



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

Processo n° 18470.730936/2012-30
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.976 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes PONTO FRIO ADMINISTRACAO E IMPORTACAO DE BENS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÃO. EXIGIBILIDADE COMPROVADA

A exigência deve ser exonerada quando o contribuinte comprova nos autos que as obrigações tidas por não comprovadas possuem natureza de provisão cuja contrapartida gerou despesa que foi adicionada para fins de apuração do lucro real.

PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÃO. EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA

Cabível a autuação por passivo fictício, uma vez que o interessado não logrou apresentar documentação hábil que comprovasse a exigibilidade da obrigação registrada na contabilidade como dívida com a controladora.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. PERÍODOS PRETÉRITOS.

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

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se, no caso, à exigência decorrente de CSLL o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da obrigação principal de IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para manter o lançamento relativo ao passivo fictício no valor de R\$ 3.278.961,97. Vencidos os conselheiros: Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Luis Fabiano Alves Penteadado e Gisele Barra Bossa que davam total provimento ao recurso voluntário. Designada a conselheira: Eva Maria Los para redigir o voto vencedor. Na parte do crédito tributário que restou exonerado, a conselheira Eva Maria Los acompanhou o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteadado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa; ausentes justificadamente José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

O presente processo administrativo é decorrente de Autos de Infração de IRPJ e Reflexos (fls. 267/287), relativos ao ano calendário de 2009, em razão da presunção legal de omissão de receitas caracterizada em face da manutenção, no Passivo, de obrigações cuja exigibilidade não teria sido comprovada pelo contribuinte.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 258/266):

7. Decorridos mais de 10 meses do início da ação fiscal o contribuinte não logrou êxito ao apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse o saldo de valores na conta contábil 2140501017 "INTERCOMPANY A PAGAR". Alega o fiscalizado que o saldo de R\$ 3.278.961,97 foi gerado a partir dos seguintes lançamentos contábeis na conta 2140501017 "INTERCOMPANY A PAGAR":

31.12.2007 - Saldo RS 8.730.845,00 - Histórico "Projeto Temporário "

30.06.2008 - *Dividendos Transferência - RS 5.451.883,03 - Histórico "Transferência Princesa do Sul"*

30.12.2009 - *Saldo RS 3.278.961,97*

8. *A documentação de suporte apresentada pelo contribuinte para a formação do saldo de R\$ 8.730.845,00, em 31.12.2007, "Intercompany a Pagar" compõem-se de diversas cópias de "Instrumentos Particulares de Autorização de Utilização de Créditos" SEM DATAS. SEM ASSINATURAS, em que Globex Utilidades S.A. seria autorizatória, Ponto Frio autorizada e Exportadora Princesa do Sul Ltda, com sede em Varginha, MG, Interviente. O objeto de tais "contratos" seria autorização da Globex à Ponto Frio para utilizar parte dos créditos de titularidade da Exportadora Princesa para compensação de tributos apurados em 2008.*

9. *A escrituração da empresa registra para o mesmo lançamento contábil o seguinte texto:*

31.12.2007 - *Texto (Histórico): Reclassificação de saldo conforme Projeto Transitório*

30.06.2008 - *Referência: Dividendos: Texto: Transferência doc. 100001830 Princesa do Sul.*

10. *Em relação ao valor de R\$ 19.732.699,17, "IRPJ a Pagar" que informa o contribuinte tratar-se de passivo da empresa, conta contábil 2140201001, o contribuinte tão somente forneceu a cópia do lançamento contábil cujo texto refere-se a "Lucro Presumido".*

11. *As DCTF - Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais, relativamente ao ano-calendário de 2009, não espelham o montante de "IRPJ a Pagar" escriturado pelo contribuinte.*

12. *Decorridos cerca de 10 meses do início da ação fiscal, nenhum outro documento ou esclarecimento foi fornecido, que embasasse a manutenção de tais valores no passivo da empresa.*

13. *Diante do exposto, esta fiscalização procederá ao ajuste, de ofício, do lucro líquido do exercício, adicionando os montantes supra, não tendo logrado, o contribuinte comprovar, não obstante formalmente e reiteradamente solicitado, a apresentar a documentação necessária à manutenção, no passivo, de tais montantes; os valores que repousam no passivo hão de ter sua exigibilidade comprovada e tais pressupostos não foram comprovados, até a presente data.*

14. *Consoante os artigos 281 e 288, combinados ao 247, 248, 249 inciso II, verificada a omissão de receita, a autoridade procederá ao lançamento de ofício, de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida à pessoa jurídica no período de apuração que ocorrer a omissão.*

Cientificada da autuação, a empresa apresentou impugnação (fls. 803/826). Alega, em síntese:

(i) que o lançamento tributário padece de nulidade por vício material, haja vista que, neste caso, o fato gerador da suposta omissão de receita de R\$ 3.278.961,97 não se materializou na data de 31/12/2009 - como equivocadamente considerou a fiscalização - , mas, quando muito, na data do ajuste ou registro contábil, ou seja, em 30/06/2008;

(ii) que outro deslize - menos grave - cometido pelo fisco ocorreu quando da somatória dos montantes considerados como "Passivo Fictício" (R\$ 3.278.961,97 e R\$ 19.732.699,17). A rigor, a base de cálculo da autuação foi de R\$ 23.008.038,39, quando deveria ser de R\$ 23.011.661,14;

(iii) a inaplicabilidade da aplicação da presunção legal sobre o montante de R\$ 19.732.699,17, dada sua incontroversa natureza de "provisão para contingências". Destaca, nesse ponto, que o caráter notório de "Provisão" restou comunicado à fiscalização, tal como se observa no item 5 da resposta entregue em 1/07/2012, na qual a contribuinte destaca que esse montante, classificado no resultado do exercício como *despesa operacional*, foi adicionado na Parte "A" do LALUR (Doc. 10), em conformidade com o art. 13, da Lei n. 9.249/95 (fls. 233 a 235);

(iv) que o montante de R\$ 3.278.961,97 diz respeito ao saldo devedor de empréstimo tomado de sua controladora, conforme atesta declaração específica que preparou. O montante estava pendente de quitação devido a indisponibilidade de sobra de caixa e também encontrava-se registrado na escrituração contábil da parte credora;

(v) que o lançamento deveria ter considerado a dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL dos valores exigidos a título de PIS e COFINS;

(vi) que a fiscalização não levou em conta que as bases de cálculo do PIS e da COFINS estavam sujeitas a regime de tributação (não-cumulativo) distinto daquele utilizado para quantificar a respectiva autuação reflexa; e

(vii) que a cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício é incabível.

Em Sessão de 25 de abril de 2013, a DRJ/RJ1, por unanimidade de votos, a julgou a impugnação parcialmente procedente, por meio de decisão (fls. 895/918) que possui a seguinte ementa:

NULIDADE. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. DATA DO BALANÇO.

Não há nulidade na autuação, já que foi considerada como data de ocorrência do fato gerador a data do balanço, por se tratar de saldo de conta patrimonial, e, ainda, foi observado o regime de tributação escolhido pelo interessado.

PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÃO. IRPJ A PAGAR

Cabível a autuação de passivo fictício, uma vez que o interessado não logrou apresentar documentação que

comprovasse a exigibilidade da obrigação contabilizada como IRPJ a pagar.

PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÕES A PAGAR À CONTROLADORA.

A falta de comprovação das obrigações a pagar à controladora, contabilizadas em conta de passivo, enseja a manutenção da autuação por caracterizar passivo fictício.

BASE DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL. EXCLUSÃO DAS DESPESAS DE PIS E COFINS.

A pretensão de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores relativos ao PIS e à Cofins lançados de ofício não encontra amparo na legislação em vigor.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Subsistindo as matérias fáticas que ensejaram o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhem os autos de infração lavrados por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal existente entre eles.

PIS/COFINS. APURAÇÃO PELO REGIME CUMULATIVO. LUCRO REAL. DESCABIMENTO.

A regra de apuração pelo lucro real enseja o cálculo do Pis e da Cofins pelo regime não cumulativo, conforme legislação vigente, sendo improcedente, portanto, a apuração do Pis e da Cofins pelo regime cumulativo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Mais precisamente, a decisão de primeira instância julgou procedentes os lançamentos efetuados a título de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de 75% e juros Selic e improcedentes as cobranças reflexas de PIS e COFINS.

A parte excluída foi objeto de recurso de ofício pela DRJ e a parcela mantida foi objeto de recurso voluntário pelo contribuinte (fls. 920/947), o qual junta cópia de extratos bancários, rebate alguns pontos da decisão e reitera as alegações de defesa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Do recurso de ofício

Em relação ao recurso de ofício apresentado pela Turma Recorrida, cumpre notar que o valor exonerado atualmente encontra-se abaixo do limite previsto pela Portaria MF 63, de fevereiro de 2017, que assim dispõe:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Nesse caso concreto, a decisão de piso determinou a exoneração dos lançamentos de PIS e COFINS nos seguintes termos (fls. 896):

"Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM os membros da 8 Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - I, por unanimidade de votos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado:

[...]

5) DAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO e JULGAR IMPROCEDENTES os lançamentos de Programa de Integração Social (Pis), para exonerar o valor de R\$ 149.552,25, a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e os juros moratórios.

6) DAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO e JULGAR IMPROCEDENTES os lançamentos de Contribuição p/ Financ. Segurid. Social (Cofins), para exonerar o valor de R\$ 690.241,15, a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e os juros moratórios.

A partir do cálculo efetuado pela DRJ, percebe-se que a exclusão de PIS/COFINS corresponde ao valor principal de R\$ 839.793,40 (R\$ 149.552,25 +

R\$ 690.241,15), valor este que, mesmo acrescido da multa de ofício de 75% (R\$ 629.845,05), resulta no montante de R\$ 1.469.638,45, que é inferior ao limite atual de alçada (de R\$ 2.500.000,00).

O recurso de ofício, portanto, não deve ser conhecido.

Do recurso voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

As autuações de IRPJ e CSLL examinadas são oriundas da imputação de infração de omissão de receita caracterizada pela manutenção continuada, no passivo contábil da empresa na data base de 31/12/2009, de obrigações cuja exigibilidade foi considerada não comprovada, respectivamente nos valores de R\$ 19.732.699,17 e R\$ 3.278.961,97.

Omissão de Receita por Passivo Fictício

Trata-se de hipótese de omissão de receita enquadrada no artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99)¹, aprovado pelo Decreto n. 3.000/1999, *verbis*:

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

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

Os dispositivos em questão tratam de hipóteses de "Passivo Fictício", ou seja, de eventos que permitem presumir a existência de omissão de receitas a partir dos dados contábeis registrados no Passivo.

A experiência demonstra que realmente o registro contábil tendente a liquidar uma obrigação já existente ou o lançamento contábil que cria uma obrigação pode servir de meio para esconder a utilização de recursos estranhos à escrita oficial. A contrapartida de registros contábeis que simulam pagamento ou criação de uma obrigação de fato pode dissimular o verdadeiro propósito, como, por exemplo a ocultação de rendimentos.

¹ Nos termos do artigo 24, § 2º, da Lei n. 9.249/95, alterado pela Lei n. 11.941/2009, o valor da receita omitida será também considerado na determinação da base de cálculo das contribuições reflexas, como a CSLL, PIS e COFINS.

Tanto no caso de obrigação cuja existência não foi comprovada, como no de irregular manutenção no passivo, a presunção legal em questão decorre da lógica contábil de que tais procedimentos têm por objetivo também impedir o surgimento de saldo credor de caixa ou majoração indevida de custos ou despesas.

Nas palavras de André Mendes de Moura²:

O passivo fictício é a manutenção na escrituração contábil de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, podendo se concretizar de duas formas:

a) a empresa registra em sua contabilidade passivos reais e exigíveis, mas, com o passar do tempo, os quita com recursos não contabilizados e, justamente por esse motivo, deixa de baixá-los da sua contabilidade. Portanto, mesmo depois de quitada, a obrigação é mantida nos registros contábeis da empresa, embora não seja mais exigível; ou

b) a empresa constitui uma conta no passivo para dar lastro a um ativo não contabilizado. Assim, debita a conta de ativo (que até então estava sem origem) e a contrapartida deste débito é um crédito no passivo, criando uma obrigação inexistente.

Assim, a manutenção nos registros contábeis de obrigações já quitadas faz presumir, nos termos dos citados artigos, que as referidas dívidas foram solvidas com emprego de recursos mantidos à margem da contabilidade.

A inteligência da presunção legal de omissão de receita caracterizada por passivo fictício, pois, é evitar que a manipulação contábil das contas de passivo pudesse servir de mecanismo para omitir receitas, transferindo o ônus da prova em contrário ao contribuinte.

Valendo-se das lições do mestre José Luiz Bulhões Pedreira³, "o efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso".

Quanto ao aspecto temporal do fato gerador presumido - no caso representado pelo período de apuração relativo à data da receita omitida -, a lei prescreve que corresponde à manutenção na escrituração de obrigações já liquidadas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Para fins de interpretação do termo "manutenção" empregado no contexto da presunção legal de omissão de receita por passivo fictício, o intérprete não pode perder de vista: **(i)** a premissa de que o fato gerador pressupõe um marco determinado no tempo, o que afasta a possibilidade de fato gerador futuro e incerto; e **(ii)** a previsão constante do artigo 116, I, do CTN, segundo a qual considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I -

² Conselheiro Relator do Acórdão n. 1401-001.201.

³ Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas. JUTEC: Rio de Janeiro. 1979. P. 806.

tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Tendo isso em vista, forçoso concluir que a omissão de receita decorrente de manutenção de passivo fictício pode ocorrer: **(i)** em se tratando de passivo já liquidado, mas não "baixado" da contabilidade, no momento da liquidação; ou **(ii)** em se tratando de passivo inexigível, no momento do registro contábil da obrigação inexistente.

O fato do sujeito passivo manter na contabilidade, por um ou mais exercícios, obrigação inexistente ou já liquidada não desloca, segundo penso, a data da presunção de omissão de receita para o futuro.

Do ponto de vista jurisprudencial, prevalece no CARF o entendimento de que a presunção de omissão de receita por passivo fictício considera-se ocorrida, em relação à obrigação não existente, por ocasião da data do registro contábil; e, em relação à obrigação já liquidada, no momento da quitação. Veja-se as ementas dos julgados que assim se manifestaram:

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. A omissão de receita decorrente de passivo fictício ou não comprovado deve ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a a irregularidade no período de apuração em que se formalizou a operação que lhe deu origem. (Acórdão n. 1201-00.038. Sessão de 12/05/2009).

IRPJ/CSLL/PIS/COFINS - PASSIVO NÃO COMPROVADO - PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS - ALCANÇE - A presunção legal trazida pelo art. 40 da Lei nº 9.430/96 não dispensa o fisco de fazer prova de que a obrigação constante do balanço é inexigível. Na prova do fato indiciário não pode o fisco lançar mão de presunção simples. Provada a inexigibilidade, o fato deve produzir efeitos tributários no período em que constituída contabilmente. (ACÓRDÃO 107-09.259. Sessão de 06/12/2007).

PASSIVO FICTÍCIO - OMISSÃO DE RECEITAS - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. O passivo fictício é a manutenção na escrituração contábil de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. Hipótese de presunção prevista em lei. Inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência do mecanismo presuntivo, mediante apresentação de documentação idônea e hábil. 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. 1401-001.201. Sessão de 03/06/2014).

CONTRATO DE MÚTUO UTILIZADO PARA JUSTIFICAR PAGAMENTOS OU SALDO CREDOR DE CAIXA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA. MOMENTO DO FATO GERADOR. [...] O fato do sujeito passivo manter na contabilidade, por um ou mais exercícios, obrigação decorrente de contrato de mútuo inexistente ou já quitado não desloca a data da presunção de omissão de receita para exercícios futuros. Inteligência do artigo 116, I, do CTN. Recurso parcialmente provido para excluir da exigência do passivo fictício os valores correspondentes ao contrato de mútuo e pagamentos realizados em data anterior ao período de apuração. (ACÓRDÃO 1402-001.511. Sessão de 07/11/2013)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, aliás, já se manifestou nesse mesmo sentido no Acórdão n. 9101-002.340, do qual merece destaque o seguinte trecho do voto condutor da Presidente Dra. Adriana Gomes Rêgo:

[...] a presunção legal de omissão de receitas por passivo não comprovado é chamada de presunção justamente porque, como não é possível conhecer o exato momento em que a receita não oferecida à tributação foi auferida, presume-se a sua ocorrência - omissão de receitas - quando se dá o registro contábil de fato que objetive atribuir, a ela (receita), origem. De outra forma, não seria possível presumir-se a omissão de receitas.

Como se sabe, o ilícito tributário deve ser sempre provado. Se não há prova, não há ilícito. Mas essa prova pode se dar de forma direta ou indireta. As provas diretas são as que representam, de forma imediata, a ocorrência do fato de implicações jurídicas, seu objeto. Já, a prova indireta representa a ocorrência de fatos secundários ou indiciários, dos quais virá a implicação legal da existência ou inexistência do fato principal. Assim, a prova indireta ocorre quando se referir a um fato indiciário, diverso do fato típico, que será considerado como juridicamente existente, em virtude da relação de inferência lógica, do raciocínio dedutivo.

No caso das presunções legais, o fato indiciário é o fator objetivamente provado, enquanto que o fato indiciado será provado apenas pela inferência lógica, acima mencionada, do raciocínio dedutivo.

É o que ocorre com a presunção de omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado. O fato indiciário provado nos autos é o registro do passivo na escrituração contábil. Somente a partir desse fato e, unicamente por conta dele, é que é possível inferir (raciocínio lógico) que houve obtenção de receitas não oferecidas à tributação em momento anterior.

Portanto, antes do registro contábil efetuado em 31/12/2001, não havia fato indiciário, e, conseqüentemente, não havia fato indiciado, ou seja, não havia como provar a ocorrência do fato gerador da omissão de receitas presumida.

Curvo-me, assim, à tese no sentido de que, na hipótese de presunção legal de omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado, considera-se ocorrido o fato gerador quando o contribuinte faz o registro contábil da despesa, [...]

Feitas essas considerações sobre o tema "passivo fictício", passaremos a analisar o caso concreto.

Passivo fictício (não exigível) de R\$ 19.732.699,17

A fiscalização alega que o valor de R\$ 19.732.699,17, por ter sido registrado no passivo sob o rótulo de "IRPJ a Pagar", bem como pelo fato dos documentos apresentados pelo contribuinte não fazerem prova acerca da alegada natureza de Provisão deste montante, corresponde a uma obrigação inexigível, razão pela qual enquadrou a situação em hipótese de omissão de receita.

Na defesa apresentada, o contribuinte reitera que o valor questionado consiste em "provisão para contingências", conforme esclarecido no item 5 da resposta ao termo de intimação de 01/07/2012 e de acordo com o que demonstra os Livros Razão e o LALUR (Parte "A") apresentados (fls. 233 e seguintes).

A decisão de piso, por sua vez, assim concluiu:

[...] durante o procedimento fiscal, no Livro Razão apresentado pelo interessado, na conta contábil 2140201001, consta a descrição de "IRPJ a pagar". O lançamento contábil, no valor de R\$ 19.732.699,17, foi efetuado em 30/06/2009, fazendo referência a "Lucro Presumido". Cabe lembrar que o interessado, no ano-calendário de 2009, optou pelo lucro real anual, não havendo explicação para constar Lucro Presumido.

Os documentos apresentados pelo interessado na fase processual, tampouco corroboram as alegações efetuadas na peça impugnatória de que a referida conta contábil seria de provisão para contingências.

No Balancete anual apresentado (DOC 7), à fl. 767, verifica-se que a descrição para a conta contábil 2140201001 é "IRPJ a pagar", constando, inclusive, o lançamento contábil, no valor de R\$ 19.732.699,17, em junho/2009; as contas que supostamente se refeririam a contingências seriam as de nº 2230201011 (CONTIG-IR/CS/CPMF) e 2230201015 (CONTIG - PIS/COFINS), as quais, inclusive, estão ZERADAS.

Deve-se ressaltar que a única referência à natureza contingencial do valor R\$ 19.732.699,17 foi feita na Nota

Explicativa 12 "INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS E TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS" (fl. 645), das Demonstrações Financeiras Consolidadas da controladora do interessado (empresa Via Varejo S/A, antiga Globex S/A). Contudo, tal Nota, produzida por sua controladora, não tem o condão de infirmar a sua própria escrituração contábil.

Portanto, pelo exposto, a escrituração contábil, até prova em contrário, cujo ônus é do próprio interessado, denota que o valor de R\$ 19.732.699,17 se referiria à IRPJ a pagar (conta contábil 2140201001), e não a provisão para contingências.

[...]

Nota-se pela Ficha 05A - Despesas Operacionais - PJ em Geral, da DIPJ 2010, ano calendário de 2009, na linha 25 (Demais Provisões), que o interessado, de fato, informou despesas (contrapartida de provisões) no montante de R\$ 19.932.340,38, sendo que R\$ 19.732.699,17 foram consideradas parcelas não dedutíveis, e, portanto, foram adicionadas na apuração do lucro real (Linha 05 "Despesas Operacionais - Soma das Parcelas Não Dedutíveis" da Ficha 09 "Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral") e na apuração da base da CSLL (Linha 04 "Provisões Não Dedutíveis" da Ficha 17 "Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido").

Pelo exposto, a parcela de despesa adicionada na apuração do lucro real e da base da CSLL originou-se de contrapartida de conta de provisão, que, pela sua natureza, é mesmo indedutível, salvo algumas exceções (provisão para férias, 13º sal., etc.).

Contudo, no presente caso, a conta contábil atuada como passivo fictício, data venia, não foi uma conta de provisão, mas sim, um contas a pagar (conta nº 2140201001 -IRPJ a pagar). Em que pese os valores serem os mesmos, as contrapartidas, como já o dissemos, não se confundem: a despesa de IRPJ (conta de resultado), contrapartida do IRPJ a pagar, é dedutível, enquanto que a despesa com provisão para contingências (conta de resultado), contrapartida da provisão para contingências, é indedutível.

[...]

Portanto, face a não comprovação da exigibilidade da obrigação IRPJ a pagar, no valor de R\$ 19.732.699,17, a autuação de IRPJ é procedente.

Por ocasião do recurso voluntário, o contribuinte questiona as premissas utilizadas pelas autoridades julgadoras, bem como anexa os lançamentos contábeis relativos à contrapartida do valor que sustenta possuir natureza de provisão, e não efetiva obrigação a pagar.

E da análise dessa documentação, verifica-se que o registro de R\$ 19.732.699,17 na conta de passivo #2140201001 "IRPJ a Pagar" ocorreu em contrapartida

das seguintes contas de resultado (fl. 956): #3112110201 (R\$ 2.945.308,00 - *Multas Dedutíveis - Rec. Espontaneo* - fl. 953), #3113010116 (R\$ 2.060.851,14 - *Juros Passivos* - fl. 954) e #3114020199 (R\$ 14.726.540,03 - *Outras Despesas Operacionais* - fl. 955). Nota-se também que todos esses lançamentos (crédito/débitos) recebem a identificação do número 0100001807, como forma de vinculação do valor do "Passivo/Provisão" e suas contrapartidas no resultado.

Os lançamentos contábeis demonstram também que não existe uma simples coincidência de valores, como afirma a DRJ, mas sim que o registro de R\$ 19.732.699,17, embora tenha sido erroneamente feito em conta denominada de "IRPJ a Pagar" e com o estranho descritivo de "lucro presumido", operou-se em contrapartida às contas de resultado, contas estas que foram consideradas indedutíveis para fins de apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL.

A própria contabilidade, portanto, faz prova em sentido favorável ao tratamento conferido, de provisão, e não de passivo relacionado a tributos devidos e não pagos.

Outro fato que milita em favor do contribuinte é o de que a natureza jurídica de provisão do montante de R\$ 19.732.699,17 foi atestada expressamente em Nota Explicativa da empresa controladora da Recorrente (Via Varejo, cf. fls. 645).

Finalmente, a origem de provisão do referido montante ainda pode ser detectada em face da Linha 25 da Ficha 05-A da DIPJ (fl.8). Confira-se:

Processo nº 18470.730936/2012-30
Acórdão n.º 1201-001.976

S1-C2T1
Fl. 15

Ficha 05A - Despesas Operacionais - PJ em Geral

Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
ATIVIDADES EM GERAL		
01. Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	0,00	0,00
02. Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	0,00	0,00
03. Prestação de Serviços por PF sem Vínc. Empregatício	0,00	0,00
04. Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	2.491,00	0,00
05. Encargos Sociais (inclusive FGTS)	0,00	0,00
06. Doações e Patroc. Caráter Cult. e Art. (Lei nº 8.313/91)	0,00	0,00
07. Doações Inst. Ens. e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art. 13, §2º)	0,00	0,00
08. Doações a Entidades Civis	0,00	0,00
09. Outras Contribuições e Doações	0,00	0,00
10. Alimentação do Trabalhador	0,00	0,00
11. PIS/Pasep	0,00	0,00
12. Cofins	0,00	0,00
13. CPMF	0,00	0,00
14. Demais Impostos, Taxas e Contrib., exceto IR e CSLL	0,00	0,00
15. Arrendamento Mercantil	0,00	0,00
16. Aluguéis	0,00	0,00
17. Despesas com Veículos e de Conserv. Bens e Instalações	0,00	0,00
18. Propaganda e Publicidade	0,00	0,00
19. Multas	0,00	0,00
20. Encargos de Depreciação	0,00	0,00
21. Encargos de Amortização	0,00	0,00
22. Perdas em Operações de Crédito	0,00	0,00
23. Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	0,00	0,00
24. Provisão para Perda de Estoques (Lei nº 10.753/03 art. 8º)	0,00	0,00
25. Demais Provisões	19.932.340,38	19.732.699,17
26. Gratificações a Administradores	0,00	0,00
27. Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	0,00	0,00
28. Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	0,00	0,00
29. Assistência Médica, Odont. e Farmac. a Empregados	0,00	0,00
30. Pesquisas Científicas e Tecnológicas	0,00	0,00
31. Bens Peq. Valor ou de Vida Útil até 1ano Deduz. como Despesa	0,00	0,00
32. Outras Despesas Operacionais	977,90	0,00
33. TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	19.935.809,28	19.732.699,17

Diante desse conjunto probatório, considero que restou comprovada a natureza jurídica de provisão do montante de R\$ 19.732.699,17, razão pela qual afasto a caracterização de passivo fictício.

Passivo fictício (não exigível) de R\$ 3.278.961,97

Aduz o fisco que o contribuinte não logrou êxito na comprovação do saldo contábil da conta 2140501017 "INTERCOMPANY A PAGAR", de R\$ 3.278.961,97, indicado no Balanço de 30/12/2009.

Já o contribuinte sustenta que o passivo sempre foi exigível e que houve erro material na identificação do fato gerador, que deveria ser a data do registro contábil e não a data do balanço contábil levantado em ano posterior.

A decisão de primeira instância julgou procedente o lançamento, da qual merece destaque a seguinte passagem:

Em resumo, uma vez que não restaram comprovados os lançamentos contábeis, efetuados em 31/12/2007 (R\$ 8.730.845,00), e em 30/06/2008 (R\$ 5.451.883,03), por conseguinte, não está comprovada a exigibilidade da obrigação escriturada na conta contábil 2140501017 - Intercompany a Pagar, conta de passivo, no valor de R\$ 3.278.961,97, presumindo-se a ocorrência de omissão de receitas, caracterizada por passivo fictício.

[...]

De todo modo, ad argumentandum tantum, ainda que a obrigação tivesse se originado na escrituração contábil do ano-calendário de 2008, como afirma o interessado, nada impediria que fosse objeto de questionamento no ano-calendário de 2009, exceto, por óbvio, se já tivesse dado causa à autuação naquele calendário (bis in idem), o que não parece seja o caso.

Isto porque, uma obrigação, conta patrimonial, contabilizada a crédito no Passivo, enquanto não liquidada, repercute em diversos exercícios. No caso em concreto, a referida obrigação, no valor de R\$ 3.278.961,97, referente à conta contábil "INTERCOMPANY A PAGAR" (nº 2140501017), consta no balanço patrimonial do ano-calendário de 2009. Logo, como está produzindo efeito contábil e jurídico neste ano-calendário, poderá ser objeto de questionamento fiscal.

Frise-se que a data de ocorrência do fato gerador será a data do balanço (31/12/2009), por se tratar de saldo de conta patrimonial, uma vez que o interessado optou pelo regime de tributação do lucro real anual, o que foi observado pela fiscalização, não havendo, portanto, nulidade na autuação.

Com efeito, o registro contábil da dívida questionada teria origem no ano-calendário de 2007, conforme se observa do balancete analítico levantado em 31/12/2007, em virtude de obrigação contraída junto à sua controladora (VIA VAREJO), de R\$ 8.730.845,00.

Em 30/06/2008 parcela relevante (R\$ 5.451.883,03) foi utilizada para amortizar a dívida original, originando, assim, o saldo remanescente no Passivo de R\$ 3.278.961,97.

No TVF a fiscalização se certificou de que a documentação de suporte apresentada pelo contribuinte para justificar o montante originário de R\$ 8.730.845,00, em 31.12.2007, "Intercompany a Pagar" compõem-se de diversas cópias de "Instrumentos Particulares de Autorização de Utilização de Créditos", sem menção a datas, sem assinatura e que teria como objeto uma autorização da Globex à Ponto Frio para utilizar parte dos créditos de titularidade da Exportadora Princesa para compensação de tributos apurados em 2008.

A DRJ, após questionar a falta de clareza da origem do Passivo, esclarece que:

Inicialmente, no que diz respeito à declaração da empresa Via Varejo de que seria titular de direito de crédito contra o interessado, e que tal direito estaria demonstrado em sua contabilidade, impende esclarecer que a mesma, a juízo deste julgador, não é suficiente, por si só, para comprovar a exigibilidade das obrigações do interessado. Isso por uma razão muito simples: a empresa Via Varejo é a controladora do interessado, pertence ao mesmo grupo econômico, e, portanto, tem todo o interesse no deslinde favorável da controvérsia. Ou seja, não foi prova produzida a partir de terceiro independente.

Ademais, consultando as demonstrações da controladora do interessado (Via Varejo S/A), juntada aos autos, especificamente à fl. 594, no item b) Transações com partes relacionadas, nota-se uma divergência nos valores de direito de crédito, sob o título REPASSE INTERMEDIACÃO DE SERVIÇOS, contra o interessado. Isto porque, na referida demonstração, na coluna ano-calendário de 2007, consta o direito creditório de R\$ 8.806 (mil), enquanto que na escrituração do interessado, no mesmo período, consta uma obrigação a pagar de R\$ 8.730 (mil).

O interessado alega que o saldo de R\$ 3.278.961,97 teria sido gerado a partir dos seguintes lançamentos contábeis na conta 2140501017 "INTERCOMPANY A PAGAR":

31.12.2007 - Saldo RS 8.730.845,00 - Histórico "Projeto Temporário "

30.06.2008 - Dividendos Transferência - RS 5.451.883,03 - Histórico "Transferência Princesa do Sul"

30.12.2009 - Saldo RS 3.278.961,97

Neste sentido tem o ônus de comprovar esses saldos.

[...]

Deve-se registrar que não há provas nos autos de que tenha ocorrido pagamento da empresa controladora Via Varejo à sua controlada (interessado), seja a que título for, na medida em que não foi juntada documentação comprobatória para este fim (Ex: extratos bancários da controladora e da controlada, coincidente em datas e valores).

A Recorrente, no recurso voluntário, anexa cópia de extrato financeiro que comprovaria as transferências de recursos de conta de sua titularidade para a empresa controladora Globex Utilidades, como forma de comprovar a legitimidade do passivo.

Da análise dos autos, entretanto, não é possível identificar com clareza a natureza do passivo considerado inexistente. A causa do lançamento contábil não restou comprovada com documentação hábil, o que prejudica concluir que o passivo é de fato exigível.

Diante da inversão do ônus da prova, caberia ao contribuinte comprovar a exigibilidade e a efetiva existência do saldo contábil caracterizado como passivo fictício com provas contundentes. Não foram apresentados contratos de prestação de serviços de intermediação, registros de pagamentos com datas e valores coincidentes, eventual operação de mútuo, as condições dos negócios que geraram a obrigação, enfim, não houve cumprimento do ônus de prova acerca do passivo.

Os extratos financeiros juntados no recurso na tentativa de demonstrar uma amortização do passivo não possui relação direta com o registro contábil do passivo, este sim cuja exigibilidade foi considerada não demonstrada e que foi tomado como referência na presente autuação fiscal.

Não obstante, para efeitos de lançamento tributário fundado em presunção de omissão de receita por passivo fictício "inexistente", não custa repetir que a infração deve ter por marco temporal o trimestre ou o ano calendário em que a obrigação se originou.

Conforme visto, é no momento do registro contábil que nasce a omissão de receita. É esta a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, segundo o artigo 114 do CTN.

Nessa linha, não se pode admitir, como pretendeu a DRJ, que uma *"obrigação, conta patrimonial, contabilizada a crédito no passivo, enquanto não liquidada, repercute em diversos exercícios"*.

Segundo penso, a presunção de omissão de receitas fundada na constatação de passivo fictício por falta de comprovação de sua exigibilidade é ato instantâneo, pontual, que ocorre em face do seu registro na escrituração contábil.

Admitir a existência de fato gerador futuro e incerto permitiria, além de perpetuar a ocorrência da hipótese de presunção de omissão de receita, dá azo a estranha figura de um tributo não sujeito à decadência, o que não se sustenta.

Isso significa dizer que, sendo a Recorrente optante pelo regime de tributação pelo Lucro Real Anual, o fato gerador para efeitos de lançamento de IRPJ e CSLL sobre a receita omitida materializou-se em 31/12/2008, tendo em vista o saldo contábil tomado como parâmetro datar de 30/06/2008.

A fiscalização, todavia, considerou a data do fato gerador o dia 30/12/2009, correspondente à data do balanço auditado.

A questão que se coloca, nesse contexto, é a seguinte: o erro na caracterização da data do fato gerador para efeitos de lançamento tributário, ainda que não gere prejuízo financeiro ao contribuinte, constitui vício que macula o lançamento?

Como destaca Manoel Antonio Gadelha Dias⁴, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: **(i)** os requisitos fundamentais ou estruturais, e **(ii)** os requisitos complementares ou formais. Nas suas palavras:

⁴ O vício formal no lançamento tributário. in Direito tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346.

À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo. [...]

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

Quando o lançamento apresentar falhas em seus requisitos fundamentais ou estruturais (fundamentação jurídica, determinação da matéria objeto de tributação, identificação do fato gerador, metodologia de apuração e identificação do sujeito passivo etc.), a hipótese verificada é de nulidade do ato por vício material.

Apoiado nesses ensinamentos, entendo que o lançamento ora debatido é nulo em razão do erro material na identificação do momento de ocorrência do fato gerador. O aspecto temporal do lançamento constitui elemento essencial para a validade e eficácia da cobrança e não admite erros como o cometido pelo fisco.

A omissão de receita decorrente de passivo fictício deve ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a irregularidade no período de apuração em que se formalizou a operação que lhe deu origem, sob pena de nulidade.

Conclusão

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER o RECURSO DE OFÍCIO e por DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Eva Maria Los, Redatora designada

O voto vencedor se refere à questão da data do fato gerador, no caso do passivo autuado como fictício R\$3.278.961,97 - Passivo Intercompany a Pagar; o Relator concluiu que efetivamente não estava comprovada a exigibilidade deste passivo, porém, entende que:

A omissão de receita decorrente de passivo fictício deve ser apurada com obediência ao regime de competência, tributando-se a irregularidade no período de apuração em que se formalizou a operação que lhe deu origem, sob pena de nulidade.

Uma vez que o Acórdão decidiu considerar manter o lançamento relativo ao passivo fictício no valor de R\$ 3.278.961,97, restou para análise também a questão levantada no recurso voluntário, sobre a incidência de juros sobre a multa de ofício.

1 Passivo fictício - fato gerador

Há acórdãos do próprio CARF, no sentido de que cabe a autuação de receita omitida, presumida a partir da constatação de passivo fictício, somente em relação ao período em que o passivo foi quitado, ou em que foi registrado sem ser exigível, momento em que ocorre a omissão de receita, a exemplo do Acórdão 9101-002.340 de 5 de maio de 2016, citado pelo Relator.

Contudo, também há decisões em sentido oposto:

Nº Acórdão 1401-001.586, de 05 de abril de 2016

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica- IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009.

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

Recurso de Ofício Provido

(...)

A DRJ entendeu que a presunção de omissão de receita com base na existência de passivo fictício deve ser consubstanciada nos períodos de apuração em que se verifica: (i) o momento em que a obrigação foi paga quando se está diante da hipótese

normativa que trata da manutenção no passivo de obrigações já pagas: e (ii) o momento em que ocorreu o lançamento contábil da obrigação quando se está diante da hipótese normativa que trata da manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Nada obstante, discordo dessa opinião.

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

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

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

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

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

Tome-se o exemplo de um pagamento não escriturado. Ao identificar a data em que ocorreu tal pagamento, toma-se esta data como a da ocorrência do fato gerador, por presunção. Contudo, cediço que pagamento nada tem a ver com receita, senão antes com despesa ou custo. O pressuposto da presunção é de que aquele pagamento foi efetuado com recursos mantidos à margem da escrituração. De onde provieram tais recursos? Certamente de vendas, ou de outras receitas, auferidas em período pretérito, contudo também não contabilizadas. Importante registrar que este período pretérito em que se deu a efetiva omissão de receita pode se encontrar em momento tão distante no tempo que até abrangido pela decadência se encontraria o respectivo período de apuração, contudo, a presunção legal em

comento desloca o momento da ocorrência da omissão de receita para o momento da verificação da existência do pagamento não escriturado.

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

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

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

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

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício. 2001

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

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

A transcrição supra vem ao encontro a como esta julgadora interpreta o dispositivo legal que embasa a autuação.

Constatado passivo, cuja exigibilidade o contribuinte não comprova (e a contabilidade faz prova a favor do contribuinte, se apoiada por documentos hábeis e idôneos) fica caracterizada a omissão.

O dispositivo legal não estabelece marco temporal - constatado o passivo fictício, presume-se a omissão de receitas - descabe perquirir o momento em que tal passivo foi quitado e deixou de ser exigível, ou o momento em que foi registrado sem ser real.

No máximo se pode se concluir que, se tal passivo foi contabilizado em data passada, eventualmente há mais de 5 (cinco) anos, e só agora foi constatada omissão, então, o contribuinte infrator foi beneficiado pela constituição do imposto devido sobre valor defasado da receita omitida e com menor incidência de juros de mora.

Tampouco procede argumento que alguns apresentam de que, se fiscalizado o contribuinte em períodos sucessivos, seria objeto de reiteradas autuações relativas ao mesmo passivo fictício; ora, não seria difícil ao autuado provar a duplicidade ou multiplicidade das autuações, cancelando as demais e mantendo uma delas.

Citam-se Acórdãos do CARF no mesmo sentido:

Tipo do Recurso RECURSO DE OFÍCIO

Data da Sessão 03/05/2016

Nº Acórdão 1401-001.604

Tributo / Matéria Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. PERÍODOS PRETÉRITOS. A presunção de omissão de receita com base no passivo fictício é clara quanto ao seu fato indiciário, qual seja, a "manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada". Não há nada na norma que permita inferir que a presunção remeta a omissão de receita para períodos de apuração pretéritos ao da constatação do passivo fictício. OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. PROVA. Afasta-se a omissão de receita quando há elementos suficientes para desqualificar a existência do fato indiciário da presunção legal ensejadora do lançamento, qual seja, a existência de passivo fictício. Recurso de Ofício Negado

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTÁRIO

Data da Sessão 26/01/2017

Nº Acórdão 1401-001.777

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

(...)DECADÊNCIA. PASSIVO FICTÍCIO. BASE DE CÁLCULO. SALDO DA CONTA. OBRIGAÇÕES PROVENIENTES DE PERÍODOS JÁ DECAÍDOS. INOCORRÊNCIA. A presunção legal de omissão de receita caracterizada por passivo fictício - tanto no caso de obrigação cuja existência não foi comprovada, como no de irregular manutenção no passivo - decorre da lógica contábil de que tais procedimentos têm por objetivo impedir o surgimento de saldo credor de caixa. Portanto, o dever de comprovar a obrigação mantida no passivo em período não decaído permanece, mesmo tendo ela sido registrada em período já decaído, sob pena de não se poder aplicar a presunção legal ao passivo de longo prazo. Preliminar indeferida. PASSIVO

FICTÍCIO. A presença escritural de passivo não comprovado conduz à presunção legal de omissão de receita. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO. A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.

2 Da incidência de juros sobre a multa de ofício

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, estará sujeita à incidência de juros conforme estabelecido no art. 113 do CTN.

Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa na ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJe de 10/12/2012) seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

A jurisprudência do CARF vem convergindo no sentido de considerar procedente a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, depois de vencido o prazo para pagamento, uma vez que passa a integrar o crédito tributário.

*Acórdão nº 1401001.578 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2016
Ementa: (...)*

JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

*Acórdão nº 9303003.476 – 3ª Turma
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Ano calendário: 2007*

EMENTA: JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Selic exigida nos termos da lei.

Recurso nº Voluntário

*Acórdão nº 1401001.573 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2016*

Matéria IRPJ. Glosa de participação nos lucros e resultados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

Os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Este decorre da obrigação principal que, por sua vez, inclui também a penalidade pecuniária.

*Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR*

Data da Sessão 19/01/2018

Nº Acórdão 9101-003.374

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Data da Sessão: 08/11/2017

Nº Acórdão: 9101-003.222

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a multa de ofício proporcional.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, determina:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Note-se que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos para todas as situações.

Finalmente a Súmula CARF nº 5:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

E o CTN determina:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Consequentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos, contribuições e multas aplicadas.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los