

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL
NÃO CONFIGURADA.

Não tendo o fisco se desincumbido de comprovar o fato indiciário concernente à prova do pagamento e ao momento da extinção da obrigação, não há como subsistir a presunção de omissão de receitas fundada em passivo fictício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Carlos Augusto de Andrade Jenier e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Ausentes justificadamente os Conselheiros Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Valmar Fonsêca de Menezes (Presidente). Presidiu o julgamento o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

BRAMI METALÚRGICA LTDA, já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 4.351.710,02, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 002.

A 2ª Turma da DRJ em RIO DE JANEIRO/RJ - RJO-I analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 12-23.065, de 27/02/2009, considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia por falta de indicação dos quesitos e do perito, além de constar nos autos os elementos necessários à convicção.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Estando presentes no auto de infração todos os requisitos do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, descabe a alegação de nulidade do auto de infração.

JUROS A RECEBER. REGISTRO EM RECEITA.

As receitas de juros são incluídas na apuração do lucro operacional.

PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA.

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

DESPESAS. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

A inexatidão quanto ao período de apuração somente constitui fundamento para lançamento de tributo, se dela resultar a postergação do pagamento do tributo para período de apuração posterior ao que seria devido, ou redução indevida do lucro.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS, COFINS E CSLL.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se aos lançamentos reflexos os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Ciente da decisão de primeira instância em 30/03/2009, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 13/04/2009.

No recurso interposto preliminarmente os pontos que se seguem:

- a) Nulidade do feito administrativo, por cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista o indeferimento do pedido de perícia pela autoridade julgadora de primeira instância.
- b) Nulidade do lançamento em face da ausência de elementos de comprovação das acusações fiscais imputadas.

No mérito, traz os argumentos abaixo sintetizados:

- c) Com relação ao item 001 da autuação (Omissão de receitas de juros), a recorrente alega que desconhece por completo a acusação fiscal e que a sua contabilidade espelha a sua real situação patrimonial e financeira. Questiona a inexistência de diligências e pedidos de esclarecimentos suplementares com vistas a esclarecer as dúvidas porventura existentes.
- d) Com relação ao item 002 (Omissão de Receitas apurada com base em passivo fictício), alega ser perfeitamente possível a existência de obrigações com fornecedores em aberto no passivo pela efetiva falta de pagamento por motivos alheios à vontade do comprador, não podendo-se dizer que as obrigações foram pagas ou perdoadas. Aduz que o lançamento contábil foi feito com base em notas fiscais idôneas e se foram mantidas como pendentes significa que as mesmas não foram pagas. Afirma que a autoridade fiscal autuou por presunção, restando descaracterizada a omissão de receitas.
- e) Com relação ao item 003, alega que o fiscal autuante apresentou “*suposta ilicitude que guarda relação de causa e efeito com o item 001 do mesmo auto, ora recorrido*” e que “*a autuação é nula justamente por ter feito tabula rasa dos limites indigitados*”.

Ao final reitera o pedido de realização de perícia e que o recurso seja, finalmente, provido.

Como a exoneração de crédito tributário superou o limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora também recorreu de ofício a este Colegiado. Com base no art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 3/2008.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

RECURSO DE OFÍCIO.

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, observo que os valores exonerados superam o limite estabelecido no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008¹ e, portanto, dele conheço.

Quanto ao mérito, a decisão de primeiro grau exonerou parcialmente a exigência com relação a glosa de despesas com pagamento de tributos que foram contabilizadas foram do período de competência, assim descritas pela autoridade fiscal no item 2 Termo de Verificação Fiscal:

2- A fiscalização constatou o lançamento na conta 4309 - "Outros Impostos e Taxas Diversas" dos valores de R\$ 159.399,71 referente a ajuste de INSS, inserido no PAES, de diversos exercícios anteriores ao exercício sob fiscalização, o mesmo ocorrendo com o valor de R\$ 378.542,29, também referente a ajuste de tributos administrados pela RFB, inserido no PAES, de diversos exercícios anteriores ao fiscalizado.

Fazem prova os documentos de fls e, quando se observa que a conta de passivo foi ajustada ao valor apresentado na consulta ao extrato do devedor na Dívida Ativa do INSS (R\$ 159.399,71) e à Procuradoria da Fazenda Nacional (R\$ 378.548,29).

Em ambos os casos verifica-se uma redução de resultado do ano-calendário de 2003, de forma indevida, devendo ter sido contabilizados na conta de Lucros Acumulados, por referirem-se à despesas de exercícios anteriores.

No auto de infração, a autoridade fiscal indicou o seguinte enquadramento legal: Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99.

O acórdão de primeiro grau, exonerou a exigência, nos seguintes termos:

17- Glosa de despesas.

18- Nos termos do art. 273 do RIR/1999, a inexatidão quanto ao período de escrituração de despesa somente constitui fundamento para lançamento se resultar a postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro real em qualquer período.

19- Visto que o autuante não verificou qualquer das situações previstas no dispositivo legal, não procede a glosa de despesa.

¹ 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 o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Ao exame dos autos, verifico que, embora a autoridade fiscal tenha descrito a infração com despesa contabilizada com inobservância do regime de competência, o enquadramento legal aponta a glosa como despesa não necessária.

Pelo relato feito no Termo de Verificação Fiscal, não ficou evidenciado se tratar de despesas não necessária, uma vez que os tributos são, em regra, dedutíveis, nos termos do art. 344 do RIR/199.

Com efeito, a autoridade fiscal aponta que os valores lançados foram acrescidos, mediante ajuste, à conta de passivo representativa de parcelamento junto ao Fisco, fora do regime de competência.

Ora, tratando-se de inobservância do regime de competência, o lançamento de diferenças de imposto somente se justifica se dela resultar a postergação no pagamento de imposto ou a redução indevida do lucro real, nos termos do art. 273 do RIR/1999.

No presente caso, tratando-se de despesas tributárias, não demonstrou a fiscalização qualquer prejuízo ao Fisco, resultante da inobservância do regime de competência.

Assim, está correta a decisão recorrida que exonerou a exigência.

Observo ainda que o acórdão de primeiro grau constatou que a autoridade fiscal não considerou a existência de saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores. Verificou, ainda, que a base de cálculo negativa da CSLL utilizada nos cálculos das diferenças devidas pela autoridade fiscal foi inferior ao valor declarado na DIPJ (fls. 20). Desta feita, promoveu os ajustes no lançamento, mediante a compensação dos valores de prejuízos fiscais e bases negativas de anos anteriores da CSLL, observando os limites legais.

Entendo correta a adequação do lançamento, feita pela autoridade julgadora de primeiro grau, ao identificar incorreções, além da existência de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa passíveis de compensação.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo, e dele conheço.

1. Das preliminares de nulidade

Analiso as preliminares de nulidade trazidas no recurso voluntário.

A recorrente alega nulidade do feito administrativo, por cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista o indeferimento do pedido de perícia pela autoridade julgadora de primeira instância.

Não há qualquer nulidade a ser reconhecida com relação ao acórdão recorrido, pois o indeferimento da perícia esta devidamente fundamentado, observando o que dispõe o art. 28 do Decreto nº 70.235/1972.

Com efeito, o mero pedido de realização de perícia ou diligência, sem justificação do pedido e formulação dos quesitos referentes aos exames desejados e, ainda, a indicação do seu perito, desatende ao disposto no art. 16, inc. IV do Decreto nº 70.235/1972.

Assim, rejeito a alegação preliminar de nulidade da decisão recorrida e, ao mesmo tempo, indefiro o pedido de realização de perícia, reiterado no recurso voluntário, com base nos mesmos fundamentos.

Com relação à alegação de nulidade do lançamento em face da suposta ausência de elementos de comprovação das acusações fiscais imputadas, entendo que trata-se de matéria de mérito, porquanto a análise da subsunção das infrações imputadas às normas legais invocadas na autuação está intrinsecamente ligada à valoração do conjunto probatório pelo órgão julgador.

Pelo exposto, rejeito a segunda alegação de nulidade.

2. Do mérito

2.1 Omissão de receitas com juros

A autoridade fiscal apurou a existência de um contrato de mútuo entre a fiscalizada (mutuante) com a empresa COFABAN IND. E COM SA, (fls. 174), com previsão de imputação de juros de 12% ao ano sobre os valores mutuados. Os valores emprestados, controlados em conta corrente, segundo apurou a fiscalização, não foram acrescidos na contabilidade dos respectivos juros contratuais no ano de 2003.

Destarte a autoridade fiscal apurou, de acordo como o TVF, que foi omitido o valor de “R\$ 262.334,31 correspondente à aplicação da taxa contratual de juros de 12% sobre o valor de R\$ 2.186.119,32, valor do saldo dos empréstimos em 31/12/2002, não pagos, apresentando saldo em 31/12/2003 de R\$ 2.191.860,71”.

A recorrente afirma desconhecer a existência da omissão de tais rendimentos e que sua contabilidade espelha sua real situação financeira e patrimonial e questiona a ausência de maiores pedidos de esclarecimentos e realizações de diligências por parte do Fisco, antes de ser lavrada a exigência.

Não obstante a manifestação de irresignação com a imputação fiscal, a recorrente não contesta a existência do contrato de mútuo, nem tampouco os cálculos dos juros imputados pela fiscalização aos saldos dos empréstimos constantes da sua contabilidade.

Desta feita, considerando que as receitas com juros, ainda que não tenham sido recebidos, são tributáveis pelo regime de competência e não tendo a recorrente trazido qualquer elemento junto com seu recurso que refutasse a existência da operação de mútuo e/ou o reconhecimento da receita financeira nos seus resultados, entendo que a exigência deve ser mantida.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

2.2 Omissão de receitas apurada com base em passivo fictício

A autoridade fiscal identificou a existência de obrigações pendentes, registradas no passivo da interessada, junto ao fornecedor Amiet, cujos vencimentos ocorreram nos anos de 1995, 1996, 1997, 2000, 2001 e 2002.

Aponta que, o mesmo fornecedor continuou a fornecer produtos à fiscalizada nos anos de 2003 a 2005, sempre com prazos de pagamento de noventa dias.

Identificou que a contabilidade da recorrente registra pagamento de obrigações junto ao mesmo fornecedor, relativas a compras feitas e vencidas em datas posteriores àquelas que se encontravam pendentes no passivo escriturado em 31/12/2003.

Considerou a autoridade fiscal que a situação era surreal e não encontrava “sustentação lógica no mundo comercial”. Concluiu, então, a autoridade fiscal que a interessada mantinha no seu passivo, obrigações já pagas ou perdoadas.

Estas corresponderiam ao valor do passivo escriturado em 31/12/2003 junto ao fornecedor Amiet, excluídos apenas aquelas com vencimentos posteriores a 02/05/2002, conforme tabela constante do item I da “Conclusão” do Termo de Verificação Fiscal (fls. 240). Na referida tabela estão relacionadas as faturas vencidas junto ao dito fornecedor, de 13/06/1995 a 02/05/2002, no montante total de R\$ 4.886.968,91.

A recorrente, por sua vez, alega ser perfeitamente possível a existência de obrigações com fornecedores em aberto no passivo pela efetiva falta de pagamento por motivos alheios à vontade do comprador, não podendo-se dizer que as obrigações foram pagas ou perdoadas. Aduz que o lançamento contábil foi feito com base em notas fiscais idôneas e se foram mantidas como pendentes significa que as mesmas não foram pagas. Afirma que a autoridade fiscal autuou por presunção, restando descaracterizada a omissão de receitas.

Analisando a imputação feita e os elementos trazidos aos autos pela fiscalização, entendo que esta não se desincumbiu de comprovar que as obrigações já estavam pagas ou perdoadas em 31/12/2003, conforme concluiu.

Em que pesem os indícios apontem, de fato, para tal conclusão a fiscalização não identificou como, nem quando tais obrigações teriam sido extintas.

Para a caracterização da existência de passivo fictício a apresentação desses elementos revela-se fundamental, não sendo suficientes meros indícios.

Ocorre que, no caso de imputação de passivo fictício, como hipótese legal de presunção de omissão de receitas, incumbe ao Fisco provar o fato indiciário, ou seja, o pagamento da obrigação, para que possa aplicar a hipótese presuntiva (omissão de receitas).

Esta hipótese legal restou muito bem analisada pelo conselheiro José Clovis Alves ao relatar o Acórdão nº 105-15.478, de 09/12/2005, *verbis*:

“[...]”

Ao analisar o lançamento percebe-se claramente que não houve uma compreensão por parte da autoridade lançadora do real alcance das presunções legais contidas no referido texto legal.

A primeira presunção é a que popularmente chamamos de passivo fictício, que na realidade de fictício nada teria, pois para que seja tratado como tal, deve a obrigação existir. A presunção ocorre quando em determinado período, mormente perto do fechamento do balanço, seja anual ou trimestral, a empresa sem caixa real, escriturado, para realizar determinado pagamento, paga a dívida com recursos alheios à contabilidade, dentro do período a que se refere à apuração do resultado, porém devido à falta de caixa tal dívida permanece na contabilidade e consta do passivo como obrigação no fechamento do balanço.

Em data futura quando o caixa escriturado tem suporte para arcar com o valor referente a dívida, já liquidada no período anterior, o pagamento então é registrado na contabilidade.

Para que a presunção ocorra é necessário que a autoridade lançadora prove a existência real da dívida, que a dívida fora liquidada durante o ano ou o período de apuração que está sendo auditado, e que de acordo com o documento liquidado, por exemplo, uma duplicata realmente fora liquidada durante o ano e que tal valor constou indevidamente do passivo da empresa como obrigação, que de fato já fora liquidado, somente não baixado na contabilidade.

A fiscalização então basta provar o fato, ou seja, a existência de pagamento real de determinada obrigação dentro do período auditado e sua permanência no passivo no fechamento do balanço. Com isso fica caracterizado que o pagamento fora realizado com recursos alheios à contabilidade, ou seja, advindos de receita omitida.

Caberá ao contribuinte então provar, ou que a liquidação se deu realmente no ano/período seguinte ou que o pagamento fora escriturado dentro do período a que se refere auditoria, ou que o pagamento fora realizado, por exemplo, com recursos dos sócios, caso contrário a presunção de omissão de receitas está confirmado (sic).

[...]”

No Acórdão nº 1302-001.245, de 07/11/2013, o Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo, também, faz ponderações pertinentes quanto à presunção legal de omissão de receitas, baseada em passivo fictício, *verbis*:

“[...]

A identificação do passivo fictício passa necessariamente pela descoberta (i) de uma obrigação exigível no passivo da contribuinte e, também, (ii) o correspondente pagamento, bem como da (iii) manutenção da obrigação no passivo. Em tempo, torna-se ser exigível. Vale dizer, **devem existir provas do negócio jurídico que lhe deu causa, da data do seu reconhecimento e data do pagamento.** (grifei)

O passivo apenas será “fictício” após a identificação de seu pagamento, o que pode ser feito de diversas formas. Geralmente, tal conduta é desvendada quando se compara a data de vencimento da obrigação e os pagamentos constantes nas contas correntes da contribuinte e/ou, ainda, através da circularização dos fornecedores/credores (requisitando-lhes informações sobre a obrigação) (v. Acórdão 1803-001.283).

Advirto que a presunção de omissão de receitas não se confunde com a identificação do passivo fictício (v. Acórdão 1402-001.433). Reunidos os elementos caracterizadores do passivo fictício, surge então a presunção de omissão de receitas,

quando então o ônus da prova de que não houve omissão de receitas passa a ser ônus do contribuinte (v. Ac. 1401-000.984).

Não se pode ter dúvidas acerca da existência de todos os elementos do fato provado (passivo fictício), para após ser admitida a presunção do fato presumido (omissão de receitas). É o esclarece Maria Rita Ferragut, buscando definir o termo “presunção”, sem descurar da pluralidade semântica do termo:

Como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação de fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado). FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 113. (grifo não original)

E mais, relativamente à obrigação, especialmente no que se refere às empresas que seguem as regras do lucro real, cujo fato gerador da obrigação apenas ocorre em 31 de dezembro, tem-se entendido que somente ocorre o passivo fictício se não for reconhecido o pagamento no mesmo ano-calendário em que ocorreu, observe-se: [...]

No caso concreto, a fiscalização sequer conseguiu apontar qual o momento da quitação das obrigações, o que é absolutamente indispensável, pois é no ano da extinção real do passivo que se caracteriza a existência de passivo fictício, ainda que o Fisco só venha a identificá-lo em momento futuro, ou que a obrigação permaneça registrada no passivo por anos sucessivos.

Observe-se que as faturas registradas como não pagas tiveram seus vencimentos em anos anteriores (1995 a 2002) àquele em que foi realizado o lançamento (2003), não existindo nos autos quaisquer elementos que apontem que as obrigações foram adimplidas (ou perdoadas pelo credor) no ano de 2003. Ao contrário, o indício é de que a maior parte delas tenha sido paga em períodos muito anteriores, o que por si só invalidaria o lançamento.

Assim, não tendo o Fisco se desincumbido de comprovar o fato indiciário concernente à prova do pagamento e ao momento da extinção da obrigação, não há como subsistir a presunção de omissão de receitas fundada em passivo fictício.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso nesta parte, para excluir da exigência a infração de omissão de receitas apurada com base em passivo fictício.

A infração descrita no item 003 do auto de infração de IRPJ, questionada pela recorrente em seu recurso, foi cancelada pela DRJ-Rio de Janeiro-I e já foi, também, analisada neste voto no tópico relativo ao recurso de ofício.

2.3 Tributação Reflexa: CSLL, PIS e Cofins

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se integralmente ao lançamento das contribuições sociais as conclusões relativas ao IRPJ.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso também em relação à CSLL, PIS e Cofins, para excluir da exigência a infração relativa à omissão de receitas apuradas com base em passivo fictício.

3. Conclusão

Em conclusão, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir das exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins os valores devidos com base na infração relativa à omissão de receitas apuradas com base em passivo fictício.

Sala de Sessões, em 27 de novembro de 2014.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator