



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.730936/2012-30
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.450 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2021
Recorrente PONTO FRIO ADMINISTRACAO E IMPORTACAO DE BENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL. DATA DO REGISTRO CONTÁBIL.

Nos termos da Súmula CARF 144: A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

Cancela-se o lançamento eivado de erro na caracterização da data do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.450 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 18470.730936/2012-30

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 1201-001.976, de 21 de fevereiro de 2018, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1201-001.976

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.

(...)

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.

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 Penteado 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.

1.121). A Fazenda Nacional foi cientificada do acórdão e abriu mão de recorrer (fl.

O sujeito passivo aponta divergência de interpretação da legislação tributária em relação a duas matérias: passivo fictício e juros de mora sobre multa de ofício.

Em 17 de outubro de 2018 Presidente de Câmara deu seguimento parcial ao recurso especial, admitindo apenas a rediscussão da matéria ligada ao passivo fictício, e com relação ao segundo paradigma (acórdão 1301-001.638). Transcrevo trechos desse despacho de admissibilidade:

(...)

1) Passivo Fictício

Para esta matéria foram indicados como paradigmas os Acórdãos nº 9101-002.340 e nº 1301-001.638, não reformados.

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

10. Todavia, a r. Recorrida, com a devida vênia, não aplicou corretamente o direito, quando desconsiderou o fato de que o suposto passivo inexistente foi escriturado em 30/06/2008 e, a despeito disso, o Sr. AFRF lançou como data da ocorrência do fato gerador o dia 31/12/2009.

11. A fiscalização considerou que o fato gerador da suposta omissão de receitas, no valor de R\$ 3.278.961,97, teria ocorrido na data-base de 31/12/2009, quando, na verdade, se fosse admitida como legítima essa alegação fiscal, a data correta do fato gerador seria de 30/06/2008, uma vez que foi nessa data que a obrigação se surgiu na escrituração contábil da Recorrente.

12. Como demonstrado acima, o r. Recorrido, por voto de qualidade, decidiu que é indiferente a data do lançamento, pois "O dispositivo legal não estabelece marco temporal", bastando à autoridade fiscal demonstrar a existência de passivo fictício. A consequência dessa errônea interpretação, com a devida vênia, foi rejeitar o pedido de declaração de nulidade do auto de infração.

13. Contudo, essa decisão deu à legislação tributária interpretação diversa daquela que foi dada por outras turmas do CARF, senão vejamos:

(...)

14. Pelo exposto, resta mais que evidente a divergência entre o r. Acórdão recorrido e os acórdãos acima transcritos, haja vista que a decisão recorrida está fundamentada no entendimento de que, à luz do art. 283, III, do RIR/99, é irrelevante "perquirir o momento em que tal passivo foi quitado e deixou de ser exigível, ou o momento em que foi registrado sem ser real." Fl. 1.116, desconsiderando, por consequência, o erro no aspecto temporal do fato gerador.

Nesse ponto, para fins de cotejo e demonstração da divergência jurisprudencial, a Recorrente transcreve com destaques trechos dos votos condutores dos paradigmas. Passo a transcrever tais destaques, relevantes para demonstrar os fundamentos do decidido nos referidos acórdãos, bem como trechos das respectivas ementas:

(...)

Trecho da ementa do Segundo Paradigma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO NÃO COMPROVADO. VALOR PASSÍVEL DE TRIBUTAÇÃO. DEFINIÇÃO.

Tratando-se de passivo não comprovado, o fato que serve de suporte para a presunção de omissão de receita expressada pela lei está representado pela conclusão de que a constituição da obrigação, cuja exigibilidade não restou comprovada, teve por finalidade servir de lastro para o ingresso de ativos no patrimônio da pessoa jurídica em que a respectiva origem repousa em receitas mantidas à margem da escrituração. À evidência, tributar passivo não comprovado em momento distinto do correspondente à sua formação, significaria, em última análise, autorizar múltiplas incidências sobre o mesmo fato, pois, admitindo-se a hipótese de uma pessoa jurídica ser submetida a procedimento de fiscalizações sucessivos, o fato de o passivo não ter sido “baixado” provocaria de igual forma lançamentos tributários sucessivos.

Trecho do voto condutor do Segundo Paradigma:

(...)

Penso não existir dúvida de que na primeira análise empreendida nesta instância julgadora o entendimento, com o qual concordo, foi de que, tratando-se de imputação de passivo não comprovado, para fins de lançamento tributário deve-se sim levar em conta o momento em que referido passivo foi constituído." - p. 07.

(...)

À evidência, tributar passivo não comprovado em momento distinto do correspondente à sua formação significaria, em última análise, autorizar

Análise do Segundo paradigma (Ac. nº 1301-001.638)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial** para este outro paradigma.

Da similitude fática

Tanto o acórdão recorrido, quanto o acórdão paradigma, tratam acerca da omissão de receitas, diante da existência de passivo fictício escriturado antes do período de apuração autuado.

Da divergência

O acórdão recorrido entendeu que tributar a omissão de receitas por passivo fictício não precisaria se levar em conta o momento em que o referido passivo foi constituído, uma vez que tratar-se-ia de uma **infração continuada**, podendo ser lançada a presunção de omissão de receita no momento da constatação do passivo fictício mesmo que se trate de uma repercussão futura daquele mesmo fato.

Eis trecho essencial do recorrido a esse respeito:

(...) 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.

De outra banda, em sentido diametralmente oposto, o segundo paradigma firmou o entendimento de que na presunção legal de omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado, deve-se levar em conta apenas o momento em que o referido passivo foi constituído, **não sendo possível o lançamento em períodos subsequentes**, pois isso implicaria em "múltiplas incidências sobre o mesmo fato" .

Por todo o exposto, **OPINO** por **Admitir** esta matéria através apenas deste segundo paradigma (Ac. nº1301-001.638).

O sujeito passivo foi intimado do seguimento parcial e não se manifestou.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

De fato, a decisão proferida pelo paradigma 1301-001.638 está baseada na premissa de que, para que se possa tributar como passivo fictício, a fiscalização deve definir com exatidão o passivo não comprovado que foi formado no período submetido a exame. Naquele caso, não tendo a autoridade fiscal logrado comprovar que o passivo em questão foi formado no período analisado, entendeu-se por cancelar a autuação.

Referida decisão vai de encontro à posição sustentada no voto vencedor do acórdão recorrido, de que *“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”*.

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

Os autos de infração em discussão foram lavrados em virtude de, no entender da autoridade lançadora, o sujeito passivo não ter logrado êxito em comprovar a exigibilidade de obrigações registradas em seu passivo, na data-base de 31/12/2009, e indicadas na Linha 10 "Outras Contas", da Ficha 37-A "Passivo — Balanço Patrimonial", da DIPJ Exercício 2010,

Ano-calendário 2009, as quais, de acordo com seus cálculos, totalizaram R\$ 23.008.038,39 (somatória dos valores de passivo de R\$ 19.732.699,17 e de R\$ 3.278.961,97).

Foi aplicada a de presunção de omissão de receitas prevista no art. 281, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), cuja redação é a seguinte:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

(...)

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

O voto vencedor do acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso voluntário, tendo mantido o lançamento relativo ao passivo de R\$ 3.278.961,97 com base na premissa de que, para fins de caracterização da presunção de omissão de receita, não há necessidade de a autoridade fiscal identificar quando foi escriturado o passivo inexistente. Transcrevo trecho de tal decisão:

(...)

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.

(...)

A premissa de tal voto encontra-se atualmente superada pela jurisprudência deste CARF, conforme se depreende do enunciado da Súmula CARF 144 (Vinculante, conforme Portaria ME 410/2020):

Súmula CARF nº 144: A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada ("passivo não comprovado"), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

Observe que o voto vencido do acórdão recorrido restou vencedor na parte em que cancelou o lançamento referente ao passivo no valor de R\$ 19.732.699,17 e, não tendo havido recurso quanto a tal montante, restou definitiva a decisão quanto ao cancelamento de tal parcela do auto de infração.

Assim, ressalto que está em discussão nos presentes autos apenas o lançamento referente ao passivo de R\$ 3.278.961,97.

Quanto a este, o voto vencido do acórdão recorrido, da lavra do i. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, adotando a premissa em consonância com o enunciado da Súmula CARF 144 -- de que a omissão de receita decorrente de manutenção de passivo fictício ocorre no momento do registro contábil da obrigação inexistente -- é, especialmente em sua parte final, irretocável. Por isso, peço licença para adotá-la como razões de decidir:

(...)

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 Dias, 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:

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.

Neste sentido, compreendo que deve ser dado provimento ao recurso especial do sujeito passivo, acatando-se o seu pedido para que “... *seja conhecido e provido o presente recurso, para ser parcialmente reformado o r. Acórdão recorrido e, por consequência, determinar o cancelamento da exigência de IRPJ e CSLL sobre suposta omissão de receitas, no valor de R\$ 3.278.961,97, haja vista o erro no critério temporal, ...*”.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-005.450 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 18470.730936/2012-30