



**Processo nº** 12448.720015/2018-55  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.274 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de dezembro de 2022  
**Recorrente** COCA COLA INDÚSTRIAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

**CONTRATO DE ABERTURA DE CRÉDITO COM CONTA CORRENTE. ILEGITIMIDADE DA SUA DESCONSIDERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO.**

Os contratos de abertura de crédito cumulados com conta corrente são contratos sem forma ou formalidade definidas pela legislação civil. Deste modo, a ausência de mínima formalização somente poderá impactar a realização de prova do contrato. Havendo instrumento assinado e reconhecido mutuamente pelas partes, este deve ser efetivamente considerado pela Fiscalização, salvo a comprovação de algum vício que comprove a nulidade do negócio jurídico.

O fato do instrumento contratual não possuir as características para ser qualificado como título executivo não significa a ausência da sua exigibilidade. Embora o cumprimento do contrato não possa ser forçado por meio de processo de execução, a obrigação continua sendo exigível, ainda que por meio processual mais demorado. Por isso, não há que se falar na aplicação da Súmula nº 233 do STJ para fins de classificação do passivo como inexigível.

Eventual equívoco na menção da posição jurídica de cada contratante nos aditamentos realizados não gera a invalidade do negócio jurídico de abertura de crédito cumulado com conta corrente, uma vez que neste há fluxo financeiro entre os contratantes.

A falta de identificação dos signatários diz respeito à problema relativo ao reconhecimento mútuo do acordo de vontade perante as partes. Se estas reconheceram o negócio como válido e o praticaram, não há que se falar em vício.

Contratos de abertura de crédito que deveriam ter sido considerados pela Fiscalização como legítimos, como decidido no Processo nº 10872.720078/2015-23, relativo aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

**OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO DO ART. 40 DA LEI Nº 9.430/1996. PASSIVO INEXIGÍVEL DESDE O LANÇAMENTO CONTÁBIL.**

Para a aplicação da presunção legal de omissão de receita do art. 40 da Lei nº 9.430/1996 é fundamental diferenciar o caso de passivo exigível quando do registro contábil e posteriormente quitado, mas sem lançamento contábil desse pagamento, do caso em que o passivo é considerado inexigível já quando do lançamento contábil no passivo. Nesta segunda hipótese, a Fiscalização deve verificar as contrapartidas do lançamento contábil feito no passivo, avaliando o seu impacto. É insuficiente a mera desconsideração do instrumento contratual que teria dado origem ao passivo para a aplicação da presunção de omissão de receita.

**DESPESAS COM IPTU. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA RELAÇÃO OBJETIVA COM A FONTE PRODUTORA.**

A dedutibilidade da despesa com IPTU depende da comprovação do vínculo objetivo entre o imóvel e a fonte produtora. Não havendo essa prova, está correta a glosa feita pela Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar integralmente a primeira infração, relativa à presunção de omissão de receita com fundamento no art. 40 da Lei nº 9.430/1996, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Rafael Taranto Malheiros que davam provimento parcial em menor extensão, pois quanto à primeira infração, mantinham a autuação em relação à parcela de R\$ 10.159.235,51, além do que, acompanharam o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 539/574) interposto pela Recorrente em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO) que julgou improcedente a sua Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Conforme Autos de Infração lavrados (fls. 256/278), a exigência tributária decorre de duas infrações referentes ao ano-calendário de 2013:

**OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL**

**INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO**

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação não comprovada, conforme exposto no tópico (1) do Termo de Constatação Fiscal em anexo.

**CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**

**INFRAÇÃO: DESPESAS INDEDUTÍVEL COM IPTU**

Despesa indedutível com Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) de acordo com a legislação tributária vigente, conforme exposto no tópico (2) do Termo de Constatação Fiscal em anexo.

No caso da primeira infração – suposta omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação cuja exigibilidade não foi efetivamente comprovada –, houve a constituição de crédito tributário de IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS, com o acréscimo de multa de ofício e juros de mora. Já para a segunda infração, a exigência limitou-se ao IRPJ e à CSLL, com os mesmos acréscimos. Nas duas infrações não houve a qualificação da multa de ofício.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 243/254), a Fiscalização intimou a Recorrente, com relação a contas contábeis analíticas do seu passivo circulante, a (i) descrever, tendo em vista o objeto social da empresa, as operações ali registradas e (ii) apresentar a documentação de suporte dos respectivos lançamentos contábeis.

A resposta da Recorrente, datada de 01/06/2017, informou o seguinte:

“Como previsto em seu contrato social, CCIL (Coca-Cola Indústrias Ltda) atua como holding das empresas integrantes do sistema Coca-Cola, sendo certo que, embora possa, não exerce, há muitos anos, atividades industriais e comerciais.

Para garantir a liquidez necessária à sua atuação com (sic) holding, CCIL firmou em 25/01/1993 com suas subsidiárias Recofarma, Itacan, CCAP e CCS Contratos de Abertura de Crédito (CAC) que, ao longo, dos anos foram objetos de sucessivos aditamentos”.

Além disso, a Recorrente apresentou os seguintes documentos:

- a. Contrato de Abertura de Crédito em Conta-Corrente (CAC) de 25/01/1993;
- b. Aditamento n.º 02 ao CAC de 01/10/1995;
- c. Aditamento n.º 03 ao CAC de 14/01/1997;
- d. Aditamento n.º 04 ao CAC de 21/02/2000;
- e. Aditamento n.º 04-A ao CAC de 29/12/2000;
- f. Aditamento n.º 05 ao CAC de 01/03/2005;
- g. Ratificação ao Aditamento n.º 05 ao CAC de 24/08/2009;
- h. Aditamento n.º 06 ao CAC de 01/12/2006;
- i. Ratificação ao Aditamento n.º 06 ao CAC de 24/08/2009; e j. Ratificação ao Aditamento n.º 07 ao CAC de 02/01/2007.

Em seguida, a Fiscalização intimou a Recorrente a comprovar a exigibilidade das obrigações inscritas no passivo circulante, nas contas relativas aos contratos de abertura de crédito, em dois Termos de Intimação Fiscal distintos:

**a) Termo de Intimação Fiscal lavrado em 05/07/2017:**

**Ref. 0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX**

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2013	0885101044	0885101044 - MULTAS INDEDUTIVEIS	D	1.429.512,54	Ajustesaldo
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	1.429.512,54	Ajustesaldo
31/12/2013	0885101044	0885101044 - MULTAS INDEDUTIVEIS	D	929.306,74	SaldoRoss
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	929.306,74	SaldoRoss
31/12/2013	0885101044	0885101044 - MULTAS INDEDUTIVEIS	D	12,49	Ajustesaldo
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	12,49	Ajustesaldo
31/12/2013	0885101044	0885101044 - MULTAS INDEDUTIVEIS	D	10.159.235,51	Impactosaldoresidualintercompany
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	9.914.373,26	CompraVonpar
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	152.041,39	GastosCRemil
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	92.820,86	ITABIRITO
31/12/2013	0710202000	0710202000 - PERDA DE CAMBIO - STATEMENT	D	3.370.780,54	1000-Variaçãocambialnãorealizadadez13
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	3.370.780,54	1000-Variaçãocambialnãorealizadadez13

**Ref. 0230102000 - CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$**

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2013	0140702003	0140702003 - CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	140.828.932,00	SaldoareceberICRecofarma
31/12/2013	0230102000	0230102000 - CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	140.828.932,00	SaldoareceberICRecofarma
31/12/2013	0140702003	0140702003 - CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	238.040,00	SaldoareceberICItacan
31/12/2013	0230102000	0230102000 - CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	238.040,00	SaldoareceberICItacan

**b) Termo de Intimação Fiscal lavrado em 28/09/2017:**

**Ref. 0230102000 - CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$**

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/01/2013	0105510013	BANCO C/ MOV - BANCO ITAÚ RJ	D	1.485,00	Depósito
24/01/2013	0230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	1.485,00	Depósito
24/01/2013	0105510013	BANCO C/ MOV - BANCO ITAÚ RJ	D	3.157,34	Depósito
24/01/2013	0230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	3.157,34	Depósito
01/03/2013	0815101006	DESP.VIAGEM-PASSAGEM PG EMPREG	D	9.927,89	FAT fevereiro 2013 - EBTA
01/03/2013	0815101006	DESP.VIAGEM-PASSAGEM PG EMPREG	D	2.972,87	FAT janeiro 2013 - EBTA
01/03/2013	0230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	12.900,76	Reclassif. Intercompany
29/10/2013	0105510013	BANCO C/ MOV - BANCO ITAÚ RJ	D	12.422.526,00	IC 1702 vs 1775
29/10/2013	0230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	12.422.526,00	IC 1702 vs 1775

As respostas da Recorrente foram sintetizadas da seguinte forma pela Fiscalização (fls. 246/247):

“Quanto àquele primeiro conjunto de lançamentos (*Ref. 0230101113 - C/P CONS AF OUTRAS ATIVID AJFX*), o sujeito passivo apresenta justificativas quanto aos lançamentos à débito, conforme correspondência datada de 21/08/2017. Entretanto, as contrapartidas a crédito estão vinculadas a contratos de abertura de crédito, conforme o sujeito passivo havia informado em correspondência anteriormente apresentada e acima indicada.

Com relação aos lançamentos contábeis “*Ref. 0230102000 - CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$*”, o sujeito passivo justificou-os como ‘*mera reclassificação*

*entre contas patrimoniais*?. Aqui, uma vez mais, os lançamentos crédito relacionam-se a contratos de abertura de crédito.

No que tange aos lançamentos à crédito dos aludidos registro contábeis, o sujeito passivo não se pronunciou, sobrevindo, portanto a justificativa apresentada anteriormente de se tratar de contas vinculadas à contratos de abertura de crédito.

Com relação ao conjunto de lançamentos contábeis encabeçados pelo *Item (b)* acima, o sujeito passivo, por meio de correspondência datada de 10/11/2017, logrou apresentar fichas de suporte à contabilidade, guias de pagamento, cópias de cheques e extrato bancário referentes aos lançamentos a débito.

Para os lançamentos à crédito de conta do passivo circulante, o sujeito passivo reafirmou se tratarem de valores vinculados a contrato de abertura de crédito firmado com sua subsidiária RECOFARMA, sem que houvesse sido apresentada qualquer documentação adicional.”

A partir dessas informações, a Fiscalização entendeu que não houve a comprovação da exigibilidade das obrigações constantes no passivo da Recorrente (art. 40 da Lei n. 9.430/96), justificando a primeira infração com base nos seguintes fundamentos:

- (i) O contrato de abertura de crédito “é um compromisso 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 utilizados, acrescidos de juros e encargos previamente pactuados, até a data do vencimento” (fls. 248);
- (ii) Assim, a simples assinatura do contrato de abertura de crédito não daria origem a qualquer obrigação de pagar, como nos casos de contratação de “cheque especial” por pessoa física junto a instituição financeira, que não gera qualquer obrigação se não houver a utilização do crédito fornecido;
- (iii) Isso seria reforçado pela Súmula n. 233 do STJ, segundo a qual “o contrato de abertura de crédito, ainda que acompanhado de extrato de conta-corrente, não é título executivo”, nos termos do art. 784 do CPC;
- (iv) Assim, “haveria necessidade de contrato(s) de empréstimo, vinculado(s) ao contrato de abertura de crédito, o(s) qual(is) não foi(ram) apresentado(s)” à Fiscalização (fls. 37);
- (v) Portanto, segundo avaliação dos contratos apresentados, a Fiscalização concluiu que (a) nenhum apresentou registro público para que surtisse efeito perante o Fisco e (b) não há exigibilidade de recursos monetários transferidos da controlada para a controladora (sujeito passivo). Por isso, teria restado demonstrada a manutenção no passivo de registros contábeis sem comprovação de exigibilidade.

Assim, a ação fiscal concluiu que, ausente a comprovação da exigibilidade, deveria subsistir a presunção legal do art. 40 da Lei n. 9.430/96, razão pela qual ficou

caracterizada a omissão de receitas relativa aos seguintes lançamentos contábeis (contas contábeis analíticas nº 230101113 e 0230102000):

Mês	Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
Jan/13	24/01/2013	230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	1.485,00	Depósito
Jan/13	24/01/2013	230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	3.157,34	Depósito
<b>Jan/13 Total</b>					<b>4.642,34</b>	
Mar/13	01/03/2013	230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	12.900,76	Reclassif. Intercompany
<b>Mar/13 Total</b>					<b>12.900,76</b>	
Out/13	29/10/2013	230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	12.422.526,00	IC 1702 vs 1775
<b>Out/13 Total</b>					<b>12.422.526,00</b>	
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	1.429.512,54	Ajustesaldo
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	929.306,74	SaldoRoss
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	12,49	Ajustesaldo
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	9.914.373,26	CompraVonpar
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	152.041,39	GastosCREmil
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	92.820,86	ITABIRITO
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	3.370.780,54	1000- Variação cambial não realizada ez13

Mês	Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
Dez/13	31/12/2013	230102000	0230102000 - CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	140.828.932,00	SaldoareceberICRecofarma
Dez/13	31/12/2013	230102000	0230102000 - CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	238.040,00	SaldoareceberICItacan
<b>Dez/13 Total</b>					<b>156.955.819,82</b>	

Com relação à segunda infração, a Fiscalização intimou a Recorrente para justificar as despesas operacionais lançadas a débito na conta contábil analítica nº 0860101004, identificada como “*IMPOSTOS-GERAIS-PROPRIEDADE*”. A Recorrente respondeu o seguinte:

“As despesas selecionadas por esta fiscalização referem-se a despesas de IPTU do imóvel sito à Avenida Don Helder Câmara, 5123 (sede de uma das filiais da Recofarma, subsidiária da contribuinte), conforme o comprovante emitido pela Secretaria Municipal de Fazenda do Rio de Janeiro (documento 02 anexo). Os valores de R\$ 12.482,07 são referentes à amortização mensal do valor do IPTU anual desta matrícula, que totalizou R\$ 149.784,87”.

A Fiscalização constatou que referidas despesas foram levadas à dedução do lucro real apurado no ano-calendário de 2013, conforme DIPJ, no montante total de R\$ 151.884,84.

Contudo, referida dedução seria indevida, pois, segundo o art. 299 do RIR/99 e o Parecer Normativo nº 32/1981, “o gasto incorrido pelo sujeito passivo com a assunção de IPTU

de imóvel que abriga uma das sedes de filial de subsidiária (no caso, Recofarma) não pode ser admitido como despesa operacional dedutível para fins de apuração do lucro real, visto que tal dispêndio está relacionado à atividade e operações da aludida subsidiária e vinculado à obtenção das receitas operacionais obtidas pela mesma” (fls. 253).

A Recorrente, então, apresentou Impugnação (fls. 379/400), contestando as infrações. Contudo, a sua defesa foi julgada improcedente pela DRJ/SPO, por meio de acórdão ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

LUCRO REAL. PASSIVO FICTÍCIO. LANÇAMENTOS A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

A manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, nos termos da legislação vigente, omissão de receita. A comprovação inequívoca do lançamento, com documentação hábil e idônea, impõe-se para produzir prova a favor da contribuinte.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A constatação de infrações capituladas como presunções legais juris tantum, tem o condão de transferir o dever ou ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, devendo este último, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

DESPESA DEDUTÍVEL. IPTU. PERCENTUAL DE OCUPAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Restou demonstrado nos autos que o imóvel, cujo IPTU foi integralmente pago pela contribuinte, é utilizado por três empresas do Grupo. A falta de comprovação do percentual de ocupação com documentos hábeis e idôneos autoriza a manutenção da glosa fiscal.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espalha seus efeitos, no que couber, sobre os lançamentos das contribuições PIS, COFINS e CSLL lançadas em decorrência da mesma infração apurada.

A Recorrente, então, interpôs seu Recurso Voluntário (fls. 539/574), requerendo a substituição daquele acórdão, sustentando os seguintes argumentos:

### **(i) Exigibilidade do empréstimo**

(i.1) A Recorrente teria instruído a sua impugnação com os registros dos empréstimos na contabilidade da Recofarma e da Itacan Refrigerantes Ltda., que comprovam o lançamento dos valores recebidos pela Recorrente naquelas empresas, sob a rubrica de créditos a receber (rubrica contábil intercompany – 230). Referidos registros foram acompanhados da conciliação dos seus extratos bancários com os extratos da Recofarma e da Itacan;

(i.2) O CARF teria jurisprudência no sentido de que “a escrituração contábil, o contrato de empréstimo e os extratos financeiros são provas suficientes para demonstrar a exigibilidade dos valores e, por consequência, afastar a presunção de omissão de receitas” (fls. 543);

(i.3) “A contribuinte também comprovou, por meio de extratos bancários e lançamentos contábeis das três empresas envolvidas, a liquidação da grande maioria dos valores emprestados, isto é, a devolução às suas subsidiárias (ou a baixa) dos empréstimos tomados” (fls. 543). Assim, trata-se “não somente de um passivo exigível, mas de um passivo em sua grande maior parte já liquidado perante o credor, não podendo existir dúvida quanto à ilegalidade da tributação pretendida” (fls. 544);

(i.4) “O propósito da presunção estabelecida pelo art. 40 da Lei nº 9.430/1996 era atingir contribuintes que criavam, sem qualquer lastro, um passivo fictício”, situação que seria diversa deste caso, em que os lançamentos seriam decorrentes de “contrato de abertura de crédito” (fls. 544);

(i.5) A referência à Súmula 233 do STJ e ao art. 784 do CPC seriam impertinentes a este caso, pois nem todo crédito teria natureza de título executivo. Assim, “o fato de um crédito não poder ser executado judicialmente não lhe retira a exigibilidade a que alude o art. 40 da Lei nº 9.430/96, apenas remete o credor a outras formas processuais mais tortuosas de cobrança, como a própria ação de cobrança ou, em determinados casos, a ação monitória” (fls. 544). Sendo assim, a exigibilidade do título executivo não se confundiria com a exigibilidade referida no art. 40 da Lei nº 9.430/1996;

(i.6) “A fiscalização está correta ao afirmar que o contrato de abertura de crédito, por si só, não significa que o empréstimo tenha sido contraído, tal qual um limite de cheque especial colocado à disposição do correntista pelo banco. Entretanto, dessa conclusão não se extrai a necessidade de que exista um documento formal entre as empresas a cada saque feito pela tomadora (aliás, isso também não ocorre no caso do cheque especial)” (fls. 546);

(i.7) Isso seria confirmado pelo fato de que própria Fiscalização teria, “rotineiramente”, lavrado autos de infração para cobrança de IOF sobre empréstimos tomados por meio de contratos de abertura de crédito, mesmo sem contrato de mútuo subsequente a este vinculado. A própria Recofarma, subsidiária da Recorrente, já foi autuada com esse propósito (processo 10283.720103/2010-02)” (fls. 547);

(i.8) “Menor razão ainda assiste à fiscalização quando se queixa do fato de o contrato de abertura de crédito e seus aditivos não terem sido levados a registro público. Não foram e não serão, porque a contribuinte não tem interesse em compartilhar atos da sua gestão interna com terceiros. Isso não significa que os contratos não tenham validade” (fls. 547/548). Assim, “quando a lei exige a publicidade de atos para que tenham validade contra terceiros, logicamente não está a se referir à autoridade fiscal, que tem amplo acesso aos documentos dos contribuintes independentemente de divulgação pública. O terceiro a que alude a legislação é o particular” (fls. 548);

(i.9) “Todo passivo, em tese, é exigível. Esse é um pressuposto contábil. O ônus de provar que algum passivo foge a essa regra, sendo fictício, é da fiscalização e somente a partir dessa prova é que nasce a presunção de omissão de receita” (fls. 549). Apesar disso, “a contribuinte comprovou, na sua impugnação, as operações a que estão atrelados cada um dos lançamentos contábeis, evidenciando, assim, que não se trata de valores lançados sem propósito no passivo” (fls. 549);

(i.10) “A Recorrente não nega, nem nunca negou, que a simples assinatura do contrato de abertura de crédito não é suficiente, por si só, para lhe conferir a situação de devedora. E tanto não nega que a Recorrente instruiu sua defesa com a documentação comprobatória de cada lançamento contábil. O que a Recorrente nega é a necessidade de que existam contratos de empréstimo vinculados ao contrato de abertura de crédito a cada saque, como se sugeriu no auto de infração” (fls. 550)

(i.11) “Alega a decisão recorrida (...) que os signatários dos contratos, na maior parte das vezes, não estariam identificados e mesmo nos casos em que as assinaturas estão reconhecidas em cartório, não há identificação do cargo que lhes teria conferido poder para representar a sociedade em tal negócio jurídico” (fls. 551). Essa alegação seria improcedente, porque (a) ao contrário do que sugere a decisão recorrida, não consta reconhecimento de firma apenas no aditamento de 1995. O contrato original, de 1993, tem firma reconhecida (fl. 86), assim como os aditamentos de 1995 e 1997 (fls. 88 e 89); (b) se a Recorrente tivesse sido intimada com esse propósito específico, poderia ter esclarecido a condição dos signatários; e (c) “de qualquer forma, essas circunstâncias são irrelevantes, porque a lei não exige forma específica para a celebração de um contrato de abertura de crédito, que poderia ser pactuado até mesmo de forma verbal, ficando a prova de sua existência, neste caso, atrelada aos registros contábeis e aos extratos bancários. Além disso, é importante lembrar que esse contrato vem sendo cumprido por ambas as partes há mais de 20 anos” (fls. 551);

(i.12) Para reforçar as suas alegações, a Recorrente sustenta que haveria entendimento no mesmo sentido das suas alegações no julgamento do Processo n.º 10872.720078/2015-23 (Rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella);

(i.13) “Finalmente, antes de avançar sobre o exame dos lançamentos contábeis em si, a decisão recorrida pondera, nos itens 8 a 8.2, que o sujeito passivo “deve manter a escrituração fiscal com base nas disposições legais”, fazendo referência ao art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n.º 1.598/1977 e ao art. 923 do RIR. *Data venia*, a ponderação nada agrega ao deslinde do feito, ou melhor, apenas reforça o direito da Recorrente de valer-se da sua escrita fiscal e da escrita fiscal de suas subsidiárias como meio de prova, o que será examinado no tópico seguinte” (fls. 553).

## **(ii) As provas concretas dos empréstimos e os números lançados**

(ii.1) “As obrigações financeiras registradas pela Recorrente na rubrica contábil denominada intercompany (conta 230) decorrem não apenas de empréstimos tomados no seu formato usual – dinheiro sendo entregue da credora para a tomadora do empréstimo – mas também de outras operações que igualmente resultam em créditos entre as empresas, como, por exemplo, quando uma de suas controladas paga diretamente ao fornecedor uma despesa da Recorrente.” (fls. 554);

(ii.2) “Ao invés de ressarcir diretamente tal controlada pela despesa por ela quitada em nome da Recorrente, por vezes o valor é lançado na contabilidade das duas empresas como um empréstimo contraído pela Recorrente com sua controlada.” (fls. 554);

(ii.3) **Lançamento de R\$ 1.485,00:** “empréstimo tomado pela Recorrente com a Itacan, justamente por conta de uma despesa paga pela Itacan em nome da Recorrente.

Para comprovar esse fato, apresentou-se na impugnação guia de ICMS em nome da Recorrente, no valor de R\$ 1.485,00, com vencimento em 10/01/2013, e o cheque emitido pela Itacan, no mesmo valor, usado para pagamento desse débito” (fls. 555);

“Paralelamente ao registro do empréstimo na Recorrente a débito da conta do ativo banco (105) e a crédito da conta do passivo intercompany (230), há, na Itacan, o registro a crédito na conta do ativo banco (105) e a débito da conta do passivo intercompany (230) em nome da Coca-Cola, como resumido abaixo” (fls. 555):

Coca-Cola Indústria	
conta contábil	lançamento
105 (banco - conta do ativo)	D 1.485,00
230 (intercompany - conta do passivo)	C 1.485,00

Itacan	
conta contábil	lançamento
105 (banco - conta do ativo)	C 1.485,00
230 (intercompany - conta do passivo)	D 1.485,00

“A própria decisão recorrida reconhece que se trata do pagamento de um DARJ feito pela Itacan em nome da Recorrente. Ao pagar um débito da Recofarma, a Itacan tem o direito de ser reembolsada, nos termos do art. 305 do Código Civil. Daí nasce a exigibilidade da quantia.” (fls. 556);

(ii.4) **Lançamento de R\$ 3.157,34:** “crédito de R\$ 3.157,34 feito pela Recofarma em favor da Recorrente. De fato, enquanto na Recorrente há um lançamento a débito na conta banco (105) em contrapartida de um lançamento a crédito na conta intercompany (230), na Recofarma há um lançamento exatamente inverso” (fls. 557):

Coca-Cola Indústria	
conta contábil	lançamento
105 (banco - conta do ativo)	D 3.157,34
230 (intercompany - conta do passivo)	C 3.157,34

Recofarma	
conta contábil	lançamento
105 (banco - conta do ativo)	C 3.157,34
230 (intercompany - conta do passivo)	D 3.157,34

“Os documentos de fls. 351/353 não são “quadros do lançamento”. São os registros contábeis tanto da Recorrente como da Recofarma, extraídos de seus sistemas eletrônicos, e provam que o valor imputado no saldo devedor da Recorrente foi computado no saldo credor da Recofarma” (fls. 558);

(ii.5) **Lançamento de R\$ 12.900,76:** “pagamento de R\$ 12.900,76 feito pela Recofarma em favor da Recorrente a título de despesas de passagem. Na Recorrente é

feito um lançamento a débito da conta de despesas de viagem (815) em contrapartida da conta de intercompany (230). Na Recofarma, por sua vez, é feito um primeiro lançamento de R\$ 322.113,04 a título de despesa de viagem (815) em contrapartida de um lançamento a crédito na conta banco (205) e, em seguida, um segundo lançamento, no valor de R\$ 12.900,76, a crédito na conta de despesa de viagem (815) em contrapartida de um lançamento a débito na conta de intercompany (230) em nome da Coca-Cola, por corresponder à parcela das despesas de viagem pagas diretamente ao fornecedor de responsabilidade da Recorrente, conforme descritivo anexo” (fls. 558):

<b>Coca-Cola Indústria</b>	
<b>conta contábil</b>	<b>lançamento</b>
815 (despesa - conta de resultado)	D 12.900,76
230 (intercompany - conta do passivo)	C 12.900,76

<b>Recofarma</b>	
<b>conta contábil</b>	<b>lançamento</b>
815 (despesa - conta de resultado)	D 322.113,04
205 (banco - conta do ativo)	C 322.113,04
815 (despesa - conta de resultado)	C 12.900,76
230 (intercompany - conta do passivo)	D 12.900,76

“O valor lançado no passivo refere-se às despesas de viagem dos empregados da Recorrente (centro de custo 1702) pagas diretamente ao fornecedor pela Recofarma. E o lançamento da quantia como saldo credor na contabilidade da Recofarma confirma a exigibilidade dos valores para a Recorrente” (fls. 559);

(ii.6) **Lançamento de R\$ 12.422.526,00:** “depósito feito em 29/10/2013 pela Recofarma na conta da Recorrente, no valor exato de R\$ 12.422.526,00. Além dos extratos bancários de ambas as empresas, há o registro na Recorrente do referido montante a crédito da conta de intercompany (230) em contrapartida de lançamento a débito da conta banco (105), e na Recofarma há o movimento inverso” (fls. 559):

<b>Coca-Cola Indústria</b>	
<b>conta contábil</b>	<b>lançamento</b>
105 (banco - conta do ativo)	D 12.422.526,00
230 (intercompany - conta do passivo)	C 12.422.526,00

<b>Recofarma</b>	
<b>conta contábil</b>	<b>lançamento</b>
105 (banco - conta do ativo)	C 12.422.526,00
230 (intercompany - conta do passivo)	D 12.422.526,00

“Na solicitação de numerário de fl. 466 (o tal memorando que a decisão recorrida diz não existir) consta escrito, no topo direito, ‘intercompany’, expressão usada pela Recorrente para designar todas as operações envolvendo o contrato de abertura de crédito. No mesmo documento, mais acima, há um e-mail da época com a frase: “segue a carta do intercompany a ser contabilizado. No lançamento contábil feito pela Recorrente, à fl. 483, há a indicação de ‘intercompany’ no cabeçalho e, na descrição da

conta, a expressão ‘interco\_00’. Idênticas expressões constam do lançamento contábil da Recofarma à fl. 484” (fls. 560);

(ii.7) **Lançamentos de R\$ 1.429.512,54, R\$ 929.306,74 e R\$ 12,49:** “lançamentos a crédito na conta de intercompany (230) em contrapartida de lançamento a débito na conta de despesa (885101044). Tais valores constavam como um valor a receber detido pela Recorrente contra suas controladas, ou seja, um ativo lançado no passivo (um passivo negativo). Entretanto, em auditoria interna, verificou-se que tais valores não possuíam lastro documental adequado, razão pela qual foram baixados em 2013, por meio de tais lançamentos” (fls. 561):

<b>Coca-Cola Indústria</b>	
<b>conta contábil</b>	<b>lançamento</b>
885 (despesa – conta de resultado)	D 1.429.512,54
230 (intercompany – conta do passivo)	C 1.429.512,54
885 (despesa – conta de resultado)	D 929.306,74
230 (intercompany – conta do passivo)	C 929.306,74
885 (despesa – conta de resultado)	D 12,49
230 (intercompany – conta do passivo)	C 12,49

“Embora se trate de um lançamento a crédito no passivo, essa operação, ao contrário do que concluiu a fiscalização, não retrata um empréstimo recebido pela Recorrente (ou seja, não se trata tecnicamente da constituição de um passivo), mas apenas um lançamento para baixar um valor a receber detido pela Recorrente, que, a despeito de representar um ativo, estava registrado na conta de intercompany no passivo, justamente em razão da lógica contábil destacada ao início deste tópico de registrar todas as obrigações financeiras entre as empresas do grupo nessa rubrica. Essa conta 885101044 totalizava R\$ 19.254.373,40 ao final de 2013, como comprova a impressão do Livro Razão anexa à impugnação e tal despesa foi classificada como indedutível para fins fiscais, como se verifica pela impressão do Balancete também anexa à impugnação e declarada na linha 20 da ficha 06A da DIPJ (‘parcelas não dedutíveis’)” (fls. 562);

“De fato, um lançamento a crédito no passivo aumenta o passivo. Entretanto, como explicado na impugnação e totalmente ignorado pela decisão recorrida, esse lançamento foi feito para zerar um crédito que a Recorrente tinha contra suas controladas.

Por uma lógica interna, o crédito estava no passivo. Mas o crédito poderia estar lançado no ativo e, neste caso, a baixa seria feita com um lançamento a crédito no ativo. Isso são apenas técnicas contábeis. O que importa é que o lançamento não significou a constituição de um passivo novo, mas a baixa de um ativo que constava do passivo (passivo negativo).” (fls. 562)

(ii.8) **Lançamentos de R\$ 9.914.373,26, R\$ 152.041,39 e R\$ 92.820,86:** “valores a receber que a Recorrente detinha, neste caso contra a Recofarma, e que foram baixados em 2013 em razão de ter sido detectado em auditoria interna que não estavam retratados na contabilidade da Recofarma” (fls. 563);

(ii.9) **Lançamento de R\$ 3.370.780,54:** “lançamento de variação cambial de débitos ainda não liquidados com a Coca-Cola Export Corporation, a controladora norte-americana da Recorrente. Trata-se, como se verá ao final, do único valor acrescido e mantido como empréstimo pela Recorrente ao final de 2013” (fls. 564);

“O registro na Recorrente foi feito por meio de lançamento a crédito da conta de intercompany (230) em contrapartida de lançamento a débito na conta de variação cambial não realizada (710):” (fls. 564)

<b>Coca-Cola Indústria</b>	
<b>conta contábil</b>	<b>lançamento</b>
710 (perda cambial - conta de resultado)	D 3.370.780,54
230 (intercompany - conta do passivo)	C 3.370.780,54

“A razão do lançamento desse passivo, como explicado, é uma diferença de variação cambial, como se extrai do documento de fl. 404, por conta de um passivo já anteriormente existente, constituindo em período não objeto da fiscalização. Sendo uma dívida com uma empresa estrangeira, é mais que natural estar sujeita à variação cambial.

Mas a constituição desse passivo lançado no auto não impactou a apuração fiscal (foi adicionado), de modo que sua nova tributação agora implicaria uma exigência em duplicidade” (fls. 565).

(ii.10) **Lançamento de R\$ 140.828.932,00:**

“A Recofarma, ao final de 2012, devia à Recorrente, a quantia de R\$ 128.672.295,25 e, por sua vez, a Recorrente devia à Recofarma, a título de empréstimo em virtude de contrato de abertura de crédito, R\$ 100.000.000,00, resultando numa diferença de R\$ 28.672.295,25 em favor da Recorrente” (fls. 566);

Não obstante se tratar de um ativo, em razão da lógica contábil descrita ao início, tal valor vinha sendo retratado no balanço da seguinte forma:

<b>Coca-Cola Indústria</b>	
<b>ativo</b>	<b>passivo</b>
140 - contas a receber contas a receber da Recofarma R\$ 0,00	230 - intercompany intercompany com a Recofarma (R\$ 28.672.295,25) (R\$ 128.672.295,25) R\$ 100.000.000,00

“Esses R\$ 100 milhões devidos pela Recorrente à Recofarma têm origem na reclassificação de parte dos R\$ 500 milhões em dividendos que lhe foram pagos pela Recofarma em dezembro de 2012. Os extratos das duas empresas anexados à impugnação comprovam o pagamento e o recebimento de tal montante em 17/12/2012.

Na Recofarma, originalmente o registro contábil foi feito com um lançamento a débito da conta de reserva de lucros (255) em contrapartida de um a crédito da conta de banco (105):” (fls. 566)

<b>Recofarma</b>	
<b>conta contábil</b>	<b>lançamento</b>
255 (reserva de lucros - conta de PL)	D 500.000.000,00
105 (banco - conta do ativo)	C 500.000.000,00

“Ainda em 2012, R\$ 100 milhões desse total de R\$ 500 milhões foram reclassificados como empréstimo, sendo lançados na Recofarma a crédito da conta de reserva de lucro (255) em contrapartida de lançamento a débito da conta de *intercompany* (230). Na mesma data, a Recorrente escriturou R\$ 100 milhões a crédito da conta de *intercompany* (230) em contrapartida de lançamento a débito na conta de investimento em empresas controladas (135):” (fls. 566)

<b>Recofarma</b>	
<b>conta contábil</b>	<b>lançamento</b>
255 (reserva de lucros - conta de PL)	C 100.000.000,00
230 ( <i>intercompany</i> - conta do passivo)	D 100.000.000,00

<b>Coca-Cola Indústria</b>	
<b>conta contábil</b>	<b>lançamento</b>
135 (invest. cont - conta do ativo)	D 100.000.000,00
230 ( <i>intercompany</i> - conta do passivo)	C 100.000.000,00

“Em 2013, essa reclassificação dos dividendos foi estornada pelas duas empresas, por se entender que o lançamento original de R\$ 500 milhões de dividendos estava correto, como comprova a documentação que acompanhou a impugnação.

A Recofarma lançou R\$ 100 milhões a débito de reserva de lucros (255) em contrapartida de lançamento a crédito na conta de *intercompany* (230). Por sua vez, a Recorrente lançou os R\$ 100 milhões a crédito da conta de investimento em empresas controladas (135) em contrapartida de lançamento a débito na conta de *intercompany* (230):” (fls. 566)

<b>Recofarma</b>	
<b>conta contábil</b>	<b>lançamento</b>
255 (reserva de lucros - conta de PL)	D 100.000.000,00
230 ( <i>intercompany</i> - conta do passivo)	C 100.000.000,00

<b>Coca-Cola Indústria</b>	
<b>conta contábil</b>	<b>lançamento</b>
135 (invest. cont - conta do ativo)	C 100.000.000,00
230 ( <i>intercompany</i> - conta do passivo)	D 100.000.000,00

“Com isso, se antes do estorno da reclassificação dos dividendos a Recorrente detinha um valor a receber da Recofarma de R\$ 28.672.295,25 (R\$ 128.672.295,25 – R\$ 100.000.000,00), após esse estorno a Recorrente passou a deter um valor a receber de R\$ 128.672.295,25: (...)” (fls. 567);

“Esses R\$ 128.672.295,25, se devidamente ajustados pelos juros incidentes (R\$ 9.095.371,56), pelos empréstimos tomados da Recofarma em 2013 considerados no auto de infração (R\$ 3.157,34, R\$ 12.900,76 e R\$ 12.422.526,00), pelo pagamento com liquidação financeira feito pela Recorrente em favor da Recofarma, devidamente comprovado na impugnação (R\$ 4.284.167,58 em 28/05/2013 – fls. 442/460), bem como outros pequenos ajustes, atingem a cifra de R\$ 130.669.696,49, como se evidencia pelas planilhas que acompanharam a impugnação: (...)” (fls. 568)

“Unicamente para fim de facilitar a visualização das demonstrações financeiras, elaboradas segundo as regras brasileiras, ao final do ano o saldo de valores a receber eventualmente existente na rubrica contábil de *intercompany* (passivo negativo) é transferido pela Recorrente para uma conta ativa de *contas a receber*, revertendo-se esse lançamento no ano seguinte.

E foi justamente isso que a Recorrente fez. Transferiu o saldo de valores a receber detido (no passivo) contra a Recofarma para uma conta (do ativo) de *contas a receber*. Em termos contábeis, lançou a débito de *contas a receber* (140) em contrapartida de um lançamento a crédito (reduzindo o saldo positivo) da conta de *intercompany* (230). Essa movimentação contábil, é claro, não tem impacto para a Recofarma: (...)” (fls. 568)

“Por equívoco, ao fazer a transferência, a Recorrente transferiu não somente os R\$ 130.669.696,49 de valor a receber da Recofarma, mas R\$ 140.828.932,00, exatamente o valor questionado no auto de infração.

Isso porque somou aos R\$ 130.669.696,49 parte dos valores a receber da Recofarma sem lastro documental e que foram baixados no próprio ano de 2013, isto é, R\$ 9.914.373,26, R\$ 152.041,39 e R\$ 92.820,86 (vide item “f” e doc. 7).

Em razão da baixa desses três valores, que totalizam R\$ 10.159.235,51, a Recorrente fez um lançamento nesse montante a crédito de *contas a receber* (140) em contrapartida de um lançamento a débito da conta de *intercompany* (230): (...)” (fls. 569)”;

“Em 2014, a Recorrente retornou com os R\$ 140.828.932,00 para a conta de *intecompany* (230), após reverter o lançamento dos R\$ 10.159.235,51, que, como explicado anteriormente, foram baixados como despesa não dedutível: (...)”

Em resumo, portanto, os R\$ 140.828.932,00 lançados a crédito na rubrica de *intercompany* não decorreram de um empréstimo recebido pela Recorrente, mas de mera reclassificação contábil temporária de um valor que a Recorrente tinha a receber para uma conta de ativo.” (fls. 569/570);

“Os lançamentos contábeis provam, sim, que os R\$ 140.828.932,00 lançados no passivo decorreram apenas de um transferência temporária entre ativo e passivo para fins das demonstrações financeiras, já que o valor retratava, antes da baixa dos R\$ 10.159.235,51, o exato montante que a Recorrente tinha a receber da Recofarma.” (fls. 571);

(ii.11) **Lançamento de R\$ 238.040,00:** “O último valor, de R\$ 238.040,00, passa pelo mesmo processo de transferência temporária para a rubrica do ativo de *contas a receber* descrito no item anterior, com a única diferença de que se trata de um valor a receber devido pela Recorrente contra a Itacan. O registro contábil dessa reclassificação está junto com os R\$ 140.828.932,00 (vide doc. 9)” (fls. 571);

(ii.12) **Conclusão:**

“Em resumo, portanto, restou demonstrado pela documentação apresentada que a maior parte dos valores autuados referem-se a mera reclassificação contábil temporária, para fim de demonstrações financeiras nacionais (83,28%) ou de valores a receber de controladas que constavam no passivo (passivo negativo) e que foram baixados como despesa indedutível (7,39%).

Somente uma pequena parcela (9,33%) dos valores lançados representam efetivo empréstimo tomado pela Recorrente, cujas operações foram devidamente comprovadas por extratos bancários e registros contábeis das empresas envolvidas e dos quais apenas 1,99% (relativos à variação cambial) foram mantidos no passivo ao final de 2013, demonstrando, assim, tal como sugeriu a decisão recorrida, que os empréstimos, quase em sua totalidade, foram pagos ao longo do ano.” (fls. 572)

(iii) **IPTU deduzido:** “(...) sendo a única proprietária, arcando com a integralidade do imposto, o fato de existirem outros estabelecimentos no local é irrelevante para fim de dedutibilidade do imposto, pois o estabelecimento da Recorrente no local não deixa de ser necessário às suas atividades.” (fls. 574).

A partir desses fundamentos, a Recorrente requer o cancelamento integral das autuações.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

O Recurso Voluntário foi protocolado no dia 18/03/2019 (fls. 536), dentro do prazo de 30 (trinta) dias (art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972) contados da intimação da Recorrente (fls. 534), razão pela qual é tempestivo. Também houve a assinatura por procurador devidamente constituído (fls. 334). Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

## **I. Delimitação da controvérsia: fundamentos da aplicação do art. 40 da Lei n.º 9.430/1996 utilizados pela Fiscalização**

O mérito da controvérsia relativa à primeira infração diz respeito, fundamentalmente, à aplicação do art. 40 da Lei n.º 9.430/96 – base legal do art. 281, III, do RIR/99 – aos lançamentos contábeis feitos no passivo da Recorrente no ano-calendário de 2013. Segundo este dispositivo, a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracteriza omissão de receita.

Os lançamentos contábeis envolvidos na autuação se referem às contas contábeis do passivo n.º 230102000 (“Consol.Afl.-Adiantamentos US\$”) e 230101113 (“C/P Cons.Af.Outras Ativid.Ajfx”).

Para justificar os lançamentos no passivo, a Recorrente apresentou a sistemática de contabilização adotada da seguinte forma (fls. 82/83):

“Os lançamentos contábeis apontados no Termos de Reintimação Fiscal representam passivos constituídos pela CCIL junto às empresas referidas no item 2 acima, por força dos Contratos de Abertura de Crédito (CAC) ali também mencionados.

Importante ressaltar que as contas contábeis indicadas no Termos de Reintimação representam apenas parte do grupo de contas (230) onde os lançamentos referentes aos CACs são contabilizados.

Analisando-se os lançamentos de todo grupo de contas 230, é possível compreender a sistemática contábil adotada, na qual os saldos nas contas de passivo são mantidos pelos valores originais, e os lançamentos contábeis de pagamentos desses mesmos passivos são realizados em outra conta contábil do grupo acima mencionado, a de n.º 230204000.”

Além dessa justificativa, juntou aos autos os instrumentos, que possuem a denominação “Contrato de Abertura de Crédito em Conta-Corrente”, firmados com a Recofarma (fls. 85/95). Segundo este contrato, a Recorrente “abre em favor” da Recofarma um “crédito rotativo”, a ser utilizado “de acordo com a necessidade de seus negócios”. Este crédito deve ser corrigido monetariamente, por meio de índices que foram sendo alterados pelos aditivos.

Após a apresentação dos contratos, foi realizada nova intimação fiscal, para que a Recorrente comprovasse “mediante apresentação da respectiva documentação hábil e idônea”, a exigibilidade das obrigações, agora indicando de forma individualizada os lançamentos contábeis (fls. 97). A Recorrente respondeu de forma segregada com relação às duas contas contábeis mencionadas, da seguinte forma (fls. 103/104):

Ref. 0230101113 – C/P CONS. AF. OUTRAS ATIVID. AJFX

Resposta 1 B e 1 C

Referem-se a lançamentos para regularização de saldo. Os valores a seguir apresentados representaram meros estornos contábeis em contrapartida à conta de resultado do exercício na qual são contabilizadas despesas não dedutíveis. Em decorrência, todos os valores estornados foram devidamente adicionados na apuração do Lucro Real, conforme demonstrado na Ficha 05-A da DIPJ-2014 – Ano-Calendário 2013 e no Livro de Apuração do Lucro Real n.º 16, do Ano-Calendário de 2013.

Trata-se de valores lançados a título de Multas Indedutíveis, regularizando-se os saldos das contas e adicionamos os valores ao Lucro Real, conforme demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR n.º 16, do Ano-Calendário de 2013 (**Doc. 1B e 1C anexos**);

Resposta 1 D

Tratou-se de ajuste de variação monetária lançada a menor regularizado por meio deste lançamento contábil (**Doc. 1 D**);

Ref. 0230102000 – CONSOL.AFL. – ADIANTAMENTOS US\$

Resposta 1 E

Tratou-se de uma reclassificação de valores de saldos de Contas a Receber de ativos lançados indevidamente na conta de Abertura de Crédito. Portanto, referiu-se a mera reclassificação entre contas patrimoniais (**Doc. 1 E anexo**).

A Recorrente anexou à sua resposta documentação contábil demonstrando o que foi alegado (fls. 108/124).

Em seguida, a Fiscalização complementou o Termo anterior (fls. 163), indicando novos lançamentos relativos à conta contábil n.º 230102000 (“Consol.Afl.-Adiantamentos US\$”). Na sua resposta, a Recorrente destacou o seguinte (fls. 172):

“2) Conforme já informado pela Contribuinte nas intimações anteriores, as contas selecionadas por esta fiscalização fazem parte do grupo de contas (230), onde são registradas as operações referentes aos Contratos de Abertura de Crédito (CACs), já apresentados à esta fiscalização.

Os lançamentos selecionados pela fiscalização são referentes à créditos disponibilizados pela Recofarma à CCIL. Informamos que tais passivos somaram-se ao saldo do grupo de contas e que tais valores encontram-se praticamente quitados. Uma vez que estamos diante de Contratos de Abertura de Crédito, não existe a quitação individualizada dos passivos registrados e sim abatimentos do saldo devedor total do grupo.”

A Recorrente também apresentou documentação comprobatória das movimentações contábeis referentes a esse novo Termo de Intimação (fls. 175/240).

Em seguida, a Fiscalização lavrou o Termo de Constatação e os Autos de Infração. Os lançamentos contábeis do passivo classificados como sem comprovação de exigibilidade foram sintetizados da seguinte forma:

Mês	Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
Jan/13	24/01/2013	230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	1.485,00	Depósito
Jan/13	24/01/2013	230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	3.157,34	Depósito
<b>Jan/13 Total</b>					<b>4.642,34</b>	
Mar/13	01/03/2013	230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	12.900,76	Reclassif. Intercompany
<b>Mar/13 Total</b>					<b>12.900,76</b>	
Out/13	29/10/2013	230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	12.422.526,00	IC 1702 vs 1775
<b>Out/13 Total</b>					<b>12.422.526,00</b>	
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	1.429.512,54	Ajustesaldo
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	929.306,74	SaldoRoss
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	12,49	Ajustesaldo
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	9.914.373,26	CompraVonpar
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	152.041,39	GastosCRemil
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	92.820,86	ITABIRITO
Dez/13	31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	3.370.780,54	1000- Variação cambial não realizada ez13

Mês	Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
Dez/13	31/12/2013	230102000	0230102000 - CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	140.828.932,00	SaldoareceberICRecofama
Dez/13	31/12/2013	230102000	0230102000 - CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	238.040,00	SaldoareceberICitacan
<b>Dez/13 Total</b>					<b>156.955.819,82</b>	

No Termo de Constatação Fiscal (fls. 243/254), a **Fiscalização concluiu que os contratos de abertura de crédito (CACs) apresentados não serviriam para comprovar a exigibilidade do passivo lançado. Veja-se, na íntegra, a fundamentação adotada para esta infração (fls. 247/249):**

“Análise da efetiva exigibilidade de obrigações inscritas em contas de passivo circulante:

Os lançamentos contábeis, individualmente identificados nas intimações efetuadas, conforme acima transcritos, referem-se, conforme esclarecido pelo sujeito passivo a valores relacionados a contratos de abertura de crédito.

Quanto ao exame da efetiva exigibilidade destas obrigações na espécie em pauta, cumpre destacar que a Fiscalização já teve oportunidade de enfrentar o tema em ações fiscais anteriormente conduzidas em desfavor deste sujeito passivo, que redundaram em lançamentos de crédito tributário em auto de infração, os quais foram mantidos em atividade de julgamento administrativo de 1ª instância no que tange a falta de comprovação da efetiva exigibilidade de valores lançados contra contratos de abertura de crédito, a saber:

1. MPF n.º 07.1.90.00-2010-00101, com auto de infração controlado pelo processo MF n.º 12448.737.120/2011-57 (v. voto condutor do julgamento administrativo sob o acórdão n.º 12-45.578 6ª Turma da DRJ/RJ1 de 19/04/2012); e
2. MPF n.º 07.1.90.00-2014-00877, com auto de infração controlado pelo processo MF n.º 10872.720.078/2015-23 (v. voto do julgamento administrativo sob o acórdão n.º 14- 64.775 - 15ª Turma da DRJ/RPO de 17/03/2017).

Assim é que, o contrato de abertura de crédito é um compromisso 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 indeterminado 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 utilizados, acrescidos de juros e encargos previamente pactuados, até a data do vencimento.

Daqui decorre que a simples assinatura do contrato de abertura de crédito não dá origem a nenhuma obrigação de pagar para o beneficiário da linha de crédito, salvo, é claro, a eventual pactuação do pagamento de comissões em função do limite de crédito, o que não ocorreu no presente caso concreto.

Trata-se aqui de situação similar àquela vivida pelo possuidor do chamado “*cheque especial*” em uma instituição financeira. Quando determinada pessoa física contrata com uma instituição financeira a abertura de conta-corrente com linha de crédito até determinado valor, a simples assinatura do pacto não significa que a pessoa física obteve empréstimo algum. Não há, na data da assinatura da avença, o surgimento de nenhuma obrigação de pagar a cargo da pessoa física. Isso só ocorrerá quando e se houver utilização daquele crédito conexo ao contrato firmado, fato que poderá ser demonstrado, por exemplo, mediante apresentação dos extratos da referida conta-corrente.

Nesse cenário, portanto, tem-se que a apresentação do contrato de abertura de crédito em conta-corrente e seus aditamentos não se presta a comprovar a exigibilidade das obrigações lançadas na contabilidade do sujeito passivo a crédito das contas de passivo de n.ºs 203102000 e 230101113, conforme acima discriminado.

Para tal fim, poderia o sujeito passivo ter apresentado, por exemplo, a escrituração de supostos empréstimos na contabilidade de suas subsidiárias, ou então, seus extratos bancários em conjunto com os de suas controladas, indicando a movimentação financeira dos empréstimos. Ou ainda, o instrumento contratual utilizado para efetivação do “*pré-aviso de, no mínimo 48 (quarenta e oito) horas*” previsto no contrato de abertura de crédito como condição para liberação dos recursos.

Outrossim, a corroborar com as conclusões acima exposta, acrescenta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), consolidando o entendimento que delineava suas decisões, estabeleceu, por meio da Súmula n.º 233 que “*o contrato de abertura de crédito, ainda que acompanhado de extrato de conta-corrente, não é título executivo*” (Brasília: DJ 08.02.2000, Seção 2, p. 264).

Portanto, a teor do art. 784 do Código de Processo Civil, o contrato de abertura de crédito não é título executivo, não tendo assim exigibilidade necessária para execução conforme o art. 783, parte final, do mesmo diploma legal.

Dessa forma, haveria necessidade de contrato(s) de empréstimo, vinculado(s) ao contrato de abertura de crédito, o(s) qual(is) não foi(ram) apresentado(s) à esta Fiscalização.

Do exame dos acordos pactuados colocados à disposição, constatou-se que nenhum dos elementos apresentou registro público para que surtisse efeito perante o fisco, além de não haver qualquer exigibilidade dos recursos monetários transferidos da controlada para a controladora (sujeito passivo), caracterizando, assim, a corroborando a conclusão de ocorreu a manutenção no passivo de conta contábil sem comprovação de efetiva exigibilidade.

Assim é que, face a inexistência de suficientes elementos de comprovação, subsiste a presunção legal do art. 40 da Lei n.º 9.430/96 em relação aos aludidos lançamentos contábeis conforme abaixo relacionados: (...)”

Portanto, a Fiscalização concluiu pela existência de passivo fictício nos lançamentos contábeis citados a partir apenas do seguinte:

- (i) Tendo em vista a sua *natureza*, os contratos de abertura de crédito seriam insuficientes para “comprovar a exigibilidade das obrigações lançadas”, sendo necessária a apresentação de contratos de empréstimo vinculados àqueles instrumentos;
- (ii) A falta de exigibilidade das obrigações decorrentes dos contratos de abertura de crédito seria confirmada pela Súmula n.º 233 do STJ e art. 784 do Código de Processo Civil; e
- (iii) Os contratos de abertura de crédito não teriam sido objeto de registro público para que surtisses efeito perante o Fisco.

Portanto, podemos concluir que a Fiscalização limitou a fundamentação da autuação com base tão somente na desconsideração dos contratos de abertura de crédito apresentados.

Essa delimitação é essencial para a avaliação da autuação relativa à primeira infração, que passamos a fazer a seguir, em três partes: (i) legitimidade da desconsideração dos contratos de abertura de crédito apresentados, (ii) interpretação do art. 40 da Lei n.º 9.430/1996 pela jurisprudência do CARF e (iii) conjunto probatório apresentado e conclusões.

## **II. Contratos de Abertura de Crédito apresentados e ilegitimidade da sua desconsideração pela Fiscalização**

Inicialmente, é importante analisar as características dos referidos instrumentos contratuais apresentados pela Recorrente, bem como a correção ou não das razões pelas quais foram desconsiderados pela Fiscalização. Isso se dá, especialmente, porque a rejeição dos referidos documentos foi, como demonstrado, o fundamento utilizado para sustentar a autuação na primeira infração.

Segundo CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA,<sup>1</sup> na *abertura de crédito*, “o banco compromete-se a acatar saques do devedor, até um montante estipulado como limite do crédito aberto, sujeitando-se o mutuário ao pagamento de uma comissão percentual calculada sobre

---

<sup>1</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil, volume 3: contratos. 22ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2018, edição virtual, p. 388.

aquele limite, além dos juros computados sobre o débito efetivo.” Referido autor esclarece, ainda, que há divergência a respeito da classificação deste contrato, de acordo com a sua característica ser ou não de contrato preliminar.

CARLOS ROBERTO GONÇALVES<sup>2</sup> explica, ainda, que referido contrato pode ser conjugado ao de conta corrente. Neste caso, o banco “abre o crédito, o cliente o utiliza, mas recompõe a disponibilidade mediante remessas que efetua, repetindo os saques e movimentando a conta, cujo saldo será apurado a final.”

A respeito dos contratos apresentados e das razões recursais, é necessário destacar quatro aspectos.

O primeiro diz respeito à eventual necessidade de registro público dos contratos de abertura de crédito (CACs) para que estes sejam oponíveis à Fiscalização. O art. 107 do Código Civil prescreve expressamente que “a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”. Caso a lei estabeleça forma específica ou solenidade essencial, a não observância dessas disposições acarreta a *nulidade* do negócio jurídico (art. 166, IV e V, do Código Civil).

Conclui-se, a partir desses dispositivos, que o ordenamento jurídico brasileiro adota a *liberdade das formas como regra*: não havendo forma taxativamente prevista em lei para determinado ato ou negócio jurídico, este pode ser pactuado livremente, prestigiando a autonomia da vontade.

É evidente que, se por um lado a forma é livre quando não estabelecida expressamente por lei, a sua escolha pelo particular tem impacto em eventual prova documental que lhe seja necessária para atestar determinada situação como verdadeira. Nesse sentido, é importante que o contrato adote uma forma mínima para fazer prova do pactuado.

Entendo que neste caso essa condição foi cumprida, na medida em que os instrumentos contratuais adotaram forma escrita e não houve a comprovação de qualquer vício que pudesse levar à sua desconsideração, como a eventual configuração de simulação (art. 167 do Código Civil).

O segundo tem a ver com a eventual exigibilidade ou não das obrigações decorrentes dos contratos de abertura de crédito a partir da Súmula/STJ n.º 233<sup>3</sup> e do art. 784 do CPC.

Com efeito, uma coisa é um instrumento revestir-se das características de um *título executivo*, de modo a permitir um procedimento mais célere de cobrança, sem fase de conhecimento, em função de uma presunção, pelo legislador, de certeza e liquidez da dívida nesses casos. Outra coisa, bem diferente, é dizer que a obrigação decorrente do instrumento não é *exigível*.

---

<sup>2</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, volume 3: contratos e atos unilaterais. - 14ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2017, edição virtual, p. 879

<sup>3</sup> Súmula/STJ n.º 233: "O contrato de abertura de crédito, ainda que acompanhado de extrato da conta-corrente, não é título executivo."

No próprio exemplo do cheque especial utilizado pela Fiscalização, mesmo que não fique caracterizado o título executivo para fins processuais, é evidente que o crédito disponibilizado ao correntista e utilizado configura a obrigação de restituir. Se não houver pagamento voluntário, o procedimento judicial para obter referida restituição será mais demorado, pela ausência do título executivo, mas é evidente que há obrigação exigível.

O terceiro aspecto diz respeito à caracterização da Recorrente nos contratos, ora como “mutuante” e ora como “mutuária”, mencionado pela DRJ/SPO no acórdão recorrido:

7.5. É também digno de nota, o fato de nos documentos de fls. 85 a 91, referentes a Contrato de Abertura de Crédito em Conta Corrente e seus Aditamentos n.ºs 06, 02, 03, 04, 04-A e 05, a impugnante Coca-Cola Indústrias Ltda. figurar como “MUTUANTE”, enquanto a Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, figura como “MUTUARIA”, exatamente a posição contrária a que se pretendeu demonstrar à fiscalização (queria demonstrar que a Coca-Cola é devedora, que possui passivo exigível). Já nos documentos de fls. 92 a 95, Aditamento n.º 07 e Ratificação aos Aditamentos n.ºs 05 e 06, a Coca-Cola Indústrias Ltda. figura como “MUTUARIA”.

Entendo, porém, que referida situação não invalida a disposição contratual, especialmente porque o objeto do contrato é a abertura de crédito associada à conta corrente. Neste caso, há fluxo financeiro nos dois sentidos, não havendo que se desconsiderar o contrato pela denominação das posições em que a Recorrente e a outra signatária foram citadas.

Por fim, o quarto aspecto diz respeito à suposta falta de identificação dos signatários dos acordos, também destacado pela DRJ/SPO. Apesar de citada pela DRJ, entendo que este aspecto envolve elemento contratual que diz respeito exclusivamente às partes. Nos termos do art. 219 do Código Civil, “as declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários”. Assim, o importante é que as partes reconheçam mutuamente a validade das assinaturas. Neste ponto, vale destacar, mais uma vez, que a Fiscalização, apesar de ter desconsiderado os contratos para fins de comprovação da exigibilidade do passivo, não apontou qualquer vício que levasse à sua nulidade.

Nesse sentido, é fundamental reforçar que os mesmos contratos de abertura de crédito foram analisados no Processo nº 10872.720078/2015-23, relativo a passivo com a mesma origem, mas referente aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012. Naquele julgamento, foi reconhecida, por unanimidade, a regularidade dos instrumentos contratuais apresentados pela Recorrente, razão pela qual entendo que, por dever de coerência e consistência, é necessária a aplicação do mesmo entendimento para este ano-calendário. Veja-se a ementa do referido julgado:

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 impropriedades 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 n.º 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. (Acórdão n.º 1402-004.105, Rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella, Sessão de 15/10/2019)

Portanto, entendo que referidos instrumentos contratuais não deveriam ter sido desconsiderados pela Fiscalização.

Embora seja possível sustentar, já a partir dessa conclusão, que a fundamentação da autuação estaria equivocada e, portanto, a exigência seria ilegítima, entendo que é o caso de prosseguir na análise das provas apresentadas. Isso porque entendo que a consideração dos contratos de abertura de crédito, por si só, não é suficiente para a reversão da presunção do art. 40 da Lei n.º 9.430/1996, sendo necessário avaliar os demais elementos apresentados pela Recorrente e, principalmente, a forma como foram considerados ou não pela ação fiscal.

### **III. Presunção legal do art. 40 da Lei nº 9.430/1996 e sua interpretação pela jurisprudência do CARF: distinção necessária entre passivo inexigível por quitação não contabilizada e passivo inexigível na origem**

De acordo com o art. 40 da Lei nº 9.430/1996, “a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita”.

Ou seja, trata-se de presunção *legal*, a qual, segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER, fica caracterizada quando a regra jurídica, “baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a *certeza jurídica* da existência do fato desconhecido cuja existência é *provável* em virtude da correlação natural da existência entre estes dois fatos.”<sup>4</sup>

Assim, de um fato indiciário – manutenção, no passivo, de obrigações sem exigibilidade –, a lei estabelece o fato presumido de omissão de receita. Isso se dá a partir da correlação entre os dois fatos. É que, ausente comprovação da exigibilidade daquele passivo, é *provável* que referidas obrigações tenham sido pagas com receitas mantidas à margem da escrita contábil, caracterizando a omissão de receita (Cf. Acórdão n. 1401-000.001, Rel. Cons. Hugo Vinicius Neder de Lima, Sessão de 11/03/2009).

A lei, no entanto, admite prova em contrário pelo contribuinte da referida presunção, que pode se dar tanto com relação ao fato indiciário quanto ao próprio fato presumido. A prova pode ser da exigibilidade do passivo, o que ataca o fundamento da aplicação da presunção, ou por meio da justificação do lançamento contábil no passivo a partir de outros elementos que comprovem a sua natureza e infirmem o raciocínio a respeito da própria omissão de receita.

Além disso, é fundamental destacar que referida presunção pode ser desdobrada em duas hipóteses distintas. Como mencionado, o racional do dispositivo tem a ver com eventual receita que não teria sido contabilizada para a quitação do passivo cuja exigibilidade não existe mais. Nesse sentido, interpretando o art. 281 do RIR, esclarece a doutrina:

“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 de dinheiro.”<sup>5</sup>

Nesse sentido, há duas situações distintas que podem envolver a aplicação dessa presunção. Há casos em que o passivo efetivamente existiu, sendo exigível na origem, mas, embora tenha sido quitado posteriormente, o contribuinte o manteve integralmente na sua contabilidade. Ou seja, houve algum ingresso utilizado para a referida quitação que não foi contabilizado, tornando necessária a manutenção do referido passivo. Daí o dispositivo fazer

<sup>4</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. - 3ª ed. - São Paulo: Lejus, 1998, p. 509.

<sup>5</sup> HIGUCHI, Hiromi. Imposto de renda das empresas: interpretação e prática. São Paulo: Ed. IR Publicações, 2017, p. 658.

menção, expressamente, à “*manutenção*” de obrigações no passivo. É o caso, por exemplo, de obrigação com fornecedor já liquidada mas cuja quitação não foi informada contabilmente.

Nesse sentido, fica claro que a parte final do dispositivo complementa a primeira: a falta de escrituração do pagamento (parte inicial) deve ter o mesmo tratamento da *manutenção*, no passivo, de obrigação sem exigibilidade comprovada.

Veja-se, ainda, a exposição de motivos do Projeto de Lei que originou a Lei nº 9.430/1996, que faz referência expressa a essa situação:

19. Também visando a maior eficiência da fiscalização tributária, os arts. 40 a 42 criam novas presunções de omissão de receitas ou rendimentos, na forma jurídica adequada, possibilitando a caracterização daquele ilícito fiscal de maneira mais objetiva.

20. Assim, o art. 40 dá a necessária fundamentação legal para a caracterização, como omissão de receitas, das omissões de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, inclusive nos casos de aquisição de mercadorias para revenda não registrada.

É necessário, porém, diferenciar essa hipótese de uma outra situação, em que se constata que *a exigibilidade da obrigação envolvida nunca existiu*. Ou seja, houve um lançamento no passivo de uma obrigação inexistente. Com efeito, se a obrigação é inexigível na origem, então não há que se falar em pagamento posterior não contabilizado, pois não haveria o que ser pago. Neste caso, a Fiscalização deve realizar a anulação dos efeitos da contrapartida dessa obrigação na apuração do resultado.

Referida distinção é bem demonstrada no Acórdão nº 1302-001.750, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa (sessão de 20/01/2016):

“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.**” (destaquei)

No mesmo voto, a Relatora destacou o seguinte:

“Em tais condições, entendendo esgotada a possibilidade de a contribuinte provar a exigibilidade das obrigações escrituradas em seu balanço, a Fiscalização deveria identificar contabilmente em que momento estas obrigações foram registradas na conta contábil correspondente, e naquele período de apuração localizar a omissão de receitas presumida em razão do pagamento daquela obrigação a vista. Ou, como já dito, **concluir que a obrigação nunca existiu e assim avaliar os efeitos da inexistência de sua contrapartida contábil** (suprimento indevido de caixa, glosa de despesas ou redução do ativo e da sua eventual realização contra o resultado).” (destaquei)

No mesmo sentido da existência dessa distinção, vale destacar outro precedente do CARF, referente ao aspecto temporal aplicado em cada uma das hipóteses mencionadas:

ASPECTO TEMPORAL ESPECÍFICO PARA CADA TIPO DE PASSIVO FICTÍCIO.  
Na hipótese de passivo cuja existência seja verdadeira, porém a dívida já foi solvida e não foi baixada da contabilidade, o fato gerador, para fins tributários, é a data do

pagamento da dívida, momento em que é constatada a omissão de receitas, presumindo-se que o pagamento foi feito com recursos à margem da escrituração contábil. Na hipótese de passivo cuja existência não seja comprovada (passivo inexistente), o fato gerador da obrigação tributária é a data de seu registro na contabilidade, pois a contabilização desse passivo visa lastrear um ativo adquirido com recursos sem origem (não contabilizado).

(Acórdão nº 1401-001.201, Rel. Cons. Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Sessão de 03/06/2014)

Feitos esses esclarecimentos, passamos a analisar a forma como a Fiscalização aplicou referida presunção.

#### **IV. Forma de aplicação da presunção legal do art. 40 da Lei nº 9.430/1996 pela Fiscalização de acordo com as provas apresentadas pela Recorrente: relevância da avaliação das contrapartidas dos lançamentos contábeis feitos no passivo quando há constatação de sua inexigibilidade na origem**

Verificando a autuação, parece evidente que a Fiscalização, embora não tenha analisado a referida distinção, enquadrou este caso na segunda hipótese, uma vez que constatou a existência de passivo que seria inexigível já quando escriturado, vez que os contratos de abertura de crédito foram desconsiderados para essa finalidade. Não houve qualquer referência à regularidade do passivo na origem e sua posterior liquidação não contabilizada.

Nesse sentido, entendo que caberia à Fiscalização averiguar, com base nos demais documentos apresentados pela Recorrente, os efeitos da contrapartida das obrigações inexigíveis, o que não foi feito. A ação fiscal, como já destacado, contentou-se com a aplicação da presunção já a partir dos contratos de abertura de crédito.

Ocorre que, durante a ação fiscal, a Recorrente apresentou documentos a respeito da origem dos lançamentos e dos efeitos das suas contrapartidas.

De acordo com os Termos de Intimação Fiscal (fls. 97 e 163), os lançamentos no passivo envolvidos na autuação e as suas contrapartidas são os seguintes:

##### **1) Conta Contábil nº 0230101113 (“C/P Cons.Af.Outras Ativid.Ajfx”):**

31/12/2013	0885101044	0885101044 - MULTAS INDEDUTIVEIS	D	1.429.512,54	Ajustesaldo
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	1.429.512,54	Ajustesaldo
31/12/2013	0885101044	0885101044 - MULTAS INDEDUTIVEIS	D	929.306,74	SaldoRoss
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	929.306,74	SaldoRoss
31/12/2013	0885101044	0885101044 - MULTAS INDEDUTIVEIS	D	12,49	Ajustesaldo
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	12,49	Ajustesaldo
31/12/2013	0885101044	0885101044 - MULTAS INDEDUTIVEIS	D	10.159.235,51	Impactosaldoresidualintercompany
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	9.914.373,26	CompraVonpar
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	152.041,39	GastosCRemil
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	92.820,86	ITABIRITO
31/12/2013	0710202000	0710202000 - PERDA DE CAMBIO -STATEMENT	D	3.370.780,54	Variaçãocambialnãorealizadadez13
31/12/2013	230101113	0230101113 - C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	3.370.780,54	Variaçãocambialnãorealizadadez13

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
24/01/2013	0105510013	BANCO C/ MOV - BANCO ITAÚ RJ	D	1.485,00	Depósito
24/01/2013	0230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	1.485,00	Depósito
24/01/2013	0105510013	BANCO C/ MOV - BANCO ITAÚ RJ	D	3.157,34	Depósito
24/01/2013	0230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	3.157,34	Depósito
01/03/2013	0815101006	DESP.VIAGEM-PASSAGEM PG EMPREG	D	9.927,89	FAT fevereiro 2013 - EBTA
01/03/2013	0815101006	DESP.VIAGEM-PASSAGEM PG EMPREG	D	2.972,87	FAT janeiro 2013 -EBTA
01/03/2013	0230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	12.900,76	Reclassif. Intercompany
29/10/2013	0105510013	BANCO C/ MOV - BANCO ITAÚ RJ	D	12.422.526,00	IC 1702 vs 1775
29/10/2013	0230102000	CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	12.422.526,00	IC 1702 vs 1775

## 2) Conta Contábil nº 0230102000 (“Consol.Afl.-Adiantamentos US\$”):

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2013	0140702003	0140702003 - CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	140.828.932,00	Saldoareceber CRecofarma
31/12/2013	0230102000	0230102000 - CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	140.828.932,00	Saldoareceber CRecofarma
31/12/2013	0140702003	0140702003 - CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	238.040,00	Saldoareceber CItacan
31/12/2013	0230102000	0230102000 - CONSOL.AFL.- ADIANTAMENTOS US\$	C	238.040,00	Saldoareceber CItacan

No caso dos lançamentos referentes à primeira conta contábil, verifica-se que a contrapartida dos lançamentos de R\$ 1.429.512,54, R\$ 929.306,74, R\$ 12,49, R\$ 9.914.373,26, R\$ 152.041,39 e R\$ 92.820,86 foi feita a débito de uma mesma conta de resultado de despesa (0885101044). Contudo, a Recorrente demonstrou que os valores dessa contrapartida foram adicionados ao lucro contábil no momento de apuração do lucro real (fls. 114/118), apresentando os registros contábeis, seus e da sua controlada, bem como o LALUR respectivo.

Por sua vez, o lançamento de R\$ 3.370.780,54 feito a crédito no passivo teve como contrapartida um lançamento a débito a título de perda de variação cambial, com uma indicação de que tal montante teria sido adicionado efetivamente ao lucro real, conforme DIPJ apresentada (fls. 406).

Para os lançamentos de R\$ 1.485,00, R\$ 3.157,34 e R\$ 12.900,76, a Recorrente apresentou os seus registros contábeis e da sua controlada respectiva, inclusive juntando documentos bancários.

Igualmente, no caso do lançamento de R\$ 12.422.526,00, a Recorrente trouxe aos autos comprovante de transferência bancária feita pela Recofarma em seu favor, com os respectivos registros contábeis.

Para o lançamento de R\$ 140.828.932,00, a Recorrente apresentou justificativa no sentido de que seria correspondente a uma “reclassificação contábil temporária” de um valor que ela tinha para receber contra a Recofarma. O valor de R\$ 238.040,00 teria sido lançado com o mesmo objeto, mas para demonstrar um valor a receber contra a Itacan.

Isso seria reforçado pelo fato de que o lançamento teria sido revertido em 2014, conforme documentação apresentada (fls. 410/441).

De fato, causa estranheza a forma como a Recorrente sustenta que os lançamentos feitos no seu passivo demonstrariam, de fato, um valor a receber, razão pela qual teria sido feita a reclassificação. Isso porque um passivo sempre deve representar “*obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados*”, conforme item 4.26 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2). Assim, em linhas gerais, um passivo não pode representar um valor a receber.

Noutros termos: uma conta de passivo, enquanto conta credora, nunca será “devedora”: ela apresentará saldo credor ou ficará, no limite, zerada. Se há valor a receber decorrente de contrato de abertura de crédito, a sua escrituração deveria ser feita no ativo.

Contudo, se por um lado há esse estranhamento com relação à forma como houve a contabilização, é fato que a Fiscalização não avançou na análise dos impactos dessa escrituração, limitando-se a sustentar a existência de passivo não exigível com base nos contratos de abertura de crédito, sem analisar as alegações da Recorrente.

Entendo que, ao assim proceder, a Fiscalização antecipou-se indevidamente na aplicação da presunção do art. 40 da Lei nº 9.430/1996, especialmente porque, considerando se tratar de passivo que já seria inexigível na origem, não analisou as contrapartidas lançadas pela Recorrente para avaliar o impacto da sua anulação.

Nesse sentido, o próprio Termo de Constatação admite expressamente que foram desconsideradas as justificativas apresentadas por meio das contrapartidas aos lançamentos contábeis feitos no passivo (fls. 246/247):

“Quanto àquele primeiro conjunto de lançamentos (*Ref. 0230101113 - C/P CONS AF OUTRAS ATIVID AJFX*), o sujeito passivo apresenta justificativas quanto aos lançamentos à débito, conforme correspondência datada de 21/08/2017. Entretanto, as contrapartidas a crédito estão vinculadas a contratos de abertura de crédito, conforme o sujeito passivo havia informado em correspondência anteriormente apresentada e acima indicada.

Com relação aos lançamentos contábeis “*Ref. 0230102000 - CONSOLAFL- ADIANTAMENTOS US\$*”, o sujeito passivo justificou-os como “*mera reclassificação entre contas patrimoniais*”. Aqui, uma vez mais, os lançamentos crédito relacionam-se a contratos de abertura de crédito.

No que tange aos lançamentos à crédito dos aludidos registro contábeis, o sujeito passivo não se pronunciou, sobrevivendo, portanto a justificativa apresentada anteriormente de se tratar de contas vinculadas à contratos de abertura de crédito.

Porém, como mencionado, tratando-se de hipótese de lançamento de passivo que seria inexigível já na sua origem, é relevante avaliar a forma como a contrapartida foi lançada, de modo a comprovar os seus impactos na apuração do tributo. Portanto, não poderia a Fiscalização ter simplesmente ignorado as justificativas da Recorrente, limitando-se a analisar a validade dos contratos de abertura de crédito, os quais foram indevidamente desconsiderados. Nesse sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ  
Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PASSIVO DECORRENTE DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. ALEGAÇÃO DE OPERAÇÕES ENTRE FILIAL E MATRIZ DA PESSOA JURÍDICA.

A existência de ativo de mesmo valor do passivo, contabilizado em razão de alegadas operações entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, indica que os registros podem se compensar, impedindo a constituição da presunção de omissão de receitas.

(Acórdão n.º 1101-001.053, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, Sessão de 11/03/2014)

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - Passivo Fictício - Improcede a presunção de omissão de receita se a pendência, no passivo, de obrigações compensa-se com idêntica pendência em conta de ativo. (...)

Entendo que na hipótese dos autos não ocorreu omissão de qualquer detalhe indispensável à apuração do efetivo lucro real. Ocorreu, isto sim, manutenção indevida de obrigações no passivo circulante com iguais pendências no ativo, valores estes que por representarem simultaneamente débitos e créditos da empresa num mesmo exercício, compensam-se entre si.

(Acórdão CSRF n.º 01-0.963, Rel. Cons. Mariam Seif, Sessão de 27/11/1989)

Diante do exposto, concluo que a presunção legal do art. 40 da Lei n.º 9.430/1996 foi aplicada de forma equivocada pela Fiscalização, razão pela qual entendo que é o caso de provimento do Recurso Voluntário com relação à primeira infração, para cancelamento integral da exigência.

## **V. Segunda infração: análise da dedutibilidade das despesas com IPTU assumidas pela Recorrente**

A segunda infração foi fundamentada pela Fiscalização com base no art. 299 do RIR/99 e do Parecer Normativo n.º 32/1981, a partir do seguinte aspecto fático:

Ora, a partir do comando legal acima exposto, o gasto incorrido pelo sujeito passivo com a assunção de IPTU de imóvel que abriga uma das sedes de filial de subsidiária (no caso, Recofarma) não pode ser admitido como despesa operacional dedutível para fins de apuração do lucro real, visto que tal dispêndio está relacionado à atividade e operações da aludida subsidiária e vinculado à obtenção das receitas operacionais obtidas pela mesma.

A respeito da natureza das despesas operacionais, o art. 299 do RIR/99 prescreve o seguinte:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Segundo RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, a dedutibilidade está vinculada à “existência de uma relação entre as despesas e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora”,<sup>6</sup> de forma objetiva.

---

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). - São Paulo: IBDT, 2020, p. 861.

A respeito dessa relação, a Recorrente sustentou que (i) possui estabelecimento formal no imóvel, em que fica localizada uma de suas filiais, conforme cartão CNPJ juntado (fls. 378) e (ii) o imóvel seria de propriedade da Recorrente, como demonstrado pela Certidão de Elementos Cadastrais emitida junto à Prefeitura do Rio de Janeiro/RJ em 12/03/2019 (fls. 611).

Entendo, porém, que os elementos apresentados não são suficientes para se comprovar a relação objetiva entre a despesa e a fonte produtora.

Primeiro, porque a própria Recorrente, durante a Fiscalização, se manifestou no sentido de que o imóvel é sede de uma das filiais da Recofarma, que é sua subsidiária (fls. 172/173). Não houve qualquer esclarecimento a respeito do exercício de atividades conjuntas ou a utilização efetiva do imóvel pela Recorrente.

Segundo, porque, com relação à propriedade, não foi trazida aos autos qualquer matrícula do imóvel, a fim de comprovar a titularidade no ano-calendário de 2013. O fato de a Recorrente trazer aos autos certidão emitida pelo Município em 12/03/2019 nada indica a respeito da propriedade no período em que as despesas foram incorridas.

Portanto, entendo que é o caso de manutenção das glosas realizadas pela Fiscalização.

## **VI. Dispositivo**

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, lhe dar parcial provimento, para cancelar integralmente a primeira infração, relativa à presunção de omissão de receita com fundamento no art. 40 da Lei n.º 9.430/1996, e manter a segunda infração, correspondente às glosas de despesas com IPTU incorridas pela Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso