



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.729844/2019-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-006.275 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de dezembro de 2022
Recorrente COCA COLA INDUSTRIAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

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.

Contrato 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 EM CASO DE PASSIVO INEXIGÍVEL DESDE O LANÇAMENTO.

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. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para cancelar integralmente a autuação, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Rafael Taranto Malheiros que davam provimento parcial, para manter a autuação em relação à parcela de R\$ 10.159.235,51 e 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. 371/395) interposto pela Recorrente em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (DRJ/REC) que julgou improcedente a sua Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Conforme Autos de Infração lavrados (fls. 39/59), a exigência tributária decorre de infração correspondente a omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação cuja exigibilidade não foi efetivamente comprovada, no ano-calendário de 2014:

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação cuja a exigibilidade não foi efetivamente comprovada, conforme Termo de Constatação Fiscal em anexo.

Referida infração originou a constituição de crédito tributário de IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS, com o acréscimo de multa de ofício e juros de mora. Não houve a qualificação da multa de ofício.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 32/38), a Fiscalização intimou a Recorrente a comprovar a exigibilidade das obrigações representadas por lançamentos a crédito na conta contábil n. 230101113 (“C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX”), do seu passivo circulante. Os lançamentos foram identificados da seguinte forma:

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

Data	Código.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
31/12/2014	0140702003	CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	249.033,50	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1779	100000433
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	249.033,50	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1779	100000433
31/12/2014	0140702003	CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	136.487.901,08	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1775	100000433
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	136.487.901,08	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1775	100000433
31/12/2014	0710202000	PERDA DE CAMBIO - STATEMENT	D	5.160.651,30	1000 - VarCambial Interco reversao dez14	6700000009
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	5.160.651,30	1000 - VarCambial Interco reversao dez14	6700000009
31/12/2014	0140702003	CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	10.159.235,51	Ajuste saldo a receber IC Recofarma	800000474
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	10.159.235,51	Ajuste saldo a receber IC Recofarma	800000474

Em resposta de 14/05/2018 (fls. 12), a Recorrente informou o seguinte, apresentando aditamentos a Contratos de Abertura de Crédito (CACs) firmados com a Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. (“Recofarma”) e a CCAP Administração e Participações Ltda. (“CCAP”):

“A exigibilidade das contas em questão estão suportadas por contratos de abertura de crédito em conta-corrente firmados entre a Intimada e empresas do grupo, conforme documentos anexos.

Não obstante, cumpre esclarecer que os lançamentos elencados na intimação – exceto a perda de variação cambial (conta 0710202000) que é o reconhecimento pelo regime de competência da perda de variação cambial não realizada, sobre os valores em moeda estrangeira registrado no grupo – são, em verdade, reclassificações dos saldos das contas do grupo intercompany ‘viradas’ ou seja devedoras no passivo. Isso porque, pelo fato de ser um contrato de crédito em conta-corrente, todo o grupo de intercompany fica representado/controlado no passivo, ainda que seja um valor a receber. No entanto, para fins de demonstração financeira, as contas ‘viradas’ são reclassificadas para o ativo e depois revertidas.”

Insatisfeita com os esclarecimentos, a Fiscalização reintimou a Recorrente, que reforçou os termos da sua resposta anterior (fls. 19/21), destacando que (i) as movimentações contábeis foram feitas para fins de demonstração financeira, com base nos CPCs 05 e 26, e (ii) a exigibilidade dos valores decorre dos contratos de abertura de crédito entregues à Fiscalização.

Contudo, a Fiscalização entendeu que houve a prática de infração correspondente à manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada pela Recorrente (art. 40 da Lei n. 9.430/96), 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. 36);

- (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 esta 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.

A partir desse raciocínio, 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:

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

Data	Código.Conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2014	0230101113	C	249.033,50	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1779
31/12/2014	0230101113	C	136.487.901,08	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1775
31/12/2014	0230101113	C	5.160.651,30	1000 - VarCambial Interco reversao dez14
31/12/2014	0230101113	C	10.159.235,51	Ajuste saldo a receber IC Recofarma
31/12/2014	TOTAL		152.056.821,39	

A Recorrente, então, apresentou Impugnação (fls. 117/131), que foi julgada improcedente pela DRJ/REC, por meio de acórdão ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A decretação da nulidade do procedimento fiscal somente é admitida quando comprovadas as hipóteses previstas em lei relativas a cerceamento do direito de defesa e prática de atos por autoridade incompetente.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal, meio pelo qual se oportuniza o contraditório e a ampla defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

Caracteriza-se como omissão de receita a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

A constatação de infrações capituladas como presunções legais *juris tantum*, tem o condão de transferir o ônus da prova ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, sendo necessário, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente, então, interpôs seu Recurso Voluntário (fls. 371/395), requerendo a substituição daquele acórdão.

Preliminarmente, alegou a nulidade do acórdão recorrido, pois teria inovado na fundamentação da autuação, ao destacar que “os aditamentos aos CACs constantes nos autos conduzem à conclusão de que a Recorrente era devedora da Recofarma” (fls. 377). Isso porque este fundamento não foi mencionado pela Fiscalização, razão pela qual a sua menção pela DRJ/REC importaria em cerceamento de defesa e violação ao art. 146 do CTN, que “proíbe modificação de critério jurídico de autuação por decisão administrativa” (fls. 377). A Recorrente trouxe acórdãos deste CARF que suportariam tal alegação (1401-002.822, 1302-002.716 e 9101-003.157).

No mérito, a Recorrente apresentou argumentos divididos da seguinte forma:

(i) Inaplicabilidade do art. 40 da Lei nº 9.430/1996, por estar-se diante de valores a receber. Procedimento contábil padrão adotado pela Recorrente demonstrado pelo Termo de Constatação emitido pela KPMG Assessores Ltda.

(i.1) Os lançamentos contábeis fiscalizados não corresponderiam a passivo. Isso porque a Recorrente realizaria o controle contábil das operações com partes relacionadas nas contas integrantes do “Grupo 230”, entre as quais está a conta fiscalizada, em que são realizados “lançamentos de natureza credora ou devedora”;

(i.2) Em função dos Pronunciamentos Técnicos CPC nº 05 e nº 26, a Recorrente seria obrigada a divulgar, nas demonstrações contábeis, “as operações e transações feitas com partes relacionadas”. Por conta disso, a Recorrente “realiza a reclassificação das contas com saldos devedores do Grupo 230 (passivo) para o ativo com o intuito exclusivo de representar adequadamente as citadas transações nas Demonstrações Financeiras. Por fim, no ano seguinte, a reclassificação é revertida, mantendo-se o procedimento contábil padrão da empresa de controlar as operações com partes relacionadas nas contas passivas do Grupo 230” (379). Isso estaria demonstrado pelos lançamentos feitos a débito como contrapartida;

(i.3) Nesse sentido, a Recorrente apresenta “Termo de Constatação” feito pela KPMG Assessores Ltda. (fls. 223/232), que “confirmou e validou o procedimento

contábil adotado pela empresa, comprovando a substância da contabilização em relação às demonstrações financeiras do período”. Destaque-se que, como mencionado pela Recorrente, referido Termo limitou-se a analisar o lançamento de R\$ 136.487.901,08, referente à operação com a Recofarma, que representa cerca de 90% dos valores questionados. Contudo, o procedimento adotado para os demais lançamentos seria semelhante;

(i.4) Com base nesse termo, a Recorrente destaca telas do sistema SAP em que demonstrada a reclassificação, em 31/12/2014, do valor de R\$ 136.487.901,08 para o ativo (conta 140702003), Em 28/02/2015, houve a reversão da transferência, com a redução do ativo e o ajuste correspondente no passivo;

(i.5) A Recorrente apresenta suas demonstrações financeiras, em que consta um ativo a título de “Partes Relacionadas” com a Recofarma, no mesmo valor do lançamento;

(i.6) Analisando a operação, a KPMG destacou o seguinte:

“Ademais, o saldo de operações com partes relacionadas em que a CCIL figura como parte ativa constante na conta 140702003 do balancete é igual ao valor constante das demonstrações financeiras. Também foi possível constatar o lançamento à débito de R\$136 milhões na conta 140702003, em contrapartida ao lançamento à crédito na conta 230101113 objeto do auto de infração.”

“O lançamento credor de R\$ 136.488 mil (cento e trinta e seis milhões, quatrocentos e oitenta e oito mil reais) na conta 230101113 trata-se de uma reclassificação de contas, uma vez que ao final do ano de 2014 os valores de operações com partes relacionadas que a CCIL figura como credora (parte ativa) foram reclassificados para a conta do ativo “140702003 – Ctas a Receber Divs Corrente”. Logo, o lançamento a crédito na conta de passivo 230101113 não significou ingresso de recursos para a CCIL.”

(i.7) Assim, a Recorrente teria comprovado que seria credora da Recofarma no valor de R\$ 136.487.901,08, que corresponde a ativo da pessoa jurídica;

(i.8) A Recorrente também apresentou “Cadeia Contratual do CAC”, de modo a comprovar a sua condição de credora (mutante) tanto no “contrato-mãe” quanto em diversos aditamentos;

(i.9) Com base nesses elementos, teria ficado demonstrado que não há que se falar em manutenção, no passivo, de obrigação, pois não há qualquer obrigação para a Recorrente neste caso, razão pela qual faltariam “os pressupostos para aplicação da presunção relativa estabelecida pelo art. 40 da Lei nº 9.430/1996” (fls. 385)

(ii) Desnecessidade de registro público dos contratos de abertura de crédito para comprovar a existência e a exigibilidade. Inexistência de preceito legal que estabeleça o registro dos CACs como condição para o aperfeiçoamento do negócio jurídico firmado pelas partes.

(ii.1) Neste ponto, a Recorrente destacou que a regra do Direito Civil é a liberdade das formas (art. 107 do CC), sendo lícito às partes, também, estabelecer contratos atípicos (art. 425 do CC);

(ii.2) Assim, como os instrumentos envolvidos neste caso não são solenes, o registro público não pode ser considerado requisito para a sua validade;

(ii.3) Além disso, a RFB não poderia ser considerada terceira na relação obrigacional envolvida, vez que o seu interesse se limita a configuração de eventuais fatos geradores “posteriores e consequentes ao negócio jurídico” (fls. 387);

(ii.4) Portanto, não haveria qualquer base jurídica para a exigência do registro público.

(iii) Exigibilidade dos Contratos de Abertura de Crédito (CAC). Diferenciação entre exigibilidade e exequibilidade.

(iii.1) A Recorrente, neste ponto, destaca a existência do Acórdão n.º 1402-004.105, proferido no Processo Administrativo n.º 10872.720078/2015-53, que lhe teria sido favorável ao reconhecer que “embora seja correto o entendimento de que os CACs não são títulos executivos, a ausência dessa característica não guarda qualquer relação com a exigibilidade dos instrumentos em questão” (fls. 393);

(iii.2) O STJ teria manifestado esse entendimento no REsp Repetitivo 1.129.938/PE, posterior à Súmula n. 233, firmando tese no sentido de que “*não é possível a conversão, de ofício ou a requerimento das partes, da execução (que não preenche os requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade) em ação monitória após a citação*” (Tema n.º 320). Assim, referido Tribunal teria formulado distinção entre **exigibilidade** e **exequibilidade**;

(iii.3) Nesse sentido, os CACs teriam autonomia para conferir exigibilidade às obrigações nele pactuadas. Por isso, “*não há que se falar em falta de comprovação da exigibilidade*” (fls. 394).

(iii.4) Além disso, segundo a Recorrente a exigibilidade dos valores do CAC não decorre somente dos contratos, pois “*há prova contábil sobre a exigibilidade dos valores originados dos CACs, tendo como demonstração por amostragem a relação obrigacional da Recorrente com a Recofarma*” (fls. 394).

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

Como comprovado pela Recorrente, a sua intimação a respeito do acórdão recorrido ocorreu em 25/06/2020, quinta-feira (fls. 479). Contando o prazo de 30 (trinta) dias a partir do dia seguinte, bem como considerando o que prescreve o art. 5º, parágrafo único, do Decreto n. 70.235/72, o termo final para a interposição do Recurso Voluntário foi dia 27/07/2020, segunda-feira, data do protocolo. O recurso foi assinado por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o Recurso Voluntário.

I. Preliminarmente: suposta nulidade do Acórdão da DRJ/REC por inovação na fundamentação da autuação fiscal

Como mencionado, a Recorrente sustentou a nulidade do acórdão recorrido por ter, supostamente, inovado na fundamentação dos Autos de Infração. Isso porque, ao analisar os Contratos de Abertura de Crédito (CACs) apresentados, a DRJ/REC concluiu o seguinte (fls. 347/348):

8.4. No entanto, os contratos de abertura de crédito anexados aos autos nos levam a outra conclusão, visto que a Contribuinte aparece como mutuária e a empresa coligada “Recofarma” como mutuante. Vejamos o aditamento N.º 07 ao CAC, que altera o crédito rotativo para o valor de R\$ 2,5 bilhões, sendo mutuante a empresa coligada “Recofarma”:

8.5. Dessa forma, perde força a alegação da Reclamante de que o saldo da conta ao final do período fiscalizado era devedora, ou seja, um direito a receber (conta de Ativo). Para que ficasse provado a condição da Impugnante como credora perante a coligada Recofarma, deveria a Reclamante trazer aos autos a movimentação completa das contas, ou seja, o saldo inicial de entradas e saídas por conta dos saques ou empréstimos concedidos nos CAC, os juros debitados e os pagamentos efetuados.

Segundo a Recorrente, referido fundamento – condição de devedora da Recorrente perante a Recofarma – não teria sido suscitado pela Fiscalização, o que levaria a uma inovação que teria cerceado o seu direito de defesa e violado o art. 146 do CTN.

A Fiscalização, de acordo com o demonstrado acima, limitou-se a destacar (i) a ausência de exigibilidade decorrente dos CACs apresentados e (ii) a ausência de registro público dos instrumentos contratuais. Não houve, realmente, menção à posição da Recorrente, perante a Recofarma, nos instrumentos contratuais.

Nos termos do art. 146 do CTN, a modificação de critério jurídico não pode alcançar lançamentos já realizados (Cf. Acórdão n. 101-92978, Primeiro Conselho de Contribuintes, Rel. Cons. Edilson Pereira Rodrigues, Sessão de 22/02/2000). Isso é confirmado, em termos procedimentais, pelo art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/72: havendo inovação na fundamentação legal da exigência durante o processo, deve ser lavrado novo auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, com a conseqüente devolução do prazo de Impugnação ao sujeito passivo para se pronunciar a respeito da modificação. Havendo modificação sem esse procedimento, viola-se o direito do contribuinte à ampla defesa e ao contraditório (art. 5º, LV, da Constituição Federal e art. 2º da Lei n.º 9.784/99).

Resta saber, portanto, até que ponto o argumento trazido pela DRJ/REC representa *modificação de critério jurídico*. Com efeito, o critério adotado pela Fiscalização pode ser sintetizado da seguinte forma: a apresentação dos Contratos de Abertura de Crédito (CACs) não prova a exigibilidade das obrigações constantes dos lançamentos feito pelo sujeito passivo para fins de aplicação da presunção do art. 40 da Lei n.º 9.430/1996.

A DRJ/REC, por sua vez, confirmou esse entendimento, o que foi feito mediante a adoção das razões de decidir manifestadas em três outros acórdãos, que analisaram exatamente o fundamento da autuação e concluíram pela sua correção jurídica (Acórdão n.º 64.775, Acórdão n.º 16-85065 e Acórdão proferido por este Carf no Processo Administrativo n.º 12448.737120/2011-57). Em todos esses casos foi destacada a insuficiência da prova apresentada.

Caso diverso ocorreria se a DRJ/REC concordasse com a Recorrente a respeito da suficiência da prova realizada para reverter a presunção em que se baseia a autuação, mas apresentasse um novo fundamento para a sua manutenção. Ou se, mantendo os pressupostos de fato adotados pela Fiscalização, os enquadrasse noutra infração. Nestes casos, efetivamente estaríamos diante de nulidade, como reconhecido pelo Carf noutras oportunidades (Acórdãos n. 3301-009.521 e 3401-002.565).

Não foi isso que se verificou, uma vez que a DRJ/REC tão somente reafirmou a insuficiência probatória, destacando elemento que, no seu entendimento, enfraquece as alegações da Recorrente, sem modificar os critérios utilizados pela Fiscalização. Noutros termos: foi exposta questão de fato que apoia o enquadramento jurídico feito pela ação fiscal, sem modificá-lo. Daí não ser o caso de se falar em inovação.

Portanto, entendo que não procede a alegação de nulidade do acórdão.

II. Mérito

II.1. Delimitação da controvérsia: fundamentos da aplicação do art. 40 da Lei n.º 9.430/1996 utilizados pela Fiscalização

O mérito da controvérsia 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 2014. 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 à conta contábil do passivo n.º 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. 12):

“A exigibilidade das contas em questão estão suportadas por contratos de abertura de crédito em conta-corrente firmados entre a Intimada e empresas do grupo, conforme documentos anexos.

Não obstante, cumpre esclarecer que os lançamentos elencados na intimação – exceto a perda de variação cambial (conta 0710202000) que é o reconhecimento pelo regime de

competência da perda de variação cambial não realizada, sobre os valores em moeda estrangeira registrado no grupo – são, em verdade, reclassificações dos saldos das contas do grupo intercompany ‘viradas’ ou seja devedoras no passivo. Isso porque, pelo fato de ser um contrato de crédito em conta-corrente, todo o grupo de intercompany fica representado/controlado no passivo, ainda que seja um valor a receber. No entanto, para fins de demonstração financeira, as contas ‘viradas’ são reclassificadas para o ativo e depois revertidas.”

Além dessa justificativa, juntou aos autos instrumentos contratuais relativos a “Contrato de Abertura de Crédito em Conta-Corrente” firmados com a Recofarma (fls. 13/15). São eles: (i) aditamento n.º 03 ao contrato, (ii) ratificação ao aditamento n.º 06 e (iii) aditamento n.º 07.

Após a apresentação dos contratos, foi realizada nova intimação fiscal, para a Recorrente “justificar e esclarecer”, detalhadamente, os seguintes lançamentos contábeis em conta do passivo não circulante (fls. 17):

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

Data	Código.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
31/12/2014	0140702003	CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	249.033,50	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1779	100000433
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	249.033,50	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1779	100000433
31/12/2014	0140702003	CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	136.487.901,08	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1775	100000433
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	136.487.901,08	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1775	100000433
31/12/2014	0710202000	PERDA DE CAMBIO - STATEMENT	D	5.160.651,30	1000 - VarCambial Interco reversao dez14	6700000009
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	5.160.651,30	1000 - VarCambial Interco reversao dez14	6700000009
31/12/2014	0140702003	CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	10.159.235,51	Ajuste saldo a receber IC Recofarma	800000474
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	10.159.235,51	Ajuste saldo a receber IC Recofarma	800000474

Em sua resposta, a Recorrente apresentou os seguintes esclarecimentos (fls. 19/20):

“Conforme esclarecido na resposta de 14 de maio de 2018, os valores em questão – exceto pela perda de variação cambial, que é o reconhecimento pelo regime de competência, da perda de variação cambial não realizada, sobre os valores em moeda estrangeira registrado no grupo – são saldos de operações de conta-corrente realizados entre empresas do grupo e registrados no grupo de intercompany da Empresa.

Ocorre que, por padrão, as operações de intercompany são registradas/controladas em contas do passivo, mas pode acontecer de as contas ‘virarem’ e se tornarem saldos a receber. Foi o caso dos lançamentos aqui apontados.

Como se tratam de saldos devedores no passivo, nos termos do que determinam os CPCs 05 e 26, esses valores são transferidos/reclassificados para o Ativo para fins de reporte em demonstração financeira, e depois revertidos de volta para o passivo.”

Com essa resposta, a Recorrente anexou imagens dos registros contábeis, a fim de demonstrar o que foi alegado.

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:

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

<i>Data</i>	<i>Código.Conta</i>	<i>D/C</i>	<i>Valor</i>	<i>Histórico</i>
31/12/2014	0230101113	C	249.033,50	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1779
31/12/2014	0230101113	C	136.487.901,08	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1775
31/12/2014	0230101113	C	5.160.651,30	1000 - VarCambial Interco reversao dez14
31/12/2014	0230101113	C	10.159.235,51	Ajuste saldo a receber IC Recofarma
31/12/2014	TOTAL		152.056.821,39	

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. 35/37):

“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 nº 07.1.90.00-2010-00101, com auto de infração controlado pelo processo MF nº 12448.737.120/2011-57 (v. voto condutor do julgamento administrativo sob o acórdão nº 12-45.578 6ª Turma da DRJ/RJ1 de 19/04/2012);
2. MPF nº 07.1.90.00-2014-00877, com auto de infração controlado pelo processo MF nº 10872.720.078/2015-23 (v. voto do julgamento administrativo sob o acórdão nº 14- 64.775 - 15ª Turma da DRJ/RPO de 17/03/2017) e
3. MPF nº 07.1.08-00-2016-00980, com auto de infração controlado pelo processo MF nº 12448.720.15/2018-55 (v. voto do julgamento administrativo sob o acórdão nº 16-85.065 – 8ª Turma da DRJ/SPO de 11/12/2018).

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 não se presta a comprovar a exigibilidade das obrigações lançadas na contabilidade do sujeito passivo a crédito da conta de passivo de nº 230101113 – (C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX), conforme constante das intimações efetuadas.

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 nº 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 nº 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 nº 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 surtisserem 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, 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.2. 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.

Como mencionado, durante a Fiscalização o contribuinte apresentou alguns aditivos contratuais relativos ao contrato de abertura de crédito, complementando¹ com a cadeia completa desses instrumentos no seu Recurso Voluntário (fls. 487/497). De acordo com o contrato de abertura de crédito, 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.

Segundo CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA,² 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 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 GONÇALVES³ 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 três aspectos.

¹ Tratando-se de complementação de documentos já apresentados desde a fase fiscalizatória, entendo que é o caso de considerar a documentação juntada.

² PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil, volume 3: contratos. 22ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2018, edição virtual, p. 388.

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

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 233⁴ 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*.

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/REC no acórdão recorrido (fls. 347/348):

8.4. No entanto, os contratos de abertura de crédito anexados aos autos nos levam a outra conclusão, visto que a Contribuinte aparece como mutuária e a empresa coligada “Recofarma” como mutuante. Vejamos o aditamento N.º 07 ao CAC, que altera o crédito rotativo para o valor de R\$ 2,5 bilhões, sendo mutuante a empresa coligada “Recofarma”: (...)

⁴ Súmula/STJ n.º 233: “O contrato de abertura de crédito, ainda que acompanhado de extrato da conta-corrente, não é título executivo.”

8.5. Dessa forma, perde força a alegação da Reclamante de que o saldo da conta ao final do período fiscalizado era devedora, ou seja, um direito a receber (conta de Ativo). Para que ficasse provado a condição da Impugnante como credora perante à coligada Recofarma, deveria a Reclamante trazer aos autos a movimentação completa das contas, ou seja, o saldo inicial de entradas e saídas por conta dos saques ou empréstimos concedidos nos CAC, os juros debitados e os pagamentos efetuados.

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.

Nesse sentido, é fundamental reforçar que os mesmos contratos de abertura de crédito foram analisados no Processo n.º 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 improcedentes tal fundamento e a correspondente motivação da exação fiscal, o lançamento de ofício deve ser cancelado.

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

Contratos de Abertura de Crédito são figuras não solenes, sendo inexistente um formato legal específico ou um rol de cláusulas obrigatórias, previstas em Lei, para seu aperfeiçoamento e validade. O Direito Contratual brasileiro é regido pela autonomia da vontade. Havendo um negócio bilateral lícito, em que há expressão de vontade de ambas as partes capazes em pactuá-lo, este é plenamente válido e vigente, inclusive diante do reconhecimento mútuo de legitimidade da firma aposta no instrumento. O interesse do questionamento da autenticidade e da representativa da assinatura é dos celebrantes. O conceito de terceiro que o art. 221 do Código Civil de 2002 emprega não

abrange a Receita Federal do Brasil. A Fiscalização não pode desconsiderar a validade, os efeitos regulares e as características comerciais de um contrato firmado entre particulares, sob a argumentação de ausência de registro público, quando a Lei não obriga a assim fazê-lo. A exigibilidade da obrigação não se confunde com a exequibilidade do contrato, sendo indiferente para a verificação de regularidade da escrituração do passivo a natureza de título executivo dos instrumentos que expressam as obrigações lançadas. Exigibilidade das obrigações contratuais é tema alheio ao teor da Súmula 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.

II.3. Presunção legal do art. 40 da Lei n.º 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 n.º 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.”⁵

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. - 3ª ed. - São Paulo: Lejus, 1998, p. 509.

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.”⁶

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 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 n.º 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.

⁶ HIGUCHI, Hiromi. Imposto de renda das empresas: interpretação e prática. São Paulo: Ed. IR Publicações, 2017, p. 658.

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 n.º 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:

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 n.º 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.

II.4. Forma de aplicação da presunção legal do art. 40 da Lei n.º 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, 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, ao longo do processo, a Recorrente apresentou documentos a respeito da origem dos lançamentos e dos efeitos das suas contrapartidas.

De acordo com o Termo de Intimação Fiscal (fls. 8/9), os lançamentos no passivo envolvidos na autuação e as suas contrapartidas são os seguintes:

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

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

Data	Código.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
31/12/2014	0140702003	CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	249.033,50	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1779	100000433
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	249.033,50	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1779	100000433
31/12/2014	0140702003	CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	136.487.901,08	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1775	100000433
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	136.487.901,08	Transf parte relacionadas ponta ativa IC - 1775	100000433
31/12/2014	0710202000	PERDA DE CAMBIO - STATEMENT	D	5.160.651,30	1000 - VarCambial Interco reversao dez14	6700000009
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	5.160.651,30	1000 - VarCambial Interco reversao dez14	6700000009
31/12/2014	0140702003	CTAS A RECEBER DIVS-CORRENTE	D	10.159.235,51	Ajuste saldo a receber IC Recofarma	800000474
31/12/2014	0230101113	C/P CONS.AF.OUTRAS ATIVID.AJFX	C	10.159.235,51	Ajuste saldo a receber IC Recofarma	800000474

Segundo a Recorrente, os lançamentos teriam sido realizados para “anular os lançamentos a débito”, em conformidade com o procedimento da empresa de manter o controle dos saldos do contrato de abertura de crédito todos na mesma conta de passivo. Assim, os valores não seriam passivo da Recorrente, mas ativo, representando montante a receber contra a Recofarma.

Isso seria reforçado pelos seguintes fatos: (i) os valores ajustados constaram no ativo das demonstrações financeiras da Recorrente (fls. 315) e (ii) o lançamento teria sido revertido em 2015, conforme documentação apresentada pela Recorrente.

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.

O que os Pronunciamentos Técnicos CPC n.º 05 (R1) e n.º 26 (R1) estabelecem é a forma em que as transações com partes relacionadas devem constar nas demonstrações financeiras. Mas não justificam, no meu entendimento, a forma como a contabilização foi realizada.

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 n.º 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.

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, para cancelamento integral da exigência.

III. Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, lhe dar provimento, para cancelar integralmente a autuação relativa à presunção de omissão de receita com fundamento no art. 40 da Lei nº 9.430/1996.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso