



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.722332/2013-88  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.912 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2021  
**Recorrente** CCQM - COMERCIAL CATARINENSE QUIMICA E METAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS. OMISSÃO DE RECEITA. ASPECTO TEMPORAL. DATA DO FATO GERADOR. PAGAMENTO.

O passivo fictício é aquele valor que figura no passivo da empresa sem representar uma dívida efetiva, porque já paga. Neste caso, a data do fato gerador, para efeito da presunção de omissão de receitas, é a data do pagamento.

Aplicação do racional da Súmula CARF nº 144, que trata da hipótese de passivo não comprovado (passivo que nunca existiu), e diz: “*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.*”

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em face da omissão de receita presumida tratada na alínea “a” do item 2.2.3 do acórdão recorrido, e, no mérito, na parte conhecida, dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(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 e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão 1201-001.823, de 26 de julho de 2017, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, por meio do qual o colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, com a seguinte ementa:

### **Acórdão recorrido 1201-001.823**

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 31/03/2009, 31/12/2009

**AUTO DE INFRAÇÃO. ACÓRDÃO DRJ. NULIDADE.**

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**CERCEAMENTO DE DEFESA.**

Descabe a reclamação se o contribuinte tem seu direito de defesa garantido mediante a ciência dos termos de intimação e autos de infração, e oportunidade de apresentar contestação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2009, 31/12/2009

**PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA.**

O passivo fictício é aquele valor que figura no passivo da empresa sem representar uma dívida efetiva; a presunção de omissão de receita decorrente da constatação de passivo fictício não tendo sido ilidida pela Recorrente, deve prevalecer a conclusão da autoridade fiscal, no sentido de reconhecer a omissão de receita face à existência de obrigações mantidas no balanço contábil desacompanhadas das respectivas comprovações.

**MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE**

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.**

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

Os autos de infração em questão exigem IRPJ no regime lucro real trimestral, relativo a duas infrações: 0001 – Omissão de Receitas por Presunção Legal, Passivo Fictício, com fatos geradores em 31/03/2009 e 31/12/2009; e 0002 Despesas não comprovadas, fato gerador em 31/12/2009. Para ambas foram lançados como reflexos CSLL, PIS e COFINS, todas as exigências com multa de ofício de 75%.

Cientificado do acórdão em 24/08/2017 (conforme termo de fls. 6303), o contribuinte interpôs o recurso especial em 08/09/2017, alegando divergência com relação aos acórdãos n.º 1402-002.292 e n.º 1402-001.511, especificamente com relação à presunção legal de omissão de receitas decorrentes da constatação de passivo fictício (manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada – art. 281, inciso III, do RIR/99).

Em 13 de novembro de 2017, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, consignando (grifos do original):

(...)

Demonstrado, também, o prequestionamento da matéria objeto da arguição de divergência, que diz respeito à presunção legal de omissão de receitas decorrentes da constatação de passivo fictício (manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada – art. 281, inciso III, do RIR/99). A recorrente aponta ainda como dispositivos que teriam sido interpretados de modo divergente, além deste, os artigos 24 da Lei n.º 9.249/95 e o art. 116 do Código Tributário Nacional.

Isto posto, transcreve-se a seguir excertos do recurso especial relativos à demonstração da alegada divergência, *verbis*:

*“O acórdão recorrido manteve a autuação fiscal, sob o fundamento de que deve prevalecer o reconhecimento de omissão de receita decorrente da constatação de passivo fictício nos 1º e 4º trimestres de 2009, uma vez que foram mantidas obrigações no balanço contábil desacompanhadas das respectivas comprovações, conforme se extrai do seguinte trecho:*

*31. No caso, o passivo fictício foi identificado apenas no 1º e 4º trim/2009.*

(...)

*2.2.3 Análise individual dos componentes do Passivo considerado Fictício:*

*a. Incasa S/A, R\$1.378.855,51, págs. 10/11 do TVF a Recorrente alega que, ao final do ano, a auditoria identificou as notas fiscais em aberto que já haviam sido quitadas: NF 38805, R\$297.333,26, paga em 03/03/2008; NF 39337, R\$362.535,90, paga em 15/04 e 30/04/2008, da qual R\$154.170,90 foi devolução, restando R\$208.365,00; as NF 38530, R\$211.397,50, em 28/02/2008; NF 38674, R\$282.480,00, em 28/02/2008 restando o saldo em aberto de R\$28.606,74, pagas pela Metalloys, em função do Contrato de Cooperação Financeira; NF 37569, R\$379.280,00 compensada via conta corrente ; a DRJ aduziu ainda:*

*O mesmo raciocínio se aplica às Notas Fiscais n.º 38530 (R\$ 211.397,25) e n.º 38674 (R\$ 282.480,00), que, segundo alega a impugnante, foram pagas pela METALLOYS, em 28/02/2008, com base no Contrato de Cooperação Financeira, tendo em vista que esta empresa era, simultaneamente, devedora da CCQM e credora da*

*INCASA. Nesse caso, o encontro de contas entre débitos e créditos deveria ter ocorrido, na contabilidade da CCQM, em 28/02/2008, já que nesta data deixou de existir a obrigação perante a INCASA. A realização de lançamentos contábeis de ajuste somente em 31/12/2009 não tem o condão de afastar a presunção de omissão de receitas fundada na constatação de que, em 01/01/2009, havia na contabilidade da CCQM passivos junto à INCASA já pagos.*

*O mesmo ocorre no caso da Nota Fiscal n.º 37569, no valor de R\$ 379.280,00, que a impugnante afirma haver baixado no "conta corrente", tendo em conta que a INCASA, além de fornecedora, eram também sua cliente. Invoca o Contrato de Cessão de Crédito de fls. 24852490, firmado em 13/12/2007, por meio do qual a INCASA cedeu à METALLOYS o crédito junto à CCQM decorrente desta Nota Fiscal. Assim, já que 13/12/2007 a contabilidade da CCQM deveria refletir essa operação, sendo descabida a alegação de que o lançamento de ajuste realizado em 31/12/2009 afasta a presunção de omissão de receitas.*

*Reitere-se: para a aplicação da presunção de omissão de receitas com base em passivo fictício, basta a comprovação da manutenção no passivo de obrigações já pagas. Eventuais equívocos na escrituração devem sensibilizar as demonstrações financeiras relativas ao período em que os equívocos foram cometidos*

*i. Análise neste voto: o Autuante, acertadamente, conclui que as datas de pagamentos em 2008 evidenciam que estes valores no passivo, em 01/01/2009, não eram exigíveis, pois já pagos, o que a Autuada reconheceu, e tais valores caracterizaram passivo fictício, segundo a presunção legal; (destaques nossos)*

Assim, firmou a decisão recorrida que, **apesar da omissão de receitas e o passivo fictício se referirem ao ano de 2008, entendeu pela procedência da autuação referente aos fatos geradores de 31.03.2009 e 31.12.2009.** No entanto, o lançamento não poderia ter sido realizado nessas datas, conforme orientação deste Tribunal Administrativo. Vejamos:

**O primeiro acórdão a ser tomado como paradigma é o de n.º 1402-002.292,** Processo n.º 10530.724256/2012-13, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, tomado por unanimidade de votos, expondo assim a divergência extraída do voto Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto (os destaques são nossos):

*Em termos genéricos, ao estabelecer a presunção legal de omissão de receita em função do passivo fictício ou não comprovado, o legislador tinha como escopo principal atingir situações nas quais a pessoa jurídica auferia ganhos tributáveis à margem da escrituração e esse procedimento gera um "rombo" no ativo circulante regularmente contabilizado, normalmente na conta Caixa. Para equilibrar o saldo, a pessoa jurídica debita no Caixa o valor necessário para o suprimento em contrapartida a um lançamento em conta de passivo, lançamento este obviamente sem lastro. Também norteou o legislador a situação de ocorrer a criação do passivo simplesmente para trazer, via débito do caixa, valores de receita obtidos à margem da escrituração.*

*Sob essa ótica, o passivo fictício (ou não comprovado) vincula-se diretamente a uma irregularidade que lhe é anterior e praticada no mesmo período de apuração, caso contrário ele não se justificaria. Em outras palavras, como é a praxe na escrituração da pessoa jurídica, o registro de valores em conta de passivo deve seguir o regime de*

*competência, seja esse passivo caracterizado como fictício, não comprovado ou regular.*

*Tratando -se de apuração trimestral, os períodos são estanques. Se a Fiscalização formalizou a exigência para o 4º trimestre de 2008, apenas as obrigações quitadas nesse trimestre podem ser objeto de verificação quanto à possível ocorrência de passivo fictício, o que se aplica também à CSLL.*

**A divergência é gritante e expressa** pois a decisão recorrida entendeu como legítimo o lançamento feito em 2009 referente a valores em aberto no exercício de 2008, momento em que foi caracterizada a omissão de receita. Por outro lado, a decisão paradigma apontou acertadamente a identificação do aspecto temporal do lançamento ao momento das circunstâncias materiais que, *in casu*, teriam ocorrido em 2008, como no presente processo.

**Segue a ementa do primeiro Acórdão Paradigma:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2008*

*OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.*

*A concretização da presunção de omissão de receitas por passivo fictício prescinde da demonstração de que as obrigações foram efetivamente quitadas antes do encerramento do período de apuração.*

*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 irregularidade no período de apuração em que foi quitada a operação que lhe deu origem. (...) (destaques nossos)*

No acórdão paradigma ficou evidenciada a divergência quanto ao momento em que o lançamento poderia ter sido realizado, ou seja, quando constatada a omissão de receita em decorrência de pagamento de passivo fictício, o que não aconteceu no lançamento ora questionado.

**Nesse mesmo sentido é o acórdão n.º 1402-001.511**, proferido no Processo n.º 15940.000251/2007-26 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara e **tomado como segundo paradigma**. Nos termos do voto Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, extrai-se claramente a divergência nos seguintes termos:

*A realização de pagamento sem a existência, de forma contabilizada, dos recursos destinados à quitação faz presumir que dito débito foi quitado com o lucro decorrente de receita omitida no período de apuração ou em data anterior a do pagamento. Assim, tratando-se passivo decorrente de obrigação já paga o critério temporal do período de apuração da receita omitida, ainda que por presunção, há de corresponder àquele em que ocorreu o pagamento. Isto decorre de simples aspecto lógico, pois o débito não pode ser pago com recursos provenientes de receita omitida no futuro, mas sim no passado, isto é, em data anterior ao pagamento.*

*Na sessão de julgamento enfrentou-se a questão quanto ao momento em que resultaria caracterizada a omissão de receita relacionada ao passivo fictício. Para alguns, o fato gerador dar-se-ia no momento da*

*intimação para que fosse demonstrada a origem dos recursos utilizados na quitação do débito. O fundamento defendido pelos Conselheiros que assim pensam está no verbo "manter". A materialidade da omissão de receita não seria o pagamento realizado no passado, mas sim a "manutenção" deste no passivo. **Por outro lado, para o relator, no que foi acompanhado pela douta maioria, não se pode confundir a materialidade da omissão de receita caracterizada pelo pagamento sem disponibilidade de recursos em caixa, com a prova quanto à omissão. A manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada diz respeito à prova da ocorrência do fato e com este não se confunde. Uma coisa é o fato gerador e outra a prova de sua existência.***

(...)

Segue a ementa do segundo Acórdão Paradigma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO NA CONTABILIDADE DE VALOR JÁ PAGO. MOMENTO DO FATO GERADOR CARACTERIZADOR DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA

A manutenção na contabilidade de obrigação já paga caracteriza presunção de omissão de receita. Em assim sendo, se o pagamento foi realizado com recursos provenientes de receita omitida a materialização da omissão só pode ter ocorrido até a data em que o pagamento foi efetivado e nunca em período posterior. Assim o é porque não pode se falar em pagamento com recursos provenientes de receita omitida no futuro, mas sim no passado, isto é, em data anterior ao pagamento.

**O fato do sujeito passivo manter na contabilidade, por mais de um período de apuração, obrigação já quitada, não desloca o critério temporal de verificação do fato gerador para exercícios futuros.**

**A omissão de receita, no caso de passivo fictício, se verifica no período em que o sujeito passivo utilizou os recursos para realizar os pagamentos que manteve em aberto na contabilidade. Não se pode confundir o critério material da descrição do fato (realizar pagamento), com a prova do fato, no caso manter o registro na contabilidade. O elemento caracterizador da omissão é a realização do pagamento e não a manutenção do registro contábil de que o débito encontra-se em aberto. (...)** (grifos nossos)

A divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos tomados como paradigmas é evidente, principalmente, levando-se em conta o disposto no artigo 116 do CTN, que prevê que em se tratando de situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, que no presente caso seria a alegada quitação de passivo com receita omitida no ano de 2008.

As divergências acima apontadas podem ser assim sintetizadas:

(nota: segue quadro analítico demonstrativo da divergência entre os acórdãos)

(...)"

Passo à análise.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando, em situações idênticas ou análogas, e em face do mesmo arcabouço normativo, são adotadas soluções diversas. A divergência jurisprudencial não se estabelece apenas na interpretação da legislação em tese, nem tampouco em matéria de prova, e sim na interpretação das normas, em face de contextos fáticos semelhantes.

A recorrente logrou demonstrar, de forma suficiente, neste juízo prévio de admissibilidade do recurso, a similitude fática entre os casos, assim como a divergência de decisões entre eles.

De fato, em todos os casos analisados discute-se a autuação por presunção legal de omissão de receitas decorrentes de passivo fictício.

Os acórdãos paradigmáticos, consoante demonstrou a recorrente, vazaram o entendimento de que o passivo fictício resta configurado “no período de apuração em que foi quitada a operação que lhe deu origem” (conforme ementa do acórdão 1402-002.292), ou, dito de outra forma, “no período em que o sujeito passivo utilizou os recursos para realizar os pagamentos que manteve em aberto na contabilidade” (conforme ementa do acórdão 1402-001.511, no qual também se afirma que “a materialização da omissão só pode ter ocorrido até a data em que o pagamento foi efetivado e nunca em período posterior”).

Por outro lado, no acórdão recorrido, nada obstante tenha sido reconhecido que alguns pagamentos foram realizados no ano de 2008, por exemplo, foi considerado válido o lançamento fiscal efetuado tomando por base o passivo fictício como ocorrido em 2009, conforme demonstrou a recorrente. Transcreve-se novamente, neste aspecto, em caráter exemplificativo, o seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido, verbis:

“Análise neste voto: o Autuante, acertadamente, conclui que as datas de pagamentos em 2008 evidenciam que estes valores no passivo, em 01/01/2009, não eram exigíveis, pois já pagos, o que a Autuada reconheceu, e tais valores caracterizaram passivo fictício, segundo a presunção legal; (...)” (grifos acrescidos)

Para que não restem dúvidas, no caso dos autos, nada obstante o pagamento ocorrido em período anterior, a autuação fiscal por passivo fictício efetivamente recaiu apenas sobre o ano de 2009, consoante se verifica no auto de infração lavrado (fls. 2242 e seguintes), fato também reconhecido no próprio voto condutor do aresto recorrido (“No caso, o passivo fictício foi identificado apenas no 1º e 4º trim/2009” — fls. 6277, in fine).

Pelo exposto, neste juízo de cognição sumária, entendo ter sido demonstrada a divergência jurisprudencial alegada, e opino no sentido de que se deva DAR SEGUIMENTO ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que pede, sem apresentar razões “seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte”, bem como questiona, aí sim expondo as devidas razões, o mérito do recurso.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 9101-005.912 - CSRF/1ª Turma  
Processo nº 11516.722332/2013-88

## Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

### Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e não houve questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento. Não obstante, passo a analisar a admissibilidade do recurso especial, considerando a própria competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Nesse ponto, observo que a CSRF é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, embora não seja imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, é necessário que o contexto tido como relevante pelos julgados comparados seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Inicialmente, esclareço que o recurso especial discute apenas a infração 001 do auto de infração, não tendo havido recurso quanto à matéria 0002 - Despesas não comprovadas, fato gerador em 31/12/2009.

Quanto à infração 001, objeto do presente recurso especial, afirma a Recorrente que a decisão recorrida afirmou ser procedente a autuação referente aos fatos geradores de 31 de



março de 2009 e 31 de dezembro de 2009, muito embora tenha constatado que a omissão de receitas e o passivo fictício se referiram a anos anteriores. As decisões apontadas como paradigma, por outro lado, entenderam que “*Se a Fiscalização formalizou a exigência para o 4º trimestre de 2008, apenas as obrigações quitadas nesse trimestre podem ser objeto de verificação quanto à possível ocorrência de passivo fictício*” (acórdão 1402-002.292) e “*tratando-se passivo decorrente de obrigação já paga o critério temporal do período de apuração da receita omitida, ainda que por presunção, há de corresponder àquele em que ocorreu o pagamento*” (acórdão 1402-001.511).

Nesse aspecto, observo que, conforme detalhado item por item na Declaração de Voto abaixo, formulada pela i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, após debates neste Colegiado na sessão de julgamento ocasionadas por tal cautelosa análise restou claro que o recurso especial apenas pode ser conhecido quanto à omissão de receita presumida a partir da constatação de passivo fictício em relação às operações com INCASA S/A (R\$ 1.378.855,51), tratadas na alínea “a” do item 2.2.3 do acórdão recorrido.

De fato, a análise dos fundamentos do acórdão recorrido não permite identificar outras obrigações que tivessem sido pagas em período de apuração anterior ao autuado, sendo que, considerando as decisões paradigmas apresentadas, é esta a divergência que deve ser entendida como tendo sido posta para julgamento perante esta 1ª Turma da CSRF.

Assim, conheço parcialmente do recurso do especial, especificamente com relação ao lançamento relativo às operações com INCASA S/A tratadas na alínea “a” do item 2.2.3 do acórdão recorrido.

## **Mérito**

O mérito do presente recurso consiste em definir a data do fato gerador no lançamento efetuado com base em presunção de omissão de receitas relativa a obrigações escrituradas no passivo já pagas.

Vejamos a legislação tributária sobre o tema, vigente à época dos fatos geradores em questão:

### **RIR/99:**

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.

### **Lei nº 9.430/96:**

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

No caso, como se relatou, trata-se de autuação lavrada em decorrência de suposta omissão de receitas por presunção legal de “passivo fictício”, referente a supostos fatos geradores de 31.03.2009 e de 31.12.2009, na qual a fiscalização se apoia em notas fiscais e obrigações que o acórdão recorrido confirma já terem sido quitadas em anos anteriores, mas que contabilmente somente foram baixadas após correções efetuadas em 31.12.2009.

Nesse ponto, sustenta a Recorrente que “*ao identificar o passivo fictício nos 1º e 4º trimestres de 2009 e tomar por base os fatos geradores destes períodos, verifica-se que o lançamento feito em 2009 está eivado de nulidade por incontestável erro na identificação de seu aspecto temporal*”.

Primeiramente, é importante pontuar a diferença entre “passivo fictício” e “passivo não comprovado”. Sobre a matéria, destaco artigo de Fernando Brasil de Oliveira Pinto, i. Conselheiro ora integrante desta 1ª Turma da CSRF, intitulado “A Prova na Presunção de Passivo Fictício ou de Exigibilidade não Comprovada - Requisitos para Autuação e Eficácia das Defesas” (In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). **Eficiência Probatória e a atual jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020. fls. 375-394), no trecho em que trata do atual artigo 293 do RIR/2018, correspondente ao antigo artigo 281 do RIR/99:

*Em realidade, esse dispositivo abrange duas hipóteses distintas de presunções legais de omissão de receitas:*

- a) *Passivo Fictício: essa infração resta caracterizada quando há no passivo o registro de uma dívida, ou seja, de um débito supostamente ainda não honrado, mas que, de fato, já fora quitado;*
- b) *Passivo Não Comprovado: nesse caso, apesar do registro de um passivo, sua exigibilidade não pode ser comprovada. Veja-se que, na hipótese de passivo fictício, não se questiona a existência inicial da operação que deu ensejo ao débito registrado, mas sim o seu pagamento sem o devido registro contábil, ao passo que, no caso de passivo não comprovado, o fato primordial a caracterizá-lo é a não comprovação de sua existência desde o registro no passivo.*

*Essa distinção não é apenas teórica, tanto assim que tais presunções foram inseridas no ordenamento jurídico em momentos muito distintos: a hipótese de passivo fictício propriamente dita foi introduzida pelo art. 12, §2º do Decreto-Lei 1.598/1977<sup>1</sup>, enquanto que a infração de passivo não comprovado somente passou a ser prevista com a edição da Lei nº 9.430/1996 (art. 40)<sup>2</sup>.*

Sobre “passivo não comprovado”, este CARF aprovou a Súmula CARF 144 (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020), indicando que a data do fato gerador para a respectiva hipótese de presunção de omissão de receitas é o seu registro contábil. Veja-se:

---

<sup>1</sup> Art. 12. [...] § 2º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

<sup>2</sup> Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

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.

Tal enunciado toma como data do fato gerador, em caso de “passivo não comprovado”, o momento em que há a criação ou do surgimento de tal passivo, que é o seu registro contábil.

Aplicando-se o racional de tal enunciado sumular ao caso de “passivo fictício”, tem-se que o surgimento de tal passivo (como fictício) ocorre quando, uma vez realizado o pagamento, este não é baixado. Daí se entender o pagamento como marco para o fato gerador da respectiva hipótese de presunção de omissão de receitas.

Neste sentido, insubsistente o lançamento que tenha sido efetuado com erro quanto à data do fato gerador.

### **Conclusão**

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente o recurso especial e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

### **Declaração de Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira votou por conhecer apenas parcialmente do recurso especial da Contribuinte, sem alcançar integralmente a infração tratada no item 001 do Auto de Infração.

Foi suscitado dissídio jurisprudencial acerca da exigência decorrente de omissão receita presumida pela constatação de passivo fictício, representado pela manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada. Asseverou a Contribuinte que o Colegiado *a quo*, apesar da omissão de receitas e o passivo fictício se referirem ao ano de 2008, entendeu pela procedência da autuação referente aos fatos geradores de 31.03.2009 e

31.12.2009. Indicou como paradigma o Acórdão n.º 1402-002.292, segundo o qual, *se a Fiscalização formalizou a exigência para o 4º trimestre de 2008, apenas as obrigações quitadas nesse trimestre podem ser objeto de verificação quanto à possível ocorrência de passivo fictício*. Também foi indicado o paradigma n.º 1402-001.511, segundo o qual, *tratando-se passivo decorrente de obrigação já paga o critério temporal do período de apuração da receita omitida, ainda que por presunção, há de corresponder àquele em que ocorreu o pagamento*.

Nos termos do exame de admissibilidade:

Os acórdãos paradigmáticos, consoante demonstrou a recorrente, vazaram o entendimento de que o passivo fictício resta configurado “no período de apuração em que foi quitada a operação que lhe deu origem” (conforme ementa do acórdão 1402-002.292), ou, dito de outra forma, “no período em que o sujeito passivo utilizou os recursos para realizar os pagamentos que manteve em aberto na contabilidade” (conforme ementa do acórdão 1402-001.511, no qual também se afirma que “a materialização da omissão só pode ter ocorrido até a data em que o pagamento foi efetivado e nunca em período posterior”).

Por outro lado, no acórdão recorrido, nada obstante tenha sido reconhecido que alguns pagamentos foram realizados no ano de 2008, por exemplo, foi considerado válido o lançamento fiscal efetuado tomando por base o passivo fictício como ocorrido em 2009, conforme demonstrou a recorrente. Transcreve-se novamente, neste aspecto, em caráter exemplificativo, o seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido, verbis:

[...]

Para que não restem dúvidas, no caso dos autos, nada obstante o pagamento ocorrido em período anterior, a autuação fiscal por passivo fictício efetivamente recaiu apenas sobre o ano de 2009, consoante se verifica no auto de infração lavrado (fls. 2242 e seguintes), fato também reconhecido no próprio voto condutor do aresto recorrido (“No caso, o passivo fictício foi identificado apenas no 1º e 4º trim/2009” — fls. 6277, in fine).

Pelo exposto, neste juízo de cognição sumária, entendo ter sido demonstrada a divergência jurisprudencial alegada, e opino no sentido de que se deva DAR SEGUIMENTO ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF).

Nestes termos, foi dado seguimento integral ao recurso especial no qual a Contribuinte deduz o seguinte pedido:

Diante de todo o exposto, requer a Recorrente se digne esse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de conhecer, processar e julgar integralmente procedente o presente Recurso Especial, para (i) declarar a nulidade do presente lançamento por incontestável erro na identificação de seu aspecto temporal, contrariando o disposto no artigo 116, I, do Código Tributário Nacional; (ii) caso a nulidade do auto de infração não seja acolhida, o que se admite apenas em razão do princípio da eventualidade, declarar a insubsistência do auto de infração, tendo em vista os documentos juntados aos autos.

A Contribuinte pretende, portanto, o cancelamento integral da exigência sob o pressuposto de que em todas as infrações que lhe foi imputada a presunção legal de omissão de receitas, esta foi erigida com *erro na identificação de seu aspecto temporal*. Em outros termos: que nos fatos geradores autuados de 31/03/2009 e 31/12/2009 não se verificariam os indícios que autorizariam a imputação de que receitas foram omitidas pela Contribuinte.

O primeiro paradigma indicado sustenta, de fato, esta tese. No Acórdão nº 1402-002.292 foi negado provimento a recurso de ofício, validando a decisão de 1ª instância que manteve apenas o crédito tributário correspondente às omissões de receitas presumidas a partir de obrigações pagas no período de apuração autuado.

Já o Acórdão nº 1402-001.511 analisa diversas circunstâncias, prestando-se a caracterizar o dissídio jurisprudencial em face do item *Da análise da infração indicada no item 5.1 do TVF Títulos não baixados fls. 553, 572 e 573* do seu voto condutor, em relação a *títulos quitados no decorrer dos três primeiros trimestres do ano-calendário 2002*, para os quais foi mantida a exigência em relação aos pagamentos verificados e não contabilizados nos períodos autuados, e não em razão da manutenção da obrigação quitada em Balanço.

Na demonstração da divergência, a Contribuinte reproduz o item 2.2.3.a do acórdão recorrido - *Análise individual dos componentes do Passivo considerado Fictício* no subitem “a” descrito como *Incasa S/A, R\$ 1.378.855,51, págs. 10/11 do TVF* – na qual se conclui para este item que:

i. Análise neste voto: **o Autuante, acertadamente, conclui que as datas de pagamentos em 2008** evidenciam que estes valores no passivo, em 01/01/2009, não eram exigíveis, pois já pagos, o que a Autuada reconheceu, e tais valores caracterizaram passivo fictício, segundo a presunção legal; (*destaque da Contribuinte*)

E, sob a premissa de que o acórdão recorrido, *apesar da omissão de receitas e o passivo fictício se referirem ao ano de 2008*, entendeu pela procedência da autuação referente aos fatos geradores de 31.03.2009 e 31.12.2009, afirma o dissídio em face dos paradigmas antes referidos e passa a argumentar, no mérito, em favor da nulidade do lançamento por *inobservância do aspecto temporal*, abordando, exemplificativamente, a análise da autoridade julgadora de 1ª instância acerca das *contas da INCASA* para, na sequência, defender a aplicação do racional dos paradigmas indicados e concluir:

Pelo exposto, ao identificar o passivo fictício nos 1º e 4º trimestres de 2009 e tomar por base os fatos geradores destes períodos, verifica-se que o lançamento feito em 2009 está eivado de nulidade por incontestável erro na identificação de seu aspecto temporal, contrariando o disposto no artigo 116, I, do Código Tributário Nacional e os acórdãos deste Tribunal Administrativo indicados como paradigma.

Dessa forma, não há como subsistir o presente lançamento eis que eivado de vício insanável, como demonstrado acima.

Subsidiariamente, a Contribuinte passa a demonstrar, no recurso especial, a *inexistência de passivo fictício*, discorrendo sobre as diversas outras obrigações que ensejaram a imputação de omissão de receitas, referentes a *Terracor* (R\$ 723.860,00); *Bio Soja* (R\$ 2.950.000,00); *Isoalloys* (R\$ 8.324.742,88); *Minas Chemical* (R\$ 1.364.504,49); *Metalloys* (R\$ 3.243.232,56 em 01/01/2009 e R\$ 735.027,57 em 31/12/2009). Neste ponto de mérito, a Contribuinte reporta argumentos distintos daquele abordado na divergência jurisprudencial, sem a apresentação de qualquer paradigma, razão pela qual tais temáticas não foram expostas no exame de admissibilidade.

Ocorre que ao pleitear genericamente a nulidade do lançamento em razão da divergência jurisprudencial demonstrada, e referir exemplificativamente a decisão acerca das *contas da INCASA*, é válido concluir que a Contribuinte pretende o cancelamento integral das infrações de omissão de receitas presumidas a partir da constatação de passivo fictício, muito

embora somente tenha evidenciado o alinhamento fático entre os acórdãos comparados relativamente ao item 2.2.3.a do acórdão recorrido.

De fato, as demais alíneas (b a f) do item 2.2.3 reportam as operações tratadas na segunda parte do recurso especial da Contribuinte - *Terracor* (R\$ 723.860,00); *Bio Soja* (R\$ 2.950.000,00); *Isoalloys* (R\$ 8.324.742,88); *Minas Chemical* (R\$ 1.364.504,49); *Metalloys* (R\$ 3.243.232,56 em 01/01/2009 e R\$ 735.027,57 em 31/12/2009) – para as quais não foi referido paradigma de divergência, e tampouco há o alinhamento fático com a divergência demonstrada, vez que não referido pagamento anterior ao fato gerador autuado.

Ainda que se pretenda suprir a deficiência recursal da Contribuinte, a análise dos fundamentos do acórdão recorrido não permite identificar outras obrigações que tivessem sido pagas em período de apuração anterior ao autuado, pois:

- *Terracor* (R\$ 723.860,00): a conclusão é de que as obrigações foram contabilizadas por equívoco e baixadas em 31/12/2009, sendo mantida a presunção de que o passivo seria fictício em 01/12/2009;
- *Bio Soja* (R\$ 2.950.000,00): a Contribuinte alegou que houve pagamento e manutenção indevida na contabilidade, promovendo a baixa em 31/12/2009, mas não provou o pagamento, sendo mantida a presunção de que o passivo seria fictício em 01/12/2009;
- *Isoalloys* (R\$ 8.324.742,88): a Contribuinte alegou compensações entre obrigações recíprocas, mas *nenhuma comprovação foi apresentada*, sendo mantida a presunção por ser *evidente que os valores se encontravam já quitados antes de 01/01/2009*;
- *Minas Chemical* (R\$ 1.364.504,49): a conclusão é de que as obrigações foram contabilizadas por equívoco e *baixadas após auditoria*, sendo mantida a presunção de que o passivo seria fictício em 01/12/2009;
- *Metalloys* (R\$ 3.243.232,56 em 01/01/2009 e R\$ 735.027,57 em 31/12/2009): a Contribuinte alegou compensações entre obrigações recíprocas, mas não houve prova, sendo mantidas ambas autuações.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas em face da omissão de receita presumida a partir da constatação de passivo fictício em relação às operações com INCASA S/A (R\$ 1.378.855,51), tratadas na alínea “a” do item 2.2.3 do acórdão recorrido.

No mérito, deve ser cancelada a exigência na parte alcançada pelo conhecimento do recurso especial, mas com esclarecimentos acerca do alcance do enunciado da Súmula 144, na hipótese em que se trata de manutenção no passivo de obrigação já paga.

De fato, tal enunciado refere com mais clareza a hipótese de o passivo não ser comprovado, hipótese na qual a presunção de omissão de receitas não se estabelece quando constatada a sua manutenção em saldos de Balanço, mas sim quando o passivo é originalmente contabilizado, por evidenciar que se a obrigação não existia, a operação teria sido quitada com

outros recursos, ou os recursos aportados ao ativo seriam oriundos de outra fonte, à margem da contabilidade.

Este entendimento está refletido no paradigma nº 1402-001.511, mas não no item que se prestou à caracterização do dissídio jurisprudencial nestes autos, e sim na seguinte análise subsequente:

II – Da análise da questão relacionada aos empréstimos bancários fl. 554 Item 5.3 do TVF

Além dos detalhes acima, destaco especial atenção à conta nº 2.01.03.020002, que se refere a supostos empréstimos bancários para justificar ingresso de recursos nas datas que indica.

Segundo a autoridade fiscal, "de acordo com os livros fiscais, a contribuinte realizou vários empréstimos bancários em diversas instituições financeiras, como os bancos Banespa, Itaú, HSBC, Sudameris, e Banco do Brasil. Tais empréstimos foram contabilizados em conta do passivo de curto prazo, no grupo de Adiantamentos, Empréstimos e Financiamentos, discriminados nas folhas 11 e 12 do Anexo 1.

Diz a autoridade autuante que o saldo credor de R\$ 602.645,578 (leia-se R\$ 602.545,74) em 30/09/2002 é resultante dos vários empréstimos efetuados mensalmente, aproximadamente 47 lançamentos no total, sumarizados à fl. 570 (fl. 12 do Anexo 1).

Entretanto, no decorrer desse período não se constatou nenhuma amortização desses empréstimos na referida conta, o que não é compatível com o procedimento habitual dessas instituições financeiras. Ainda, a contribuinte não apresentou qualquer contrato realizado com as instituições financeiras, nem extrato bancário ou qualquer outro elemento que comprove a efetividade.

Pois bem, não se tem empréstimo bancário sem o respectivo contrato ou ao menos extrato demonstrando o crédito em conta bancária. **Assim, entendendo que os empréstimos bancários relacionados na fl. 12 do anexo 1 (fl. 570), efetivamente não existiram e não passam de lançamentos contábeis, nas datas indicadas no anexo 1 da fl. 570 para justificar pagamentos feitos com recursos oriundos de omissão de receita verificada nos períodos de apuração correspondentes ao ingresso de tais recursos, conforme planilha abaixo, devendo ser excluídos da base de cálculo da exigência, pelos fundamentos anteriormente declinados, os valores cujos ingressos se deram em data anterior ao período de apuração, no caso o terceiro trimestre de 2002, conforme planilha que segue, indicando o total excluído correspondente ao terceiro trimestre de 2002 e o total mantido correspondente aos ingressos no terceiro trimestre de 2002.**

[...]

Se de um lado não se reconhece a existência dos empréstimos acima referidos indicando que se tratou de procedimento contábil para justificar a existência de recursos para pagamentos que foram feitos com receita omitida, por outro, **há que se ter coerência para reconhecer que a omissão resultou caracterizada na data dos lançamentos contábeis ou em período anterior**, razão pela qual mantenho somente os valores referentes aos terceiro trimestre de 2002. Se as supostas entradas foram realizadas em datas anteriores para pagar débitos daquela época ou formar saldo credor de caixa, já que inexistiam disponibilidades para tal, não se pode dizer que as omissões ocorreram todas no terceiro trimestre de 2002. *(negrejou-se)*

Nos termos assim expressos, como o passivo não foi comprovado, ele não se prestou a justificar o ingresso de recursos correspondente, evidenciando indício de omissão de receitas.

No presente caso, não se negou a existência do passivo representado pelas operações com INCASA. Ao contrário, as obrigações existiriam, teriam sido pagas em 2008, mas os pagamento não foram contabilizados, ensejando a presunção de omissão de receitas, pela Fiscalização, apenas em 31/03/2009.

Em tais circunstâncias o racional da Súmula nº 144 se aplica para negar a possibilidade de o Fisco afirmar a presunção de omissão de receitas quando constata o passivo não comprovado na escrituração da Contribuinte. Mas, em se tratando de obrigação que deixou de existir porque paga, a presunção de omissão de receitas não se estabelece *no momento do registro contábil do passivo*, mas sim no momento do pagamento não contabilizado, indicando que tal se deu com recursos à margem da contabilidade.

Assim, há, de fato, erro no momento do fato gerador para imputação da omissão e receitas relativamente às operações com INCASA S/A, no valor de R\$ 1.378.855,51, devendo ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA