tendo assim, exigibilidade necessária para execução conforme art. 586 parte final do mesmo Código.

Dessa forma, haveria a necessidade de um contrato de empréstimo, vinculado ao contrato de abertura de crédito, porém, o contribuinte não asseverou a existência de tal documento existir em nenhuma de suas respostas.

Registre-se que nenhuma informação sobre a exigibilidade de tais valores apurados foi apresentada de forma há que se fosse elidida a existência do passivo sem exigibilidade comprovada, independente das contabilizações efetuadas a nível gerencial ou societário. (fls. 727 a 729)

Observa-se que tais motivos para a constatação de ausência de comprovação de exigibilidade das obrigações são direta e exclusivamente referentes às características desses Instrumentos particulares firmados entre as empresas do Grupo, nada especificamente constatando sobre movimentações financeiras e seus efetivos registro contábeis correspondentes (antes mesmo da lavratura do Auto de Infração a Contribuinte chegou a apresentar comprovantes de transações bancárias referentes a tais valores e telas da sua escrita fiscal - vide fls. 518 a 614).

Nem mesmo as razões ou os efeitos pretendidos/percebidos pela Contribuinte com tal suposta manobra ilícita foram apontados, inclusive asseverando a Fiscalização que não lhe cabia tal investigação:

Várias podem ser as causas da existência de passivo fictício ou inexigível, tais como: Sonegação de receita de vendas a dinheiro; omissão de escrituração do pagamento de obrigações, quando não existe disponibilidade; escrituração de compras à vista como se a prazo fossem; subfaturamento, entre outras. Daí pode haver reflexo nas contas do ativo para representar a existência de empréstimos falsos registrados para fins de aumento gráfico dos saldos de Caixa/Bancos, a fim de compensar as sonegações de vendas ou a existência de empréstimos reais verdadeiros, porém não exigíveis, eis que as verbas pertencem aos controladores da empresa, que sonegam receitas reais (FERREIRA, Antônio Gonçalves - AUDITORIA FISCAL, pg. 93, edição independente, 1972).

Contudo, não cabe ao auditor autuante perquirir da causa ou consequência do passivo ficto ou inexigível, uma vez que a lei, quando caracterizada as hipóteses previstas, impõe a existência de omissão de receita, realizando o fisco, por intermédio, do auditor, mera tarefa de aplicação da lei. (destacamos - fls. 725)

Feitos tais esclarecimentos, diante da documentação formal e contratual originalmente fornecida sobre tais operações de crédito, primeiramente temos que, de fato, um simples Aditamento, *per si*, considerado, pode não ser capaz de exprimir toda a obrigação do instrumento a que este promove acréscimos e eventuais alterações sobre o objeto firmado.

Porém, como mencionado, alguns Contratos de Abertura de Crédito foram trazidos aos autos em sede de Impugnação (fls. 835 a 878 e novamente às fls. 2224 a 2245), já sanando tal *falha* objetiva da ausência da apresentação dos Instrumentos *originais*, em relação às transações de crédito com as empresas "RECOFARMA", responsável por mais de 95% do valor do Lançamento (vide fls. 836 a 838 e 2225 a 2233) e "CCAP" (vide fls. 2241 a 2245).

Em relação à empresa "ITACAN", são apenas acostados seus Aditivos (primeiro a terceiro - fls. 2235 a 2237), assim como no que tange ao contrato firmado com a companhia "CCS" (primeiro a terceiro - fls. 2238 a 2240)⁴.

Assim, em relação às obrigações firmadas com a "RECOFARMA" e com a "CCAP", ficou objetivamente superada a carência documental apontada pela Autoridade Fiscal.

Já em relação aos pactos mantidos com a "ITACAN" e "CCS", primeiro deve se considerar que, como aludem e mencionam seus Aditivos, os Contratos originais foram firmados **há 25 anos**. E, mais importante, seus Aditivos trazem novas previsões - em substituição, revogação e adição àquelas primeiras - de elementos necessários e bastantes à demonstração da existência da obrigação e suas características fundamentais.

Nesse sentido, os Aditivos da "ITACAN" trazem o valor do crédito aberto (em 01/10/1995, previsto em Reais, vez que quando do Contrato original ainda circulava o Cruzeiro), índice de correção monetária (em 14/01/1997, aplicando o IGP-M/FGV) e incidência expressa de juros (em 02/01/2003).

O mesmo ocorre com os Aditivos da "CCS", que também alteraram o valor do crédito aberto (em 01/10/1995, previsto em Reais, vez que quando do Contrato original ainda circulava o Cruzeiro), índice de correção monetária (em 14/01/1997, aplicando o IGP-M/FGV) e incidência expressa de juros (em 29/12/2000).

Lembre-se que os fatos geradores colhidos no lançamento de ofício em tela são dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, ocorridos muito após a implementação e vigência contratual dessas alterações (que são, para fins de Direito Civil, Instrumentos particulares tão eficazes quanto os Contratos originais). Ora, as características do negócio jurídico, relevantes para a Fiscalização à época dos *fatos geradores*, estão satisfatoriamente previstas nos Aditivos.

Frise-se que, a rigor, a prova de existência de negócios dessa natureza prescinde documento próprio escrito, podendo ser provado por outros meios e indícios documentais (sendo apenas vedada a exclusiva prova testemunhal).

Ao seu turno, o art. 923 do RIR/99⁵ dispõe que os valores escriturados pelo contribuinte devem ser provados por *documentos hábeis, segundo sua natureza*, não exigindo

⁴ Frise-se que alguns desses Aditivos foram apenas acostados em sede de Recurso Voluntário. Contudo, entende este Conselheiro que, dentro de uma interpretação sistemática, e sob a luz do princípio da busca pela verdade material, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, inclusive tratando-se de complemento de prova já existente nos autos, devem ser aceitos e conhecidos.

prova específica (diga-se *tarifada*) para a comprovação do direito alegado, restando a força probante de qualquer documento, ligada à sua função, conteúdo e efeitos típicos.

Posto isso, conclui-se que os Aditivos aos Contratos de Abertura de Crédito firmados com as empresas "ITACAN" e "CCS" bastam como suporte documental, formal e concreto, da existência e pactuação do negócio firmado, sendo dispensável a presença do instrumento primitivo.

Agora, devem ser analisados os inúmeros *defeitos* e *insuficiências* jurídicas daqueles Contratos, conforme arroladas e defendidas no TVF.

Em relação à previsão do prazo do negócio de *abertura de crédito* (entendido aqui, então, como a efetiva utilização do crédito e a sua eficaz devolução, nos termos acordados) tal fato não basta para desnaturar a obrigação expressa em contrato e a sua correspondente exigibilidade.

Contratos de Abertura de Crédito são figuras não solenes, no sentido de que não existe um formato ou um rol de cláusulas específico e obrigatório, previstos em Lei, para seu aperfeiçoamento e validade.

Nessa esteira, confira-se a lição do Civilista Humberto Theodoro Júnior⁶ sobre o tema:

Requisitos do Instrumento Particular

A lei não especifica, em detalhes, o que deve conter um instrumento particular. A forma de sua redação e o respectivo conteúdo são deixados à livre escolha da parte.

Não há, em outras palavras, solenidades a serem cumpridas na feitura desse tipo de instrumento que possam, no caso de inobservância, comprometer-lhe a validade, acarretando-lhe nulidade.

Os instrumentos agora sob exame foram originalmente firmados ainda sob a égide do Código Civil de 1916⁷, o qual (assim como no sucessor *Codex* de 2002) não exige prazo determinado para a validade dos atos e negócios jurídicos, podendo até credor exigir sua satisfação imediatamente, nesse caso.

⁵ Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

⁶ Comentários ao Novo Código Civil. Vol. 3. Tomo 2. Dos Efeitos do Negócio Jurídico ao Final do Livro III. Rio de Janeiro : Forense, 2003. p. 472.

⁷ Art. 952. Salvo disposição especial deste Código e não tendo sido ajustada época para o pagamento, o credor pode exigí-lo imediatamente.

Somado tal fato a não ter trazido a Fiscalização fundamento legal de Direito Privado em sentido contrário ao acima exposto, apenas rotulando tal ocorrência de ausência de previsão de prazo como uma *deficiência*, fica afastado tal fundamento da exação.

No que tange à previsão de juros, ainda que, originalmente não houvesse a estipulação de tais encargos, os próprios Aditamentos de 3 (três) dos 4 (quatro) contratos apresentados contrariam a constatação dos Fisco.

Em relação à "RECOFARMA", a partir de seu 4ª Aditamento, celebrado em 21/02/2000, foi firmado o pagamento de 0.5% de juros ao mês (fls. 2230).

Em relação à "CCAP", a partir de seu 3ª Aditamento, celebrado em 21/02/2000, foi firmado o pagamento de 0.5% de juros ao mês (fls. 2245).

Em relação à "ITACAN", a partir de seu 3ª Aditamento, celebrado em 02/01/2003, foi firmado o pagamento de 0.5% de juros ao mês (fls. 2237).

Não houve o incremento de tal previsão no pacto firmado pela empresa "CSS".

Contudo, independentemente de típico ou não, regular ou não, do ponto de vista do Direito Comercial ou mesmo em relação a outros efeitos e reconhecimentos tributários a ausência da estipulação de juros em contratos de contração de crédito não é elemento que propriamente invalidaria toda a obrigação expressa em tal Instrumento, que exprime negócio duradouro de contração de crédito, mantido no passivo da Contribuinte.

Não obstante, assevera a Recorrente que o Código Beviláqua de 1916 apenas facultava a estipulação dos juros⁸, bem como, após a vigência do Código Civil de 2002, a cobrança de juros passou a ser presumida (nos termos do art. 591, inclusive mencionado no TVF, como requisito de validade para celebração de empréstimo⁹), disposição também incidente ao caso, vez que os contratos em tela expressam negócio de natureza mútuo (tal natureza será mais adiante melhor abordada).

Também afirma e demonstra que juros foram efetivamente contabilizados e computados nos cálculos apresentados na sua DIPJ (*vide* fls. 2296 a 2648).

⁸ Art. 1.262. É permitido, mas só por cláusula expressa, fixar juros ao empréstimo de dinheiro ou de outras coisas fungíveis.

Esses juros podem fixar-se abaixo ou acima da taxa legal (art. 1.062), com ou sem capitalização.

⁹ Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Entende-se, então, que plena razão assiste à Recorrente nesse ponto, inclusive por tratar o lançamento dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, período muito posterior à implementação das previsões dos Aditivos contratuais e à vigência na nova Lei Civil.

No que diz respeito à ausência do nome por extenso e CPF da pessoa que assinou os Aditivos em nome das empresas celebrantes (ocorrendo o mesmo com os Contratos originais), tal suposta irregularidade também não pode ensejar a desconsideração da exigibilidade do negócio creditício expresso em tais Instrumentos.

Primeiro porque a maioria destes contém a firma reconhecida com Sinal de Tabelionato (fls. 2226, 2235, 2238, 2239, 2242, 2243 e 2244). E ainda, em relação ao Contrato *principal*, firmado com a RECOFARMA, foi acostado pelo Contribuinte em sede de Impugnação documentos societários e Procuração pública, atestando os poderes dos seus signatários.

Mas, independentemente disso e mais relevante, é o fato de que, considerando que o Direito Civil brasileiro é fortemente alicerçado na *autonomia da vontade*, a grosso modo, pode-se afirmar que os contratos são meros veículos formais de exteriorização e declaração desse *animus*.

E, em relação à assinatura, esta constitui *presunção relativa de veracidade* do conteúdo enunciado e disposto no instrumento, a teor da norma atualmente veiculada no art. 219 do Código Civil de 2002¹⁰, independentemente de testemunhas.

Havendo um negócio *bilateral*, em que há expressão de vontade de ambas as partes em pactuá-lo, este é plenamente válido e vigente diante do reconhecimento mútuo de legitimidade da firma aposta no instrumento. Diga-se aqui que o interesse do questionamento da validade e representativa da assinatura é das partes celebrantes.

Dessa forma, diante de tais provas, constatações e previsões legais, também afasta-se tal fundamento do TVF.

Quanto à ausência de registro público dos Contratos e Aditivos, tratando-se aqui de Instrumentos particulares, não solenes, sendo ausente a determinação legal específica de seu registro como condicionante para o aperfeiçoamento do negócio estampado e para a produção de efeitos, descabida tal exigência da Fiscalização para reconhecer a *exigibilidade* das suas respectivas obrigações.

¹⁰ Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Um contrato de abertura de crédito, ainda que configure um mútuo, diferentemente dos negócios que envolvem *direitos reais*, independe de registro para sua plena e regular validade obrigacional, assim como para a eficácia de seu valor probante de existência do negócio.

Confira-se as palavras do mesmo I. Professor¹¹, anteriormente citado, tratando especificamente do art. 221 do Código Civil de 2002, expressamente invocado pela Autoridade Fiscal para exigir a *averbação* de tais instrumentos:

Cuida o art. 221 da força probante do documento particular assinado pela parte, atribuindo-lhe, em princípio a aptidão para provar "as obrigações convencionais de qualquer valor", desde que subscrito por quem esteja "na livre disposição e administração de seus bens".

A norma desse dispositivo é consequência lógica daquela anteriormente ditada pelo art. 219: "as declarações constantes dos documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários". Ora, se o signatário declara algo que constitui, modifica ou extingue obrigação convencional, e se a lei tem como verdadeira a declaração assinada, em relação ao signatário, é claro que esse tipo de documento provará a obrigação que, legalmente, corresponde ao ato nele enunciado. Certa a manifestação de vontade, certo o efeito jurídico da mesma manifestação.

(...)

A regra do art. 221 aplica-se ao comum das obrigações convencionais, abarcando todos os atos e negócios do campo do direito das obrigações para os quais não haja a previsão de formas ou solenidades especiais. Aqueles atos, portanto, cuja a validade ou eficácia dependa da escritura pública ou de registro público, não serão provados pelo instrumento particular de que cogita o art. 221, mas apenas pela forma solene que a lei lhes impõe.

(...)

Para o direito brasileiro, portanto, o documento privado, independentemente de intervenção de oficial público ou de reconhecimento judicial, se não arguido falso, considera-se por presunção legal, proveniente de seu signatário e, como tal, prova sua autenticidade. (destacamos)

E, ainda nesse sentido, a afirmação no TVF de que a Receita Federal é considerada terceiro diante dos contratantes, e por isso há a necessidade do registro para prova do que fora pactuado, simplesmente, não é verdadeira.

O terceiro a que se refere o Legislador Civil no art. 221 do *Codex* de 2002 é aquele que detém patrimônio jurídico, referente a bem, direito ou expectativa deste, diretamente afetado pelo objeto e efeitos da celebração procedida.

¹¹ Comentários ao Novo Código Civil. Vol. 3. Tomo 2. Dos Efeitos do Negócio Jurídico ao Final do Livro III. Rio de Janeiro : Forense, 2003. pp. 469/470 e 483.

Alheio ao negócio, a figura e a função do Órgão Fiscalizador federal nesses casos é de *observação*, análise e constatação da existência e características do ato praticado, seus reflexos e consequências, apenas para fins de verificação de obrigações tributárias não regularmente satisfeitas.

Confira-se, mais uma vez, as palavras de Humberto Theodoro Júnior¹²:

Assim devem ser considerados os terceiros, para fins do art. 221:

a) os que não contrataram com as partes e, a nenhum título, participaram, do instrumento particular, mas que têm direitos outros que podem ser prejudicados pela eventualidade de uma antedata;

b) os credores de uma das partes do negócio ajustado no instrumento particular, quando exercitam direito próprio (e não agem como sucessor de parte), que possam sofrer prejuízo pelo desfalque das garantias patrimoniais necessárias a assegurar a realização de seus direitos creditórios.

Em qualquer caso, porém, não decorre do registro a presunção de validade do negócio jurídico registrado para os terceiros afetados pelos efeitos da declaração de vontade operada entre estranhos. O registro público não tem outra função senão de controlar a tempestividade, com único objetivo de prevenir a antedata.

Se, realmente, para ser *oponível* ao Fisco uma obrigação firmada em Instrumento particular fosse necessário o registro público, em todos os casos envolvendo custos, despesas e receitas percebidas pelos negócios neles expressos estariam sujeitas a este *requisito*, hipótese esta que não encontra qualquer respaldo em norma vigente e nem em entendimento jurisprudencial - tanto deste E. CARF, como do próprio do Poder Judiciário.

Posto isso, igualmente afasta-se tal fundamento do lançamento de ofício.

Ainda, sobre a ausência de prova do emprego dos valores na atividade da Contribuinte, temos - sem maior necessidade ilações e aprofundamentos - que tal requisito não guarda relevância jurídica para a constatação de exigibilidade de uma obrigação registrada no passivo. Sequer foi apontada no TVF a base legal de tal exigência feita à Contribuinte.

Na verdade, como é notório, faz-se necessária tal demonstração para fins de dedução de despesas (como preconiza o art. 299 do RIR/99), mas não para o tema de presunção de *omissão de receitas*, por constatação de *inexigibilidade* de obrigação lançado no passivo.

Assim, afasta-se, igualmente, mais essa motivação do TVF para a constatação de *inexigibilidade* do passivo registrado.

¹² Comentários ao Novo Código Civil. Vol. 3. Tomo 2. Dos Efeitos do Negócio Jurídico ao Final do Livro III. Rio de Janeiro : Forense, 2003. p. 494/495.

Em relação a serem tais Contratos de natureza inexequível, não se tratando de um *título executivo*, nos termos da Súmula nº 233 do E. STJ¹³, afirma a Fiscalização que *haveria a necessidade de um contrato de empréstimo, vinculado ao contrato de abertura de crédito, porém, o contribuinte não asseverou a existência de tal documento existir em nenhuma de suas respostas*.

Ainda que correta a afirmação sobre não tratar-se tais Instrumentos de títulos executivos, tal natureza (ou ausência desta) não se relaciona com a prova de exigibilidade dos valores em questão.

É clara e notória a diferença entre exigibilidade (*qualidade do que é exigível*) e exequibilidade (*qualidade do que é exequível*).

Tal fato, reconhecido por súmula judicial, somente implica que, caso pretenda a parte credora executar judicialmente a parte devedora, não bastariam tais Instrumentos particulares para tanto, demandando o ajuizamento de Ação Monitória prévia ou seu robustecimento com outros elementos que corroborassem a certeza e liquidez do direito sob demanda.

Desse modo, tal fundamento apresenta-se alheio e inadequado para motivar o lançamento de ofício procedido, devendo ser afastado.

Ainda menção-se ao final do TVF que *corroborando de forma definitiva na administração pública e negando provimento ao recurso do contribuinte, o Acórdão: 1103-001.082 – CARF – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, na Sessão 29 de Julho de 2014, consolidou a autuação do mesmo contribuinte na mesma matéria aqui tratada*.

Não são acostadas cópias do referido Acórdão, do processo administrativo ou dessa outra Autuação.

Em primeiro lugar, o fato do contribuinte ter sido autuado anteriormente, sob a mesma acusação fiscal, simples e isoladamente, não é fundamento válido para exação tributária. Mormente quando não demonstrado e comprovado pela Autoridade Fiscal qualquer elemento fático e concreto sobre a correlação dos lançamentos, além da infração.

Apenas a título de comentário, pesquisando e analisando tal Acórdão, vislumbra-se que a fundamentação daquele lançamento (ainda que sobre a mesma infração) e

¹³ Súmula 233 - O contrato de abertura de crédito, ainda que acompanhado de extrato da conta-corrente, não é título executivo.

principalmente as provas envolvidas, tanto trazidas pelo Fisco, como pelo Contribuinte, não são idênticos àqueles agora sob análise, reforçando o afastamento de tal fato como fundamento.

Mas, coincidentemente, nessa mesma linha argumentativa, agora em socorro ao direito alegado pela Contribuinte, registre-se aqui que em julgamento de Autuação de IOF contra a RECOFORMA, lavrada com base no mesmo negócio de abertura de crédito (objeto do Processo Administrativo nº 10283.720103/2010-02), por meio do Acórdão nº 3102-001.688, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção desse E. CARF, publicada em 19/03/2013, entende-se bastar tal Instrumento para a configuração de contrato de mútuo, validando a existência das obrigações financeiras entre as partes contratantes. Confira-se sua ementa:

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF

Ano-calendário: 2006

CONTRATO DE ABERTURA DE CRÉDITO. IOF. INCIDÊNCIA.

O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários IOF não incide exclusivamente sobre operações de mútuo propriamente dito, mas sobre todas as operações de crédito que correspondam a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física.

(...)

Também da Descrição dos Fatos do Auto de Infração gerreado, a informação acerca da metodologia de cálculo empregada pela Fiscalização Federal na apuração do tributo devido. Como se lê (transcrição a seguir), foram consideradas os lançamentos nas respectivas contas-correntes e a amortização dos valores tomados emprestados. (...)

b) O somatório dos resultados positivos (créditos maior que débitos) das movimentações mensais na conta-corrente com a afiliada 1702 CocaCola Indústrias Ltda foi de R\$ 328.094.070,37, logo o saldo de R\$ 138.086.112,31 existente em 31/12/1998 já foi totalmente amortizado; (...)

Nestas condições, não vejo como entender que as transações realizadas entre a Recorrente e as empresas afiliadas não se trate de uma operação correspondente a mútuo de recursos financeiros. Os recursos foram colocados à disposição das empresas, utilizados e restituídos, mediante contrato para este fim firmado entre as partes.

Também não procede a alegação de que o Ato Declaratório SRF 007/99 esteja dando à Lei alcance diverso do nela estabelecido. Como se depreende do vertente voto, a imposição decorre das disposições legais.

Quanto à Súmula nº 258, do Superior Tribunal de Justiça, não creio que se aplique ao caso concreto, pois versa sobre a caracterização de título de dívida executável, o que não tem nenhum efeito sobre a presente contenda.

Como se observa, em tal caso, ainda que referente ao ano-calendário 2006, declarou-se expressamente tratar do mesmo negócio da Contribuinte com as suas empresas

afiliadas de operação correspondente a mútuo de recursos financeiros, não questionando a validade e a exigibilidade das obrigações para fins de cobrança de IOF, mantida por unanimidade pelos I. Julgadores (*vide* fls. 2650 a 2655). Lembre-se que o Contrato firmado com a RECOFARMA vige desde 1992, sendo apenas Aditado ao longo dos anos.

Diante de todo o exposto, após tal análise individualizada, revelam-se totalmente improcedentes todos os fundamentos utilizados no lançamento de ofício para a constatação de *não comprovação da exigibilidade* dos valores colhidos, mantidos no passivo da Contribuinte, sendo imperioso o cancelamento integral das Autuações por tal motivo.

Não obstante já bastar a fundamentação acima expendida para o cancelamento das Autuações, como acréscimo confirmatório às razões de decidir, a Contribuinte (desde a Fiscalização) apresentou provas, por meio contábil e com extratos bancários, que retratavam movimentação financeira entre as empresas do Grupo compatível com a existência de tais Contratos de Abertura de Crédito (*vide* fls. 169 a 208 e fls. 519 a 605). Tais documentos foram diretamente cotejados com as DIPJs da Contribuinte do período e demonstrações financeiras, igualmente não sendo apontadas incongruências.

Como antes mencionado, ainda que em posse de tal documentação, entendeu a Autoridade Fiscal não aprofundar tal investigação, contábil e financeira, para fundamentar especificamente o lançamento de ofício, apenas motivando sua constatação de *inexigibilidade do passivo registrado* nas carências e defeitos dos Instrumentos apresentados.

O único trecho que a Fiscalização comenta a postura contábil da Contribuinte, simplesmente menciona que tais valores foram efetivamente lançados: *registre-se que nenhuma informação sobre a exigibilidade de tais valores apurados foi apresentada de forma há que se fosse elidida a existência do passivo sem exigibilidade comprovada, independentemente das contabilizações efetuadas a nível gerencial ou societária*.

Sobre os extratos bancários e as Declarações transmitidas no período, o TVF foi silente e não procedeu a análise específica de tais elementos.

Entende esse Conselheiro que, uma vez diante de concretos elementos financeiros, econômicos, contábeis e fiscais, deveria ter o Fisco - além de apontado os supostos vícios documentais e *defeitos* de Direito Civil dos Instrumentos - ter investigado e analisado tais elementos probantes da efetividade negocial das obrigações do passivo, eventualmente explicando e fundamentando porque também não valem como prova de exigibilidade e eficácia das obrigações lançadas no passivo.

Ainda, em sede de Impugnação, em atendimento à Autoridade Fiscal para a realização de diligência e repetindo em Recurso Voluntário, a Contribuinte trouxe novamente tais documentos, bancários e contábeis, que comprovam a efetiva circulação de valores

superiores a 1 bilhão de reais entre as empresas do Grupo, movimentando somas adequadas às previsões contratuais e, principalmente, ao registro levado a cabo no passivo.

Analizando os extratos bancários e registros de Livro Razão (fls. 876 a 1115; fls. 1863 a 2113; e fls. 2297 a 2648), somado aos valores efetivamente Declarados em DIPJs, fica demonstrado que as transações descritas nos Instrumentos de Abertura de Crédito, lançadas no passivo da Recorrente, efetivamente ocorreram - inclusive com a cobrança e computo de juros - de forma que ilidem qualquer acusação de sua inexistência e inexigibilidade.

Em face desse outro elemento probatório dos autos, confirmam-se como improcedentes as acusações e a infração imputadas no lançamento de ofício, cancelando-se as exações tributárias em telas.

Por estarem fundamentadas na mesma acusação e infração, valendo-se a Autoridade Fiscal dos mesmos elementos para sua exigência, tudo aquilo acima exposto aplica-se não só para os créditos tributários de IRPJ, como para os de CSLL, Contribuição para o PIS e COFINS.

Recurso de Ofício

Como se observa nos outros tópicos do presente voto, fica prejudicada a apreciação das matérias do Recurso de Ofício, vez que, fundamentadamente, entendeu-se pelo cancelamento integral da Autuação.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, reformando-se o v. Acórdão recorrido, para cancelar integralmente o crédito tributário exigido. Prejudicada a apreciação do Recurso de Ofício em face do cancelamento integral da Autuação.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella