



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

Processo nº 10935.720502/2013-96
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.258 – 1ª Turma
Sessão de 05 de dezembro de 2017
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.
Recorrente FIASUL INDÚSTRIA DE FIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

PASSIVO FICTÍCIO. MOMENTO DA CONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR.

Entende-se efetivamente configurada a omissão de receitas quando verificada no passivo a manutenção de obrigações já pagas, isto é, só nasceria a situação descrita a partir do instante em que ocorresse o pagamento ou seu registro contábil, certamente que constituído no momento em que verificada tal circunstância pela autoridade fiscal, mas se remetendo ao período anterior, tal como no lançamento tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (presidente em exercício), André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Tratam-se de **Autos de Infração** (E-fls. 595 ss.) cientificados à contribuinte em 03.05.2013 para a exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, relativos aos anos calendário 2008 e 2009, juntamente com juros de mora e multa proporcional de 75%, diante da acusação fiscal de omissão de receitas por manutenção, no passivo, de obrigações já liquidadas (conta fornecedores) ou cuja exigibilidade não fora comprovada (conta adiantamentos de clientes), configurando passivo fictício, nos moldes do artigo 281 do Decreto n. 3000/99.

Para tanto, esclareceu-se no **Termo de Verificação Fiscal** (E-fls. 587 ss.) que a totalidade das obrigações mantidas no passivo seriam adicionadas ao resultado do exercício por presunção legal de omissão de receitas, *“tendo em vista que o termo ‘manutenção’ apresentado no dispositivo legal que regulamenta a matéria (no caso presente o inciso III do art. 281 do RIR/99) traz intrínseco em seu significado a existência de algo que teve como origem fatos ocorridos em períodos anteriores, não importando, desta forma, em que ano foi formado o saldo objeto de tributação.”*

A contribuinte apresentou **Impugnação** (E-fl. 623 ss.), sustentando, primeiramente, que (i) estaria realizando minuciosa apuração em seus registros contábeis e documentos que os embasariam e que teria direito de apresentá-los em qualquer momento do processo administrativo fiscal para que a autoridade administrativa pudesse proceder à revisão do lançamento.

Na sequência, com relação à primeira infração, afirmou que, (ii) na realidade, esse expediente utilizado pela fiscalização citado acima teria se dado exclusivamente para evitar a indutível extinção do crédito tributário pela decadência. E continua: *“não houve tributação pela alegada ‘manutenção’, mas sim uma apuração detalhada acerca dos pagamentos não escriturados junto aos registros contábeis, em indiscutível demonstração de que o critério adotado foi a tributação tendo como base os valores pagos e não contabilizados, ao invés da manutenção no passivo exigível de obrigações já pagas”*. Sobre esse ponto, esclarece:

Essa constatação é reforçada ainda pela postura do Sr. Auditor que, sem qualquer justificativa plausível e revelando verdadeira contradição, realizou a separação desses registros de acordo com o ano em que efetivado o pagamento de cada obrigação, conforme demonstrativo de fls. 580.

Assim e com o devido respeito, erroneamente entendeu como sendo correto tributar as “obrigações pagas e não escrituradas” dividindo-as em três categorias: *i*) obrigações pagas até 2007 (R\$ 4.243.250,40); *ii*) obrigações pagas em 2008 (R\$ 2.760.993,56); *iii*) obrigações pagas em 2009 (R\$ 2.406.913,02).

Vale destacar, neste ponto, que sem qualquer respaldo legal a autoridade fiscal tributou as “obrigações pagas até 2007” (nas quais se incluem pagamentos efetuados até mesmo no ano de 2004) tendo como data do fato impositivo o dia 31.12.2008, o que só pode ser justificado, como se disse, pela tentativa de evitar o reconhecimento acerca da *decadência*.

Seja com for, por se tratar de omissão de receitas, e sendo possível identificar a data exata do pagamento pertinente àquelas “obrigações não escrituradas”, impõe-se que se dê ênfase à situação real, vale dizer, ao momento correto em que se configurava a disponibilidade dos recursos utilizados para saldar aquelas obrigações.

Portanto, o primeiro grave equívoco que acarreta reflexos diretos sobre a exigência fiscal guarda relação com a interpretação tão extensiva quanto errônea, que se prende à *presunção* decorrente da lei mas deixa de considerar a possibilidade, no caso concreto, de se apontar a data exata correspondente a cada obrigação consignada nos registros contábeis.

O que se quer dizer com isso, portanto, é que se mostra insubsistente a autuação na medida em que a mesma pretende alcançar recursos dos quais a empresa se utilizou para quitação de obrigações vencidas e devidamente pagas nos anos-calendário 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009.

Ressalte-se ainda que no que tange aos 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*).

No que diz respeito à segunda infração, aduziu a contribuinte que (iii) os respectivos valores não representariam obrigações cuja exigibilidade não se teria provado, mas “suprimento de caixa”, e ao ingressarem na empresa eram contabilizados a débito/crédito de caixa pelo ingresso e saída, tendo como contrapartida as contas “crédito MC’JU” e “débito em fornecedores”. Assim, muito embora não se compreenda que a ausência de indicação da origem das quantias desnature tal instituto, afirma que os montantes teriam originado-se das pessoas físicas dos sócios ou da própria atividade da empresa, apesar da eventual inexistência de registro contábil a título de suprimento. Sustentou que este estaria provado pelos documentos anexados e defende que, se infração existisse, corresponderia a um suprimento de caixa incorretamente contabilizado a crédito da conta “adiantamento de clientes”, no lugar de passivo fictício.

Por fim, tratou de (iv) princípios aplicáveis à tributação da renda e versou sobre (v) a verdade material adotada no processo administrativo.

Na sequência, a **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife** proferiu o **acórdão n. 11-45.400** (E-fl. 695 ss.), julgando parcialmente procedente a impugnação, por maioria de votos, com revela a ementa abaixo:

“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 logico temporal, omissões de receitas futuras não podem efetuar pagamentos passados. Já quando o passivo fictício decorre de obrigação mantida no passivo, que inexistiu 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento, em sentido oposto, deu provimento ao recurso de ofício, como registrado na ementa do **acórdão n. 1401-001.586** (E-fls. 730 ss.):

“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.”

A Fazenda Nacional então interpôs **recurso especial** (E-fls. 751 ss.), apresentando os acórdãos n. 1402-001.511 e 1101-000.991 como paradigmas e aduzindo que *“enquanto a decisão de primeira instância faz uma correta interpretação sistemática das normas aplicáveis ao caso, a decisão recorrida se prende a uma única expressão constante do dispositivo legal, de maneira isolada e contrária aos precedents deste E. Conselho, entendendo que a mera constatação acerca da manutenção de passivo fictício nos registros contábeis autorizaria eventual lançamento, a despeito de uma apreciação mais acurada dos elementos que formaram o referido saldo.”*

E assim concluiu: *“De fato, enquanto os precedentes (e a decisão de primeira instância) acertadamente sustentam que a tributação por eventual passivo fictício deve levar em conta a época dos registros contábeis (que representa também a própria época da disponibilidade financeira eventualmente omitida), a decisão ora atacada faz uma interpretação extensiva e errada da aludida expressão, sustentando equivocadamente que a simples existência do registro (mantido) na contabilidade autorizaria a tributação.”*

Ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foi dado seguimento por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 836 ss.) que compreendeu que a divergência residiria na dúvida sobre o momento em que se caracterizaria a presunção de omissão de receita (art. 281, III, RIR/99), quando constatada pelo Fisco a manutenção na contabilidade de obrigação já paga ou inexistente: na data em que o pagamento foi efetivado, caso haja pagamento (se não houver, a presunção da omissão teria como data do fato gerador a do registro na contabilidade); ou em período posterior (da constatação do passivo fictício).

Nesse contexto, entendeu-se que o acórdão recorrido teria adotado o último posicionamento, de que a data do fato gerador seria a da constatação do passivo fictício, ao passo que os acórdãos paradigmas o de que o momento em que se configuraria a presunção de omissão de receitas seria a data em que o pagamento teria sido efetivado (Acórdão nº 1402-001.511) ou, quanto este não houvesse, a presunção da omissão teria como data do fato gerador a do registro da obrigação na contabilidade (Acórdão nº 1101-000.991).

Por sua vez, a Fazenda Nacional ofereceu **contrarrazões** (E-fls. 841 ss.), defendendo que a data do fato gerador seria a da constatação do passivo fictício, uma vez que a lei autorizaria o Fisco a presumir a ocorrência de omissão de receita a partir da não comprovação pelo contribuinte da existência de seu passivo na data do encerramento do período, que o não teria feito quando intimado a efetuar essa comprovação.

Passa-se, então, à apreciação do recurso.

Voto

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Conhecimento do Recurso Especial

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

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, (1) na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (i) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal);

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

No caso concreto, entendendo-se preenchidos tais requisitos, nos termos do despacho de admissibilidade, **vota-se por CONHECER o Recurso Especial.**

Mérito

Coerentemente com a análise de conhecimento procedida, devolve-se a este julgamento a questão do momento da identificação da ocorrência do fato gerador, se quando do pagamento, se houver, da obrigação mantida indevidamente na contabilidade ou no instante da verificação do passivo fictício, tal como decidido pelo acórdão recorrido.

Com efeito, dispõe o artigo 281 do Decreto n. 3000/99, no que interessa, que se caracteriza como omissão de receitas a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada. Leia-se:

“Art. 281 do Decreto nº 3.000/99. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, eLei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

I Ia falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

(...)”

Compreende-se que, num primeiro momento, a leitura do terceiro inciso possa levar a interpretações distintas quanto ao momento da ocorrência da hipótese de inciência em questão, se no pagamento da obrigação ou registro contábil, quando aquele não ocorrer ou quanto constatada a omissão de receita, em períodos posteriores.

No entanto, só consigo entender efetivamente configurada a omissão de receitas quando verificada no passivo a manutenção de obrigações já pagas, isto é, só nasceria a situação descrita a partir do instante em que ocorresse o pagamento ou seu registro contábil, certamente que constituído no momento em que verificada tal circunstância pela autoridade fiscal, mas se remetendo ao período anterior, tal como no lançamento tributário.

Nesse sentido, anúi-se com a linha adotada no presente processo pela DRJ:

“Inicialmente, passa-se a apreciar a hipótese de manutenção no passivo de obrigações já pagas, como se pode ver na obra de Hiromi Higuchi et alli (in “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática, Atualizado até

10/01/2011”, São Paulo: IR Publicações, 36ª edição, 2011, p. 671):

Passivo fictício, como o próprio nome está a indicar, é o passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas mas não baixadas na contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa.

O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas em dinheiro.

O aspecto temporal do fato gerador da presunção de omissão em foco ocorre 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 justificar pagamentos passados. Este entendimento pode ser visto no Acórdão CARF nº 1402001.511, relator o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, sessão de 07/11/2013, que restou assim ementado:

PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO NA CONTABILIDADE DE VALOR JÁ PAGO. MOMENTO DO FATO GERADOR CARACTERIZADOR DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA

A manutenção na contabilidade de obrigação já paga caracteriza presunção de omissão de receita. Em assim sendo, se o pagamento foi realizado com Recursos provenientes de receita omitida a materialização da omissão só pode ter ocorrido até a data em que o pagamento foi efetivado e nunca em período posterior. Assim o é porque não pode se falar em pagamento com recursos provenientes de receita omitida no futuro, mas sim no passado, isto é, em data anterior ao pagamento.

O fato do sujeito passivo manter na contabilidade, por mais de um período de apuração, obrigação já quitada, não desloca o critério temporal de verificação do fato gerador para exercícios futuros.

A omissão de receita, no caso de passivo fictício, se verifica no período em que o sujeito passivo utilizou os recursos para realizar os pagamentos que manteve em aberto na contabilidade. Não se pode confundir o critério material da descrição do fato (realizar pagamento), com a prova do fato, no caso manter o registro na contabilidade. O elemento caracterizador da omissão é a realização do pagamento e não a manutenção do registro contábil de que o débito encontra-se em aberto.

CONTRATO DE MÚTUO UTILIZADO PARA JUSTIFICAR PAGAMENTOS OU SALDO CREDOR DE CAIXA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA. MOMENTO DO FATO GERADOR.

Do registro de ingresso de recursos lastreado em contrato de mútuo inexistente para justificar pagamentos ou saldo credor de caixa decorre a presunção de que os recursos contabilizados são provenientes de receita omitida, que se materializa na data em que se efetivou o registro contábil que serviu de base para o saldo credor de caixa e/ou pagamentos efetivados.

O fato do sujeito passivo manter na contabilidade, por um ou mais exercícios, obrigação decorrente de contrato de mútuo inexistente ou já quitado não desloca a data da presunção de omissão de receita para exercícios futuros. Inteligência do artigo 116, I, do CTN.

Recurso parcialmente provido para excluir da exigência do passivo fictício os valores correspondentes ao contrato de mútuo e pagamentos realizados em data anterior ao período de apuração.

Indo além, uma outra hipótese de passivo fictício ocorre quando a exigibilidade

registrada no passivo inexistente desde o início, ou seja, o lançamento contábil da obrigação não reflete a existência de dívida alguma. Assim, 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. Essa compreensão pode ser vista em excerto de decisão de 1ª instância transcrita no Acórdão CARF nº 1101000.991, sessão de 10 de outubro de 2013:

17. A segunda hipótese – a que nos interessa neste voto é aquela em que a exigibilidade registrada no passivo inexistente ab initio. Quer dizer, o lançamento contábil da obrigação não reflete a existência de dívida alguma. Ao se identificar que a obrigação lançada no passivo jamais existiu, tem-se, desde o seu registro no passivo, concretizado o acréscimo patrimonial (renda proveniente de disponibilidade, no caso econômica) para a devedora. Assim, dado que tal acréscimo patrimonial se traduz em renda, depreende-se que, no momento do seu indevido registro como obrigação, se dá seu reconhecimento como receita. Esse fato influenciará na base de cálculo dos tributos e contribuições decorrentes da apuração de receita.

Voltando ao caso dos autos, vê-se que a primeira hipótese de passivo fictício (manutenção no passivo de obrigações já pagas) foi imputada ao contribuinte no tocante ao saldo da conta fornecedores (grupo contábil 20.01), quando 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 o ano de 2007, no curso do ano de 2008 e no curso do 1º trimestre de 2009, respectivamente (fl. 580), sendo que os dois primeiros montantes remanesciam como obrigações exigíveis em 31/12/2008 e o último em 31/12/2009. Os montantes exigíveis em 31/12/2008 e 31/12/2009 foram considerados como receitas omitidas, decorrentes de obrigações passivas pagas e, como tal, não exigíveis.

Como já explanado neste voto, não se pode considerar o montante de obrigação extinta em período anterior ao ano de 2007, inclusive, no anocalendarário 2008, pois os fatos geradores da omissão de receita ocorreram no período de apuração dos pagamentos das obrigações, pois omissão de receita futura não pode extinguir obrigação vencida e paga no passado. O inverso é que ocorre (omissão de receita no passado é utilizada para pagar obrigação no futuro). Ademais, aceitar que tais fatos geradores pudessem protraírem-se para o futuro, indefinidamente, como feito pela autoridade fiscal, que se fincou no vocábulo “manutenção” do art. 281, III, do Decreto nº 3.000/99, para afastar o ano em que foi formado o saldo objeto da tributação, implicaria que a fiscalização poderia efetuar o lançamento da presunção a qualquer tempo, desde que as operações restassem em contas passivas. Jamais decairia o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário pelo lançamento. Essa compreensão não pode ser acatada, pois, afinal de contas, em nosso direito, o tempo é fator extintivo de obrigações, pelos institutos da prescrição e decadência. A imprescritibilidade é absoluta exceção, prevista apenas na Constituição Federal, em específicos pontos (art. 5º, XLII e XLIV, art. 37, § 5º). Não se pode compreender como um passivo fictício representasse uma infração imprescritível.

Dessa forma, afastase das bases de cálculo dos tributos lançados a importância de R\$ 4.243.250,40 no anocalendarário 2008, que se refere a obrigações pagas em anos anteriores a 2007, inclusive.

Além da presunção acima tratada, a fiscalização verificou 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”, quando intimou o contribuinte a apresentar documentação comprobatória dessas operações. Como resposta, o fiscalizado asseverou que tal documentação não foi localizada, não sendo possível apresentá-la (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 anocalendarário 2008 (fls. 554 a 574 e 581 a 585). Vê-se que tais operações foram contabilizadas nos anos de 2003, 2004 e 2005 (fls. 581 a 585). Considerando que não há qualquer prova nos autos das obrigações acima, extraídas apenas da contabilidade, na qual se vê um vencimento futuro em 1º/12/2015 (fls. 66 a 73), sendo que até o impugnante afirmou que se tratava de um suprimento de caixa, forçoso reconhecer que se trata de obrigação que não existe desde seu início, ou seja, também não se pode transferir para o futuro, indefinidamente, os fatos geradores da omissão de receitas respectivas, como defendido pela autoridade fiscal. Como antes transcrito, “Ao se identificar que a obrigação lançada no passivo jamais existiu, tem-se, desde o seu registro no passivo, concretizado o acréscimo patrimonial (renda proveniente de disponibilidade, no caso econômica) para a devedora. Assim, dado que tal acréscimo patrimonial se traduz em renda, depreende-se que, no momento do seu indevido registro como obrigação, se dá seu reconhecimento como receita”. Assim forçoso reconhecer que a omissão de receitas ocorreu nos anos da contabilização das obrigações inexistentes, quais sejam, 2003, 2004 e 2005.

Com as razões acima, deve-se igualmente cancelar a presunção de omissão de receitas no importe de R\$ 17.668.084,70, no anocalendarário 2008.

Concluindo, os montantes antes descritos (R\$ 17.668.084,70 e R\$ 4.243.250,40) devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP do anocalendarário 2008.

Neste ponto, mantêm-se as omissões de receitas de R\$ 2.760.993,56 e R\$ 2.406.913,02 para as bases de cálculo de IRPJ e CSLL, pois se trata de obrigações pagas em 2008 e 2009, respectivamente, sendo mantidas como exigíveis no final de cada um dos anoscalendarários citados, inclusive porque o contribuinte é tributado pelo lucro real anual. Aqui se tem um caso clássico de presunção de receita por manter em conta passiva obrigação já liquidada (conta fornecedores), transcrita na 1ª parte do art. 281, III, do Decreto nº 3.000/99, como comprovado com a intimação aos fornecedores procedida pela autoridade lançadora.

Sobrou ainda a irresignação do impugnante no tocante as bases de cálculo do parágrafo precedente, para a COFINS e PIS/PASEP, pois a autoridade fiscal havia imputado toda omissão nas bases de cálculo dessas contribuições em 31/12/2008 e 31/12/2009, quando se sabe que elas têm período de apuração mensal, o que implicaria em uma incorreção no momento de ocorrência dos fatos geradores da COFINS e do PIS/PASEP.

Inicialmente, deve-se observar que 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. Isso não quer dizer 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 em janeiro, como corriqueiramente se vê em lançamentos da espécie. Não há qualquer razão lógica ou jurídica para tratar de forma diversa os períodos de apuração, para o IRPJCSLLCOFINS/PIS/PASEP, de uma presunção de omissão de receita, como no caso do passivo fictício, de uma omissão de receita ordinária.

Na forma acima, deve-se reconhecer que a periodicidade da omissão de receitas decorrente de passivo fictício é mensal, para a COFINS e PIS/PASEP.

Considerando que a fiscalização imputou as bases de cálculo da COFINS e PIS/PASEP em 31/12/2008 e 31/12/2009, para as obrigações pagas e mantidas no passivo exigível no curso do ano de 2008 e no 1º trimestre de 2009, forçoso reconhecer que inexistiu base de cálculo para as contribuições em 31/12/2009, pois os pagamentos ocorreram nos meses de janeiro e fevereiro de 2009, e deveriam, as contribuições, terem sido lançadas nesses meses citados, sendo que, para o período de apuração de 31/12/2008, devem remanescer apenas os pagamentos efetuados em dezembro de 2008. Interessante ressaltar que a própria fiscalização utilizou como o momento de ocorrência do fato gerador da presunção de omissão de receitas os meses em que ocorreram os pagamentos das obrigações, como se pode observar pela soma das obrigações pagas em 2008 e 2009, das tabelas de fls. 577 a 580, em linha com o defendido neste voto (vide abaixo), ou seja, demonstrando que o fato gerador da omissão de receitas do passivo fictício, para obrigações comprovadamente liquidadas, ocorre quando do pagamento das obrigações não baixadas do passivo: (...)”

No mesmo sentido, as razões da Conselheira Edeli Bessa no acórdão n. 1101-000.991:

“(…)

A interpretação assim exposta é parcialmente válida, por afirmar apenas que a falta de comprovação de uma obrigação desde sua origem representa, naquele momento, acréscimo patrimonial tributável, na medida em que ali deveria ser reconhecida a correspondente receita. Em verdade, a inexistência da dívida pode, também, decorrer da inexistência da própria operação, e por consequência da superveniência ativa ou do custo/despesa contabilizados em sua contrapartida, circunstâncias nas quais os efeitos destas contrapartidas no resultado do período devem ser glosados, não se verificando, em regra, receita tributável, mas sim resultado tributável.

Além disso, a argumentação desenvolvida na decisão de 1ª instância deixa de considerar uma outra visão da matéria, consolidada na doutrina e na jurisprudência, e assim exposta na obra de Hiromi Higuchi et alli (in “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática, Atualizado até 10012011”, São Paulo: IR Publicações, 36ª edição, 2011, p. 671):

Passivo fictício, como o próprio nome está a indicar, é o passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas mas não baixadas na contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa. O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas em dinheiro.

De toda sorte, mesmo sob esta ótica, a conclusão sobre o trabalho fiscal é a

mesma a que chegou a autoridade julgadora de 1ª instância: a presunção de omissão de receitas a partir de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, resultante da falta de provas que suportem os registros das obrigações no passivo, deve ser imputada ao sujeito passivo no momento em que este passivo é registrado. Se a contribuinte não prova que a contratação passada foi a prazo, a lei presume que ela foi a vista e paga no momento da contratação, mas sem o registro deste pagamento por insuficiência de caixa, dada a omissão de receitas que poderiam supri-lo formalmente.

Por certo, a autoridade fiscal poderia afirmar a existência de passivo fictício depois do surgimento da obrigação, mas desde que demonstre, mesmo por indícios, o fim da exigibilidade depois do registro da obrigação e antes de sua liquidação contábil. Aqui, porém, a acusação fiscal sustenta-se, na maior parte dos casos, no argumento genérico de falta de comprovação dos saldos de passivo no período fiscalizado, de modo que a demonstração, pela contribuinte, de que os passivos já existiam em períodos anteriores, lança dúvidas sobre o indício adotado para a presunção de omissão de receitas, tornando incertos fatos que sustentam a exigência, a impor o seu cancelamento.

(...)

De fato, ante a falta de comprovação das obrigações, indiscutível seria se a autoridade lançadora glosasse a contrapartida destes valores eventualmente registrada em despesa. E, embora não se possa descartar a possibilidade de o registro de obrigações correspondentes a juros caracterizar passivo fictício e autorizar a presunção de omissão de receitas – caso sua liquidação se verifique com recursos à margem da contabilidade, sem a baixa da correspondente obrigação contábil –, no presente caso, ante a existência de saldos transportados de períodos anteriores, cuja falta de comprovação permitiria a presunção de omissão de receitas quando a obrigação foi contratada, justamente porque ela fora paga e não contabilizada, necessário seria uma acusação fiscal mais elaborada para caracterizar a escrituração posterior de juros por uma dívida já paga como omissão de receitas no período em curso. A presente acusação, ao afirmar inexistente o passivo fictício contabilizado em períodos anteriores, revela contraditória a presunção de omissão de receitas a partir de passivo contabilizado no próprio período autuado a título de juros, mas decorrente daqueles passivos que não mais existiriam.

(...)”

Pelo que exposto, **vota-se por DAR PROVIMENTO ao recurso da contribuinte**, desconstituindo-se o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Processo nº 10935.720502/2013-96
Acórdão n.º **9101-003.258**

CSRF-T1
Fl. 14
