



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

**Processo nº** 10935.720502/2013-96  
**Recurso nº** De Ofício  
**Acórdão nº** 1401-001.586 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de abril de 2016  
**Matéria** IRPJ. Omissão de receitas. Passivo fictício.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FIASUL INDUSTRIA DE FIOS LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. PERÍODOS PRETÉRITOS.

A presunção de omissão de receita com base no passivo fictício é clara quanto ao seu fato indiciário, qual seja, a "manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada". Não há nada na norma que permita inferir que a presunção remeta a omissão de receita para períodos de apuração pretéritos ao da constatação do passivo fictício.

Recurso de Ofício Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de ofício.

*Documento assinado digitalmente.*

Antônio Bezerra Neto - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 26/04/

2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 26/04/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 27/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício contra acórdão proferido pela DRJ/Recife que concluiu pela procedência parcial da impugnação. Recorreu-se de ofício em face da exoneração de crédito tributário que superou o limite previsto na Portaria MF nº 03/2008.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Cascavel-PR, referentes ao IRPJ e reflexos, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2008 e 2009, totalizaram o valor de R\$ 17.542.045,11. A autuação foi motivada pela omissão de receita com base em passivo fictício.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Ao contribuinte foi imputada uma omissão de receitas caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas e obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada (passivo fictício), nos importes de R\$ 24.672.328,66 e R\$ 2.406.913,02, nos anos-calendário 2008 e 2009, respectivamente, conduta essa apenada com multa de ofício de 75% sobre os tributos lançados (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP).

Assim a autoridade fiscal motivou a autuação:

- considerando a existência de obrigações escrituradas em contas de fornecedores (grupo contábil 20.01) de obrigações originadas em operações ocorridas em anos-calendário anteriores, a fiscalização intimou 17 fornecedores a comprovar se tais operações ainda estavam pendentes de pagamento, quando recebeu respostas de 15 deles, comprovando que as obrigações haviam sido extintas dentro dos prazos de pagamento. Dessa forma, os montantes de R\$ 4.243.250,40, R\$ 2.760.993,56 e R\$ 2.406.913,02 foram extintos até 2007, no curso do ano de 2008 e no curso do 1º trimestre de 2009, respectivamente (fl. 580), sendo que os dois primeiros montantes remanesçam como obrigações exigíveis em 31/12/2008 e o último em 31/12/2009, a demonstrar a manutenção de obrigação não exigível em conta passiva em 31/12/2008 e 31/12/2009;
- verificando a fiscalização a transferência da quase totalidade dos montantes da conta “Adiantamentos de Clientes” do passivo circulante (curto prazo) para o passivo exigível a longo prazo, sendo que, das 252 operações contabilizadas, 241 apresentavam como histórico “MC’JU Ind Com Confecções Ltda” e as restantes “Vlr Transf. Curto Prazo p/ Longo Prazo”, intimou-se o contribuinte a apresentar documentação comprobatória dessas operações. Como resposta, o fiscalizado asseverou que tal documentação não foi localizada (fl. 97). O montante de tais

operações alcançou R\$ 17.668.084,70 e foi considerado como omissão de receitas, por manutenção de obrigação no passivo sem exigibilidade comprovada, no ano-calendário 2008 (fls. 66 a 73, 554 a 574 e 581 a 585). Vê-se que tais operações foram contabilizadas nos anos de 2003, 2004 e 2005 (fls. 66 a 73 e 581 a 585).

Em adição às considerações acima, deve-se transcrever a parte final da motivação da autoridade fiscal (fl. 589):

(...)

Inconformado com o lançamento, em 31/05/2013, o contribuinte apresentou impugnação, deduzindo as seguintes defesas:

1. defende o afastamento das limitações probatórias do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, sendo certo que está realizando minuciosa apuração em seus registros contábeis e nos documentos que os embasam, que serão apresentados para demonstrar a improcedência do lançamento;

2. a autoridade fiscal entendeu que o termo “manutenção” seria amplo o suficiente para justificar a tributação do passivo fictício independentemente da época em que se deram os lançamentos que ocasionaram a sua formação, mero expediente para evitar o reconhecimento acerca da indiscutível extinção do eventual crédito tributário pela decadência. *“Vale destacar, neste ponto, que sem qualquer respaldo legal a autoridade legal tributou as “obrigações pagas até 2007” (nas quais se incluem pagamentos efetuados até mesmo no ano de 2004) tendo como data do fato imponível o dia 31.12.2008, o que só pode ser justificado, como se disse, pela tentativa de evitar o reconhecimento acerca da decadência”* (fl. 627 – grifo do original);

3. *“Ressalte-se ainda que no que tange os anos de 2008 e 2009 o lançamento está incorreto, por desconsiderar que a apuração de todos os tributos exigidos pelo auto de infração é mensal (PIS e COFINS por decorrência da própria legislação, e IRPJ e CSLL em razão de opção da Impugnante, que se valia de antecipações após a elaboração de balancetes de suspensão). Com efeito, para a lisura do procedimento fiscal a Autoridade lançadora deveria ter relacionado os valores mês a mês, procedendo aos ajustes necessários, ou seja, incluindo as receitas porventura omitidas àquelas declaradas para fins de efetivação das antecipações realizadas”* (fl. 628 – grifo do original). Nesta peça impugnatória, discriminaram-se os “pagamentos não baixados” dos anos-calendário 2008 e 2009, em cada mês. *“Ainda quanto a este aspecto, convém reforçar que não há qualquer fundamento legal que possa justificar a posição adotada pela Autoridade Fiscal, que elegeu as datas de 31.12.2008 e 31.12.2009 como sendo correspondentes ao fato imponível do PIS e da COFINS que foram exigidos sobre a totalidade da suposta omissão de receitas apurada”* (fl. 629);

4. em relação aos registros contábeis da conta gráfica “Adiantamentos de Clientes”, que guardam relação com o período de 07/04/2003 a 07/03/2005, tais registros foram contabilizados de maneira imprópria, pois representavam suprimento de caixa, e não uma obrigação cuja exigibilidade não se provou. *“É que, conforme lançamentos contábeis das contas gráficas caixa, fornecedores e adiantamentos de clientes (em especial MC’JU Ind. e Com.), extraídos do livro diário da Impugnante cuja cópia segue em anexo, os valores correspondentes ao “suprimento de caixa”, quando ingressavam na empresa, eram contabilizados a débito/crédito de caixa pelo ingresso e saída, tendo como contrapartida as contas “crédito MC’JU” e “débitos em fornecedores”, conforme a seguir exemplificado:...”* (fl. 629). (...)

*suprimento de caixa ainda resta provado pelos documentos em anexo, que evidenciam o pagamento de obrigações com os recursos não provenientes do caixa da empresa. Portanto, se infração houve quanto a estes recursos (R\$ 17.668.084,70), corresponde ela a um suprimento de caixa incorretamente contabilizado a crédito da conta gráfica “Adiantamento de Clientes”, e não à existência de passivo fictício. Logo, a omissão de receitas se caracteriza na data do suprimento contabilizado, ainda que equivocadamente classificado. Os reflexos dessa constatação se assemelham àqueles ligados à infração anteriormente tratada. Em outras palavras, é necessário reconhecer que o valor de R\$ 17.668.084,70 não pode compor a base de incidência tributária do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, ainda mais tendo como data base (fato imponível) o dia 31.12.2008” (fls. 634 e 635).*

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 4<sup>a</sup> Turma da já mencionada DRJ/Recife proferiu o Acórdão nº 11-45.400, de 21 de março de 2014, por meio do qual decidiu pela procedência parcial da impugnação.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

IRPJ. CSLL. PASSIVO FICTÍCIO. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O aspecto temporal do fato gerador da presunção de omissão decorrente de obrigação paga e mantida no passivo aperfeiçoa-se no momento em que se comprova que obrigação foi paga, ou seja, a omissão de receitas que justificou o pagamento da obrigação não pode ser considerada em momento futuro ao pagamento, pois, por decorrência lógico-temporal, omissões de receitas futuras não podem efetuar pagamentos passados. Já quando o passivo fictício decorre de obrigação mantida no passivo, que inexiste desde o início, o lançamento contábil da obrigação não reflete a existência de dívida alguma, a implicar que, ao se identificar que a obrigação lançada no passivo jamais existiu, tem-se, desde o seu registro no passivo, concretizado o acréscimo patrimonial em prol da devedora, com fato gerador ocorrido no período do registro contábil.

PIS/PASEP E COFINS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. FATO GERADOR COM PERIODICIDADE MENSAL.

A presunção de omissão de receita do passivo fictício provém da legislação do imposto de renda e, como tal, é considerada na periodicidade do IRPJ/CSLL respectivo. Em todo caso, isso não implica que a periodicidade da tributação sobre a renda, para tal caso, deva ser observada pelas contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, pois estas têm periodicidade mensal. Tanto assim o é que uma omissão de receitas em janeiro, por exemplo, é considerada para composição do resultado do 1º trimestre para um contribuinte tributado pelo lucro real trimestral, porém considerada para a base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP de janeiro (e não de março). Não há qualquer razão lógica ou jurídica para tratar de forma diversa os períodos de apuração, para o IRPJ-CSLL-COFINS-PIS/ PASEP, de uma presunção

de omissão de receita, como no caso do passivo fictício, de uma omissão de receita ordinária.

Cumpre esclarecer que a instância *a quo* entendeu que a base de cálculo no valor de R\$ 4.243.250,40, correspondente ao saldo de obrigações já pagas no passivo, ao final de 2008, deveria ser afastada porque se refere a obrigações pagas anteriormente a 2007, inclusive.

De forma semelhante, afastou a base de cálculo no valor de R\$ 17.668.084,70, correspondente ao saldo de obrigações inexistentes no passivo, ao final de 2008, porque referia-se a operações contabilizadas em 2003, 2004 e 2005.

Relativamente à base de cálculo no valor de R\$ 2.760.993,56, correspondente ao saldo de obrigações pagas durante o ano de 2008, mas mantidas no passivo ao final desse mesmo ano, foi confirmada a integralidade do montante para a apuração do IRPJ e da CSLL; porém, foram confirmadas somente as parcelas pagas no mês de dezembro, totalizando R\$ 191.104,76 para a apuração do PIS e da COFINS.

Por fim, relativamente à base de cálculo no valor de R\$ 2.406.913,02, correspondente ao saldo de obrigações pagas durante o ano de 2009, mas mantidas no passivo ao final desse mesmo ano, foi confirmada a integralidade do montante para a apuração do IRPJ e da CSLL; porém, foi afastada a integralidade do montante para a apuração do PIS e da COFINS porque os pagamentos ocorreram nos meses de janeiro e fevereiro daquele ano.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual o recurso de ofício interposto deve ser conhecido.

A DRJ entendeu que a presunção de omissão de receita com base na existência de passivo fictício deve ser consubstanciada nos períodos de apuração em que se verifica: (i) o momento em que a obrigação foi paga quando se está diante da hipótese normativa que trata da manutenção no passivo de obrigações já pagas; e (ii) o momento em que

ocorreu o lançamento contábil da obrigação quando se está diante da hipótese normativa que trata da manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Nada obstante, discordo dessa opinião.

Entendo que a presunção de omissão de receita com base no passivo fictício é clara quanto ao seu fato indiciário, qual seja, a "manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada". Confira-se, nesse sentido, o inciso III do artigo do 281 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99):

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

(...)

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

Portanto, não há nada na norma que permita inferir, como fez a instância *a quo*, que a presunção remeta a omissão de receita para períodos de apuração pretéritos ao da constatação do passivo fictício. Por bem esclarecer a fundamentação desse raciocínio, peço vênia para reproduzir o trecho que trata do assunto no voto condutor do Acórdão nº 1102-001.075, de 29/04/2014, da lavra do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé:

Tanto nas situações que a recorrente denomina de passivo “fictício” (manutenção no passivo de obrigações já pagas) quanto nas de passivo “insubsistente” (manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada), a lei não fixou propriamente o momento em que o passivo em questão torna-se “fictício” ou “insubsistente”, referindo-se apenas à “manutenção” no passivo de obrigações naquelas condições.

Trata-se, no caso, de uma presunção de omissão de receitas. Por óbvio o momento em que a verdadeira omissão de receitas ocorreu é desconhecido, funcionando a “manutenção” no passivo de obrigações já pagas ou não comprovadas apenas como um “marcador” que aponta para a ocorrência de uma omissão de receitas em período anterior.

De fato, nas presunções legais de omissão de receitas, a verdadeira receita auferida (e omitida) sempre se dá em momento anterior àquele que é tomado em consideração para se efetuar o lançamento.

Tome-se o exemplo de um pagamento não escriturado. Ao identificar a data em que ocorreu tal pagamento, toma-se esta data como a da ocorrência do fato gerador, por presunção. Contudo, cediço que pagamento nada tem a ver com receita, senão antes com despesa ou custo. O pressuposto da presunção é de que aquele pagamento foi efetuado com recursos mantidos à margem da escrituração. De onde provieram tais recursos? Certamente de vendas, ou de outras receitas, auferidas em

período pretérito, contudo também não contabilizadas. Importante registrar que este período pretérito em que se deu a efetiva omissão de receita pode se encontrar em momento tão distante no tempo que até abrangido pela decadência se encontraria o respectivo período de apuração, contudo, a presunção legal em comento desloca o momento da ocorrência da omissão de receita para o momento da verificação da existência do pagamento não escriturado.

Da mesma forma se dá com o saldo credor de caixa. O saldo da conta caixa somente torna-se credor justamente quando os pagamentos superam os recebimentos. Mais uma vez, o momento da ocorrência do saldo credor, por óbvio, nada tem a ver, portanto, com o momento da efetiva omissão de receita, que lhe é anterior.

Assim também com o passivo “fictício” ou “insubstancial”. Ainda que se tomasse, como sugere a recorrente, e ao arreio da lei, a data do registro contábil do passivo como a referência temporal para a aplicação da presunção, isto não significa que seria naquele momento que teria ocorrido a efetiva omissão de receitas. Isto porque é cediço que a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou não comprovadas, no mais das vezes, tem por objetivo justamente impedir o surgimento de saldo credor de caixa. E assim, mais uma vez estamos tratando de omissões de receita pretéritas.

Neste sentido, portanto, enquanto “mantiver” o contribuinte um registro contábil de um passivo já pago ou não comprovado, está ele sujeito à autuação ante a constatação, pela fiscalização, desta situação, a qual, conforme acima referido, funciona como um “marcador” da existência de omissões de receita pretéritas, ocorridas em período(s) impreciso(s).

E, para completar esse raciocínio, vale a pena também reproduzir a ementa do Acórdão nº 1201-00.213, de 28/01/2010, da lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício . 2001*

*Ementa: PASSIVO FICTÍCIO - o passivo fictício é infração continuada. Não cabe afastar a autuação em razão da possibilidade de a obrigação não comprovada já ter sido fictícia em exercício anterior ao período fiscalizado. Todavia, um mesmo passivo fictício não legitima diversas autuações por persistir na escrita por mais de um período de apuração, pois seria tributar diversas vezes uma única omissão de receita.*

Assim, não se pode dar guarida aos argumentos da decisão recorrida que serviram de fundamento para exonerar a maior parte das bases de cálculo utilizadas para apuração, tanto do IRPJ e da CSLL, quanto do PIS e da COFINS.

Com efeito, a exoneração da base de cálculo no valor de R\$ 4.243.250,40 (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) foi justificada no entendimento de que os fatos geradores da omissão de receita ocorreram em períodos de apuração dos pagamentos das obrigações, portanto, em períodos anteriores a 2007, inclusive. De forma semelhante, a exoneração da base no valor de R\$ 17.668.084,70 (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) foi justificada no entendimento de que a omissão de receita ocorreu nos anos da contabilização das obrigações inexistentes, quais sejam, 2003, 2004 e 2005. No que concerne às bases de cálculo exoneradas exclusivamente no âmbito do PIS e da COFINS, entendeu-se que deveriam ter sido consideradas nos exatos meses em que foram verificados os pagamentos das respectivas obrigações (no curso dos anos de 2008 e 2009).

Como já mencionado, não concordo com esses entendimentos. O fato indiciário é a manutenção das obrigações no passivo. Trata-se de uma infração continuada. A omissão de receita fica consubstanciada no período de apuração em que havia o passivo fictício (qualquer que seja a sua modalidade, isto é, obrigações já pagas ou inexistentes), mesmo no âmbito do PIS e da COFINS.

Há que se verificar, entretanto, as alegações remanescentes do contribuinte.

Em sua impugnação, a empresa pede o afastamento das limitações probatórias do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Nada obstante, mesmo sabendo que a decisão da DRJ seria ainda levada ao crivo da segunda instância, decorridos quase três anos, nada acrescentou para infirmar os fatos indiciários da presunção legal.

O conteúdo do referido dispositivo legal é claro:

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Como se vê, as hipóteses de exceção à norma preclusiva são expressas. O presente caso não incorreu em nenhuma dessas situações. Portanto, nego o referido pedido.

Ainda, com relação à alegação de que os registros contábeis na conta gráfica "Adiamentos de Clientes" teriam sido efetuados de forma imprópria pois representavam suprimentos de caixa e não uma obrigação inexistente, trata-se de mera tentativa de se valer da própria torpeza.

A impugnante pretende transferir o enquadramento legal da infração para a presunção com base em suprimentos de caixa por acreditar que nessa circunstância é mais evidente que a omissão de receitas se caracteriza na data do suprimento caracterizado, ainda que equivocadamente classificado.

Tomemos o primeiro par de lançamentos trazidos como exemplo (todos os demais são identicamente estruturados) para justificar o seu raciocínio na impugnação (fls. 630):

i) Maio/2003 - Livro Diário nº 24, páginas 406/408:

D - Caixa

C - MC'JU

Recebimento de R\$ 50.000,00.

D - Santa Flora (fornecedor)

C - Caixa

Pagamento de 50.000,00.

Ora, essa estrutura de lançamentos evidencia que a conta passiva "MC'JU" teve a finalidade de possibilitar débitos na conta Caixa, evitando, assim, o surgimento de saldos credores.

O que importa é que foram registradas obrigações inexistentes em conta do passivo mantidas até o período de apuração em que houve a sua constatação pela fiscalização. Essa é a singela hipótese prevista na norma legal. Destarte, é descabido o argumento.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer a integralidade da autuação.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

CÓPIA