

UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR (UCSAL)

LUIZ CARLOS DOS SANTOS
IZAQUE SILVA LIMA

**PASSIVO FICTÍCIO:
Aspectos contábil e fiscal**

SALVADOR
1985

**PASSIVO FICTÍCIO:
Aspectos contábil e fiscal**

Agosto/1985

UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR - UCSAL

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA DO ESTADO DA BAHIA - EAF- BA

PASSIVO FICTÍCIO

por

Izaque Silva Lima

Luiz Carlos dos Santos

MONOGRAFIA - Trabalho Final do Curso de
Especialização em Administração Tributária,
em nível de Pós-Graduação.

1985

UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA DO ESTADO DA BAHIA
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

OS AUTORES

IZAQUE SILVA LIMA:

- Auditor Fiscal do Estado
- Bel. Em ciências Econômicas/UCSAL
- Acadêmico em Direito/UCSAL
- Ex-Gerente de Empresas

LUIZ CARLOS DOS SANTOS

- Auditor Fiscal do Estado
- Bel. em Ciências Contábeis/UFBA
- Tecnólogo em Administração Hoteleira/CENTEC
- Licenciado em Administração/UNEB
- Bel. em Direito/UFBA (a concluir em dez/85)
- Ex-Analista de Balanços do BANEB.
- Prof. Assistente, Subchefe do Departamento de Ciências Humanas do CETEBA/UNEB.

AGRADECIMENTOS

Agradecimentos especiais ao Secretário da Fazenda do Estado da Bahia - Economista Benito da Gama Santos, por ter propiciado através da Escola de Administração Fazendária - em Convênio com a Universidade Católica do Salvador, o curso de Administração Tributária, em nível de Pós-Graduação, demonstrando, assim, o seu interesse em qualificar, especializar e valorizar os servidores fazendários, para que estes possam ampliar as suas capacidades de criar, agir e operar mudanças que se revertam em benefício do crescimento da organização e da sociedade.

Os Autores

HOMENAGENS

“A reflexão ajuda o indivíduo a ser objetivo e ter consciência de suas responsabilidades. Permite, também, uma constante revisão, levando em conta a origem mais profunda e as conseqüências mais longínquas de suas atividades”.

Luiz Carlos dos Santos

Ao Prof. Ângelo Oliva - Diretor da ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA DA BAHIA - EAF, que acredita no potencial do homem; que acredita que EDUCAR é conscientizar o homem sobre a realidade social na qual está inserido, permitindo, assim, que o educando tome consciência crítica de si mesmo, da sociedade e das organizações.

À UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR - UCSAL, que em meio às dificuldades impostas pela crise financeira não mediu esforços para que o convênio com a EAF fosse concretizado, tornando realidade o seu primeiro curso de pós-graduação.

Ao Prof. Walter Trindade, orientador metodológico deste trabalho, que acompanhou seu desenvolvimento, oferecendo-nos críticas e sugestões valiosas.

Ao Mestre Johnson Barbosa, que nos cedeu parte do material coletado para as suas pesquisas o que nos foi de grande valia para a elaboração dessa monografia.

À colega Nancy de Azeredo Coutinho, Auditora Fiscal, pelas constantes consultas.

Ao colega Auditor Fiscal José Carlos Garcia Landeiro, pelo material em nível de decisões administrativas (TIT) , que tanto contribuiu para o enriquecimento deste trabalho.

Aos professores do Curso de Administração Tributária, que nos transmitiram os seus conhecimentos, permitindo um maior aperfeiçoamento profissional aos educandos.

À prof^a Rita de Cássia Santana de Carvalho Rosado, Chefe do Departamento de Ciências Humanas do CETEBA/UNEB, por ter reduzido a carga horária das funções pedagógicas de um dos autores, permitindo com isto que nosso trabalho fosse acelerado.

À datilógrafa Dalva Monteiro, pela presteza dos seus serviços.

Aos solícitos funcionários da Escola de Administração Fazendária da Bahia - EAF.

Aos colegas do Curso de Pós-Graduação, que no momento experimentam, também, a certeza do dever cumprido.

APRESENTAÇÃO

A monografia que ora apresentamos será objeto de análise por parte da Banca Examinadora do Curso de Especialização em Administração Tributária, em nível de pós-graduação - Convênio Escola de Administração Fazendária da Bahia e Universidade Católica do Salvador, sendo a sua apresentação obrigatória, para a expedição do Diploma do referido curso.

Quando nos propusemos a escrever um trabalho sobre PASSIVO FICTÍCIO, tínhamos em mente a certeza de que não seria uma fácil tarefa, em virtude da carência de fontes bibliográficas que tratem com exclusividade da matéria.

Entretanto, à medida que fomos desenvolvendo o trabalho, pudemos sentir o quanto de abrangência o assunto requer. Difícil passou a ser, então, a tarefa de resumir e apresentar, numa linguagem simples, o fenômeno do PASSIVO FICTÍCIO, sem com isso dar-lhe um caráter simplista.

Na busca de elaborarmos um trabalho com esse propósito, devemos ter incorrido em falhas, que não nos recusamos a reconhecer, até porque, o fator tempo foi uma variável policiadora negativa, na medida em que não fomos dispensados das nossas funções fiscalizadoras, durante todo o curso, bem como no período de realização desta monografia. Difícil foi a compatibilização do trabalho fiscal com um trabalho que exige reflexão, sintetização, crítica e metodologia, ou seja, uma produção científica. Esta monografia não pretende ser um Manual, nem com esse intuito foi escrita. Pretende, sim, possibilitar a todos que buscam obter informações e conhecimentos na área do PASSIVO FICTÍCIO, principalmente para aqueles que militam na fiscalização, terem uma fonte de pesquisa que reúna decisões, pareceres, disposições legais e as várias posições doutrinárias acerca da matéria.

Não deixamos de abordar o aspecto introdutório do tema, isto é, a localização do PASSIVO FICTÍCIO no patrimônio aziendale. Preocupamo-nos também em apresentar um pequeno roteiro de exame do exigível, o que facilitará a detecção do PASSIVO FICTÍCIO ou do pseudo passivo.

Sentir-nos-emos recompensados se o esforço que procuramos aplicar para atingirmos a meta proposta puder ser convertido em uma pequena contribuição ao estudo da Contabilidade ou, até mesmo, ao campo do Direito Fiscal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
EM TORNO DO CONCEITO	12
CAUSAS DO PASSIVO FICTÍCIO	14
MÓDULO I	
O BALANÇO PATRIMONIAL E O PASSIVO FICTÍCIO	16
MÓDULO II	
O ASPECTO LEGAL DO PASSIVO FICTÍCIO	27
MÓDULO III	
A QUESTÃO DA JURISPRUDÊNCIA E DA DOCTRINA	31
1ª PARTE - A QUESTÃO DA JURISPRUDÊNCIA	32
2ª PARTE - A QUESTÃO DA DOCTRINA	130
MÓDULO IV	
O PASSIVO FICTÍCIO SOB OS ASPECTOS CONTÁBIL E FISCAL	134
MÓDULO V	
O EXAME DO EXIGÍVEL SOB O ASPECTO DO PASSIVO FICTÍCIO	143
CONCLUSÃO	154
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	

INTRODUÇÃO

O Passivo Fictício representa uma anomalia em contas patrimoniais ativas ou passivas da entidade.

A crescente ocorrência destas anomalias tem aumentado o interesse dos agentes fiscais em suprimi-las - evitando, assim, a evasão de receitas públicas compulsórias, - e dos estudiosos em apresentarem as fórmulas de eliminá-las ou corrigi-las.

Concorre de forma significativa para a existência do passivo fictício nas entidades que compõem o universo financeiro de nosso país, o seu nível organizacional. Este universo é formado em geral de pequenas e médias empresas, na maioria das vezes familiares e paternalistas. Os seus titulares, não raro se confundem, ou pelo menos, não separam a sua personalidade física da personalidade jurídica da empresa. Tal fato ocorre mormente nas empresas individuais às quais a lei atribui, para efeito de tributação, a personalidade jurídica.

Esta simbiose é demonstrada com muita clareza pelo Prof. Roque Jacintho em “COMO EVITAR PASSIVO FICTÍCIO”, pg. 22/23, Editora Brasiliense, ao afirmar:

“O proprietário confunde-se com a empresa.

É muito comum trazer ele para dentro da empresa, todos os seus recursos particulares, assim como levava, quando houver disponibilidade, valores da empresa para sua vida particular.

Em muitas ocasiões ele utiliza o seu crédito pessoal a benefício da empresa, enquanto noutras poderá manipular o crédito da empresa a seu benefício próprio.”

Ao lado do amadorismo administrativo e empresarial, concorre também para a existência do passivo fictício a insuficiência de capitais na maioria dessas empresas, bem como a falta de segurança quanto a sua aplicação na satisfação das reais necessidades públicas e a carência de conscientização da função social do tributo. A função social do imposto concretiza-se quando o Estado, além de assegurar as funções tradicionais - administração da justiça, defesa das fronteiras exteriores e manutenção da ordem pública interna - consegue, entre outras medidas, alcançar resultados econômicos e sociais ao reprimir a inflação, evitar o desemprego, restaurar a prosperidade, proteger a indústria nacional, promover a nivelção da riqueza e a distribuição da renda nacional, proporcionar a educação e a saúde.

EM TORNO DO CONCEITO

Alguns estudiosos têm elaborado conceitos para o Passivo Fictício. Estes conceitos, geralmente, envolvem dois elementos básicos: a irregularidade contábil e a omissão de receitas.

Para o professor Silvio da Silva Tó, bacharel em Direito, titular da cadeira de Ciências das Finanças e Direito Financeiro da Universidade Autônoma da Paraíba e Agente Fiscal da Fazenda, em seu trabalho “TÉCNICAS E METODOLOGIA DE FISCALIZAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ICM TRIBUTAÇÃO VIA PASSIVO FICTÍCIO” - publicado pela TPT (Paraíba), “passivo fictício é uma anomalia decorrente das saídas de aplicações em bens de venda, desviadas da escrita para atender, a solução de créditos, implicando em desfalque na disponibilidade contábil”.

Para o ministro Godoy Ilha, do Supremo Tribunal Federal, STF, passivo fictício é entendido como “as dívidas das pessoas jurídicas que hajam sido pagas com dinheiro não contabilizado e mais precisamente, com numerário emprestado por seus sócios, em uma situação de emergência de falta transitória de provisão de caixa”.

Já para o Prof. A. Ferreira Gonçalves, autor do livro AUDITORIA FISCAL, publicação independente, São Paulo, 1974, “o passivo fictício provém de sonegação de vendas, praticada continuamente, e tem como consequência contábil a acumulação dos passivos dos balanços e, quando praticada, tem duas características que identificam a habitualidade na pratica ilegal: acumulação e aumento contínuo; rotatividade”.

No trabalho intitulado PASSIVO FICTÍCIO: IMPLICAÇÕES CONTÁBEIS E FISCAIS, curso de Pós-Graduação em Administração Tributária, convênio EAF - UCSAL, um grupo de auditores fiscais da Fazenda Estadual da Bahia conceitua o passivo fictício como sendo: “aquele valor que figura no passivo da empresa sem representar uma dívida efetiva”.

CAUSAS DO PASSIVO FICTÍCIO

Várias são as situações que geram o passivo fictício. Entre elas citam-se:

- Sonegação de receitas de vendas a dinheiro.
- Omissão de escrituração do pagamento de obrigações, quando não existe disponibilidade.
- Escrituração de compras à vista como se a prazo fossem.
- Existência de suprimentos inconfessáveis de origem no “mercado paralelo”, ou de empréstimos de sócios cuja origem não desejam ou não podem explicar.
- Subfaturamento.

MÓDULO I

O BALANÇO PATRIMONIAL E O PASSIVO FICTÍCIO

De início, convém que se localize o PASSIVO FICTÍCIO no contexto patrimonial de uma entidade, para melhor entendimento da matéria. É o que será apresentado neste módulo de forma panorâmica.

A posição patrimonial de qualquer entidade, seja ela pública, privada, de economia mista, autarquia, fundação, civil ou filantrópica, está expressa pela fórmula contábil $ATIVO = PASSIVO + PATRIMÔNIO LIQUIDO$ (PURIFICAÇÃO, Carlos Alberto da - Contabilidade Bancária, Pg. 18, 1ª edição, 1983, Editora Atlas).¹

Por Ativo entende-se o conjunto de bens e direitos, administráveis pela entidade e passíveis de avaliação monetária, que representam o suporte para a consecução do objetivo social desta instituição.

A estrutura do Ativo está disciplinada no art. 179 da Lei 6.404, de 15.12.76 (LSA). Este comporta três grupos: Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente, sendo que o último grupo citado ainda se subdivide em três subgrupos: Investimentos, Imobilizado e Diferido.

No Ativo Circulante devem ser registrados os disponíveis, bens consumíveis, e comercializáveis, direitos realizáveis para recebimento direto ou negociação no mercado financeiro, estoques e despesas antecipadas apropriáveis ao resultado do período seguinte (360 dias).

Se a empresa conceder financiamento para suas vendas, obterá direitos a receber expressos normalmente, por duplicatas mercantis ou de serviços. Essas, por exemplo, podem ser descontadas em bancos comerciais e em outros tipos de instituições financeiras mediante pagamento de uma remuneração pela antecipação dos recursos (juros, IOF e outras taxas de expediente).

DIFERIDO - engloba contas de despesas que contribuirão para a formação de mais um exercício social (despesas pré-operacionais, despesas com pesquisa, despesas com reorganização etc).

Conclui-se assim o chamado ATIVO PATRIMONIAL (ativo circulante + realizável a longo prazo + ativo permanente). Em seguida, o grupo será ilustrado graficamente, para sua melhor visualização e compreensão.

¹ Não se entende por que os autores clássicos na área de Contabilidade insistem em afirmar que a equação patrimonial é expressa pela fórmula $ATIVO = PASSIVO + PATRIMÔNIO LIQUIDO$, quando, desde dezembro de 1976, com o advento da lei 6404/76, Lei das SA, o patrimônio da empresa inclui, se necessário, o grupo contábil autônomo RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS. Nestes casos, a equação patrimonial seria $ATIVO = PASSIVO + RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS + PATRIMÔNIO LÍQUIDO$.

BALANÇO PATRIMONIAL
EM 31 DE DEZEMBRO DE 1984

ATIVO

(Em Cr\$ 1.000)

ELEMENTOS	PARCELAS	SUBGRUPOS	GRUPOS
<u>ATIVO CIRCULANTE</u>			
<u>DISPONÍVEL</u>			
* Caixa	597.160		
* Bancos c/movimento	<u>603.724</u>	1.200.884	
<u>DIREITOS REALIZÁVEIS</u>			
Duplicatas a Receber	282.800		
(-) Duplicatas Descontadas	(24.000)		
(-) Provisão para Devedores Duvidosos	<u>(8.484)</u>		
SOMA	250.316		
Títulos e Valores Mobiliários	60.000		
Contas Correntes Devedoras	<u>80.000</u>	390.316	
<u>ESTOQUES</u>			
Estoque de Mercadorias	251.600		
Adiantamentos a Fornecedores	<u>25.600</u>	277.200	
<u>DESPESAS APROPRIÁVEIS A CUSTOS</u>			
Prêmios de Seguros Antecipados		<u>7.200</u>	1.875.600
<u>ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</u>			
Incentivos Fiscais a Aplicar	16.524		
Depósitos para Litígios Fiscais	<u>1.476</u>		18.000
<u>ATIVO PERMANENTE</u>			
<u>INVESTIMENTOS</u>			
Investimentos Permanentes em Empresas		52.000	
<u>IMOBILIZADO</u>			
Prédios e Instalações	1.560.000		
(-) Depreciação Acumulada	<u>(187.200)</u>	1.372.800	
Veículos de Serviços	480.000		
(-) Depreciação Acumulada	<u>(288.000)</u>	192.000	
Móveis e Utensílios	108.000		
(-) Depreciação Acumulada	<u>(32.400)</u>	75.600	
<u>DIFERIDO</u>			
Despesas Pré-Operacionais		200.000	<u>1.892.400</u>
ATIVO TOTAL			3.786.000

* Sofrem influência do Passivo Fictício

Concluída a explanação e a ilustração gráfica do Ativo Patrimonial, restam algumas considerações sobre a influência do passivo fictício no ativo patrimonial de uma empresa.

As contas CAIXA e BANCOS, situadas no Ativo Circulante/Disponível, sofrem influência quando a empresa utiliza o artifício contábil/fiscal do passivo fictício, decorrente da:

- impossibilidade de baixar as contas pagas, decorrente das deficiências financeiras, por sua vez resultantes das sonegações das vendas;
- existência de empréstimos falsos registrados para fins de aumento gráfico dos saldos de Caixa/Bancos, a fim de compensar as sonegações de vendas;
- existência de empréstimos reais verdadeiros, porém não exigíveis, eis que as verbas pertencem aos diretores da empresa, que sonegam receitas reais. (FERREIRA, Antonio Gonçalves - AUDITORIA FISCAL, Pg. 93, edição independente - 1972).

Já o passivo de uma empresa consiste em obrigações pagáveis em dinheiro, mercadorias ou serviços.

Convém lembrar que estas obrigações são geralmente provenientes da aquisição de um ativo, de serviços, ou surgem de um prejuízo ou de despesas realizadas da empresa. Certas deliberações estatutárias da empresa (tais como as relacionadas com dividendos, participações da administração nos lucros etc), acabam também por gerar a necessidade do registro de passivo.

Os passivos dividem-se em Circulante e A Longo Prazo. Assim dispõe a Lei das S.A. em seu art. 180:

“As obrigações da companhia, inclusive financiamento para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179”.

O referido parágrafo dispõe:

“Na companhia em que o ciclo operacional da sua atividade tiver duração maior que o exercício social, a classificação de circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo”.

É muito comum entre as empresas a adoção do exercício social coincidindo com o ano civil, já que o seu ciclo operacional (período de tempo que vai desde a aquisição das matérias primas ou mercadorias, até o recebimento do valor das vendas) é normalmente inferior a esse prazo.

Há, contudo, empresas que não adotam como exercício o período de um ano, a exemplo das empresas que operam por empreitada ou sob contratos de fornecimentos de bens e serviços a serem produzidos com o prazo de execução física superior a doze meses - manutenção de elevadores, aviões, obras civis etc.

No passivo circulante são registrados os valores de débitos de funcionamentos a curto prazo, ou seja 365 dias. A formação deste grupo é disposta em subcontas, tendo, cada uma delas uma função específica:

- Títulos a Pagar sem Garantia

Evidencia o valor de financiamentos representados por aceite de Títulos sobre os quais não acarretam penhores.

- Títulos a Pagar com Garantia

Representa o valor de títulos aceitos, sujeitos a penhor ou gravados.

- Duplicatas Descontadas (demonstrada junto com a conta Duplicatas a receber)

Representa os valores das duplicatas descontadas junto aos bancos.

- Fornecedores²

Representa os valores de duplicatas e notas a pagar pela aquisição de mercadorias.

- Honorários e Salários a Pagar

Representa os valores devidos pela empresa aos seus funcionários, diretores etc, em razão dos serviços prestados.

- Tributos a Pagar

Representa os valores dos tributos fixos e variáveis, de responsabilidade da empresa.

- Dividendos a Pagar

Representa o valor dos dividendos que a empresa, por decisão da assembléia, houve por bem distribuir aos seus acionistas.

- Contas Correntes Representantes

Representa os valores das comissões sobre vendas liberadas, devidas aos representantes.

- Obrigações Sociais

Representa os valores relativos a FGTS, PIS, PREV. SOCIAL ETC.

² O passivo fictício encontra nessa conta seu habitat principal. Suponhamos uma obrigação com fornecedores que tenha sido liquidada e permaneça constando do balanço. Algumas empresas utilizam esta conta para todas as aquisições, seja mercadoria, seja serviço, material de uso e/ou consumo próprio ou ativo imobilizado. A boa técnica recomenda o uso da conta fornecedores apenas para aquisição de mercadorias.

- Contas a Pagar

Representa os valores de diversos débitos não compreendidos nos itens anteriores tais como: força e luz, telefone, etc.

- Conta Corrente de Sócios³

Representa os valores injetados na empresas pelos Sócios.

Quanto ao Passivo Exigível a Longo Prazo, aplicando-se a convenção prevista na Lei nº 6.404/76 (LSA), este deve compreender as obrigações com vencimento após doze meses. Dentre elas destacam-se: Empréstimos Bancários; Financiamentos Nacionais; Financiamentos por Debêntures; Empréstimos efetuados a empresas por acionistas, sociedades coligadas ou controladas (com retorno a prazo indeterminado); Provisão para Imposto de Renda Diferido, calculado sobre o lucro inflacionário a realizar (transferido de um exercício para o outro) etc.

Antes de se passar para o Patrimônio Líquido, convém lembrar que, com a implantação da Lei das S.A., surgiu o chamado grupo RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS decorrente de receitas faturadas e/ou recebidas menos os custos e despesas efetivamente incorridos, os quais deverão ser reconhecidos no resultado do exercício, de acordo com um método geralmente aceito em contabilidade (Walter, Milton Augusto - Introdução a Análise de Balanços, vol. I, págs. 32 e 33).

O art. 182 da Lei 6.404, de 15.12.76 disciplina o grupo do Patrimônio Líquido, que é composto dos subgrupos seguintes: Capital Realizado; Reservas de Capital; Reservas de Reavaliação; Reservas de Lucros e Resultados Acumulados. É bom lembrar que o conceito de Capital Realizado ou Capital Social é bastante amplo e pode ser dividido em Autorizado, Subscrito, Integralizado e a Integralizar.

Quanto às Reservas de Lucros, há cinco espécies: reserva legal (5% do lucro líquido do exercício ate completar 20% do capital realizado); reservas estatutárias (nas S.A.) ou contratuais (nas Soc. por Quotas de Responsabilidade Limitada) - se constituídas devem ter expressamente indicadas a finalidade da retenção de lucros, o limite e o critério para a sua constituição.

Já as Reservas de Contingências substituem, como procedimento contábil, as provisões que eram constituídas para atender às responsabilidades contingenciais.

Temos ainda nesse grupo os Resultados Acumulados, que podem indicar lucros acumulados ou prejuízos acumulados.

Se o resultado do exercício indicar prejuízo líquido, esse valor há de reduzir o saldo da conta de Lucros Acumulados (provenientes de exercícios anteriores), ou aumentará o saldo da conta Prejuízos Acumulados, se for o caso. (ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti, Auditoria - vol. I, pág. 179).

³ Esta conta também propicia a formação do passivo fictício, merecendo análise acurada.

Em se tratando de Lucro do Exercício, será retida na empresa uma parte para constituição das reservas de lucros já citada neste trabalho, ou para as demais reservas, conforme destinação da assembléia geral. (WALTER, Milton Augusto - Introdução à Análise de Balanço, vol. I, pág. 72).

Assim, concluem-se o Passivo Circulante, o Passivo Exigível a Longo Prazo, o Resultado de Exercícios Futuros e o Patrimônio Líquido. Tem-se, pois, o PATRIMÔNIO completo de uma entidade. Resta, da mesma forma que se procedeu com o Ativo, fazer a ilustração gráfica para melhor visualização e compreensão da matéria.

BALANÇO PATRIMONIAL

EM 31 DE DEZEMBRO DE 1984

PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO

(Cr\$ 1.000)

ELEMENTOS	PARCELAS	SUBGRUPOS	GRUPOS
<u>PASSIVO CIRCULANTE</u>			
* FORNECEDORES	244.000		
* EMPRÉSTIMOS	1.283.236		
ORDENADOS E SALÁRIOS, A PAGAR	12.000		
OBRIGAÇÕES SOCIAIS A RECOLHER	7.600		
ADIANTAMENTOS A CLIENTES	72.000		
TRIBUTOS A PAGAR	25.200		
PROVISÃO P/IMPOSTO DE RENDA	38.212		
PARTICIPAÇÕES A PAGAR	<u>7.096</u>		1.689.344
<u>PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO</u>			
FINANCIAMENTOS POR DEBÊNTURES	100.000		
EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS	<u>100.000</u>		200.000
<u>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>			
<u>CAPITAL REALIZADO</u>			
Capital Social	1.300.000		
(-) Capital a Realizar	(100.000)	1.200.000	
<u>RESERVAS DE CAPITAL</u>			
RESERVAS DE CORREÇÃO DO CAPITAL	530.000		
RESERVA DE INCENTIVO FISCAL	<u>12.393</u>	542.393	
<u>RESERVAS DE REAVALIAÇÃO</u>			
RESERVA DE REAVALIAÇÃO DO IMOB.		12.393	
<u>RESERVAS DE LUCROS</u>			
RESERVA LEGAL	3.194		
RESERVA P/AUMENTO DE CAPITAL	<u>6.388</u>	9.582	
<u>RESULTADOS ACUMULADOS</u>			
LUCROS ACUMULADOS		<u>132.288</u>	<u>1.896.656</u>
<u>TOTAL DO PASSIVO + PAT. LÍQUIDO</u>			3.786.000

* Habitat do Passivo Fictício

MÓDULO II

O ASPECTO LEGAL DO PASSIVO FICTÍCIO

Regulamento do ICM

O Regulamento do ICM, aprovado pelo decreto nº 28.593, de 30.12.81, no seu art. 1º § 3º, prevê a hipótese de tributação sobre o valor que resultar da constatação do passivo fictício. É o seguinte:

“Art. 1º...

O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimido a caixa não comprovado ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento de imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção”.
(Grifo nosso).

Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB

O Regulamento do ICM demonstra de maneira bastante clara a figura do passivo fictício, prevista no COTEB, Lei nº 3.956, de 11.12.81, em seu artigo 3º, § 3º, oferecendo, desse modo, o respaldo legal às ações punitivas desta irregularidade.

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Determinam os §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei 1.598, de 26.12.77 e incisos II do art. 1º do Decreto-Lei 1.648, de 18.12.78 que altera o § 3º acima citado:

“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 do registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

§ 3º - “Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrariamente com base no valor dos recursos de caixa fornecidos a empresa por administradores, sócios da sociedade anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas”.

Código Tributário Nacional

Art. 114 ...

“O fato gerador da obrigação principal e a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência”.

O CTN transfere às leis ordinárias tributárias a competência para definir a situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador. (Grifo nosso).

À medida que estas leis disciplinam a existência de PASSIVO FICTÍCIO em seus respectivos campos de atuação, refletem competência recebida por delegação.

Por extensão, pode-se recorrer acessoriamente, como fundamento legal para a matéria em questão, às seguintes leis federais:

- a) Código Tributário Nacional, artigos: 135, inciso III; 136; 137, incisos I, III letra (a), (b), (c); Parágrafo Único do artigo 138; 142, e seu § Único; 144 e seu § 1º, 149 e incisos I, IV, VI, VII e 195.
- b) Lei Federal nº 4.729, de 17.09.1965, artigos 1º, incisos I, II, e artigo 6º.
- c) Lei Federal nº 2.354, de 29.11.1954, artigo 2º.
- d) Decreto-Lei Federal nº 433, de 23.01.1969, artigo 3º, § Único.
- e) Código Comercial Brasileiro, artigos 10, 12.
- f) Decreto-Lei Federal nº 486, de 03.03.1969, artigos 1º, 2º, 5º, 8º e 16.
- g) Regulamento do Dec.-Lei 486 (Decreto nº 64.567, de 22.05.59).
- h) Decreto-Lei Federal nº 1.598, de 26.12.1977, artigos 9º e seus §§ 1º e 2º; artigo 12, §§ 2º e 3º, artigo 7º, §§ 1º, 2º e 3º.
- i) Decreto-Lei nº 1.042/1969.
- j) Decreto-Lei Federal nº 1.648, de 18.12.1978, artigo 19º, II.
- 1) Decreto-Lei Federal nº 1.598, de 26.12.77.

(Monteiro, Samuel - Auditoria Fiscal, págs. 24 e 25).

MÓDULO III

1ª PARTE

A QUESTÃO DA JURISPRUDÊNCIA E DA DOCTRINA

O entendimento de que o Passivo Fictício está ligado a fenômenos tributários sonegados ao fisco é, para os conselhos Administrativo-Tributários e para os Tribunais de Justiça, bem como para os mentores da doutrina, na maioria dos casos, um ponto pacífico, tanto é que os referidos colegiados têm prolatado sentenças condenatórias às firmas que apresentam passivo irreal em sua escrita contábil.

Não há risco em asseverar o acerto da tributação em função do Passivo Fictício, salvo nas situações de defeito na escrita contábil por erros acidentais, situações estas fundamentadas na doutrina e na jurisprudência.

As obrigações irreais, mantidas no balanço patrimonial são provenientes de fatos tributários cujos ingressos são deixados ao lado numa fuga consciente à obrigação de pagar o imposto.

O entendimento sobre a matéria, quer seja envolvendo ICM, quer seja enfocando o IR ou o IPI, está consubstanciado num farto rol de jurisprudência e pareceres, tanto na esfera administrativa⁴ quanto em nível judicial⁵, analisado criteriosamente e transcrito a seguir, visando-se subsidiar o trabalho daqueles que pesquisam o Passivo Fictício.

CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL

ESTADO: BAHIA

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 080336/C

DEGER 213434/79

A firma estabelecida em Conde, foi autuada em 30.10.79 por preposto fiscal, o qual apura um débito de Cr\$ 60.121,30, de ICM, como resultado de omissão de saída decorrente de passivo fictício constatado, no exercício de 1978, no valor de Cr\$ 400.808,79.

A firma autuada apresentou defesa, quando reconhece insuficiência de caixa apenas em maio, enquanto procura demonstrar a inexistência de tal falta em relação a junho, julho, outubro e dezembro, este, mais precisamente, porque resultaria de falta verificada no exercício de 1977, cujo lançamento o autuante não estava autorizado a rever, uma vez havida fiscalização anterior.

⁴ Conselhos de Fazenda Estaduais e Conselhos de Fazenda Federal (MF/CST).

⁵ Supremo Tribunal Federal (STF) e Tribunal Federal de Recursos (TFR).

O autuante, na contestação, desenvolve lúcido raciocínio de combate à argumentação da defesa, numa tese que me parece válida, especialmente no que se refere ao passivo fictício referente a maio, junho, julho e outubro, que decorre de omissão de saída, com base em duplicatas pagas, não contabilizadas.

Realmente, o passivo fictício decorrente de tais duplicatas está demonstrado pelo autuante, que arrola as duplicatas pagas e não contabilizadas, o que não acontece com o passivo fictício com base no exigível de 1971, o que leva à dúvida quanto à classificação do passivo, que pode ser fictício, mas também pode ser real.

A questão não se prende a insuficiência de Caixa, como quer o autuado, mas de duplicatas pagas e não contabilizadas.

Evidentemente, o passivo fictício não pressupõe a existência ou inexistência de disponibilidade de Caixa, mas se caracteriza tanto pelas obrigações consignadas no Passivo, indevidamente, uma vez já liquidadas nos respectivos prazos, como pelas obrigações pagas sem a contabilização dos respectivos títulos.

Em ambos os casos, a liquidação se dá, obviamente, com recursos omitidos na receita.

Discordo do autuante em relação ao passivo fictício originário do exigível de 1971 pelas razões já expostas, ou seja, falta de discriminação dos títulos, não tanto pela restrição feita à revisão fiscal, que é inteiramente válida, uma vez que o direito de o Fisco rever o lançamento só decai pelo decurso de 5 anos do fato gerador.

Assim, julgo PROCEDENTE, em parte, o auto de fl. 01, condenando o autuado a pagar, no prazo de 20 dias, o ICM na quantia de Cr\$ 12.755,70, além da multa no valor de Cr\$ 19.133,55 consoante determina o art. 14, nº II, da Lei 2.425, de 30.12.66, combinado com o art. 1º da Lei 2.923, de 26.04.71, ficando homologado o recolhimento do ICM na quantia de Cr\$ 6.868,07, conforme DAE anexo.

Recorro desta decisão para o Egrégio Conselho da Fazenda Estadual, como determina o Regulamento.

Antes, porém, o processo deve ser devolvido à DEREFE - Cipó para que se intime o autuado nos termos desta decisão.

SEJUF, em 06 de março de 1980

Ass. M. RIBEIRO COSTA
Julgador

CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL

ESTADO: MINAS GERAIS

01. ICM - APURAÇÃO DE PASSIVO FICTÍCIO - TRANSFERÊNCIA PARA OS EXERCÍCIOS SUBSEQÜENTES - INVIABILIDADE. O passivo fictício apurado em um exercício não pode ser transferido para os exercícios subseqüentes e, após decorridos mais de 5 anos de sua ocorrência, decai a Fazenda do direito de constituir o crédito tributário (CC-MG - Ac. unân. 11.532 da 2ª Câm. de 16.10.78 Rec 378 - Caeté - Rel. Cons. Nilo Antonio Gazire - Organização Ormado de Castro Ltda. vs. Fazenda Pública Estadual).
02. ICM - OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO FICTÍCIO. A não comprovação do passivo exigível importa considerá-lo como fictício, o que caracteriza a omissão de receita (1º CC-MG - Ac unân 103.2.598 da 3ª Câm., publ. do DOU de 2.7.79 - Proc. 1287/80 - Rel. Nilo Antonio Gazire).

CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL

ESTADO: RIO GRANDE DO SUL

(Pedidos de Revisão e Reconsideração)

01. PASSIVO FICTÍCIO - Caracterização - Exclusão, contudo, de cada exercício levantado, dos valores cujos lançamentos não foram individualizados pela Fiscalização e que permaneceram no todo ou em parte, no exercício seguinte - Pedido de revisão do Contribuinte parcialmente provido e não homologado pelo Sr. Coordenador da Administração Tributária, prevalecendo para o caso dos autos.
02. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência relevante para o imposto de renda e para o ICM - obrigação do executado para esclarecer a procedência dos recursos usados nos pagamentos e comprovar a sua legitimidade.
03. PASSIVO FICTÍCIO - Acusação fiscal decorrente de apuração de diferença aritmética entre o saldo da conta Fornecedores e o montante efetivamente comprovado pelo recorrente, inexistindo título representativo do débito - Pedido de revisão do Contribuinte desprovido, mantida a acusação fiscal.
04. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência - Subsistente acusação fiscal, amparada em presunção *juris tantum*, de terem ocorrido saídas sonegadas ao tributo - Auto mantido - Decisão não unânime.
05. PASSIVO FICTÍCIO - Admissibilidade da acusação fiscal de fraude contábil, por inexistir contraprova do Contribuinte - Pedido de reconsideração da Representação Fiscal provido - Decisão não unânime.

CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL

ESTADO: RIO DE JANEIRO

01. ICM - PASSIVO FICTÍCIO E DIFERENÇA DE VALOR ENTRE ESTOQUE E O REGISTRADO NO DIÁRIO - INFRAÇÕES DIVERSAS. A existência de passivo fictício constitui infração diversa da configurada na hipótese de diferença comprovada entre o valor do estoque de mercadorias contabilizado no livro Diário e o apurado no inventário das mercadorias discriminadas no respectivo registro. As hipóteses não implicam imputação de débitos concorrentes ou superpostos (CC-RJ - Ac. unân. 185 do 1º Gr. de Câms., de 8.5.79 - Rec. 4.611 - Rel. Cons Edson Macedo - Fazenda Estadual e Casa Universo Ltda. vs. 6ª Câmara).
02. ICM - EXIGÍVEL FICTÍCIO - SALDO DE CAIXA - IRRELEVÂNCIA. Irrelevante o saldo de caixa constante de balanço para extinguir a figura do exigível fictício, em face de não poder aquele saldo ser aplicado na liquidação de dívidas não documentadas. (CC-RJ - Ac. unân. 201 de 2º do Gr. de Câms., de 10.8.79 - Rel. Cons Henrique Biasino - Fazenda Estadual vs. Quinta Câmara).

CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (T.I.T.)

ESTADO: SÃO PAULO

01. PASSIVO FICTÍCIO - Alegação de ter havido suprimento de Caixa por empréstimo pessoal do titular da firma Ilícito caracterizado - Auto mantido.

Não é aceitável a justificativa de que o empréstimo pessoal do titular da firma não foi contabilizado por inexistir contabilização do movimento bancário, posto que o próprio recorrente admite que deveria ter dado baixa da obrigação, debitando a conta do Passivo “Títulos a Pagar” e promovendo o respectivo lançamento na conta-corrente do titular da firma. Os lançamentos contábeis contradizem a afirmação de que inexistiria a conta Bancos - c/ movimento. Não há explicação para o fato de que, embora com conta específica “Crédito do Titular”, não haja sido contabilizada exatamente a quantia questionada. A conclusão óbvia é a de que, dada a insuficiência escritural do Caixa, o lançamento de quitação do título não pode ser efetuado no curso do exercício. Tal fato, conforme entendimento deste Tribunal, induz a presunção, não desmentida, de ocultação de receita, proveniente de vendas sonegadas.

Decisão não unânime de 27.8.75, negando provimento ao recurso - 7ª Câmara - Rel. Adail Expedito de Oliveira Trigo - Proc. DRT-9, nº 119/74.

02. PASSIVO FICTÍCIO - “Estouro” de Caixa - Presunção *juris tantum* de ocultação de vendas e conseqüente sonegação do ICM - Ausência de provas em contrário Recurso desprovido.

Conforme iterativamente tem decidido este Tribunal, o “estouro” de Caixa assim como o “passivo fictício”, levam à presunção de ter havido ocultação de vendas, com a conseqüente sonegação do imposto. Presunção “juris tantum”, que, por conseguinte, admite prova em contrário. No caso concreto, nenhuma prova a recorrente carrou para os autos, limitando-se a alegar que os recursos foram transferidos de outras fontes, sem a devida e indispensável contabilização.

Decisão não unânime de 1.9.75, negando provimento ao recurso
- 7ª, Câmara - Rel. Adail Expedito de Oliveira Trigo - Proc.
DRT-8 nº 48/75.

03. PASSIVO FICTÍCIO - Suprimentos de dinheiro feitos por pessoa física à jurídica, sem documentos - Pessoa jurídica inscrita em nome individual - Omissão de receita configurada - Acusação fiscal corretamente apurada em levantamento específico-financeiro - Auto mantido.

Não se pode aceitar meros lançamentos destituídos de documento gerador do fato contábil. O fornecimento de dinheiro, nestas condições, configura uma omissão de receita, já que não existe possibilidade do proprietário emprestar dinheiro ao seu próprio estabelecimento, em contas-correntes, sem existência de documento comprobatório. A conclusão a que se chega, no caso é que o numerário originou-se de omissão de receita na saída de mercadorias, porquanto se tratava de Contribuinte inscrito em nome individual.

Decisão não unânime de 1.8.74, negando provimento ao recurso
- 8ª Câmara - Rel. Aldo José Kühl. Proc. DRT-8 nº 3417/73.

04. PASSIVO FICTÍCIO - Decorrente apuração de saídas tributadas, via levantamentos econômicos - Trabalho não Infirmado - Auto mantido.

O passivo fictício de que é acusada a firma tem suporte probante nos documentos juntados aos autos, através dos quais se verifica que os valores consignados nos Balanços dos exercícios em causa, como exigível, ou haviam sido pagos por ocasião do recebimento da mercadoria, como vendas a vista, ou não foram comprovados pela interessada mediante a exibição da quitação aposta nos respectivos documentos.

Decisão unânime de 25.3.76, negando provimento ao recurso -
8ª Câmara - Rel. Alexandre Apparício Scigliano - Proc. DRT-6
nº 3703/74.

05. PASSIVO FICTÍCIO - Incorreta repetição da mesma importância em quatro exercícios consecutivos - Exigência fiscal mantida apenas quanto ao primeiro exercício levantado.

Alega a autuada que a importância provém de lucros obtidos em exercícios anteriores à manutenção da contabilidade e que foi lançada na conta “Contas-Correntes” para posterior aumento de capital. Assiste-lhe razão em parte, por isso que, conforme o Parecer Normativo CST nº 214/70, a importância apontada como passivo fictício em um

exercício, uma vez recolhido o débito ou requerido o seu parcelamento, torna-se reserva livre para aumento de capital.

Decisão unânime de 27.9.76, provendo parcialmente o recurso -
5ª Câmara - Rel. Álvaro Reis Laranjeira Proc. DRT-5 nº
1200/75.

06. PASSIVO FICTÍCIO - Omissões de receitas - Desnecessidade de divisão proporcional das diferenças apuradas, nos levantamentos, entre as operações tributadas e as isentas - Pedido de revisão do Contribuinte desprovido.

A melhor interpretação é a consubstanciada na decisão revisanda no sentido de que, apurada a omissão de receita, cabe ao contribuinte ilidir a presunção *juris tantum* e não a divisão proporcional, conforme o montante das operações tributadas e isentas.

Proc. DRT-1 nº 14449/77, julgado em sessão de CC. Reunidas
de 13.11.78 - Rel. Álvaro Reis Laranjeira

7. PASSIVO FICTÍCIO - Caracterizado - Subsistente acusação fiscal, via levantamentos econômicos, de saídas sonegadas - AIIM mantido - Decisão unânime.

Não foram comprovados os créditos de Fornecedores em aberto, resultando as diferenças. A simples alegação de que nos exercícios seguintes, se reproduziram débitos anteriores, não infirma o feito. Não cabe a este Tribunal refazer o trabalho fiscal, mas cabe ao Contribuinte provar e demonstrar tal repetição de lançamento, para a devida apreciação do juiz.

Proc. DRT-5 nº 12498/76, julgado em sessão da 6ª Câmara de
10.4.78 - Rel. Álvaro de Sá.

08. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência não ilidida pelo Contribuinte - Apelo desprovido - Decisão unânime.

A baixa de duplicatas, sem qualquer documento que prove que realmente foram pagas no exercício, não substitui a prova requerida que invalide o passivo fictício acusado. Considerando que este Tribunal tem entendido, de forma reiterada e uniforme, que o passivo fictício representa sonegação de operações não registradas, e considerando não provado o pagamento das duplicatas no período a que se refere o auto, julga-se procedente o trabalho fiscal.

Proc. DRT-7 n. 1704/78, julgado em sessão da 6ª Câmara de
1.10.79 - Rel. Álvaro de Sá.

09. PASSIVO FICTÍCIO - Contas de "Fornecedores" liquidadas, segundo o recorrente, com recursos de um dos sócios - Alegação não comprovada - Apelo denegado.

Sustenta o recorrente que várias contas de Fornecedores foram liquidadas com recursos dos próprios sócios, porém, sem contabilização, não tendo havido, assim, insuficiência de caixa ou evasão de vendas. O Contribuinte reconhece a liquidação dos títulos com numerário estranho à firma. Se tal importância foi fornecida por um sócio, deveria estar lastreada pelo competente lançamento contábil. Inexistindo este, a razoável conclusão a que se chega é de receita obtida pela firma mediante operações a descoberto.

Decisão não unânime de 6.10.75, negando provimento ao recurso - 7ª Câmara - Rel. Antonio Carlos Grimaldi - Proc. DRT-5 nº 2279/75.

10. PASSIVO EXIGÍVEL - Saldo devedor da conta de Fornecedores incorretamente levado pelo Fisco à ficha de conclusão fiscal gerando diferença no levantamento fiscal - Infração excluída - Decisão unânime.

O Contribuinte possuía um saldo devedor de Cr\$ 84.144,81, com relação a um seu fornecedor, de quem era credor por valor maior. Tanto seu débito, como seu crédito, encontravam-se em aberto e, portanto, figuraram no Ativo e Passivo do Balanço de encerramento do estabelecimento, ocorrido dois anos após. Assim, tendo efetuado acerto de contas com dito fornecedor consoante se provou nos autos, e estando os documentos devidamente formalizados, a diferença apontada no levantamento é de ser excluída.

Proc. DRT-5 nº 6724/77, julgado em sessão da 4ª Câmara de 15.5.78 - Rel. Antonio Carlos Grimaldi.

11. PASSIVO FICTÍCIO - Inacolhível pretensão de que a diferença apurada no levantamento seja rateada entre as saídas tributadas e a prestação de serviços - Auto mantido - Decisão não unânime.

Não procede a pretensão porque a prestação de serviços no caso, mercenaria - é eminentemente de mão-de-obra enquanto que o passivo se refere à aquisição de mercadorias.

Proc. DRT-2 n. 3419/78, julgado em sessão da 4ª Câmara de 5.2.79 - Rel. Antonio Carlos Grimaldi.

12. PASSIVO FICTÍCIO - Conta "Fornecedores" - Importância glosada num exercício e não deduzida do saldo no exercício seguinte - Recurso extraordinário contra decisão que concluíra pela exclusão da diferença no segundo exercício levantado - Apelo não conhecido.

O Fisco pesquisou as operações registradas, nas contas de Fornecedores e constatou existência de passivo não comprovado. Esse valor era de Cr\$ 5.501,91, em 1968, e de Cr\$ 12.010,69, em 1969. Ora, as contas de Fornecedores são daquelas cujos saldos se transpõem para os exercícios seguintes. Assim, a importância que onerou indevidamente o saldo de uma dessas contas em determinado exercício, continuará a onerá-lo no exercício seguinte. Faz-se mister, portanto, que, nesses casos, a importância glosada num determinado exercício seja deduzida do saldo no exercício seguinte. Assim, neste caso, o

passivo não comprovado no exercício de 1969 deve ser entendido como sendo Cr\$ 6.508,78 (Cr\$ 12.010,69 menos Cr\$ 5.501,91).

Proc. DRT-5 nº 13905/71, julgado em sessão de CC. Reunidas de 30.8.76 - Rel. Antonio Pinto da Silva.

13. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência - Diferença, porém, incorretamente lançada pelo Fisco em dois exercícios - Apelo parcialmente provido - Decisão unânime.

A diferença entre o saldo da conta “Fornecedores” apontado no Balanço e a soma dos títulos comprobatórios dos compromissos da empresa caracterizou a existência do passivo fictício. Procedente, porém, a alegação de que essa diferença está contida na que foi apontada no exercício anterior. Excluída a diferença quanto ao segundo exercício levantado, ressalva-se ao Fisco o direito de reinstaurar o procedimento fiscal, se positivado que aquela diferença tem origem em outros fatos que não os motivadores da diferença do exercício anterior (v. “Ementário do TIT”, ed. 1977, ementa n. 844).

Proc. DRT-1 n. 21166/74, julgado em sessão da 1ª Câmara de 25.6.79 - Rel. Antonio Pinto da Silva.

14. PASSIVO NÃO COMPROVADO - Apelo parcialmente provido, excluídas de um exercício levantado de parcelas já glosadas no exercício anterior - Decisão unânime.

Entenderam as Câmaras Reunidas (ementa nº 644, “Ementário do TIT”, ed. 1977) que as importâncias glosadas num exercício, em razão de passivo não comprovado (não sendo o caso de insuficiências de caixa, nem de duplicatas pagas, que figuram por pagar no Balanço - salvo, quanto a estas, se depois de pagas figurarem em mais de um Balanço como não-pagas), devem ser deduzidas do respectivo saldo no exercício seguinte.

Proc. DRT-3 nº 1409/76, julgado em sessão da 1ª Câmara de 13.10.77 - Rel. Antonio Pinto da Silva.

15. PASSIVO FICTÍCIO - Apuração fiscal de que duplicatas pagas constavam no saldo da conta Fornecedores como “a pagar” - Auto subsistente.

Têm entendido as Câmaras Reunidas que “quando o Contribuinte não prova que o valor das mercadorias está por pagar, é lógico que já pagou, circunstância essa suficiente para gerar a presunção de que o numerário adveio de receita tributável omitida” (processo DRT-1 nº 107301/69, sessão de 15.4.71, “Ementário do TIT”, ed. de 1974, pág. 313, ementa nº 1.435). No caso dos autos, ademais, o Fisco comprovou que as duplicatas já estavam pagas.

Decisão unânime de 4.2.76, negando provimento ao recurso - 1ª Câmara - Re. Antonio Pinto da Silva Proc. DRT-6 nº 4194/75.

16. PASSIVO FICTÍCIO - Correção contábil, após a ação fiscal, dos saldos da conta Fornecedores - Apelo provido - Decisão não unânime.

Os erros contábeis nos saldos da conta Fornecedores, nos dois Balanços pelo Fisco impugnados, foram corrigidos através da reconciliação da contabilidade, caindo por terra, apesar de terem sido efetuados após o início da ação fiscal, a presunção de ocorrência de saídas de mercadorias sem satisfação do tributo.

Proc. DRT-1 nº 29389/74, julgado em sessão da 4ª Câmara de 25.10.77 - Rel. Armando Casimiro Costa.

17. PASSIVOS FICTÍCIO E OCULTO - Inaceitável conclusão fiscal de saídas de mercadorias sem documentação fiscal - Acusação excluída, ressalvado novo procedimento fiscal - Decisão não unânime.

Tratando-se de passivo fictício e de passivo oculto, julga-se insubsistente a acusação não só porque a existência de tais passivos, ainda quando comprovada, não caracteriza fato gerador do ICM, nem autoriza a suposição de que haja ocorrido saída de mercadorias sem documentação fiscal, como também por que a Fiscalização não rebateu as alegações do autuado.

Proc. DRT-1 nº 26597/75, julgado em sessão da 4ª Câmara de 18.7.77 - Rel. Armando Casimiro Costa.

18. PASSIVO FICTÍCIO - Conta "Fornecedores" - Pedido de revisão da TIT-13 de decisão que provera o recurso ordinário - Apelo provido, restabelecida a decisão de primeira instância.

Não cabe ao Fisco a obrigação de comprovar a legitimidade dos lançamentos contábeis e a legalidade documental do Balanço e sim ao Contribuinte. Se o Contribuinte não comprovar, com documentos legítimos, a justeza do lançamento, ficará com o ônus do pagamento do imposto e da pena. Ora, como o objeto do Contribuinte é compra e venda e se surgiu dinheiro em sua caixa, a conclusão é de que ocorreu venda de mercadoria sem emissão de nota fiscal, com falta de pagamento do tributo. E esta escamoteação do lucro líquido altera o lucro bruto, daí a exigência do Fisco estadual.

Proc. DRT-4 nº 1813/69, julgado em sessão de CC. Reunidas de 7.6.76 - Rel. Arnaldo Tirone.

19. PASSIVO EM ABERTO - Falta de numerário suficiente para sua cobertura - Pedido de revisão do Contribuinte desprovido, mantida a decisão reconsiderada.

O artifício utilizado constitui indício de omissão de receita e, conseqüentemente, saída da mercadoria sem o pagamento do imposto.

Proc. DRT-5 n. 1858/78, julgado em sessão de CC. Reunidas de 16.5.79 - Rel. Aurelino Pires de Campos Nóbrega.

20. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência decorrente da contabilização de compras a vista como sendo compras a prazo - Apelo desprovido - Decisão unânime.

A recorrente alega que, não tendo sido efetuado o levantamento de um exercício, não é correto levar em conta diferença ocorrida no levantamento do exercício seguinte, para efeito de dedução na conta Fornecedores. Decide-se: o passivo fictício tem sua razão de ser em virtude de compras a vista ocorridas de janeiro a junho de 1972, contabilizadas como compras a prazo; não se justifica, assim, a pretensão da recorrente no sentido de que se deduza a quantia da conta Fornecedores fechada em 31.12.71.

Proc. DRT-1 n. 2767/78, julgado em sessão da 6ª Câmara de 7.3.79 - Rel. Aurelino Pires de Campos Nóbrega.

21. ICM - OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO FICTÍCIO. A não comprovação do passivo exigível importa considerá-lo como fictício, o que caracteriza a omissão de receita (1º CC-MF-Ac unân 103.2.598 da 3ª Câm, publ. no DOU de 2.7.79).

22. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência constatada junto a firma individual - Pedido de revisão da Fazenda provido, restabelecido e julgado singular.

Caracterizado o passivo fictício, este se põe como elemento determinante de circulação sonogada à tributação, mormente quando não se fez prova cabal em contrario. A circunstancia de se tratar de firma individual não ilide a obrigação de comprovar a origem de recursos a satisfazer os compromissos liquidados.

Proc. DRT-5 n. 1570/78, julgado em sessão de CC. Reunidas de 30.1.80 - Rel. Carlos Celso Orcesi da Costa - Ementa do voto do Juiz Jamil Zantut.

23. PASSIVO FICTÍCIO E “ESTOURO DE CAIXA” - Ocorrência da segunda irregularidade decorrente da comprovação parcial de inoocorrência da primeira - Pedido de reconsideração do Contribuinte desprovido - Decisão não unânime.

1. No transcurso do processado, o recorrente teve ensejo de apresentar inúmeros títulos pagos nos exercícios fiscalizados, cujos valores constavam da conta “Fornecedores”, no final de cada exercício, como débitos pendentes; 2. O Fisco acolheu os comprovantes apresentados, deduzindo do total então exigido as parcelas a eles correspondentes; 3. Ao admitir como bons os aludidos pagamentos, constatou, em função destes mesmos pagamentos, uma outra irregularidade, qual seja, a existência de “estouros de caixa”, nos diferentes exercícios, com o que as diferenças reclamadas passaram a ser provocadas por duas falhas. diferenças na conta “Fornecedores” não comprovadas, e “estouros de caixa”. Como nada mais foi juntado aos autos pelo recorrente, no sentido de destruir estas acusações, julga-se procedente o trabalho fiscal.

Proc. DRT-2 n. 2968/74, julgado em sessão da 2ª Câmara de
23.5.79 - Rel. Carlos Eduardo Duprat.

24. PASSIVO OCULTO - Ocorrência caracterizada - Apelo desprovido - Decisão unânime.

O Passivo apontado no levantamento fiscal é o chamado “passivo oculto”, representado por máquinas adquiridas pelo Contribuinte e que se encontravam, em seu estabelecimento, desacompanhadas de qualquer prova documental. Esta circunstância, reconhecida pelo próprio Contribuinte ao emitir nota fiscal de entrada para regularizar a situação, e isto após a ação fiscal, representa, sem dúvida, uma omissão de receita e, como tal, resultante de saídas não registradas. Prova em contrário não foi apresentada pelo recorrente.

Proc. DRT-6 n. 4179/79, julgado em sessão da 3ª Câmara de
4.2.80 - Rel. Carlos Eduardo Duprat.

25. PASSIVO FICTÍCIO - Incorreto procedimento do Fisco no levantamento do saldo da conta Fornecedores e na elaboração dos levantamentos econômicos - Pedido de revisão da TIT-13 desprovido, confirmada a ressalva de novo procedimento fiscal.

Os demonstrativos apresentados pelo Fisco revelam que o saldo da conta Fornecedores tanto se compunha de valores já muito liquidados, como de compromissos a pagar, alguns de há muito vencidos. O Fisco, ademais, ao efetuar o levantamento fiscal relativo ao exercício de 1973, considerou novamente efeitos fiscais que já haviam sido arrolados no levantamento fiscal relativo ao exercício de 1972, o que reduziria a diferença substancialmente; e é possível, também, que no levantamento relativo ao exercício de 1972, tenham sido repetidos efeitos fiscais já considerados em levantamento do exercício anterior, se que houve, o que somente o Fisco pode constatar.

Proc. DRT-1 nº 31874/74, julgado em sessão de CC. Reunidas
de 29.3.78 - Rel. Carlos Eduardo Duprat. Ementa do voto
vencedor do juiz Orlando Domeneghetti.

26. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência não solidamente caracterizada e demonstrada - Inconsistente exigência fiscal de tributo, via levantamentos - Apelo provido, ressalvado ao Fisco o direito de instaurar novo feito - Decisão não unânime.

A exigência de diferença de ICM apurada através de levantamentos fiscais, envolve certamente uma forte parcela de presunção, que pode ou não ser contraditada pelo contribuinte, com provas que possuam um certo grau de valoração. No caso, a principal parcela exigida é fruto de um Passivo considerado fictício, por sua vez calcado em numerário que pretensamente teria sido fornecido à recorrente, mas desacompanhado de qualquer comprovação. Essa afirmação é, em princípio, verdadeira, posto que inexistem contratos de mútuo e/ou mesmo promissórias. Em princípio, porque a autuada procurou justificar esta omissão, juntando farta documentação; procurou comprovar, também, que efetuou, no interregno, pagamentos parcelados, mediante a transferência, em favor da credora, de duplicatas de sua emissão contra terceiros. A presunção de certeza desses

elementos probantes, de certa forma, se contrapõe à presunção de falta de tributo levantada pelo Fisco. De ambos os lados não se tem elementos absolutos, mas que desta mesma forma também se ilidem.

Proc. DRT-1 n. 4065/75, julgado em sessão da 3ª Câmara de
3.11.80 - Rel. Carlos Eduardo Duprat.

27. PASSIVO FICTÍCIO - Conta Fornecedores - Efetiva comprovação, pelo Contribuinte, do pagamento de parte das duplicatas que permaneciam como a pagar - Apelo parcialmente provido - Decisão não unânime.

A existência de passivo fictício leva a presunção de vendas sem a necessária documentação. A contraprova da acusação formulada pelo Fisco, cabe, sem dúvida, ao Contribuinte. O grau de certeza de uma contraprova desta natureza, contudo, deverá ser auferido pelo julgador dentro do contexto que o processo, em si, pode oferecer. Assim, usando de uma certa elasticidade, que tal acusação pode dar ensejo - tais como provas indiretas de que tal ou qual pagamento foi efetuado na verdade, declarações de terceiros sobre a liquidação de determinados títulos, etc. -, pode-se, igualmente, chegar a uma quase certeza do montante subtraído ao Fisco. Quase certeza porque a prova cabal da inexistência de qualquer passivo cabe ao Contribuinte, e, se este não a apresenta, a presunção passa a ser “juris tantum”.

Proc. DRT-1 nº 30163/76, julgado em sessão da 2ª Câmara de
18.5.78 - Rel. Carlos Eduardo Duprat.

28. PASSIVO FICTÍCIO E “ESTOURO DE CAIXA” - Ocorrências não ilididas pelo Contribuinte - Manutenção das exigências fiscais de diferenças tributáveis apuradas via levantamentos - Decisão unânime.

Estas diferenças, como tem sido reiteradamente admitido por este Tribunal, geram a presunção “juris tantum” de correspondentes saídas de mercadorias sem a necessária comprovação, sujeitas, assim, ao tributo em causa. O fato gerador não seria, certamente, a diferença apontada, nas contas respectivas, mas, sim, o resultado que daí decorre, qual seja, o que isto representa como saída de mercadorias sem qualquer comprovação.

Proc. DRT-10 n. 3144/78, julgado em sessão da 3ª Câmara de
5.3.80 - Rel. Carlos Eduardo Duprat.

29. PASSIVO FICTÍCIO - Conta “Fornecedores” - Ocorrência não infirmada pelo Contribuinte - Apelo Desprovido - Decisão unânime.

A diferença de ICM ora exigida está calcada na existência de um passivo fictício, apurado pelo Fisco através o exame da conta “Fornecedores”. Esta acusação comporta, sem dúvida, uma prova em sentido contrário, a ser apresentada pelo acusado. Caso contrário, o que seria uma simples presunção, passa a ser algo mais, passa a ser praticamente uma certeza de saídas de mercadorias sem o necessário suporte fiscal. O

recorrente, nas mais diferentes oportunidades que se lhe ofereceram, nada apresentou que pudesse ilidir o trabalho fiscal.

Proc. DRT-11 n. 2947/79, julgado em sessão da 3ª Câmara de 18.12.80 - Rel. Carlos Eduardo Duprat.

30. PASSIVO FICTÍCIO - “Estouro” de Caixa - Ilícito corretamente penalizado - Auto procedente.

Alega o recorrente, na lição de Samuel Monteiro (“Perícia Contábil e Fiscal”), que o chamado Passivo Fictício só pode ocorrer se se verificar “estouro” de Caixa. A própria obra citada o condena, pois é bastante clara quando afirma que o “passivo fictício” é uma das formas com que se apresenta o “estouro” de Caixa. Com efeito, ao ser efetuado um pagamento, o Caixa escritural “estouraria”, se a saída de numerário fosse lançada; que faz, então, o Contribuinte? Para não revelar o “estouro”, não lança o pagamento, jogando-o em uma conta passiva; mas o “estouro”, na realidade já ocorreu, razão pela qual o autor citado no recurso diz: “Quando o estouro de Caixa é representado por saldos credores na Conta de Fornecedores. . .”

Decisão não unânime de 7.1.75, negando provimento ao recurso quanto à matéria enfocada - 3ª Câmara - Rel. César Machado Scartezini - Proc. DRT-9 nº 120/74.

31. PASSIVO FICTÍCIO - Falta de comprovação de pagamento de duplicatas - Alegada e irrelevante existência de saldo de caixa no exercício - Apelo não provido.

A recorrente não tem razão: se e verdadeiro que as receitas omitidas podem, em tese, ter-se originado de outras fontes, que não a venda de mercadorias, não menos certo é, também, que, diante da acusação fiscal, que consubstancia uma presunção “juris tantum”, cabia-lhe provar o que alegou; ora, o que se vê no recurso e que ela confessa, expressamente, não poder apresentar nem as provas dos pagamentos que diz ter efetuado em ocasiões próprias, sendo irrelevante o fato de possuir durante o exercício, saldo de caixa, porque a existência de saldo nada prova, em si.

Decisão unânime de 16.12.74, negando provimento ao recurso quanto à matéria aqui descrita - 3ª Câmara - Rel. César Machado Scartezini - Proc. DRT-4 nº 174/74.

32. PASSIVO FICTÍCIO - Inocorrência deste artifício contábil - Auto insubsistente - Decisão unânime.

Entende-se por “passivo fictício” o artifício contábil, dos mais condenáveis, consistente em, por exemplo, declarar o contribuinte, no Balanço do exercício, como ainda não liquidada, uma dívida já quitada no período, com o que ele, ou procura encobrir uma insuficiência escritural de caixa, evitando a revelação do “estouro” deste, ou intenta aumentar o passivo, a fim de sonegar o imposto de renda, ou objetiva as duas coisas ao mesmo tempo. “In casu”, o que se verifica é que, no exercício levantado, a recorrente

registrou uma saída de 8,4 milhões de cruzeiros, declarou um resultado bruto de mais de 1,8 milhão, um Lucro Líquido de 1,1 milhão e devia a seus fornecedores, no final do período, Cr\$ 814.618,19, números esses que não se coadunam, em absoluto, com a increpação de ter simulado um passivo de menos de 5 mil cruzeiros, importância tão ínfima, em confronto com as escrituradas, que tudo leva o julgador à convicção de que não se caracterizou a figura delituosa do “passivo fictício”, de suma gravidade por ter implicações, inclusive, no campo penal. Repugna ao bom-senso e ao espírito de justiça condenar-se a recorrente por tão grave infração, que ela certamente não cometeu.

Proc. DRT-11 n. 2430/77, julgado em sessão da 5ª câmara de 14-2-79 - Rel. César Machado Scartezini.

33. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência não infirmada pela alegação de que, no dia do Balanço final do exercício, existia saldo em Caixa e/ou em Bancos, em importância superior a apurada como passivo fictício - Apelo desprovido - Decisão unânime.

A existência, no dia do Balanço final do exercício, de saldo em Caixa e/ou em Bancos, em importância superior à apurada como passivo fictício, não prova que, no dia em que foi liquidada, mas não contabilizada uma obrigação passiva, aquele saldo era o mesmo, eis que o saldo em Caixa/Bancos é um elemento sempre variável, mesmo diariamente. Para que o acusado pudesse contrapor-se, validamente, à imputação, carecia ele de comprovar, o que não foi feito, que no dia daquela liquidação (e não no dia do Balanço), seu saldo em Caixa/Bancos era suficiente para atender à mesma; necessitaria, ainda, demonstrar que este saldo foi efetivamente utilizado para tal fim, com o que, então, poderia convencer de que tudo não passou de um equívoco contábil, ou de um simples atraso de escrituração.

Proc. DRT-1 nº 18236/77, julgado em sessão da 5ª Câmara de 29.5.78 - Rel. César Machado Scartezini.

34. PASSIVO FICTÍCIO - Conta “Fornecedores” - Insubsistente impugnação fiscal dos saldos dessa conta, sob a alegação de terem sido a vista as operações - Apelo parcialmente provido, com ressalva de novo procedimento fiscal - Decisão unânime.

1. Como se verifica do conjunto probatório produzido pela Fiscalização, boa parte da impugnação dos saldos anuais de balanço da conta “Fornecedores” diz respeito a operações realizadas “a vista”, as quais, ao ver dos autuantes, não podem figurar naqueles saldos, pela simples razão de serem “a vista”, o que, de per si, presumiria o pagamento no ato; 2. Venda a vista não é somente aquela em que o pagamento é efetuado no ato da tradição da mercadoria, mas também aquela em que o pagamento é feito, dentro de 30 dias (v. Lei n. 187/1936 - Lei das Duplicatas); 3. Decorre, outrossim, que embora efetuando uma operação a vista, o comprador pode perfeitamente ficar devendo ao vendedor o preço da mercadoria; ora, se a transação realizada por exemplo, no mês de dezembro, após o dia 2, nada de estranhável que a dívida conste do Balanço levantado no último dia do ano, compondo o saldo da conta “Fornecedores”; somente este fato já invalidaria parte das acusações fiscais, uma vez que há, “in casu”, diversas operações, dentre as glosadas, efetuadas no mês de dezembro; 4. É bastante comum, ademais, sendo mesmo usual no comércio, que uma operação de compra e venda, contratada inicialmente como “a vista”, seja transformada, por motivos os mais variados (em geral de ordem financeiras, em

operação para pagamento a prazo, muitas vezes com emissão de duplicata, outras vezes mediante simples acordo entre as partes; em resumo: as operações declaradas como sendo “a vista” não podem ser impugnadas pela só circunstância de o pagamento não ter sido efetuado no ato; 5. Sabe-se, aliás, que a praxe comercial já criou uma expressão própria para a hipótese de pagamento no ato, qual seja, “a vista contra a entrega da mercadoria”.

Proc. DRT-11 n. 453/78, julgado em sessão da 5ª Câmara de 10.12.79 - Rel. César Machado Scartezini.

35. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência que gera a presunção “juris tantum” de omissão de receita sonegada à incidência do ICM - Pedido de revisão da TIT-13 provido.

As Câmaras Reunidas vêm entendendo, pacificamente, se bem que por maioria de votos, que a existência do chamado “passivo fictício” configura a presunção “juris tantum” de omissão de receita tributável pelo ICM, se o acusado não comprovar, ou que a receita proveio de origem outra que não a saída de mercadorias, ou que o ingresso de numerário na firma se processou de modo legítimo, ou que a falta de contabilização de um pagamento a fornecedor decorreu de simples lapso; em resumo, em se tratando de presunção relativa, e não absoluta, pode o acusado utilizar-se de todos os meios permitidos em direito para provar a lisura de seu procedimento.

Proc. DRT-6 n. 6100/78, julgado em sessão de CC. Reunidas de 14.7.80 - Rel. César Machado Scartezini.

36. PASSIVO FICTÍCIO - Inocorrência parcialmente comprovada pelo Contribuinte, pelo que se dá parcial provimento a seu apelo - Decisão unânime.

Uma das modalidades da figura de fraude contábil que se tornou conhecida sob a denominação de “passivo fictício” consiste em o contribuinte, declarar no Balanço do exercício, como a pagar, responsabilidades por ele já quitadas no decorrer do período. Isto ocorre geralmente na conta “Fornecedores” e a razão do não lançamento contábil, à data do efetivo pagamento, e quase sempre a inexistência de saldo escritural de caixa, ocasionada pela realização de vendas não contabilizadas. Não podendo registrar a liquidação, o contribuinte deixa a obrigação em aberto, como ainda não quitada, até que o saldo em caixa permita o lançamento, objetivando, com isso, encobrir a sonegação de vendas. Por estas razões, os tribunais administrativos e judiciários vêm caracterizando o “passivo fictício” como uma presunção “juris tantum” de ocultação de receitas tributáveis tanto pelo imposto de renda como pelo ICM e pelo IPI, conforme o caso.

Proc. DRT-9 n. 1167/79, julgado em sessão da 2ª Câmara de 25.2.80 - Rel. César Machado Scartezini.

37. PASSIVO FICTÍCIO - Apuração, em dois exercícios, de parcelas diversas e independentes - Apelo desprovido - Decisão unânime.

Tem-se observado, algumas vezes, que parcelas componentes do “passivo fictício” permanecem em aberto na escrita contábil, passando a integrar, por força de repetição de

lançamento, o passivo do exercício seguinte, ou seguintes; outras vezes, tal não ocorre, apurando-se que as parcelas dos sucessivos exercícios são diversas e independentes entre si. Na primeira hipótese cabe, em princípio e em termos, salvo evidência em contrário, fazer-se a dedução das que continuaram onerando a conta em mais de um período, sob pena de eventual duplicidade de exigência; na segunda, não, pois aí se configurarão infrações autônomas. A matéria não pode ter, portanto, uma solução genérica, aplicável a todo e qualquer caso, dependendo, ao revés, seu desate, da análise dos elementos de prova produzidos em cada caso concreto. “In casu”, o “quantum” do passivo fictício apurado em um exercício é composto de parcelas diferentes daquelas que constituíram a mesma figura contábil fraudulenta manipulada no exercício anterior, sempre com o idêntico fito de ocultação de receitas tributáveis pelo ICM.

Proc. DRT-5 n. 4820/79, julgado em sessão da 2ª Câmara de
17.2.80 - Rel. César machado Scartezini.

38. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência - Pedido de revisão do Contribuinte desprovido, mantida a decisão revisanda.

A decisão posta em confronto afirmou que o passivo fictício não caracteriza a suposição de que haja ocorrido saída de mercadorias sem documentação fiscal. Não se trata de mera “suposição”, mas de presunção jurídica “juris tantum”, como vem entendendo, reiteradamente, tanto esta Corte, como outros órgãos administrativos e judiciários.

Proc. DRT-1 n. 5035/79, julgado em sessão de CC. Reunidas de
10.3.80 - Rel. César Machado Scartezini.

39. PASSIVO FICTÍCIO - Falta de comprovação de saldo na conta “Fornecedores” - Alegação, igualmente não comprovada, de se achar o saldo lançado no Livro Diário - Apelo desprovido.

Contradita a recorrente a tese fazendária de não comprovação de saldo na conta Fornecedores, firmando seus argumentos noutra, qual seja, a de que o mencionado saldo constava do Livro Diário da empresa. Seu patrono arrolou extensos argumentos jurisprudenciais, de forma a infirmar o trabalho fiscal, não comprovando, porém, que os lançamentos relativos ao saldo da conta Fornecedores, constavam do Livro Diário. Se assim o fizesse, poderia o julgador fundamentar seu juízo na tese de presunção ou arbitramento. E, em não o fazendo, a analogia não pode ser aplicada, visto que se faz presente a casuística.

Decisão unânime de 26.2.75, negando provimento ao recurso -
6ª Câmara - Rel. Cyro Penna César Dias - Proc. DRT-5 nº
17038/72.

40. PASSIVO FICTÍCIO - Levantamento fiscal - Ocorrência não ilidida pelo fato de possuir o titular da firma condição financeira para suprir o Caixa - Apelo desprovido - Decisão não unânime

Procedendo o levantamento fiscal, constatou o Fisco a existência de passivo fictício. Este, por si só - e não por decorrência da diferença apurada, que é “juris tantum” -, constitui prova de utilização de recursos através de saídas não registradas, que não encontraram no pagamento dos compromissos comerciais - que assim permaneceram em aberto, embora liquidados - o suporte contábil de “Caixa”. Ainda que o titular da firma prove condição financeira de suprimento de caixa, não ilide a configuração do passivo fictício como meio artimanhoso de encobrir receitas sonegadas, eis que quaisquer fornecimentos de numerários devem ser regularmente contabilizados, evitando-se assim, o “estouro de caixa”, e tornando desnecessária a utilização do “passivo fictício”.

Proc. DRT-5 n. 7462/78, julgado em sessão da 3ª Câmara de 22.8.79 - Rel. Cyro Penna César Dias - voto vencedor do Juiz Jamil Zantut.

41. PASSIVO FICTÍCIO - Inaplicável abatimento, “in casu”, nos exercícios subsequentes, de parcela a esse título glosada no primeiro exercício levantado - Auto mantido - Decisão unânime.

Tem entendido este Tribunal que, na hipótese de o passivo não comprovado, de um exercício, ser maior que o do exercício antecedente, deve ser abatido do passivo não comprovado no exercício seguinte. Entretanto, no caso em exame, não cabe deduzir, em cada exercício, o passivo fictício anterior, pois não se trata de glosa total de parcela do saldo apontado no Balanço, mas dos valores de duplicatas indicadas como componentes da conta de Fornecedores, não relacionados pelo recorrente, nos demonstrativos apresentados, para os devidos cotejos, apesar de a Fiscalização tê-lo notificado, sem ser atendida, no sentido de que identificados fossem os fornecedores que não constaram dos referidos demonstrativos.

Proc. DRT-6 nº 377/78, julgado em sessão da 1ª Câmara de 20.11.78 - Rel. Dario Ranoya.

42. PASSIVO FICTÍCIO - Fato econômico relevante para o imposto de renda e para o ICM, tendo o Fisco estadual competência para exigir a comprovação de lançamentos contábeis, com o intuito de apurá-lo - Apelo desprovido - Decisão unânime.

Inexiste a apontada oposição, ou diferença substancial entre os fatos geradores do IR e do ICM, capaz de, por si só, evidenciar que esse fato econômico - passivo fictício - é relevante para o IR e não o é para o ICM. Na realidade, os campos de incidência e os fatos geradores de um ou outro imposto encontram-se bem próximos entre si, pois, enquanto o IR tributa o lucro real (Lucro Líquido), o ICM tributa o Lucro Bruto, fatos contábeis estes oriundos, ambos, das mesmas contas, quando e, contribuinte se dedica, exclusiva e principalmente, à venda de mercadorias. Dessa forma, quando o contribuinte não consegue comprovar a origem de suprimentos de caixa que escriturou, ou quando se utiliza do expediente conhecido como passivo fictício, segue-se que ele está sonegando, ao mesmo tempo, o imposto federal e o estadual, uma vez que tais procedimentos implicam na diminuição do Lucro Líquido e do Lucro Bruto, ou valor acrescido às mercadorias.

Proc. DRT-8 n. 1150/78, julgado em sessão da 1ª Câmara de 22.11.78 - Rel. Dario Ranoya.

43. PASSIVO FICTÍCIO - Pretendido encobrimento do ilícito através um tipo de lançamento contábil inadmissível como operação mercantil - Apelo desprovido - Decisão unânime.

O já tradicional e clássico passivo fictício, nestes autos oferece nuança “sui generis”, eis que pretendeu a recorrente encobrir a utilização do numerário provindo de receita não registrada através um tipo de lançamento contábil inadmissível como operação mercantil: “Caixa a Fornecedores”. Inadmissível, pois Fornecedores é uma conta de correspondente que se movimenta, como credora, pelo fornecimento de mercadorias que faz, para, inapelavelmente, ter-se, como devedora, a crédito de caixa, no pagamento que se efetua. Não se trata, como alega, de mero erro contábil, mas sim, de nova espécie de artimanha que, “a martelo”, se conciliou no fechamento do Balanço Geral. Uma simples verificação do traslado dos lançamentos do Livro Diário para o Livro Razão, por certo, não se ajustara aos saldos das contas de Caixa e Fornecedores, ao final apontados. Ademais, a única hipótese de “Fornecedores” serem creditados na contrapartida de Caixa, é estarem fornecendo numerário; aí, então, não seria essa a conta própria, mas sim “Contas a Pagar”, “Contas-Correntes”, “Títulos a Pagar” etc, no mesmo sentido caracterizado.

Proc. DRT-11 nº 3890/76, julgado em sessão da 3ª Câmara de 15.09.77 - Rel. Dirceu Pereira - Ementa do voto do Juiz Jamil Zantut.

44. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência não elidida por existir saldo no Caixa no final do exercício - Feito fiscal mantido - Decisão não unânime.

O simples fato de existir saldo no Caixa, no final do exercício, não é suficiente para se assegurar que o Passivo não existe, porque estaria coberto por esse mesmo saldo. A esse respeito, aliás, este Tribunal já decidiu pela improcedência de alegações da espécie, justamente porque, ocorrendo a hipótese, não se pode levar em consideração o Balanço declarado por não se traduzir em elemento seguro e confiável.

Proc. DRT-7 nº 1391/77, julgado em sessão da 3ª Câmara de 29.5.78 - Rel. Dirceu Pereira.

45. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência - Apelo provido, ressalvado ao Fisco novo procedimento, vez que as diferenças, a esse título apuradas não guardam consistência com relação às diferenças apuradas nos levantamentos fiscais - Decisão unânime.

Quando o valor não comprovado, que compõe o saldo da conta Fornecedores de determinado exercício, for menor do que o valor não comprovado do exercício anterior, não há ocorrência de passivo fictício; quando o valor não comprovado do exercício for maior do que aquele do exercício anterior, a diferença aponta o montante do passivo fictício gerado no exercício. “In casu”, ficou evidenciada a ocorrência de passivo fictício o recurso, porém, é provido, à vista do exposto.

Proc. DRT-2 n. 3506/78, julgado em sessão da 3ª Câmara de 6.6.79 - Rel. Dirceu Pereira - Ementa do voto do Juiz Waldemar dos Santos.

46. PASSIVO FICTÍCIO - Ilícito incoerente, por possuir a empresa outra fonte de receita, e por ter a apuração fiscal se limitado a apenas um dos estabelecimentos - Apelo provido - Decisão unânime.

Caracterizou-se, em tese, a figura do “passivo fictício”, que enseja a presumida omissão de receitas tributadas pelo ICM e ocultadas ao Fisco. No caso concreto, porém, essa presunção se infirma, ante a observação de que, no mesmo exercício, a recorrente, além daquelas (receitas), contava também com receitas provenientes da prestação de serviços, e em considerável valor, que não são gravadas pelo ICM, mas pelo ISS. A acusação, ademais, baseada no exame de contabilidade, não pode ser feita a um estabelecimento isolado, quando existe mais de um - como aqui ocorre -, posto que a contabilidade registra as mutações patrimoniais de toda a empresa.

Proc. DRT-1 n. 21884/77, julgado em sessão da 5ª Câmara de 9.4.80 - Rel. Duclerc Dias Conrado.

47. PASSIVO FICTÍCIO - Subsistente exigência fiscal de imposto, via levantamentos econômicos - Auto mantido - Decisão não unânime.

A alegação de que o numerário era obtido de particulares, que não fornecem documentação própria, em nada influi, por si só, no quadro probatório amplamente desfavorável à recorrente pois que, à luz do art. 148, do CTN, só a avaliação contraditória, no caso, seria capaz de ilidir a pretensão fiscal.

Proc. DRT-1 n. 36237/77, julgado em sessão da 4ª Câmara de 26.3.79 - Rel. Duclerc Dias Conrado.

48. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência caracterizada - Subsistente presunção fiscal, não infirmada, de terem ocorrido saídas songadas, apuradas via levantamentos - Auto mantido - Decisão não unânime.

Alega a recorrente que o fato de não terem sido encontradas as duplicatas que dariam cobertura ao saldo da conta “Fornecedores”, não importa necessariamente em passivo fictício, mas poderia significar o extravio dos títulos; ou, então teria ocorrido que as mercadorias são adquiridas para pagamento a vista, com recibo firmado na própria nota fiscal, com o pagamento efetuado por cheque pré-datado, com vencimento para 30 ou 60 dias, embora ficando ou figurando como pendente na conta contábil. O argumento, por óbvio, em nada inclui, por si só, no quadro probatório amplamente desfavorável à recorrente. A luz do art. 148, do CTN, só a avaliação contraditória, no caso - que supõe a exibição de documentação e dados concretos pela recorrente -, seria capaz de elidir a pretensão fiscal.

Proc. DRT-1 n. 37296/77, julgado em sessão da 4ª Câmara de 28.3.79 - Rel. Duclerc Dias Conrado.

49. PASSIVO FICTÍCIO - Insubsistente acusação fiscal, amparada em quadro probatório insatisfatório - Apelo provido - Decisão unânime.

A recorrente efetivou, em quatro períodos fiscalizados, operações no montante de 15, 23, 34 e 44 milhões de cruzeiros, debitando-se do ICM global de 10 milhões de cruzeiros. Contra tal volume, o auto reclama, porém, o ICM total de apenas Cr\$ 11.912,15, a pretexto de que se teria verificado passivo fictício, a ensejar a presunção de omissão de receitas tributáveis pelo imposto. Optando pela acusação de fraude, que o passivo fictício necessariamente supõe, o Fisco, como se vê, não foi feliz. O quadro probatório estampado nos autos é demasiadamente frágil para alicerçar tal presunção, pois não há como concluir-se que a recorrente tenha sucumbido à sedução de uma empreitada fraudulenta para esquivar-se ao pagamento de quantia, na hipótese, absolutamente inexpressiva. Certo que se localizaram alguns deslizes na escrita contábil da recorrente. Mas as irregularidades apuradas, para sustentarem pretensões da espécie, devem ser de tal ordem que desnudem o ingresso de receitas ocultadas ao conhecimento do Fisco, por sujeitas à tributação, sob pena de considerar-se a prova insatisfatória, como aqui ocorre.

Proc. DRT-1 n. 8050/77, julgado em sessão da 4ª Câmara de 20.6.79 - Rel. Duclerc Dias Conrado.

50. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência não ilidida pela existência de saldo de caixa - Pedido de reconsideração da Representação Fiscal provido - Decisão não unânime.

Não basta a existência de saldo de caixa para que seja ilidida a presença de saídas sonegadas quando há passivo fictício. A omissão dos pagamentos feitos faz prever numerário “extra caixa” proveniente de omissão de receita com conseqüente origem na saída de mercadorias sem pagamento do imposto.

Proc. DRT-5 n. 6697/79, julgado em sessão da 6ª Câmara de 15.10.80 - Rel. Edda Gonçalves Maffel.

51. PASSIVO - Insubsistente presunção fiscal de ser todo ele fictício - Determinado o refazimento do trabalho fiscal - Decisão unânime.

Verifica-se curiosa situação: de um lado o trabalho fiscal, que atribuiu a qualificação de “fictício” a todo o passivo da firma; de outro a recorrente, que insiste não ser responsável pela comprovação do mesmo, pondo à disposição do Fisco todos os elementos representativos do passivo. A figura do “passivo fictício” não comprovado, faz nascer a presunção de saídas sonegadas. Tal, porém, não acontece no caso presente: o Agente Fiscal presumiu que, todo o Passivo fosse fictício para a seguir, presumir que as saídas a ele correspondentes fossem sonegadas. Haveria pois “presunção de presunção”, e não “presunção de um fato”, o que torna a autuação desprovida dos fundamentos necessários para que possa ser mantida.

Proc. DRT. n. 6877/78, julgado em sessão da 5ª Câmara de 4.6.79 - Rel. Edda Gonçalves Maffel.

52. PASSIVO FICTÍCIO - Exercícios sucessivos - Caracterização - Pedido de revisão da Fazenda provido, restabelecida a decisão de primeira instância.

Passivo fictício, em exercícios consecutivos: o do último engloba o dos anteriores, por se tratar de conta contábil real, que não se encerra ou extingue no exercício. Não havendo encerramento da conta Fornecedores ao final do exercício, o passivo encontrado vai causar reflexos contínuos na omissão de saídas tributadas, a cada período.

Proc. DRT-5 nº 8/74, julgado em sessão de CC. Reunidas de 7.3.78 - Rel. Edda Gonçalves Maffel.

53. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência que visa a encobrir saídas tributadas, mesmo que o contribuinte promova, também, saldas isentas - Apelo desprovido - Decisão não unânime.

Não obstante seja certo que o Contribuinte realize, também, operações não tributadas pelo ICM, as omissões de receita configuradas pelo passivo fictício levam à conclusão de que visam a encobrir saídas tributadas pelo imposto estadual, salvo prova concreta em contrário, apresentada pelo contribuinte.

Proc. DRT-9 nº 361/76, julgado em sessão da 6ª Câmara de 15.5.78 - Rel. Ivan Netto Moreno.

54. PASSIVO FICTÍCIO - Configuração Procedente acusação fiscal, via levantamento, de saídas sonegadas - Pedido de reconsideração da Fazenda provido - Decisão não unânime.

“Balanço Geral”, apurado em 31 de dezembro, não produz efeito de sustentar disponibilidade para cobrir pagamentos de duplicatas de fornecedores, em datas anteriores, que se mantiveram em aberto, no clássico “passivo fictício”, ainda que o levantamento, que tal fato apurou, tenha se realizado com fundamento nos valores apontados ao final do exercício, vez que, as contas em aberto, porém liquidadas, se destacam do procedimento que utiliza numerário provindo de receita por saídas não registradas.

Proc. DRT-5 nº 4789/75, julgado em sessão da 3ª Câmara de 6.9.77 - Rel. Jamil Zantut.

55. PASSIVO FICTÍCIO - Ilícito praticado através da conta “Bancos c/ Caução” - Subsistente acusação fiscal de diferença, via levantamento - Apelo desprovido - Decisão unânime.

Alega a recorrente que a diferença apurada - Cr\$ 179.239,71 diz respeito a uma abertura de crédito a descoberto, que não se sujeita a tributação pelo ICM. Sem dúvida que as operações bancárias não se sujeitam à tributação pelo ICM. Não é, entretanto, o que ocorre, eis que a recorrente fez constar, no seu Passivo, em “Bancos Conta Caução”,

saldo devedor que não confere com os efetivamente existentes nos estabelecimentos bancários, como se vê dos extratos de contas-correntes juntados aos autos, e não contestados. A recorrente por outro lado, nenhuma prova fez de saque a maior do que os créditos abertos que justificassem a diferença apontada, que é proveniente de saídas não registradas e, portanto, tributáveis.

Proc. DRT-6 nº 6985/78, julgado em sessão da 3ª Câmara de 8.12.77 - Rel. Jamil Zantut.

56. PASSIVO FICTÍCIO - Perfeita individualização dos títulos de crédito que, indevidamente, foram considerados pelo Fisco. Em mais de um exercício levantado - Apelo parcialmente provido - Decisão unânime.

A vista das peculiaridades do caso, excluem-se as parcelas de passivo fictício devidamente individualizadas, que efetivamente aparecem em mais de um exercício. Apenas em casos como o presente, em que se pode precisar claramente quais os títulos de crédito que constam da conta de Passivo em mais de um exercício, é que se deve promover tal exclusão. Não é de ser acolhida a tese de que o passivo fictício é relevante para o imposto de renda e irrelevante para o ICM, visto que é o ICM um tributo que atinge o chamado Lucro Bruto, enquanto que o imposto de renda atinge o Lucro Líquido, este claramente um componente daquele outro.

Proc. DRT-1 n. 158/77, julgado em sessão da 3ª Câmara de 4.7.79 - Rel. Jamil Zantut.

57. PASSIVO FICTÍCIO - Fato econômico divorciado da alegada existência de Lucro Líquido - Apelo desprovido - Decisão não unânime.

A existência de Lucro Líquido em nada se relaciona com a disponibilidade ou a fonte de receita necessária para cobrir os pagamentos de obrigações passivas não contabilizadas, sendo bisonho pretender que Cr\$ 51.079,85, de saldo de Caixa, pudessem constituir fundo apto a suportar o descaixê de Cr\$ 714.385,25. Ademais, a simples existência de disponibilidade no Balanço, não diz da existência de recursos a suportar o passivo fictício. Necessário se faz comprovar essa existência no momento dos pagamentos, e uma análise da movimentação de Caixa por um período posterior, para se ver o seu comportamento em relação a outros compromissos, que constituíram, então, a determinante de sua não utilização, quando da liquidação das contas devedoras, mantendo-as, entretanto, em aberto. Indubitável que o passivo fictício, por sua própria natureza, constitui forma de compensar receita não contabilizada, e qual será esta senão a saída de mercadorias não registradas e sonega das, que, de imediato alcança o ICM e, mediatamente, o imposto de renda.

Proc. DRT-1 n. 33133/77, julgado em sessão da 3ª Câmara de 22.11.78 - Rel. Jamil Zantut.

58. PASSIVO FICTÍCIO - Correta ilação de ter havido sonegação do tributo - Apelo desprovido - Decisão unânime.

Passivo fictício, como decorrência de saídas sujeitas à tributação, e não registradas, não é mera presunção, é justa ilação; não se pode entender porque, satisfeitas as obrigações das contas de Fornecedores, ou mesmo outras contas do Passivo, não sejam elas contabilizadas, senão pelo fato de inexistir recursos de caixa escriturados, por omissão escritural de receitas, havendo, portanto, o disponível entra caixa, de que se utiliza o Contribuinte para o pagamento dos compromissos que pela impossibilidade de sua escrituração, permanecem como se ainda fossem contas devedoras. Nas exceções, bem comprovadas, é que pode haver a presunção de que o passivo fictício não teve origem em fato gerador do ICM.

Proc. DRT-6 nº 1031/78, julgado em sessão da 3ª Câmara de
4.12.78 - Rel. Jamil Zantut.

59. PASSIVO FICTÍCIO - Ilícito contábil caracterizado - Subsistente acusação fiscal, formulada através de levantamentos, de terem ocorrido saídas tributadas sonegadas ao tributo - Apelo desprovido - Decisão unânime.

Ficou comprovada a ocorrência de passivo fictício e este, por si só, constitui um elemento indicativo de receita sonegada, a menos que se prove o contrário; é, portanto, “juris tantum” a comprovação de que, pela manutenção em aberto de contas liquidadas, os recursos originários não tiveram procedência em receitas sonegadas a tributação. E, ainda mesmo que houvesse recurso de origem diversa, este deveria ser sempre contabilizado à respectiva conta para, em partida dobrada, suprir o Caixa à satisfação normal dos pagamentos efetuados. O passivo fictício vem-se constituindo em verdadeira “indústria” sonegatória, sob a presunção de que, não contabilizadas as obrigações liquidadas, ficariam as receitas, por saídas de mercadorias, tecnicamente encobertas.

Proc. DRT-10 nº 69/79, julgado em sessão da 3ª Câmara de
11.6.79 - Rel. Jamil Zantut.

60. PASSIVO FICTÍCIO - Descabida alegação de que as diferenças apuradas em levantamentos deveriam ser atribuídas ao titular da firma individual - Apelo desprovido - Decisão unânime.

Trata-se de método indiciário, porém “juris tantum” e, como tal, competia ao recorrente comprovar e alegado e não apenas alegar, como o fez. O fato de passar o débito para a responsabilidade pessoal do titular da firma individual, não modifica o Balanço e as obrigações de prova, razão por que nega-se provimento ao recurso.

Proc. DRT-9 n. 1231/79, julgado em sessão da 1ª Câmara de
23.1.80 - Rel. Jamil Zantut.

61. PASSIVO FICTÍCIO - Apuração fiscal não ilidida - Subsistente exigência fiscal do ICM sonegado à tributação - Pedido de revisão da TIT-13 provido, restabelecida a decisão singular.

A invocação de que o passivo fictício, por falta de disposição legal específica, não autorizaria a exigência do ICM é de todo descabida, eis que não é o passivo fictício, em si, que se tornou objeto do ato punitivo. O passivo fictício, decorrente de exigível liquidado, que não se contabilizou por insuficiência escritural de caixa, é afirmação - a menos que, de forma cabal, se prove em contrário - de receita sonegada a sua escrituração, que, por sua vez, diz de saídas não registradas, constituintes de fato gerador do tributo, que não se fez recolhido; o que se torna objeto de infração, portanto, e a circulação de mercadorias, que tiveram suas saídas sem a emissão dos competentes documentos fiscais, exatamente, e de forma dolosa, a sonegar o ICM devido. E não fosse para esse efeito, qual a justificativa ou proveito de um passivo fictício?

Proc. DRT-10 n. 1345/79, julgado em sessão de CC. Reunidas de 25.2.80 - Rel. Jamil Zantut.

62. PASSIVO FICTÍCIO - Diferenças apuradas na conta de “Fornecedores” parcialmente não comprovadas - Empréstimos obtidos de particulares, não exibidos os títulos representativos da dívida - Indicação, contudo, dos credores, arrolados em declaração do Imposto de Renda - Apelo parcialmente provido.

É irrelevante, para o julgamento, do processo, o fato de não terem sido encontrados ou exibidos os títulos representativos da dívida, argumentando a Fiscalização serem nulas as notas promissórias não levadas a registro, conforme o exige a lei federal. Títulos legalmente nulos podem ser honrados por emitentes ou aceitantes que queiram reconhecer suas dívidas; e débitos podem ser constituídos e pagos até mesmo sem a emissão de títulos de crédito. O passivo fictício, em relação às diferenças que poderiam representar saídas de mercadorias não registradas, deve servir apenas como elemento presuntivo; para justificar a presunção de vendas irregularmente feitas, a existência do passivo fictício deve ficar completamente livre de dúvidas.

Decisão unânime de 3.10.74, provendo parcialmente o recurso - 1ª Câmara - Rel. Jayme Alípio de Barros - Proc. DRT-5 nº 7689/72.

63. PASSIVO FICTÍCIO - Decorrente apuração de vendas não declaradas - Contribuinte que, além de operações tributadas, efetua também operações isentas - Apelo provido - Processo anulado.

A existência de um passivo não justificado - também denominado de fictício - não serve para caracterizar a existência de vendas não declaradas, com a conseqüente sonegação do ICM. Entretanto, quando o Contribuinte - que não comprovou documentalmente a origem de referidos valores - não justifica a existência de outras atividades estranhas à sistemática do ICM, ou o ingresso de numerário, e de se convir que a presunção apontada no tópico anterior tem condição de prevalecer. Procedendo a uma reanálise da matéria em debate, no pedido de reconsideração, constata-se que o Contribuinte também transacionou com mercadorias isentas no exercício levantado. Em sendo assim, havendo remanescido uma presunção da existência de vendas não declaradas, deveria ter sido considerada a existência de um porcentual de vendas não tributadas. Anula-se o processo “ab initio” para o fim de ser refeito o AIIM.

Decisão unânime de 13.11.76, provendo o recurso 8ª Câmara -
Rel. José Eduardo Soares de Melo - Proc. DRT-7 nº 397/73.

64. PASSIVO FICTÍCIO - Decorrente apuração de diferença de saídas tributadas - Contribuinte que promove, também, saídas isentas, não consideradas no levantamento fiscal - Processo anulado.

As fichas de conclusão fiscal indicam que o Contribuinte realizou operações tributadas e isentas. Em sendo assim, ao apurar a existência de passivo fictício, presumindo a realização de vendas, deveria o Fisco, de modo proporcional, ter considerado uma parcela de operações, a fim de guardar coerência fiscal com os negócios do Contribuinte. Os ajustes realizados não guardaram consonância com as operações fiscais do autuado, pois a presunção seria de que vendas sonegadas também referir-se-iam a vendas isentas.

Decisão unânime de 18.3.76, anulando o processo “ab initio”, a fim de ser devidamente feito o suporte acusatório, na forma delineada, e reabrindo-se todos os prazos de defesa - 8ª Câmara - Rel. José Eduardo Soares de Melo - Proc. DRT-10 n. 979/75.

65. PASSIVO FICTÍCIO - Decorrente apuração de saídas como sendo todas tributadas, tratando-se de Contribuinte que promove, também, saídas isentas - Processo anulado.

A Fiscalização presumiu que o Contribuinte tivesse procedido a saídas de mercadorias tributadas, pelo fato de ter encontrado valores de passivo que não corresponderiam à realidade. Ocorre, entretanto, que o Contribuinte possui um considerável número de operações isentas. Com efeito, como existe uma presunção de que efetuou saídas de mercadorias sem notas fiscais, também deve ser presumida a existência de saídas isentas.

Decisão unânime de 28.6.76, anulando o processo “ab initio”, para o fim de ser devidamente retificado o auto de infração - 8ª Câmara - Rel. José Eduardo Soares de Melo - Proc. DRT-3 nº 2143/75.

66. PASSIVO FICTÍCIO - Acusação fiscal não destruída com provas hábeis - Pedido de reconsideração do Contribuinte desprovido - Decisão unânime.

O recorrente não conseguiu ilidir a assertiva fiscal, por que os documentos oferecidos - xerox dos títulos juntados aos autos, como representantes dos saldos do passivo exigível dos Balanços, desvinculados dos lançamentos contábeis, nos quais o Contribuinte omitiu as datas dos créditos contábeis dos documentos - não se revestem dos requisitos de validade e certeza, além do que não foi apresentado o livro Diário, de forma a proceder a qualquer avaliação.

Proc. DRT-5 nº 2914/77, julgado em sessão da 2ª Câmara de
27.4.78 - Rel. José Eduardo Soares de Melo.

67. PASSIVO FICTÍCIO - Conta “Fornecedores” - Pedido de Revisão do Contribuinte contra decisão que mantivera a multa capitulada no Inc. III, do art. 158, do RICM anterior, pleiteando seu enquadramento, no inc. II, do precitado artigo - Apelo desprovido - Multa, contudo, revista (Decreto nº 5.410/74).

A recapitulação da multa, no presente caso, não comportaria reaberta de prazos ao Contribuinte. A multa prevista no inc. III, do art. 158, do Regulamento do ICM vigente à época dos fatos correspondia a 35% do valor das operações. E a do inc. II, a 25%. Pois bem, as multas antes capituladas naquele inc. III estão hoje distribuídas pelas alíneas “a”, “c”, “d”, e “e”, do inc. I, do art. 491, do RICM atual, oscilando entre 50% a 100% do valor do imposto devido. A multa do antigo inc. II está hoje na alínea “b”, do mencionado inc. I, com 80% do valor do imposto devido. Vê-se, pois, que houve redução para menos da metade do valor das multas antigas. Por outro lado, do desdobramento das situações antes abrangidas pelo inc. III resultaram multas ora superiores, ora inferiores à multa prevista para a figura anteriormente capitulada no mencionado inc. II. Bem se vê que seria problemática a decisão de reabrir prazos ao Contribuinte em virtude de recapitulação das multas nas situações descritas nas, alíneas “a” a “e”, do inc. I, do art. 491, do atual Regulamento do ICM.

Proc. DRT-5 nº 21900/71, julgado em sessão de CC. Reunidas de 9.8.76 - Rel. Joaquim Carvalho Júnior.

68. PASSIVO FICTÍCIO - Conta “Fornecedores” - Existência da exigibilidade fictícia plenamente demonstrada - Recurso não provido.

O Balanço é a peça que demonstra os haveres e responsabilidades da empresa em determinada data. Os elementos que o in formam são apurados pela existência física dos saldos das diversas contas, ou pela demonstração matemática dos saldos apurados. Na conta Caixa, o saldo é representado pela existência física do numerário, ou dos comprovantes de sua existência co mo depósitos. No presente caso, além do apurado, o Fisco demonstrou ter havido ingressos não contabilizados que foram utilizados nos pagamentos dos títulos indevidamente dados como não pagos (passivo fictício). Não há, pois, dúvida quanto ao saldo do Caixa mesmo porque, no exercício seguinte, a conta se iniciou a partir daquele saldo. Não provando a firma possuir outras fontes de renda que não a derivada de sua própria atividade, não há como deixar de oferecer à tributação as receitas omitidas.

Decisão não unânime de 10.10.74, negando provimento ao recurso - 8ª Câmara - Rel. José Joaquim Pinto de Miranda - Proc. DRT-7 nº 2892/73.

69. PASSIVO FICTÍCIO - Insuficiência de Caixa - Irregularidades apuradas e comprovadas pelo Fisco - Desclassificação da escrituração fisco-contábil, apurando-se, em decorrência, diferenças em levantamentos - Auto mantido.

A escrituração contábil-fiscal merece fé e faz prova a favor do Contribuinte, salvo se existir contraprova. A constituição de passivo fictício, a insuficiência de caixa escritural, a existência de bens de ativo fixo, pagos e não contabilizados, bem como toda e qualquer

forma de exigibilidade fictícia, quando comprovada a sua existência, se constituem em formas de ocultar receita. Assim, não possuindo a pessoa jurídica outras receitas, comprovadas em sua escrituração, que não a decorrente da venda de mercadorias, não há como deixar de oferecer à tributação, por ocasião do ato homologatório, os ingressos de numerário comprovados pela constatação de figuras representativas de exigibilidade fictícia.

Decisão não unânime de 20.8.74, negando provimento ao recurso - 8ª Câmara - Rel. José Joaquim Pinto de Miranda - Proc. DRT-5 nº 12308/73.

70. PASSIVO FICTÍCIO - Omissão de receita por vendas - Ilícito não descaracterizado por alegada existência de Caixa escritural - Apelo desprovido.

A constatação de passivo fictício, caracterizador de omissão de receita de vendas, não pode ser contraditada com o argumento de existência de saldo de caixa escritural. Inicialmente, porque não se pode olvidar que, no exercício seguinte, o Contribuinte iniciou sua escrituração contábil com o mesmo saldo de caixa que indicou ao final do exercício que apresentou a existência de passivo fictício. Segundo, e principalmente, porque o passivo fictício se caracteriza pelo pagamento de títulos com receitas não escrituradas que, assim, nenhuma relação podem, apresentar com o caixa escritural. É evidente que, se tivessem os títulos sido pagos com receitas escrituradas, na escrituração do Caixa seriam localizados os lançamentos e os respectivos comprovantes, diminuindo o saldo de numerário. Ora, se pagos os títulos, forçoso é convir que a existência de saldo de caixa escritural não tem qualquer significado, face o fato constatado. Não havendo a recorrente provado possuir, no período, qualquer outra receita que não a decorrente de venda de mercadorias, não há como deixar de tributar a receita utilizada na liquidação dos títulos que compõem o passivo fictício constatado.

Decisão unânime de 10.1.75, negando provimento ao recurso - 8ª Câmara - Rel. José Joaquim Pinto de Miranda - Proc. DRT-2 nº 192/74.

71. PASSIVO FICTÍCIO - Correta apuração de saídas sonegadas, deduzidas do exame contábil - Apelo denegado - Decisão não unânime.

Apurada diferença, está estabelecida a presunção relativa no sentido de que o Contribuinte não submeteu a registro e a apuração todos os fatos geradores por ele praticados no período examinado, fato que caracteriza a infração aos arts. 40 e 54, do Regulamento vigente até 31.12.74, ou arts. 59 e 74, do Regulamento atual. A contabilidade presta-se ao registro dos fatos praticados pelo comerciante e destina-se, especialmente, à apuração dos resultados da atividade (lucro ou prejuízo), além de permitir o conhecimento de outras situações patrimoniais. Os vícios que nela possam ser identificados conta minam toda a escrituração e as informações que dela se possa haurir, tornando-a ineficaz como prova a favor do contribuinte.

Proc. DRT-10 nº 2332/75, julgado em sessão da 2ª Câmara de 3.10.77 - Rel. José Joaquim Pinto de Miranda.

72. PASSIVO FICTÍCIO - Conta Fornecedores - Correta apuração de diferença de saídas sonegadas, via levantamento econômico - Auto mantido - Decisão unânime.

A constatação de passivo fictício se processa pelo exame de cada um dos títulos, cujo valor se contém no saldo sob exame, e declarado no Balanço, como sendo o existente em determinada data. Tem por escopo principal a apuração da data na qual teria ocorrido o efetivo pagamento do respectivo valor, data esta que permitirá concluir da legitimidade, ou não, do valor do saldo da conta. Uma vez comprovado que o título já estava quitado na data na qual foi declarado por pagar, estabelece-se a presunção relativa, a favor do Fisco, no sentido de que o pagamento processou-se com receita havida da atividade desenvolvida e não oferecida à tributação. Tal presunção, por ser relativa, admite a ilisão por prova em sentido contrário. Contudo, essa prova há que ser da mesma natureza daquela que a estabeleceu, isto é, de natureza real. A mera alegação de um fato, ou, mesmo, o realce dado à grandeza do valor apurado, não podem ser opostos à prova real, ante a natureza puramente subjetiva que os envolve.

Proc. DRT-8 nº 2154/76, julgado em sessão da 2ª Câmara de 26.9.77 - Rel. José Joaquim Pinto de Miranda.

73. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência geradora de presunção “juris tantum”, cabendo ao Contribuinte o ônus da prova contrária - Apelo desprovido - Decisão não unânime.

Pretende a recorrente ilidir a acusação sob o fundamento de que o passivo fictício não é suficiente à caracterização do fato gerador. Ora, os usos e costumes vigentes no comércio desconhecem como normais os fornecimentos de mercadorias em operações a prazo superiores a 120, ou 150 dias. Significa dizer que as aquisições havidas em determinado exercício deveriam, quando muito, estar liquidadas no exercício subsequente e, assim mesmo, se efetuadas nos últimos meses do exercício anterior. Se não pagos os créditos, é de admitir-se a existência de fato novo nascido entre credor e devedor, alterando o contrato anterior. Essa alteração não pode ser presumida em favor da recorrente, mas há que ser demonstrada expressamente, quer ante a existência de documentos e registros que noticiem o contrato anterior, quer porque, na presunção “juris tantum”, estabelecida pela constatação do fato, a ela incumbe o ônus da prova contrária.

Proc. DRT-5 nº 5135/76, julgado em sessão da 2ª Câmara de 1.12.77 - Rel. José Joaquim Pinto de Miranda.

74. PASSIVO FICTÍCIO - Presunção “juris tantum” de ocorrências de saídas ocultadas - Entendimento consagrado por este e outros tribunais do País - Apelo desprovido - Decisão não unânime.

1. As Câmaras Reunidas do TIT decidiram: “o passivo fictício configura a presunção “juris tantum” de que o pagamento verificou-se no curso do exercício, com o resultado de receitas oriundas de saídas ocultadas”. 2. A 2ª Turma do TFR decidiu: “...o processo administrativo que serviu de base à cobrança evidenciava a omissão de receita, ao deixar o contribuinte de proceder aos lançamentos contábeis de duplicatas pagas, o que fazia

continuassem os fornecedores com seus créditos escrituralmente íntegros: passivo fictício”.

Proc. DRT-5 nº 332/77, julgado em sessão da 2ª Câmara de
20.3.78 - Rel. José Joaquim Pinto de Miranda.

75. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência - Subsistente apuração fiscal, via levantamento, de saldas sonegadas - AIIM mantido - Decisão unânime.

Provada a ocorrência do passivo fictício, na situação de fato apurada pelo Fisco - pagamento de títulos com receita não comprovada pela escrituração fiscal do Contribuinte - as circunstâncias materiais verificadas e necessárias à produção dos efeitos próprios permitem considerar-se ocorrido o fato gerador (saldas que ensejaram a receita nos referidos pagamentos) e existentes os seus efeitos. Provado o fato, cabe à parte o ônus da prova contrária, quer pela negação da própria existência do fato, quer ilidindo os efeitos próprios autorizados pelas circunstâncias materiais. Em outros termos, ou o contribuinte demonstra a inexistência do fato, ou esclarece a origem do numerário utilizado, modificando os decorrentes das circunstâncias materiais verificadas.

Proc. DRT-8 n. 4757/77 julgado em sessão da 2ª Câmara de
30.5.79 - Rel. José Joaquim Pinto de Miranda.

76. PASSIVO FICTÍCIO - Apuração concernente a um exercício - Insubsistente desdobramento fiscal da diferença apurada em dois exercícios - Apelo provido - Decisão unânime.

A despeito dos demonstrativos fiscais reportarem-se ao exercício de 1976, a Fiscalização, sem qualquer justificação expressa, desdobrou o fato apurado, consignando parte dele como ajuste do exercício de 1976 e parte como se pertinente ao exercício de 1977. Provê-se o recurso. Ressalva-se novo procedimento fiscal.

Proc. DRT-3 n. 2408/78, julgado em sessão da 2ª Câmara de
4.4.79 - Rel. José Joaquim Pinto de Miranda.

77. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência, em dois exercícios consecutivos, de origens diversas - Impossibilidade de se abater, do montante apurado em um exercício, a diferença relativa ao outro - Apelo não provido.

A importância glosada em relação ao exercício de 1970 corresponde a duplicatas que, embora pagas em 1970, integraram o saldo das contas de Fornecedores do Balanço desse exercício. Por seu turno, a importância glosada em relação ao exercício de 1971 corresponde ao valor de duplicatas que figuraram no saldo das contas de Fornecedores no Balanço daquele exercício, a despeito de terem sido pagas durante o ano de 1971. Assim, não há como deduzir, em 1971, a diferença apurada em relação ao exercício anterior, pois se trata de importância que têm origens diversas.

Decisão não unânime de 2.6.76, negando provimento ao recurso
- 1ª Câmara - Rel. José Manoel da Silva Proc. DRT-7 nº 167/73.

78. PASSIVO NÃO COMPROVADO - presunção “juris tantum” de omissão de receita não destruída pelo Contribuinte - Pedido de revisão da TIT-13 provido, restabelecido o julgado singular.

A pretensão fiscal não malferiu o art. 64, da Lei n. 440/ 74 (reproduzido no art. 508, do Regulamento) especialmente ante o que dispõe o seu § 19, que lhe faculta usar, nos levantamentos fiscais, quaisquer meios indiciários.

Proc. DRT-5 n. 10621/77, julgado em sessão de CC. Reunidas de 20.12.79 - Rel. José Manoel da Silva.

79. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência - Subsistentes exigências fiscais de tributo mais multa - Apelo não provido - Decisão não unânime.

A decisão invocada pela recorrente (Boletim Tributário n. 122, ementa n. 1.019) é caso isolado, da 4ª Câmara do TIT. A matéria foi amplamente examinada em sessão de Câmaras Reunidas de 17.5.76, proc. DRT-5 n. 5325/69, em que ficou decidido que o passivo fictício não comprovado implica em omissão de receita. O mesmo Boletim Tributário, em seu número 132, p. 1.239 publica decisão judicial, de tribunal estadual, favorável à tese Fazenda referida.

Proc. DRT-1 n. 10000/78, julgado em sessão da 1ª Câmara de 3.9.79 - Rel. José Manoel da Silva.

80. PASSIVO NÃO COMPROVADO - Ilícito destinado a encobrir saídas tributadas sonegadas - Pedido de revisão da TIT-13 provido restabelecida a decisão singular.

Passivo não comprovado e, por isso, considerado fictício, autoriza a conclusão de que está a encobrir operações de saídas tributadas não registradas, ocultadas, objetivando a sonegação do tributo; e, consectário lógico, admite-se e mantém-se o procedimento fiscal para a exigência do ICM, bem como o apenamento.

Proc. DRT-3 n. 1645/76, julgado em sessão de CC Reunidas de 21.5.79 - Rel. Lafayette Soares de Paula.

81. PASSIVO FICTÍCIO - Caracterização - Apelo, porém, parcialmente provido, provado que o Fisco considerou a mesma ocorrência em dois exercícios - Decisão não unânime.

A Fiscalização computou duas vezes o valor atribuído ao passivo fictício do exercício de 1972, pois ele está contido, também, no de 1973. Isto porque as fichas de razão, abertas para o fornecedor, demonstram que, após a apuração do seu saldo, em 31.12.72, a conta permaneceu aberta por todo o exercício de 1973, sem ter sido encerrada, o que significa que a importância apurada, em 31.12.72, permaneceu integrando o saldo daquela conta, durante todo o exercício de 1973, inclusive o apurado em 31.12.73.

Proc. DRT-5 nº 11250/76, julgado em sessão da 6ª Câmara de 19.11.77 - Rel. Lafayette Soares de Paula.

82. ICM - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO. Constatada a omissão de receita, o valor do passivo fictício acusado no balanço de determinado exercício só deverá ser deduzido do passivo fictício, acusado no balanço do exercício seguinte, quando comprovada a absoluta identidade dos títulos representativos das dívidas que compõem um e outro. Se isto não ocorrer, os valores do passivo fictício devem ser somados, para efeitos fiscais (TIT-SP-Ac. das Câms. Reunidas públ. em 9.2.80 - DRT 315/75 Rel. Cons. Levy Ramos).

83. PASSIVO FICTÍCIO - Caracterização - Diferença ocorrida em um exercício e incorretamente repetida pelo Fisco nos exercícios subsequentes - Apelo parcialmente provido - Decisão unânime.

“A importância que onerou indevidamente o saldo de uma das contas de Fornecedores em determinado exercício, continuará a onerá-lo no exercício seguinte. Faz-se mister, portanto, que a importância glosada num determinado exercício seja deduzida do saldo do exercício seguinte” (excerto do voto do Juiz Antonio Pinto da Silva, proc. DRT-5 nº 13905/71, CC.RR. de 30.08.76). Adotado tal entendimento, na hipótese de o passivo fictício de um exercício ser maior que o do exercício antecedente, claro está que, por igual razão, se há de aplicá-lo aos casos em que haja identidade de valores, como ocorre na espécie. Por óbvio, havendo igualdade entre os montantes, é de ser glosado o primeiro, excluindo-se da imputação os demais.

Proc. DRT-5 nº 2278/75, julgado em sessão da 2ª Câmara de 31.1.77 - Rel. Levy Ramos.

84. PASSIVOS FICTÍCIO E OCULTO - Decorrente apuração fiscal, não infirmada, de diferenças tributáveis em levantamentos econômicos - Apelo denegado - Decisão não unânime.

A constatação de passivos fictícios (em dois exercícios), e oculto (em um exercício) está solidamente respaldada em demonstrativos parcialmente preenchidos pelo Contribuinte, que, para tanto, socorre-se de sua própria escrita contábil, sendo seu o ônus da prova. Na doutrina comercial, os assentos contábeis fazem prova, antes de tudo, contra o comerciante. A existência de saldos de caixa em montantes superiores aos passivos acusados pelo Fisco em nada aproveita à recorrente, por isso que não mantém tais fatos, entre si, qualquer vinculação. Por outro lado, a retificação por ela requerida, à Secretaria da Receita Federal, em uma das declarações de rendimentos, não pode produzir efeito no sentido de afrontar o mérito da acusação, pela singela razão de ter sido solicitada meses após a instauração do presente procedimento fiscal.

Proc. DRT-7 nº 3424/75, julgado em sessão da 2ª Câmara de 26.9.77 - Rel. Levy Ramos.

85. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência que lastreia a presunção de ocultação de receitas advindas de saídas tributadas - Apelo desprovido - Decisão unânime.

A constatação de passivo fictício lastreia firmemente a presunção de ocultação de receitas decorrentes de saídas de mercadorias, justificando-se, portanto, a tributação pelo ICM. “Juris tantum” que é, tal presunção pode ser elidida mediante prova em contrário, ônus que incumbe ao contribuinte. Esse entendimento, agasalhado iterativamente pelas Câmaras Reunidas, resulta de uma construção lógica, não apresentando nenhuma força capaz de abalá-la as disposições do Dec.-lei federal n. 1.598/77, o qual, aliás, cuida do imposto de renda.

Proc. DRT-1 n. 24133/75, julgado em sessão da 2ª Câmara de
14.3.79 - Rel. Levy Ramos.

86. PASSIVO FICTÍCIO - Acusação fiscal de sua ocorrência comprovada e não contestada - Apelo desprovido - Decisão unânime

A existência de passivo fictício comprovado no Balanço de uma empresa caracteriza, de maneira insofismável, a omissão de receita operacional. Se a prática do comércio for sua única atividade, é evidente que a receita omitida somente poderá advir daquela prática e, portanto, passível de ser alcançada pela tributação do ICM. Esse entendimento vem se cristalizando dentro desta Casa, onde apenas raras vezes se lhe destoam. Aflora em quase todos os processos apreciados e julgados, como fator preponderante de decisão, a qualidade da prova. “In casu”, a Fiscalização instruiu todo seu trabalho a partir de notificação expedida, perquirindo, caso a caso, a composição dos saldos da conta Fornecedores nos exercícios considerados, tendo dado prazo ao Contribuinte para produzir as provas da justeza daqueles saldos. Analisou as apresentadas e, após, denunciou os saldos carentes de comprovação.

Proc. DRT-11 n. 4032/78, julgado em sessão da 1ª Câmara de
3.3.80 - Rel. Mário de Vasconcellos Pinho.

87. PASSIVO NÃO COMPROVADO - Consignação, no Balanço, de saldo a maior da conta Duplicatas a Pagar - Subsistente exigência fiscal de tributo por vendas não contabilizadas AIIM mantido. Decisão unânime

A acusação à calcada em presunção e, como tal, ilidível, dependendo, o seu julgamento, da qualidade das provas trazidas ao processo. As diferenças constatadas pelo Fisco não foram contestadas convincentemente pela recorrente, que se limitou a alegar, tão-somente, o extravio dos comprovantes documentais sem atentar, todavia, que a parte mais substancial das diferenças encontradas refere-se a duplicatas que, embora apresentadas, revelaram-se inservíveis para compor o saldo da conta, vez que a liquidação ocorrera em data anterior ao do Balanço.

Proc. DRT-10 n. 126/79, julgado em sessão da 1ª Câmara de
26.5.80 - Rel. Mário de Vasconcellos Pinto.

88. PASSIVO FICTÍCIO - Subsistente acusação fiscal, via levantamentos, de saídas sonegadas ou subfaturadas - Pedido de revisão do Contribuinte desprovido, mantida a decisão revisanda.

Os levantamentos fiscais da espécie encontram amparo legal no art. 148, do CTN, e as diferenças apuradas tanto podem corresponder a receitas omitidas, concernentes a saídas não registradas, como também a receitas correspondentes a sub faturamento (base de cálculo falseada) de saldadas registradas. Por outro lado, a existência de saldo de Caixa, no final do exercício, não induz à correção dos lançamentos contábeis, e nem deve, necessariamente, ser levada em compensação contra o apurado no levantamento fiscal.

Proc. DRT-5 nº 10887/72, julgado em sessão de CC. Reunidas de 6.09.77 - Rel. Moisés Akseirad.

89. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência, em cinco exercícios consecutivos - Descabida pretensão, do Contribuinte, no sentido de que o Fisco deverá ter diminuído a totalidade do valor concernente à conta Fornecedores- Auto mantido - Decisão unânime.

Proc. DRT-11 n. 1968/78, julgado em sessão da 6ª Câmara de 22.1.79 - Rel. Moisés Akseirad.

90. PASSIVO FICTÍCIO - Trabalho fiscal amparado no art. 148, do CTN - Apelo denegado - Decisão unânime.

O trabalho fiscal encontra guarida no art. 148, do CTN, sendo que as diferenças encontradas tanto podem constituir saídas sonegadas, como também saídas registradas, mas com base de cálculo falseada para menor. No caso dos autos, embora tenha a recorrente apresentado documentos, alguns aceitos, à de notar a sua má fé e o intuito doloso em cometer fraude contra a Fazenda, ao acrescentar datas e forjar recibos, sem levar em consideração que os originais, apreendidos pelo Fisco, e já constantes dos autos, não continham tais datas e dados.

Proc. DRT-5 nº 7086/75, julgado em sessão da 6ª Câmara de 22.8.77 - Rel. Moisés Akseirad.

91. PASSIVO REAL - Insubsistente acusação fiscal de ocorrência de passivo fictício, posto que os títulos impugnados estavam realmente por pagar, à data de encerramento do Balanço - Apelo provido - Decisão unânime.

No denominado passivo fictício o contribuinte, embora tenha pago os títulos, omite sua satisfação, fazendo figurar o fictício débito na conta Fornecedores. Aqui a situação é oposta: o que constava no Balanço como não pago, e que foi chamado pela Fiscalização de “não comprovado”, efetivamente não estava pago à data do encerramento do Balanço. O Contribuinte, ao juntar ao recurso alguns dos títulos que figuraram no saldo do Balanço, não comprovou a origem da possível emissão de receitas - e nem tinha que comprovar, posto que os títulos estavam em aberto, não gerando presunção de omissão - mas acima de tudo, mostrou a insubsistência da autuação, ao trazer aos autos a prova da quitação dos títulos impugnados pós o encerramento do Balanço.

Proc. DRT-10 nº 2019/77, julgado em sessão da 5ª Câmara de 16.3.78 - Rel. Nelson Abbud João - Ementa do voto do Juiz Victor Luis de Salles Freire.

92. PASSIVO NÃO COMPROVADO - Subsistente presunção fiscal de omissão de receita - Auto mantido - Decisão não unânime.

A não comprovação do passivo lançado na conta “Fornecedores”, no Balanço do exercício, configura a presunção “juris tantum” de omissão de receita, presunção essa que por sua natureza, comporta prova em contrário. Não produzida esta, a presunção se confirma.

Proc. DRT-5 n. 6973/78, julgado em sessão da 5ª Câmara de 7.1.79 - Rel. Nelson Abbud João - Voto vencedor do Juiz César Machado Scartezini.

93. PASSIVO FICTÍCIO - Diferenças que não integraram exigências fiscais anteriores, corretamente incluídas pelo Fisco no exercício fiscalizado - Decisão unânime.

O Fisco, ao elaborar o levantamento de 1972, corretamente considerou parcelas transportadas dos exercícios de 1969, 1970 e 1971, eis que tais fatos só foram conhecidos à data do levantamento (veja-se ementa .nº 1.431, “Ementário do TIT” de 1974, e ementa nº 187, “Ementário do TIT” de 1977).

Proc. DRT-10 nº 2049/77, julgado em sessão da 1ª Câmara de 8.6.78 - Rel. Orlando Domeneghetti.

94. PASSIVO FICTÍCIO - Configurada apuração de receita tributável omitida, sonogados imposto de renda e ICM - Apelo desprovido - Decisão não unânime.

No aresto do Tribunal de Alçada citado pela recorrente, a apuração de passivo fictício foi efetuada pelo Fisco federal, razão pela qual entenderam os ilustres Juízes que essa forma de apuração, adequada aos interesses da fiscalização do imposto de renda, seria imprestável para os mesmos fins em relação ao ICM. Tal decisão, além de isolada, não se assemelha à sob exame, pois neste caso houve levantamentos fiscais próprios e confrontados com os respectivos Balanços e dados contábeis da recorrente. Ademais, predomina nesta Corte jurisprudência iterativa que admite a configuração de passivo fictício como prova ou indício idôneo de numerário que adveio de receita tributável omitida (cf. ementas ns. 1433, 1434 e 1435, do “Ementário do TIT”, de 1974; e ns. 641 a 666, do “Ementário do TIT”, de 1977).

Proc. DRT-6 nº 4021/75, julgado em sessão da 4ª, Câmara de 8.12.77 - Rel. Paulo Celso Bergstrom Bonilha.

95. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência caracterizada - Subsistente apuração, via levantamento, de diferenças de saldas - Decisão não unânime.

Uma vez caracterizado, com vistas aos dados contábeis do próprio Contribuinte, o passivo fictício configura a existência de numerário de origem não comprovada. Como esta advém das atividades normais da empresa, caracteriza-se a presunção de que houve saídas tributadas não contabilizadas de mercadorias, circunstância que justifica a exigência do imposto.

Proc. DRT-1 n. 38902/77, julgado em sessão da 4ª Câmara de 9.4.79 - Rel. Paulo Celso Bergstrom Bonilha.

96. PASSIVO FICTÍCIO - Ocorrência não confutada por provas em sentido contrário, valendo a presunção de ter havido saídas ocultadas à tributação - AIIM mantido - Decisão unânime.

A recorrente admite a ocorrência das anomalias contábeis detectadas, posto que promovia compras de café a vista, efetuando o lançamento destas operações na conta Fornecedores, e postergando o registro do pagamento para 60, 90, 120 e até 180 dias. Ora, está claro que esta prática autoriza a presunção de que estaria mascarando insuficiência de caixa. Logo, não se trata, em princípio, de mera ou infundada suspeita, mas de fato provado e conhecido, do qual se pode inferir a ocorrência de fato não conhecido, que seria a efetivação de operações tributadas, das quais advém o numerário mascarado contabilmente, e a conseqüente sonegação do ICM. Tenta a recorrente ilidir esse raciocínio lógico, argumentando que o sócio pagaria as compras diretamente, com dinheiro de seu bolso, sendo reembolsado somente quando das vendas efetivas do café adquirido. Esta manobra seria necessária pela falta de capital de giro. Comprova a Fiscalização, no entanto, que a empresa conta com ponderáveis recursos aplicados em títulos de crédito, circunstância que com promete o argumento; inexistente, por outro lado, qualquer vestígio dessas injeções de recursos na contabilidade da firma. A verdade é que a compatibilidade entre os fatos e a contabilidade não existe, a menos que se admitisse grosseira confusão de lançamentos da pessoa jurídica e dos de seu sócio. Demais disso, não conseguiu ela provar esse estranho jogo de caixa mediante qualquer prova documental, remanescendo, com toda evidência, a intencional manipulação contábil para ocultar operações não registradas.

Proc. DRT-4 n. 3935/79, julgado em sessão da 4ª Câmara de 28.1.80 - Rel. Paulo Celso Bergstrom Bonilha.

97. PASSIVO FICTÍCIO - Configuração - Correta exigência fiscal de tributo e multa por saídas sonegadas - Decisão unânime.

Se é certo reconhecer, como o afirma a recorrente, que “passivo não constitui fato gerador do ICM”, não menos certo é que este Tribunal, reiteradamente, tem decidido que “a diferença, não justificada, entre o valor constante no Balanço, nas contas do exigível, e o valor das obrigações reais da sociedade, configura o passivo fictício, pois refere -se a valor de débito já liquidado com receitas ocultadas ou aumento indiscriminado de obrigações para fazer face a estoques irreais advindos de saldas sem documentos fiscais”.

(Decisão unânime de 8.11.74, negando provimento ao recurso. - 7ª Câmara - Rel. Waldemar dos Santos - Proc. DRT-3 nº 4351/71).

Proc. DRT-10 n. 1302/76, julgado em sessão da 1ª Câmara de 27.10.77 - Rel. Roberto Pinheiro Lucas.

98. PASSIVO FICTÍCIO - Inocorrência indemonstrada pelo Contribuinte - Apelo desprovido - Decisão unânime.

A constatação de passivo fictício autoriza a presunção de que o numerário utilizado para pagamento de exigibilidades dadas por pagar, mas de fato pagas, provém de receita omitida, cabendo ao contribuinte provar o contrário.

Proc. DRT-1 n. 5210/78, julgado em sessão da 2ª Câmara de 13.8.80 - Rel. Roberto Pinheiro Lucas.

99. PASSIVO FICTÍCIO - Recusa do Contribuinte em apresentar a comprovação da origem dos recursos, alegando incompetência do Fisco estadual para exigí-la - Auto mantido - Decisão unânime.

A recorrente foi notificada a comprovar que seus sócios possuíam recursos financeiros capazes de justificar o suprimento de caixa no montante consignado no Balanço. Ante a recusa da Contribuinte, foi lavrado, quase um mês após, o AIIM vestibular. Ainda agora, no recurso ordinário sob exame, a autuada insiste em não comprovar a origem dos suprimentos, sob a alegação de que só o Fisco federal, “por dispositivo legal introduzido em seu Regulamento”, pode fiscalizar a origem dos recursos dos contribuintes. Cita, em abono de sua tese, decisão proferida pelo TFR no sentido de que “não se sustenta a tributação que decorre de simples presunção, mormente quando o contribuinte elide em prova convincente”. A decisão transcrita não se aplica à hipótese dos autos, pois, em momento algum, a recorrente trouxe ao processo qualquer espécie de prova, negando-se a fazê-lo por não reconhecer competência à Fazenda Pública do Estado. Este Tribunal, em pacífica e remansosa jurisprudência, tem decidido em sentido contrário ao que pretende a recorrente (v. ementas ns. 1.739 e 1.733, do Ementário do TIT, ed. 1974).

Proc. DRT-5 n. 9872/78, julgado em sessão da 1ª Câmara de 22.8.79. - Rel. Roberto Pinheiro Lucas.

100. PASSIVO FICTÍCIO - Diferença apurada na conta “Fornecedores” - Pedido de revisão da TIT-13 de decisão que julgara insubsistente a ação fiscal - Provimento, capitulada a multa no Inc. II, do art. 158, do RICM anterior.

O passivo fictício, na conta de Fornecedores, configura sonegação do ICM, como o afirma o Departamento Jurídico da Federação das Indústrias do Estado da Guanabara (Diário de S. Paulo de 16.1.72): “Uma das formas de sonegação do ICM consiste na omissão de receita proveniente de venda. Quando isto ocorre, deixa de ser registrada a entrada de recursos em dinheiro nos cofres da empresa. As dívidas, porém, devem ser pagas e o Contribuinte as liquida com o dinheiro que efetivamente possui, mas não foi

regularmente registrado. Para ocultar a primeira omissão, omite-se, também, quanto aos registros, os pagamentos feitos. Daí resulta que títulos, efetivamente pagos, continuam a figurar no saldo de “Duplicatas a pagar” como se ainda fossem devidos. Se o Contribuinte, compelido ou espontaneamente relaciona as duplicatas a pagar que compõem o saldo da respectiva conta, logo a omissão do registro de pagamento se revela, traindo a omissão da receita e, conseqüentemente, a sonegação do tributo. A diferença entre o valor do saldo da conta (maior) e o valor apurado em relação detalhada dos títulos (menor), a linguagem fiscal denomina “passivo fictício”, com o que indica, também, sonegação dolosa, decorrente da ocultação de vendas, isto é, de saídas de mercadorias”.

Proc. DRT-2 nº 887/72, julgado em sessão de CC. Reunidas de 28.4.75 - Rel. Rosário Benedicto Pelegrini.

101. PASSIVO FICTÍCIO - Conta Fornecedores - Insubsistente alegação, do recorrente, de existir contratos de “crédito rotativo”, com os fornecedores, ilidindo a acusação fiscal - Auto mantido - Decisão unânime.

Alega o Contribuinte existirem contratos de “credito rotativo” com os fornecedores: as operações de compra são feitas a vista, mediante débitos em conta-corrente, e os pagamentos feitos de acordo com as suas possibilidades, mediante créditos nessa Conta, de modo que o saldo devedor da mesma não ultrapasse o saldo estipulado no contrato. Aquela modalidade de “crédito rotativo”, sobre ser uma novidade, ainda que aceita a sua possibilidade jurídica, não trouxe visos de convicção, quanto à sua efetivação: o contrato oferecido junto aos autos tinha um teto de Cr\$ 50.000,00, e este valor foi ultrapassado quase que pelo dobro. É evidente, pois, que as transações que se efetivaram sob o império daquele instrumento, não trazem, em seu bojo, um elemento de convicção. Não pode ele, portanto, servir de elemento jurídico para justificar a diferença na conta de Fornecedores.

Proc. DRT-7 nº 4839/76, julgado em sessão da 1ª Câmara de 4.5.78 - Rel. Rosario Benedicto Pelegrini.

102. PASSIVO FICTÍCIO - Caracterização - Subsistente acusação fiscal, via levantamentos, de saldadas sonegadas Apelo desprovido - Decisão unânime.

A inexistência dos títulos impugnados pela Fiscalização, sob a vã alegação de que foram destruídos, por inexistir obrigação de conservá-los, posto tratar-se de documentos comerciais e não fiscais, não colhe: não se compreende que um sócio tendo emprestado dinheiro à sociedade, não se tivesse premunido das cautelas elementares à conservação do documento comprobatório do seu crédito.

Proc. DRT-1 nº 6538/77, julgado em sessão da 1ª Câmara de 20.3.78 - Rel. Rosário Benedicto Pelegrini.

103. PASSIVO FICTÍCIO - Irregular repetição de valores em mais de um exercício levantado - Apelo parcialmente provido, abatido da diferença um título efetivamente liquidado - Decisão unânime.

A repetição de valores não pode dar margem a dedução dos mesmos, nos exercícios em que se repetem, eis que, de qualquer maneira, afetaram sempre o saldo da conta Fornecedores. De fato, figurando no exercício em que foram pagos como títulos em aberto, a oneração ilícita da conta é patente. Do mesmo modo, figurando como Passivo em exercícios posteriores aqueles em que figuraram, de maneira reiterada, continuam a onerar ilicitamente o saldo: aumentando de modo irregular o Passivo, a consequência é a apresentação de um lucro menor do que o real.

Proc. DRT-5 nº 3838/74, julgado em sessão da 5ª Câmara de 1.9.77 - Rel. Victor Luis de Salles Freire.

104. PASSIVO FICTÍCIO - Inacolhível pretensão, do Contribuinte no sentido de que o AIIM só pode considerar a irregularidade no último exercício levantado - Apelo denegado - Decisão unânime.

A pretensão é inacolhível: a informação fiscal denota a diversidade dos títulos que compõem a conta Fornecedores em um e outro exercício. Ademais, mesmo que alguns ou todos se repetissem, a oneração é ilícita nos dois exercícios. Isto porque, figurando também em exercício subsequente, o aumento irregular do Passivo acarreta a apresentação de um lucro menor que o real, e a consequente omissão de receita sonegada.

Proc. DRT-1 nº 10725/74, julgado em sessão da 5ª Câmara de 21.11.77 - Rel. Victor Luis de Salles Freire.

105. PASSIVO FICTICIO - Exercícios sucessivos - Falta de comprovação de que parcela a esse título tributada, em exercício anterior, não foi igualmente tributada no exercício seguinte - Pedido de revisão da TIT-13 provido, restabelecida a decisão de primeira Instância.

Em matéria de passivo fictício, a presunção é sempre “juris tantum”, incumbindo ao atuado demonstrar que teria havido repetição de cobrança, o que não ocorreu. Aliás, mesmo que houvesse a repetição, devida seria a cobrança, dado o dinamismo das contas no curso do exercício social. Só haveria que se deduzir o valor do exercício subsequente se a sociedade não tivesse realizado qualquer operação no curso do exercício anterior. A posição estática das contas, então, justificaria a medida, sob pena do “bis in idem”.

Proc. DRT-10 nº 1189/76, julgado em sessão de CC. Reunidas de 13.11.78 - Rel. Victor Luís de Salles Freire.

106. PASSIVO FICTÍCIO, ATIVO OCULTO E “ESTOURO DE CAIXA” - Irregularidades apuradas junto a Contribuinte que efetua operações tributadas e isentas - Exclusão dos montantes do imposto e multa calculados sobre os percentuais atinentes as operações isentas, com o que provido fica, parcialmente, o pedido de revisão do Contribuinte.

Os percentuais das operações isentas estão indicados nos autos, ano a ano. Considerando que o Plenário do TIT também já decidiu pela divisão proporcional - proc. DRT-5 n. 5196/ 76 -, e inexistindo erro no trabalho fiscal, cabe a exclusão, desde logo, do montante do imposto e da multa, calcula dos sobre os percentuais atinentes as operações isentas.

Proc. DRT-9 n. 2092/77, julgado em sessão de CC. Reunidas de 25.4.79 - Rel. Victor Luis de Salles Freire - Voto vencedor do Juiz Álvaro Reis Laranjeiras,

107. PASSIVO FICTÍCIO - Falta de comprovação de débito lançado na conta “Duplicatas a Pagar” - Feito subsistente Pedido de reconsideração do Contribuinte desprovido.

O Balanço, representação gráfica contábil que abriga os bens, direitos e obrigações das pessoas jurídicas, é a foto gráfica evidenciando a robustez ou fraqueza da empresa em momento determinado. É peça contábil que resume, por saldo de determinadas contas, o resultado de uma administração e, como tal, é aceita como o repertório de todos os atos por ela praticados. A indicação do saldo de uma conta é o resultado dos lançamentos nela efetuados a crédito e a débito, oriundos de fatos econômicos ocorridos no decorrer de um período. A contabilidade, que por elas é composta, recebe e registra todos estes acontecimentos não perquirindo, para tanto, das pessoas neles envolvidas, para alcançar sua função. Desta forma, não são aceitáveis alegações feitas posteriormente que pretendam justificar supostas ocorrências, não registradas oportunamente na contabilidade, visando a ilidir feitos fiscais. A falta de baixa contábil de obrigações, que compõem o passivo, é resultado da inexistência de caixa escritural devido à falta de emissão de notas fiscais para documentarem saídas de mercadorias.

Decisão não unânime de 15.8.75, negando provimento ao recurso - 7ª Câmara - Rel. Waldemar dos Santos. Proc. DRT-7 nº 8134/70.

108. PASSIVO FICTÍCIO - Diferença na conta “Fornecedores” - Falta de comprovação de que o valor declarado ao final do exercício, fosse o efetivamente devido - Recurso desprovido.

A Fiscalização, baseada no Balanço Geral encerrado em 31.12.69, notificou a recorrente a fazer prova da composição dos débitos englobados na rubrica Fornecedores, constante do Exigível a Curto Prazo, no Passivo. A diferença, não justificada, entre o valor constante no Balanço, nas contas do exigível, e o valor das obrigações reais da sociedade, configura o passivo fictício, pois refere-se a valor de débito já liquidado com receitas ocultadas ou aumento indiscriminado de obrigações para fazer face a estoques irreais advindos de saldas sem documentos fiscais.

Decisão unânime de 8.11.74, negando provimento ao recurso - 7ª Câmara - Rel. Waldemar dos Santos Proc. DRT-3 nº 4351/71.

109. PASSIVO FICTÍCIO - Caracterizado, não comprovados diversos saldos constantes do Balanço - Pedido de revisão da TIT-13 provido, restabelecida a exigência fiscal.

A falta de comprovação de valores constantes de saldos de conta, lançados em Balanço contábil, é prova inequívoca de procedimento irregular por parte do Contribuinte. Esta não comprovação tem fundamental importância para os contribuintes do ICM, principalmente quando diz respeito a contas do Passivo, porque refletem uma obrigação satisfeita, e não baixada contabilmente, cuja razão está diretamente vinculada à não emissão de notas fiscais para as saídas de mercadorias, fonte geradora primeira de entrada de numerário na em presa. A contabilidade deve registrar fielmente todos os atos e fatos que envolvem o patrimônio. Em não o fazendo, se desconsiderada, passando a não fazer fé a favor de quem dela mau uso fez.

Proc. DRT-10 nº 2461/72, julgado em sessão de CC. Reunidas de 4.5.77 - Rel. Waldemar dos Santos.

110. PASSIVO FICTÍCIO - Conta Fornecedores - Falta de comprovação, pelo Fisco, de que os saldos não justificados pelo Contribuinte, nos três exercícios levantados, tiveram origem em lançamentos ocorridos dentro dos próprios exercícios - Apelo parcialmente provido - Decisão unânime.

O saldo da conta Fornecedores é dinâmico, alterando-se a cada lançamento a débito ou a crédito que lhe diz respeito. Desta forma, a simples recomposição de cada um desses lançamentos põe em evidência se o saldo não comprovado, no final de um determinado exercício, permanece no exercício que se lhe segue. A eliminação desse saldo não comprovado (redução a zero) não significa ter a empresa reparado a irregularidade, apenas indica que houve, agora sim, entrada de numerário no caixa, cuja origem deve estar documentada, sem o que não seria possível ter havido o encerramento da conta.

Proc. DRT-1 nº 35903/74, julgado em sessão da 3ª Câmara de 10.4.78 - Rel. Waldemar dos Santos.

111. PASSIVO FICTÍCIO - Ilícito contábil caracterizado, caracterizada a acusação fiscal de saldas sonegadas - Auto mantido, quanto à infração - Decisão unânime.

Títulos efetivamente pagos, e não contabilizados, que compõem o saldo de qualquer conta do Passivo, declarando uma exigibilidade inexistente, são a prova mais eloqüente da existência efetiva do chamado passivo fictício. O saldo de Caixa não tem qualquer influência na ocorrência, pois o montante em dinheiro, que compõe esse saldo, é inventariado, ao final do exercício, por ocasião do Balanço, e possíveis diferenças são pesquisadas, pela correção de erros de lançamento ou acerto de saldo, antes da conclusão da peça contábil final. Também não tem qualquer valor a alegação da existência de numerário por parte da pessoa física.

Proc. DRT-5 nº 6815/75, julgado em sessão da 3ª Câmara de 27.10.77 - Rel. Waldemar dos Santos.

112. PASSIVO FICTÍCIO - Subsistente apuração de diferença sonegada, via levantamento econômico - Pedido de revisão da TIT-13 provido, reformada a decisão revisanda.

Não só o levantamento fiscal, como previsto no art. 64, da Lei n. 440/74, é meio legítimo de apuração do movimento real tributável do contribuinte, mas também o passivo fictício, encontrado em levantamento fiscal, sem total comprovação pelo contribuinte da sua inexistência, revela necessariamente a ocultação de operações que constituem hipótese de incidência do ICM.

Proc. DRT-11 n. 1689/78, julgado em sessão de CC. Reunidas de 20.12.79 - Rel. Yives José de Miranda Guimarães.

PROCURADORIA DA FAZENDA FEDERAL

MINISTÉRIO DA FAZENDA

01. Sessão de 30 de agosto de 1974 ACÓRDÃO N° 003

Recurso n° 66.702

Recorrente

Recorrida I.R.F. (BARRA FUNDA) EM SÃO PAULO - SP

Cobrança de IPI sobre receita não comprovada. Dá-se provimento, em parte, ao recurso voluntário.

recorre, em forma regular, da decisão de primeira instância que julgou procedente o auto de infração de fls. 12, datado de 13.02.69, concernente à exigência do imposto sobre produtos industrializados, calculado sobre receitas de origem não comprovada. Os Agentes Fiscais verificaram, no livro "Diário" da empresa, que constava em 31.12.1966, na conta de Fornecedores, débitos não pagos no valor de Cr\$; entretanto, nos anos subsequentes a 1966 somente foram liquidados compromissos relativos a débitos anteriores, no montante de Cr\$ donde resultou uma diferença de Cr\$. Sobre o valor do imposto foi cobrada a multa de 150%.

Em sua justificativa, a Recorrente alega que o fato de não constar, em anos subsequentes a 1966, pagamentos de duplicatas contra a interessada, não caracteriza exigência de IPI, pois muitas das obrigações foram extintas de acordo com os credores; outras, pagaram-nas os próprios sócios, com recursos particulares, e as restantes somente foram saldadas mediante empréstimos, contraídos em taxas de juros elevados, cuja contabilização legal seria impraticável.

Finalmente a Recorrente reclama que lhe tenha sido aplicada a multa máxima de 150% sobre o valor do imposto.

É o relatório.

CONSIDERANDO que a recorrente não apresentou nenhum elemento de prova em reforço ao alegado;

CONSIDERANDO que a extinção parcial das obrigações da firma foi realizada com receita de origem não comprovada;

CONSIDERANDO que os elementos que serviram de base para a exigência fiscal foram extraídos da contabilidade da própria empresa;

CONSIDERANDO que o parágrafo 2º do artigo 189 do RIPI determina que “apuradas receitas cuja origem não seja comprovada considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto”;

CONSIDERANDO que não ficou comprovado, ter sido a infração praticada com circunstâncias qualificativas,

ACORDAM os Membros da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, em parte, e reduzir a multa para 100%, mantendo a exigência do imposto.

(Ass) CÁSSIO DE MORAES - PRESIDENTE

(Ass) FRANCISCO DEMÉTRIO BESERRA VALENTE - RELATOR

(Ass) AYRTON CARVALHO JUNQUEIRA - PROCURADOR REPRESENTANTE
DA FAZENDA.

Vencidos os Srs. Conselheiros JOUACYR ARION CONSENTINO e FÁBIO ROMEU CANTON que davam provimento ao recurso, integralmente.

Recurso nº 66.722

Recorrente

Recorrida I.R.F. (CENTRO) EM SÃO PAULO - SP

Cobrança de I.P.I. sobre “passivo fictício”. Dá-se provimento, em parte, ao recurso interposto.

A firma estabelecida nesta Cidade, recorre a este Conselho, da decisão singular que julgou procedente auto de infração lavrado, em 25.09.1969, pelas seguintes faltas:

- a) exigência de I.P.I., no valor de Cr\$ calculado sobre “passivo fictício” da quantia de Cr\$;
- b) obrigação de recolher o imposto de Cr\$ quantificado pelo consumo da matéria prima (tecidos) empregada na fabricação do produto (camisas), utilizando a fórmula: estoque inicial + aquisição - estoque final. Sobre o imposto reclamado foi imposta a multa de 150%.

Em suas razões; de defesa, a Recorrente aduziu os seguintes esclarecimentos:

quanto ao item “a” -

que do “passivo fictício”, originariamente objeto de exigência da Fiscalização do imposto de renda Processo nº 61.889/68 - constava a quantia de Cr\$. referente às notas fiscais dos nº 14.185 e 15.110 que por lapso foram lançadas, em duplicatas, em sua contabilidade.

quanto ao item “b” -

que no levantamento fiscal, na rubrica “estoque inicial” apontado pela Fiscalização, cujas quantidades também já haviam sido objeto de Fiscalização, anterior (“estoque final”) - Processo nº 39.810/68, já se encontrava incluído o tecido adquirido pelas notas fiscais de nº 1.708 e 1.743, na quantidade total de 16.220, 30 mts., quantidade essa que a segunda fiscalização voltou a computar como tendo sido adquirida após a primeira Fiscalização.

Em sua contestação, um dos fiscais autuantes, silenciou sobre o esclarecimento dado com relação, parcialmente, ao “passivo fictício”, isto 45, sobre a duplicidade de lançamento contábil das notas fiscais de nº. 14.185 e 15.110.

Na informação de fls. 45 foi declarado que, efetivamente, as quantidades de tecidos entrados pelas notas fiscais de nº 1.708 e 1.743 foram computadas em dobro, ou

seja por ocasião do levantamento de estoque em poder da firma em 25.11.68 e que serviu de base para o primeiro processo e, posteriormente, a mesma metragem foi incluída como tecido adquirido após 25.11.69.

É o relatório.

CONSIDERANDO que da exigência do “passivo fictício” deve ser excluída do valor tributável a importância de Cr\$ por ter sido escriturada em dobro, não ocorrendo, portanto, a figura de receita de origem não comprovada;

CONSIDERANDO que ficou provado ter sido incluída, no estoque final do processo administrativo anterior, a quantidade de tecido adquirido pelas notas fiscais de nº 1.708 e 1.743;

CONSIDERANDO que do presente processo ficou comprovado que as referidas notas fiscais foram arroladas, como aquisição de tecido no período posterior a 25.11.69, embora já houvesse sido incluída a mesma quantidade no levantamento realizado no auto antecedente, como “estoque final”, quantidade essa que serviu de base no presente auto como “estoque inicial”, o que vale dizer houve inclusão em dobro;

CONSIDERANDO que se do levantamento específico for subtraída a metragem em questão, nada há a reclamar;

CONSIDERANDO, entretanto, que ainda resta o valor tributável de Cr\$ não justificado, na imputação do “passivo fictício”, sobre o qual ainda é devido o imposto de Cr\$;

CONSIDERANDO que não foi comprovado haver sido a infração praticada com circunstância qualificativa;

ACORDAM os Membros da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, em parte, para manter exigência de tributação apenas sobre a parcela de Cr\$ e reduzir multa para 100% do imposto mantido.

(Ass) CASSIO DE MORAES - PRESIDENTE

FRANCISCO DEMÉTRIO BESERRA VALENTE - RELATOR

AYRTON CARVALHO JUNQUEIRA - PROCURADOR REPRESENTANTE
DA FAZENDA

Vencidos os Srs. Conselheiros JOUACYR ARION CONSENTINO e FÁBIO ROMEU CANTON que davam provimento integral ao recurso.

CONSELHO DE FAZENDA FEDERAL

MINISTÉRIO DA FAZENDA - CST

(Pareceres)

01. ORIGEM: M.F. - C.S.T.

PUBLICADO EM: 17.09.1970

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO /
ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

TEXTO: Importância tributada em poder da pessoa jurídica como “PASSIVO FICTÍCIO”, em virtude de ação fiscal, pode ser considerada reserva livre para fins de aumento de capital.

02. ORIGEM: M.F. - C.S.T.

PUBLICADO EM: 05.01.1971

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO /
ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA.

TEXTO: A constatação, pela fiscalização, na contabilidade do contribuinte de “PASSIVO FICTÍCIO” representados por títulos já resgatados mas figurando ainda em aberto, é provado concludente de desvio de receita, como receita desviada, de valor equivalente ao da obrigação, aplicando-se as penalidades previstas na legislação.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

(Acórdãos)

01. ORIGEM: S.T.F. ACÓRDÃO

DECISÃO: 18.02.1975

PROCESSO: 00803006/75

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO /
ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

EMENTA: Imposto de Renda - Passivo Fictício. Dec. Lei 1.042/ 59. Não denega a vigência do art. 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, mas interpreta razoavelmente o art. 1º do Dec.-Lei 1.042/69. o acórdão que estende o benefício desse diploma às firmas já autuadas, por passivo fictício, desde que regularizem. O Dec-Lei 1.042/69 é disposição especial que não revoga a geral do art. 138, parágrafo único do Código Nacional, mas com este convive, aplicando-se apenas ao caso taxativo que especifica.

RELATOR: Min. ALIOM. AR BALEEIRO.

02. ORIGEM: S.T.F. ACÓRDÃO

DECISÃO: 05.06.1979

PROCESSO: 0088323/79

FONTE: BANCO DE DADOS DA FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA.

EMENTA: 1) Imposto de Renda. Multa. Passivo Fictício. Decreto-Lei 1.042/69, art. 1º e parágrafos - Indemonstrada a negativa de vigência dos referidos dispositivos, os quais facultam de modo irrestrito a regularização de situações fiscais pendentes a data da lei, sem excepcionar os chamados saldos fictícios, ou que se destinem tão somente a disciplina do mercado paralelo. 2) Recurso Extraordinário. Exame de Prova. Procedimento Administrativo - Pressuposto de fato estabelecido na instância ordinária, sobre o encerramento do procedimento fiscal na área administrativa, indiscutível no âmbito do recurso extraordinário. 3) Recurso Extraordinário não conhecido.

RELATOR: Min. RAFAEL MAYER.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

ESTADO: PARANÁ

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - PASSIVO FICTÍCIO - OMISSÃO DE RECEITA.

A existência no balanço patrimonial, levantado no encerramento do exercício social, de obrigações já pagas caracteriza a omissão de receita. Registra, pois, a demonstração financeira, que tem por finalidade estampar o patrimônio da pessoa jurídica, obrigações inexistentes, daí advindo a denominação de passivo fictício (1º CC-MF - Ac. unân. 4.928 da 3ª Câm. de 22.11.82 - Rec. 85.625 - Ponta Grossa - PR - Relator Cons. Carlos Augusto de Vilhena).

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

01. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 06.08.1980

PROCESSO: 0047839

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

TEXTO: Tributário. “Favorecimento”. Sobre ensejar regularização da situação tributária, relativamente a suposto “PASSIVO FICTICIO”, o decreto-lei 1.042/69 não distinguiu entre contribuintes autuados ou não autuados.

RELATOR: Min. JOSÉ DANTAS.

02. ORIGEM: T.F.R. - São Paulo

AUDIÊNCIA: 04.06.1980

PROCESSO: 0053600

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

TEXTO: Tributário. Decadência e Prescrição - Inocorrência. Imposto de Renda - PASSIVO FICTICIO. 1) Não ocorre decadência se a notificação para recolhimento amigável, que pressupõe lançamento, se verifica em tempo hábil. Tampouco corre prazo prescricional pendente reclamação administrativa, que suspende a exigibilidade do crédito tributário. Precedentes do S.T.F. e do T.F.R.. 2) Passivo Fictício ou omissão de Receita. Não há como livrar o contribuinte que, durante as diligências realizadas pelo Fisco e prazo que teve para apresentar relação de credores, não conseguiu comprovar satisfatoriamente as despesas.

RELATOR: Min. SEBASTIÃO REIS

03. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 24.09.1980

PROCESSO: 0037854

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA

TEXTO: Imposto de Renda - Pessoa Jurídica autuada pela Fiscalização, que constatou a existência, no balanço, de PASSIVO FICTÍCIO. Responsabilidade do sócio detentor da metade do capital social, que não apresentou declaração de rendimentos no exercício correspondente ao ano-base em que se apurou o fato. Não incidência da norma do art. 1º, Parágrafo 2º, do dec.- Lei nº 1.042/69. Provimento da remessa oficial, para que a execução prossiga.

RELATOR: Min. AMÉRICO LUZ

04. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 25.03.1981

PROCESSO: 0065325

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA.

TEXTO: Imposto de Renda - Escrita Irregular - Passivo Fictício. Não Configuração. 1) Se a escrita, embora contendo irregularidades, forneceu ao Fisco elementos de que se utilizou para impor o tributo, não se pode impedir que dela faça uso o Contribuinte para retirar dados em prol da sua defesa. II) Apelação desprovida. Remessa Oficial julgada prejudicada.

RELATOR: Min. ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO.

05. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 14.09.1981

PROCESSO: 0069399

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

TEXTO: Imposto de Renda - Lançamento efetuado em razão de PASSIVO FICTÍCIO, cuja existência o contribuinte expressamente reconheceu - Ação Anulatória de Débito improcedente.

RELATOR: Min. ARMANDO ROLEMBERG

06. ORIGEM: T.F.R. - MINAS GERAIS

AUDIÊNCIA: 16.11.1981

PROCESSO: 0063312

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA.

TEXTO: Tributário - Imposto de Renda - PASSIVO FICTÍCIO - Honorários de Advogado. A destruição dos livros e documentos não favorece a devedora, pois tocava-lhe conservá-los e mantê-los, ante a existência de autuação fiscal, em que inclusive recorrerá ao Conselho de Contribuintes; de outro lado, as ponderações da apelante, com vista a dedução do saldo do exercício anterior no ulterior, embora válida em tese, não podem ser acolhidas "IN CONCRETO", por falta de comprovação contábil, como o reconheceu a perícia na sua resposta

ao quesito 3, pois, para tanto, seria necessária a demonstração da acumulação dos saldos nos dois exercícios. Excluída da condenação a verba honorária porque absorvida nos encargos do Decreto-Lei 1.025/69. Deu-se provimento parcial ao recurso para exclusão da verba honorária.

RELATOR: Min. SEBASTIÃO REIS.

07. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 03.03.1982

PROCESSO: 0060934

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

TEXTO: Tributário, constituição do crédito. Prescrição. 1) Embora em certos casos reversível dentro do prazo preclusivo de cinco anos, o crédito tributário se constitui pelo lançamento (arts. 142, 149 e 173 do CTN). A inscrição da dívida é simples meio formal de constituição do “Título Executivo Extrajudicial” dos créditos da Fazenda. Nada tem a ver com a constituição do crédito mesmo. 2) Ressalvadas as hipóteses de revisibilidade (art. 149) e os de suspensão (art. 151), o prazo prescricional começa a correr no lançamento. 3) Passivo Fictício. A alegação de extravio de documentos é aceitável, somente quando ligada a ocorrências extraordinárias (INCÊNDIO, ENCHENTES, ETC).

RELATOR: Min. Justino Ribeiro.

08. ORIGEM: T.F.R. - MINAS GERAIS

AUDIÊNCIA: 16.11.1981

PROCESSO: 0055998

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA.

TEXTO: Tributário. Imposto de Renda. Passivo Fictício Presunção infirmada por prova suficiente. Suficientemente provada a existência do passivo, inclusive através de documentos referentes ao recolhimento do I.R. incidente sobre juros pagos aos credores da firma, não há como se manter a presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida.

RELATOR: Min. SEBASTIÃO REIS.

09. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 21.06.1982

PROCESSO: 0064094

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO /
ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

TEXTO: Tributário. Imposto de Renda. Omissão de Receita Sociedade por Cotas. 1) A existência de PASSIVO FICTICIO caracteriza omissão de receita, sujeita a incidência do imposto de renda. 2) O refazimento de escrita não justifica lançamentos contábeis irregulares, com base nos quais foi apresentada declaração de imposto de renda. 3) Responsabilidade pessoal do sócio, sobretudo porque não com provada a integralização do capital. 4) Provimento da remessa "Ex Offício".

RELATOR: Min. PEDRO ACIOLI.

10. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 02.06.1982

PROCESSO: 0062392

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO, FACULDADE DE DIREITO /
ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

TEXTO: Embargos do devedor - Imposto de Renda - Passivo Fictício - Parcelamento de débito. Não há como admitir-se como falha técnica de contabilização a Omissão de Lançamentos Passivos, apurada pelo Fisco. Pedido de parcelamento do débito na esfera administrativa importa em confissão do mesmo, a não ser quando prova inequívoca demonstre, sem sombra de dúvida, a existência de juro. Apelação improvida.

RELATOR: MIGUEL FERRANTE

11. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 21.06.1982

PROCESSO: 0063115

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO /
ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

TEXTO: Tributário. Imposto de Renda. Prescrição. Passivo Fictício. 1) Suspensa a exibibilidade do crédito, por força de recurso administrativo, ainda não tem a

Fazenda Pública direito de ação, por isso mesmo pendente o crédito de julgamento, na fase administrativa, não ocorre o prazo prescricional para a ação de cobrança. 2) Confirmação da sentença que deu pela existência de PASSIVO FICTÍCIO, a vista da prova pericial. Desprovido o recurso.

RELATOR: PEDRO ACIOLI.

12. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 24.11.1982

PROCESSO: 0037556

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA.

TEXTO: Imposto de Renda - Ação para anular lançamento fundado em aumento de capital com suprimentos não comprovados e existência de passivo fictício. Trazidos que foram aos autos, pela autora, documentos comprobatórios da origem dos recursos utilizados para o aumento do seu capital social, e da inexistência de passivo fictício, confirma-se sentença que teve como ilegítimo o procedimento fiscal e julgou procedente a ação.

RELATOR: Min. ARMANDO ROLEMBERG

13. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 23.08.1982

PROCESSO: 0060508

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

TEXTO: Tributário. Imposto de Renda. Pessoa jurídica. Passivo Fictício. A prova idônea a amparar as alegações da embargante seria a pericial, não produzida nos autos; outra parte, a documentação apresentada na fase administrativa, já foi considerada na sua parte útil, conforme decisão de fls. 174 do apenso administrativo. Nessas circunstâncias, subsiste a arguição de despesas ilegítimas indevidamente deduzidas do lucro tributável, caracterizadas como PASSIVO FICTÍCIO, o que afasta a alegação de quebra do princípio da legalidade tributária, por tratar-se de operação que interfere com a dimensão quantitativa do fato gerador respectivo, a conta de lucro da pessoa jurídica. Negou-se provimento ao recurso voluntário.

RELATOR: Min. SEBASTIÃO REIS

14. ORIGEM: T.F.R. - MINAS GERAIS

AUDIÊNCIA: 27.06.1983

PROCESSO: 0064510

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO /
ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

TEXTO: Anulatória de débito fiscal - Imposto de Renda - PASSIVO FICTÍCIO. O pagamento de dívidas em um exercício e a contabilização respectiva no subsequente constitui expediente tributário aceito, desde que a conta do ativo correspondente permaneça inalterada. Não há que cogitar-se de sonegação quando os pagamentos foram feitos com disponibilidade da empresa, através de cheques nominativos, tendo ocorrido simples mutação contábil sem reflexo no resultado operacional. Prova pericial conclusiva de inexistência de passivo fictício - sentença confirmada - apelação improvida.

RELATOR: MIGUEL FERRANTE.

15. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 17.10.1983

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO /
ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA.

PROCESSO: 0075769

TEXTO: Tributário. Passivo Fictício. Falta de Comprovação de Lançamentos Contábeis. Gera a presunção de omissão de receita a manutenção no passivo da empresa de títulos já liquidados ou falta de comprovação dos pendentes de liquidação. Falta de comprovação das despesas escrituradas e existência de abatimentos a revelia de autorização legal. Lançamento "Ex-Officio", a teor do disposto no art. 483, letra B, E e C do RIR/75. Apelação improvida.

RELATOR: Min. MIGUEL FERRANTE.

16. ORIGEM: T.F.R. - São Paulo

AUDIÊNCIA: 23.05.1984

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO /
ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA.

PROCESSO: 0061160

TEXTO: Processual Civil e Tributário. Imposto de Renda. Embargo do Devedor. Agravo Retido. Desistência Tácita. Cerceamento de Defesa e Decadência Incorrentes. Passivo Fictício. Benefícios do Decreto Lei nº 1.042/69. I) Tem-se como prejudicado o agravo retido nos autos, se o agravante não apelou da sentença monocrática. II) O Processo Administrativo-Fiscal não é peça indispensável a propositura da execução fazendária. O único documento imprescindível é a certidão de dívida ativa que goza de presunção relativa de certeza e liquidez e que, no caso, apresentou-se formalmente correta. Inexistência de cerceamento de defesa, na espécie. III) Constituído o crédito tributário, de forma regular, no quinquênio legal (CTN art. 142 C/c art. 173, 1) não há que se cogitar de decadência. IV) Os benefícios, de que trata o Decreto-Lei nº 1.042/69, artigo 1º e respectivos parágrafos, aproveitam as pessoas jurídicas cujos sócios lhes tenha suprido numerário para cobrir as deficiências de caixa. Precedentes do TFR. V) Remessa “Ex Offício” desprovida.

RELATOR: Min. GERALDO SOBRAL

17. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 06.06.1983

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO / ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA.

PROCESSO: 0062030

TEXTO: Tributário e Processual Civil. Imposto sobre a Renda. Pessoa Jurídica. Lançamento Suplementar “Ex-Officio” decorrente de auto de infração, por omissão de receita. A falta de comprovação de determinado item do passivo exigível, referente a aquisição de gado por empresa estabelecida com açougue. Embargos a execução fiscal. Inexistência de prova de falta de disponibilidade do caixa; possibilidade não excluída, ademais, de que tenham sido feitos pagamentos à fornecedores, como utilizado do produto de vendas que não tenham sido regularmente registradas. Simples omissão de registro, na contabilidade, de parte do exigível já liquidado não basta, por si só, para evidenciar alteração de base de cálculo do imposto sobre a renda, ou seja o lucro tributável. Prova pericial produzida pela embargante, sem contra-prova por parte da embargada. Passivo, enfim, que não se deve presumir fictício, desde que reporta a aquisição de matéria-prima ou de mercadoria para estoque. Sentença mantida em reexame “Ex Officio”, salvo no tocante a honorários advocatícios, que se reduzem, consoante o art. 20, parágrafos 3 e 4 do CPC.

RELATOR: Min. ROMILDO DE SOUZA.

18. ORIGEM: T.F.R. - SÃO PAULO

AUDIÊNCIA: 02.03.1983

FONTE: BANCO DE DADOS DA FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO /
ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DA BAHIA

PROCESSO: 0053611

TEXTO: Tributário e Processual. Imposto de Renda. 1) Alçada - Lei 6.825/80. Cabível, na espécie, a remessa de ofício visto que o valor supera a da alçada. Decadência e Prescrição. II) Com a lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO consuma-se o lançamento fiscal, o qual, ainda que provisório, impede a decadência. III) A interposição do recurso administrativo tem o efeito, apenas, de suspender a exigibilidade do crédito, obstando, outrossim, o início do prazo de prescrição, o qual passa a fluir somente após o respectivo julgamento. Precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE nº 88.967, 91. 019 e 91.812). Lançamento - Suposições - Imprestabilidade. A sentença demonstra, com base na prova dos autos, inclusive de natureza pericial, a inexistência de elementos de convicção sobre os itens tocantes a Passivo Fictício. Omissão de Receita e Sonegação do Tributo. O fisco, no caso, lançou o embargante com base em meros indícios, e vagas suposições, amplamente desfeitas pela perícia contábil. No propósito, a sentença merece subsistir. Remessa conhecida, mas desprovida.

RELATOR: Min. Moacir Catunda.

MÓDULO III

2ª PARTE

A QUESTÃO DA DOUTRINA

Para os doutrinadores, o PASSIVO FICTÍCIO, decorrente de obrigações irreais no passivo, porque já satisfeitas, está intimamente ligado à movimentação das contas controladoras das receitas. Marginalizado o ingresso com a omissão do seu registro, fica-se impossibilitado de aplicá-lo normalmente, assim entendido o pagamento de obrigações e sua conseqüente baixa.

Faz-se o pagamento das exigibilidades aos credores sem efetuar o lançamento contábil competente, tendo em vista que a receita foi marginalizada.

Para o doutrinador e professor Walney da Costa Martins,

“a omissão na escrituração dos bens de venda provoca um enfraquecimento contábil nas contas do disponível, porquanto parte das saídas ficaram a margem da contabilização. Este procedimento traz conseqüências ou desajustes na contabilidade, porque os pagamentos continuam se realizando, ininterruptamente, relativamente às compras, despesas ou obrigações diversas.

Os terceiros que com a empresa negociam nada têm a ver com as suas atitudes e desejam a correspondência financeira do pagamento a que têm direito, no vencimento certo, para atenderem, também, sua programação. Daí, ocorrerem situações de emergência, levadas à escrituração, consciente ou inconscientemente:

- 1 - suprimentos fictícios para reforço de caixa, permitindo a contabilização dos pagamentos feitos;
- 2 - não contabilização de pagamentos feitos extra-contabilidade, por motivo de depauperamento do caixa, em virtude da omissão de vendas. Permanecendo em aberto, no Passivo, contas já pagas mas não contabilizadas, temos a figura do passivo fictício;
- 3 - se houve omissão nas vendas, sem a correspondente omissão nos pagamentos, o caixa acabará apresentando saldo credor na contabilidade, o que é uma aberração, pois não lhe é cabível efetuar pagamentos superiores aos recursos recebidos. A hipótese é conhecida vulgarmente como ESTOURO DE CAIXA. (MARTINS, Wolney da Costa, Contabilidade Empresarial, Auditoria e Perícias, págs 202/3, 3ª ed., São Paulo, Editora Hemus).

Esta opinião não se encontra isolada no contexto. Se assim o fosse, estaríamos diante de uma probabilidade. Seria um mero entendimento sem maiores repercussões.

Tanto é que, sem haver discordância, os doutores da contabilidade têm a mesma opinião, na afirmação de que o passivo fictício, afastadas as situações de defeito de

escrituração, é decorrente de receitas marginalizadas. Sendo a contabilização um sistema integrado, desadmitindo fatos em separado (isolados), tal afirmação não comporta equívoco.

De acordo com o sistema das partidas dobradas, “para cada débito corresponde um crédito de igual valor”, existirão sempre repercussões na ocorrência de fatos ou na prática de atos no patrimônio de uma empresa.

Em apoio da argumentação que se desenvolve, trazemos em seguida a lição do ilustre prof. A. Lopes de Sá:

“As reservas ocultas oriundas do passivo (por meio de um aumento hipotético das dívidas) surgem geralmente de obrigações pseudas, o que é muito comum verificar-se atualmente nas empresas onde os sócios fazem suprimento de caixa que não são senão o retorno do dinheiro das vendas não registradas”. (SÁ, A. Lopes de - Curso Superior de Análise de Balanços, 2º vol., pág. 223, 3ª ed. - Editora Atlas).

Do magistério do laureado autor fica o destaque do remédio utilizado na tentativa de fazer retornar ao sistema contábil as receitas antes marginalizadas. Geram receitas indicando-se como credor um dos sócios ou, ainda, terceiro com a empresa. É o chamado “Suprimento de Caixa”.

Carece ao fisco estadual a competência para investigar a regularidade das operações financeiras. Contudo, cabe à empresa o ônus de comprovar que a injeção financeira foi legítima, como opção única para afastar a ilicitude de suas operações ordinárias.

Como arremate, trazemos agora a opinião do prof. Roque Jacintho...

“Dois elementos importantes, compõem o quadro do chamado passivo fictício fiscal: 1) o saldo credor (saldado em vermelho) da conta caixa; 2) Obrigações pagas e não baixadas no Passivo da empresa, na data de sua liquidação”. (JACINTHO, Roque - Como Evitar o Passivo Fictício, pág. 16, ed. 1ª - Editora Brasiliense).

Conclui-se que, se para o credor bastará que se efetue a liquidação da obrigação, em data certa, para a fiscalização importará que essa liquidação seja com recursos legítimos, ou sejam, recursos de origem legítima e com baixa da obrigação na data correta.

MÓDULO IV

O PASSIVO FICTÍCIO SOB OS ASPECTOS

CONTÁBIL E FISCAL

PASSIVO FICTÍCIO é a existência nas contas do Passivo Exigível da empresa de obrigações já satisfeitas, cuja liquidação não foi registrada na contabilidade.

Dois elementos distinguem o Passivo Fictício:

- a) a existência de irregularidade contábil, onde os saldos apresentados nas contas do passivo exigível, resultantes dos lançamentos a débito e a crédito no período, são superiores ao total das obrigações realmente pendentes de pagamento;
- b) presunção de que esta irregularidade contábil resultou da omissão de receitas na contabilidade da empresa, as quais foram utilizadas para liquidação de suas obrigações, geradoras do passivo fictício.

O Passivo Fictício deve ser analisado sob dois aspectos distintos:

O ASPECTO CONTÁBIL, que corresponde à demonstração de irregularidades contábeis provocadas por omissão de receita;

O ASPECTO FISCAL, que se baseia no passivo sob o aspecto contábil, para caracterizar o fato como infração à legislação tributária.

O ASPECTO CONTÁBIL

Está baseado o aspecto contábil na valoração que é dada à contabilidade como elemento de prova. A respeito de Contabilidade, diz o professor Rubens Requião em seu livro CURSO DE DIREITO COMERCIAL - 1º vol., pg. 108, citando outros autores:

“A contabilidade, disse sugestivamente Fayol, é o órgão visual das empresas ... deve permitir que se saiba a todo instante onde estamos e para onde vamos”.

O autor brasileiro, professor Herman Jr., ensina que:

“A contabilidade, como ciência autônoma, tem por objeto o estudo do patrimônio aziendal sob o ponto de vista estático e dinâmico. Serve-se da escrituração para demonstrar as variações patrimoniais”.

A propósito da distinção dos conceitos de Contabilidade e escrituração, comumente confundidos como expressões sinônimas, o professor Waldemar Ferreira apresenta essa elucidativa distinção:

“Contabilidade é o sistema de contas representativas do manejo patrimonial. Alça-se ao parecer de muitos, principalmente de seus tratadistas, a categoria de ciência... havida a contabilidade como ciência, a escrituração é a arte. A arte de escrever consiste em efetuar em livros cômputos dos estabelecimentos, públicos ou

particulares, lançamentos sucintos e claros dos atos e contratos realizados no curso da administração patrimonial de que se cuida, de modo que, a todo instante, de seu estado se tenha notícia atual e exata”. (grifos nossos).

Segundo outros doutrinadores, a contabilidade e a sua escrituração devem refletir com exatidão a realidade da evolução (dinâmica) patrimonial da empresa até um determinado momento (estático), tomado como base.

Desta forma, a contabilidade constitui-se numa fotografia da empresa em um determinado momento, na qual não é admitido qualquer tipo de montagem que comprometa a veracidade dos fatos registrados.

Esta posição é consequência do que determina o Código Comercial Brasileiro, aprovado pela Lei 556/1850, que diz no seu art. 10:

“Todos os comerciantes são obrigados:

- 1) a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração e ter os livros para esse fim necessários;
- 2) a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e mais papéis pertencentes ao giro do seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas⁶.
- 3) . . .
- 4) a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz, móveis e semoventes, mercadorias, dinheiros papéis de crédito e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será assinado pelo comerciante a quem pertencer”.

Os itens 2 e 4 supracitados do Código Comercial Brasileiro exigem a formação anual de um balanço que espelhe a verdade do patrimônio e da empresa, assim como que os documentos que serviram de base aos lançamentos sejam guardados até que prescrevam as ações que lhes são próprias. Desta forma, a lei considera os valores constantes no balanço como absolutamente reais, originados de documentos idôneos e, acima de tudo, conferidos naquela data. Por isto, os saldos apresentados nas contas do passivo exigível são considerados representativos das obrigações não liquidadas pela empresa até aquela data, assim como o saldo de caixa representa os recursos financeiros disponíveis, cuja existência física foi atestada naquele momento.

O balanço patrimonial, que consideramos um corte vertical na contabilidade da empresa, demonstrando a situação do seu patrimônio num determinado momento, é o marco determinante da ocorrência do Passivo Fictício.

⁶ Art. 49 do Dec. Lei 486/69: “O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, a correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou que possam vir a modificar sua situação patrimonial”.

Havendo divergência entre o saldo das contas do Passivo Exigível demonstrado no Balanço e as obrigações reais a pagar, duas situações podem ocorrer:

- a) O saldo das obrigações reais a pagar é superior ao saldo das respectivas contas do passivo exigível. Neste caso, os reflexos se farão sentir em outras contas patrimoniais, a exemplo de mercadorias.
- b) O saldo das contas do Passivo Exigível é superior ao saldo real isto é, uma obrigação da empresa foi paga sem que tal pagamento tenha sido registrado contabilmente, configurando o Passivo Fictício.

Este Passivo Fictício pode ter origem em ações ou omissões da empresa, tais como: omissão de receitas operacionais; omissão de receitas não operacionais; falta de registro de ingressos de recursos externos.

Contabilmente, a manutenção no Passivo Exigível da empresa de uma obrigação já paga, após encerrado o seu exercício social, independentemente de condições supervenientes como erro, existência de saldo de caixa em valor igual ou superior ao da obrigação, constitui Passivo Fictício, conforme se deduz das afirmações dos citados doutrinadores e em consonância com o art. 10 do Código Comercial. A jurisprudência atual entende que a contabilidade, através de sua escrituração, representa a realidade da empresa num determinado momento. Admitindo-se que a obrigação integrante do passivo, embora paga antes do encerramento do balanço, fosse baixada, restaria inquirir se o valor do caixa representa o saldo em dinheiro naquela data. Se a obrigação deve ser baixada daquele saldo, onde estaria o diferencial entre o saldo real no caixa e o saldo do balanço senão em receitas omitidas? Este inclusive o entendimento do TIT (Proc. DRT. 9, nº 120/74).

Nas empresas que trabalham com o sistema de Fundo Fixo para pequenas despesas e contas em bancos por onde transitam todos os ingressos de recursos financeiros e todos os desembolsos por ela realizados, a existência do cheque sacado na data do pagamento da obrigação comprova que a satisfação do título se deu com recursos próprios da firma, não deixando dúvidas quanto à disponibilidade de caixa na data da liquidação. Os cheques utilizados para pagamentos destas obrigações devem ser objeto de exame através da conciliação entre os extratos bancários e a conta de bancos da empresa.

Vale salientar que os títulos liquidados e lançados dentro do próprio exercício social da empresa, embora em época posterior à data do pagamento, não constituem Passivo Fictício e devem ser analisados tendo em vista a disponibilidade de recursos na conta caixa naquela data.

O ASPECTO FISCAL

A existência de Passivo Fictício, contudo, não representa, em termos absolutos, a ocorrência de infração à legislação tributária.

Para que o Passivo Fictício seja considerado como infração à legislação tributária, é necessário que se firme a presunção de que o seu valor tem origem na omissão de receita. O

Passivo Fictício é indicador dessa omissão a qual, não a simples ocorrência do Passivo Fictício, constitui fato gerador definido em lei como sujeito à incidência do tributo.

Segundo o professor Alfredo Augusto Becker, em seu livro TEORIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO, cap. 135:

“A regra jurídica cria uma presunção legal, quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos.

A regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se no fato conhecido e cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato conhecido, cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre estes dois fatos.

A distinção entre a presunção e a ficção existe apenas no plano pré-jurídico, enquanto serve de elemento intelectual ao legislador que esta construindo a regra jurídica. Uma vez criada a regra jurídica, desaparece aquela diferenciação porque tanto a presunção quanto a ficção, ao penetrarem no mundo jurídico por intermédio de regra jurídica, ambas entram como VERDADES”.

O professor Ives Gandra, em resposta a uma consulta publicada na Revista de Direito Tributário nº 13/14 fls. 285, argüi a inconstitucionalidade do Passivo Fictício ao afirmar que

“neste a presunção é que seria o fato gerador da obrigação tributaria. A receita pretendidamente omitida é desconhecida. Poderia ser de natureza operacional. Poderia ser de natureza financeira ou não operacional, para empresas industriais, comerciais ou agropecuárias. Poderia não ser receita, desde que obtida por colaboração ou empréstimos de pessoas, que exigissem sigilo operacional”.

Não parece convincente esta argumentação. Em uma empresa, nenhum recurso aparece sem que haja uma contraprestação. Assim, se na venda há a obrigação de se entregar o produto vendido, no empréstimo - tomado a terceiros ou a sócios há o documento criando a obrigação da restituição deste em determinado tempo e sob certas condições etc. Sendo a contabilidade a fonte que espelha toda a movimentação patrimonial da empresa e a sua verdade em determinado momento solicitado, a existência de obrigações de responsabilidade da empresa, pagas sem o respectivo desembolso dos recursos patrimoniais desta, é um fato absolutamente conhecido e que direciona para a entrada de recursos operacionais não declarados, até prova em contrário.

A presunção é de que o passivo fictício constitui omissão de receita tributável, *juris tantum* (admite prova, em contrário). É óbvio que se alguma prova concreta é apresentada, desfeita está a presunção e, conseqüentemente, o fato gerador.

Esta tem sido a posição dos textos legais ao definir a presunção da existência do Passivo Fictício como omissão de receita tributável, como demonstra o art. 12, § 2º do RIR.

Em decorrência do próprio texto do Dec. Lei do Imposto de Renda, que foi seguido pelo RICM do Estado da Bahia em seu art. 1º § 3º, é necessário, para a determinação do

Passivo Fictício como indício de omissão de receita, conseqüentemente, infração à legislação tributária, o exame das provas em contrário disponíveis. Mesmo assim, ainda que nenhuma dúvida persista quanto à existência do Passivo Fictício e o seu valor, o seu enquadramento como omissão de receitas tributáveis requer uma análise de receita global da empresa em relação ao fato gerador do tributo em questão.

Logo, ao apresentar Passivo Fictício em sua contabilidade, a empresa que tenha toda sua receita proveniente de operações tributáveis, por presunção legal, omitiu ingressos correspondentes à diferença entre o valor do saldo da conta do exigível declarado no balanço patrimonial e o valor real das obrigações a pagar, omissão esta que constitui infração à legislação tributária referente a cada tributo incidente sobre a mesma.

Em uma empresa, toda operação tem uma contrapartida. Assim, a geração de uma receita de venda corresponde à entrega ou a obrigação de entregar determinada mercadoria ou prestar determinado serviço. Se a empresa tem, por exemplo, toda sua receita sujeita à tributação pelo ICM, o pagamento de obrigação sem a correspondente baixa na contabilidade caracteriza omissão de ingresso sujeito a tributação.

Se, entretanto, o total de receitas da empresa for composto de receitas provenientes da venda de mercadorias tributáveis pelo ICM e de mercadorias isentas ou não tributadas, por exemplo, embora exista o Passivo Fictício na contabilidade, o montante a tributar não será o mesmo, tendo em vista que não existe vinculação entre a aplicação do recurso e sua origem, isto é, se este provém de receita tributável ou não.

As posições a respeito são divergentes. Para uns, o fato de existir Passivo Fictício implica na omissão de receita tributável, pois não haveria qualquer interesse em se omitir receitas isentas. Já para outros, deve-se estabelecer o critério da proporcionalidade da participação das receitas tributáveis no total da receita da empresa, sendo este, inclusive, o critério mais aceito pelos tribunais. (Vide julgamentos no MÓDULO III - A QUESTÃO DA JURISPRUDÊNCIA). Esta parece uma solução bastante justa para o problema e devem ser levadas em consideração não apenas as receitas de vendas mas toda a composição da receita da empresa.

MÓDULO V

O EXAME DO EXIGÍVEL SOB O ASPECTO DO

PASSIVO FICTÍCIO

O exame do PASSIVO FICTÍCIO é feito com instrumental próprio, que é composto de livros e documentos, tais como:

- a) Balanço Patrimonial
- b) Livro Diário
- c) Livro Razão ou Fichas Razão
- d) Obrigações a Pagar (Duplicatas, Notas Promissórias etc)
- e) Notas Fiscais de Aquisição
- f) Livro Registro de Entradas

Preliminarmente, a aplicação de alguns índices corretamente analisados, poderá fornecer indícios da existência ou não de PASSIVO FICTÍCIO. Dentre estes Índices destacam-se:

- a) Quociente de Liquidez - indicador de equilíbrio financeiro, de liquidez ou de solvência para uma situação estática.

$$Q.L. = \frac{\text{Disponível} + \text{Direitos a receber (até tempo N)}}{\text{Exigível (até tempo N)}}$$

Os Direitos a Receber (Duplicatas a receber, Notas Promissórias a receber, outros títulos a receber) e o Exigível (Duplicatas a Pagar, Notas Promissórias a Pagar, Outras Contas a Pagar), até certo tempo N podem ser traduzidos em curto, médio e a longo prazo, a depender do que se busca - se o quociente de liquidez a curto, a médio ou a longo prazo.

É recomendável a utilização do índice do quociente de liquidez a curto prazo, por ser o mais seguro, segundo fórmula a seguir:

$$Q.L. = \frac{\text{Disponível} + \text{Direitos a Receber a Curto Prazo}}{\text{Passivo Circulante}}$$

A interpretação da fórmula acima descrita é a seguinte:

De quantos cruzeiros dispõe a empresa para cada cruzeiro a pagar? Se o resultado da fórmula for igual ou superior a 1 (hum), por exemplo 1,50, significa que a empresa dispõe de Cr\$ 1,50 para cada Cr\$ 1,00 a pagar num curto prazo, ou seja a empresa dispõe de recursos para pagar suas dívidas. Quanto maior o Q.L. (quociente) melhor a situação financeira da empresa. Se, entretanto, o quociente for inferior a 1 (hum), por exemplo, 0,60 significa que a empresa dispõe de Cr\$ 0,60 para cada Cr\$ 1,00 a pagar num curto prazo, ou seja, a empresa

está em possível insolvência, o que exige um minucioso exame do exigível, para se verificar a existência ou não de PASSIVO FICTÍCIO.

- b) Rotação das Contas a Pagar - Indica a rotação das contas a pagar e o tempo real médio (em dias) de liquidação das contas a pagar.

O referido índice poderá ser obtido por uma das seguintes fórmulas:

$$1^a) \text{ Índice de Rotação} = \frac{\text{Compras anuais a prazo}}{\text{Saldo médio anual das compras a prazo}} : 360$$

$$2^a) \text{ Índice de Rotação} =$$

$$= \frac{\text{S.F.E.A.} + \text{S.F.A.B.}}{2} \times \frac{360}{\text{C.P.}} = \text{Resultado em dias.}$$

S.F.E.A. = Saldo de fornecedores do exercício anterior

S.F.A.B. = Saldo de fornecedores do ano base

C. P. = Compras a prazo.

Se o tempo de liquidação for superior ao prazo obtido para o pagamento das obrigações, é possível que haja PASSIVO FICTÍCIO.

Este índice pode ser comparado com o índice de rotatividade de contas a receber, descrito na fórmula abaixo:

$$\text{I.R.}_{c.r.} = \frac{\text{Vendas Anuais a prazo}}{\text{Saldo médio anual do faturamento a receber}^7}$$

A comparação que se pode fazer entre o tempo de liquidação das contas a pagar em relação às contas a receber é expressa pela seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Tempo Real de Liquidação das Contas a Receber}}{\text{Tempo Real de Liquidação das Contas a Pagar}}$$

⁷ Soma dos saldos mensais dividida pelo número de meses.

A interpretação da fórmula acima transcrita é a seguinte: Se o índice for superior a 1 (hum), indicará que a empresa opera com situação financeira difícil, o que poderá traduzir-se na existência de PASSIVO FICTÍCIO.

- c) Há também, outra fórmula para avaliação do exigível (FORNECEDORES), citada no livro Auditoria Fiscal (A. Ferreira Gonçalves, pág. 92, 1ª Ed. Editora Independente), que é obtida pelo quociente de receita própria em prazo calculado, ou seja, com aplicação da fórmula abaixo:

$$\frac{A \times B}{C} = \text{Quociente}$$

A = Receita de numerário de Vendas imediatas e prováveis;

B = Prazo médio em meses obtido junto aos fornecedores nas compras;

C = Valor dos débitos para com FORNECEDORES.

Daí se tem:

$$\frac{\text{VENDAS (MENSAIS)} \times \text{PRAZO (MESES)}}{\text{FORNECEDORES}} = \text{QUOCIENTE}$$

Interpreta-se o quociente da seguinte forma: Se o quociente for igual ou inferior a 1 (hum), indicará uma das alternativas - Financiamento de Terceiros ou Existência de PASSIVO FICTÍCIO; se o quociente for superior a 1 (hum), pressupõe-se que a empresa tem solvência suficiente para atender aos seus débitos (Fornecedores).

Poder-se-ia ainda refletir sobre as opções expostas, fazendo as seguintes indagações:

- 1ª) Quantos meses a empresa, contando com suas vendas, levaria para pagar a seus fornecedores?
- 2ª) Esse tempo necessário para obtenção de receita suficiente ultrapassa a média do prazo concedido pelos fornecedores, nas faturas?
- 3ª) Há financiamentos de terceiros?

Após a aplicação das fórmulas apresentadas, decidir-se-á ou não pelo exame do EXIGÍVEL.

Evidentemente, pela lógica, não haveria necessidade de trabalhar com um passivo que apresente um índice ou quociente superior a 1 (hum).

Havendo indícios da existência de PASSIVO FICTÍCIO, a determinação do seu valor poderá ser apurada em etapas distintas, descritas a seguir:

1ª) EXAME DA EXATIDÃO DO SALDO APRESENTADO NO GRUPO EXIGÍVEL, DECLARADO NO BALANÇO DO EXERCÍCIO ANTERIOR.

Procedimentos:

- Verificar se o saldo do exigível a curto prazo do exercício anterior foi totalmente liquidado no exercício em análise, bem como se os títulos e comprovantes de pagamentos apresentados correspondem ao saldo do exigível. Também, deve ser verificado se os títulos referentes às obrigações foram emitidos no exercício anterior.
- Verificar se estes títulos e comprovantes de pagamentos foram liquidados nas datas dos vencimentos. Havendo liquidação através de recibo posterior ao vencimento, examinar se o mesmo foi passado pelo credor ou seu representante legal e, se a data de pagamento não tem vestígios de colocação posterior à data da liquidação. Neste caso, sempre que possível, deve-se examinar a data do recebimento pelo credor, em seus registros contábeis, diretamente ou através de carta/resposta.

2ª) EXAME DAS OBRIGAÇÕES CONTRAÍDAS NO EXERCÍCIO EM ANÁLISE E SEUS RESPECTIVOS PAGAMENTOS

Procedimentos:

- Verificar se todos os documentos referentes às obrigações contraídas (compras, empréstimos, financiamentos etc), foram registradas nos livros próprios (Registro de Entradas de Mercadorias e Diário), bem como se os documentos são de responsabilidade do contribuinte em exame. Caso contrário, expurgá-los.
- Verificar se destas obrigações contraídas, aquelas referentes a obrigações à vista não foram lançadas como obrigações a prazo, no livro ou ficha razão, conseqüentemente, também, no Diário. Em se tratando de lançamentos de obrigações contraídas e lançadas como se a prazo fossem, deverão ser analisadas as implicações na conta Caixa e/ou Bancos. Havendo saldo credor nestas contas, após os lançamentos retificativos, estes saldos poderão constituir infração à legislação tributária.

3ª) EXAME DO SALDO DO EXIGÍVEL DECLARADO NO BALANÇO PATRIMONIAL DO ANO EM ANÁLISE.

Procedimentos:

- Verificar se o saldo do Exigível a curto prazo do exercício em análise foi totalmente liquidado no exercício seguinte, bem como se os títulos e comprovantes de pagamentos apresentados correspondem ao saldo mencionado no balanço patrimonial.
- Verificar se estes títulos e comprovantes foram liquidados nas datas de vencimentos ou se tais vencimentos ocorrerão em datas posteriores ao exame. Havendo obrigações vencidas e não liquidadas, caberá à empresa comprovar a não liquidação das mesmas.

- Verificar se as obrigações, constantes do balanço Patrimonial, apresentadas para o exercício seguinte, foram emitidas no período examinado (ano base) e se as datas de vencimentos dos pagamentos estão fixadas para o exercício seguinte.

Nos exames das etapas citadas algumas situações poderão ocorrer, tais como:

- a) saldo do exigível declarado no balanço inferior ao valor da soma dos títulos e comprovantes de pagamentos apresentados;
- b) saldo do exigível declarado no balanço igual ao valor da soma dos títulos e comprovantes de pagamentos apresentados.
- c) saldo do exigível declarado no balanço superior à soma dos títulos e comprovantes de pagamentos apresentados.

Na situação a, existem quatro variáveis:

- 1ª) que o título ou comprovante de pagamento já esteja liquidado e contabilizado;
- 2ª) que o título ou comprovante de pagamento esteja liquidado e não contabilizado;
- 3ª) que o título esteja vencido e não liquidado;
- 4ª) que o título não esteja vencido na data do exame.

Na primeira variável existe, apenas, a falta do lançamento de uma obrigação que deve ser corrigida para retificação do saldo do exigível e verificada a sua implicação no estoque, se for o caso.

Na segunda variável, o reflexo, possivelmente, será na conta Caixa, uma vez que a ocorrência do PASSIVO FICTÍCIO está ligada à contabilização da obrigação contraída.

Na terceira variável, exige-se a comprovação de que a obrigação não esteja liquidada. Caso contrário, deverá ser observada a sua implicação na conta Caixa.

Na quarta variável, não há o que se analisar.

Quanto à situação b (saldo do exigível declarado no balanço igual ao valor da soma dos títulos e comprovantes de pagamentos apresentados), demonstra que os procedimentos contábeis estão corretos.

Já na situação c (saldo do exigível declarado no balanço superior à soma dos títulos e comprovantes apresentados), está configurado o fenômeno do PASSIVO FICTÍCIO.

Neste caso, convém refletir sobre algumas considerações, tais como:

- a) se a única fonte de receita são vendas de mercadorias ou produtos tributáveis. Em caso positivo, a diferença é passível de tributação, não importando o tipo de

aquisição, se para uso e/ou consumo próprio ou para integrar o ativo permanente, vez que, está por trás deste fato, o fenômeno da sonegação.

b) Se a empresa compra e vende mercadorias tributáveis, isentas e outras.

Havendo tais compras e vendas e existindo o chamado Passivo Fictício, o problema está em estabelecer o *quantum* de receitas tributáveis foi omitido. A sonegação da receita pressuposta pela existência de passivo fictício pode ser advinda do saldo de mercadorias tributáveis, isentas ou não tributáveis. Os tribunais têm aceito a determinação da receita tributada omitida, através da participação proporcional de cada parcela de receita (tributáveis, isentas e outras) no total de receita da empresa, levando-se em consideração o fato gerador do tributo em análise, visto que a situação pode ser fato gerador para um tributo e não para outro.

Estas reflexões estendem-se para as receitas provenientes de aplicações financeiras, (open market, over night), juros recebidos etc.

É muito freqüente o aparecimento de empréstimos reais, verdadeiros, porém não exigíveis eis que as verbas pertencem aos dirigentes da empresa, que sonegam receitas reais restando ao fisco a obrigação de exigir a comprovação da origem das verbas supridas, não apenas sua origem imediata, mas também a comprovação de onde foram formadas as disponibilidades.

Quanto aos suprimentos feitos à empresa, é oportuno relatar um caso verídico, citado no livro Auditoria Fiscal (A. Ferreira Gonçalves, pág. 94, 1ª ed. Editora Independente), apurado pela fiscalização do imposto de renda, onde se constatou “Suprimento” por via de manobras tão sutis que não fora o fator, jamais teriam sido descobertos.

Uma empresa no Brasil, subsidiária de empresa estrangeira, recebe um técnico do exterior, pessoa de confiança dos proprietários da empresa, o qual, autorizado pela matriz e ajudado pelos dirigentes da subsidiária no Brasil, efetua diversas manobras:

- 1º) Contrata com empresa “filmadora”, sem idoneidade financeira, a confecção de filme para publicidade, por elevadíssima soma, em cruzeiros, pagável em cinco prestações.
- 2º) Mensalmente, a empresa no Brasil emite cheques de “pagamento”, nominais, em favor da empresa filmadora, cheques esses que são depositados em conta bancária do “diretor” da “filmadora”, cujos valores são, simultaneamente sacados através de cheques ao portador, notando-se que os saques correspondem a 95% dos depósitos efetuados.
- 3º) Os cheques ao portador, emitidos pelo “diretor” da filmadora, são depositados em conta bancária, em outro banco, agora em nome do técnico estrangeiro que veio ao Brasil por ordem da controladora no exterior.
- 4º) Esta ultima pessoa efetua saques parciais dos valores depositados em sua conta e, em seguida, retorna ao País de origem.
- 5º) Em diligências à parte, em casas de cambio, para fins de apuração de operações ilegítimas em moedas estrangeiras, o fisco localizou uma empresa de câmbio que

operou clandestinamente, sendo apreendido envelope contendo cópias de ordens de pagamento ao exterior, com os nomes da empresa no Brasil e sua controladora fora do país.

6º) Cotejadas as informações, verificou-se que os valores sacados pelo técnico estrangeiro em sua conta bancária, provenientes dos desvios da empresa no Brasil, foram entregues em parcelas à empresa de câmbio, coincidindo as datas e valores em cruzeiros.

7º) Por mais estranho que pareça, fechou-se a cadeia quando, somando-se as importâncias remetidas em moedas estrangeiras compradas ilegalmente, chegou-se a um total de US\$ 158.000 e idêntica importância de US\$ 158.000 foram remetidos da Suíça para o Brasil, sob a forma de empréstimo de determinado Banco da Suíça, para a empresa no Brasil, poucos dias depois da última remessa parcelada, por ordem cambial ilegal e imediatamente depois da partida do “técnico” estrangeiro ao país de origem.

8º) É óbvio que retornou. o “técnico” ao exterior, depois de concluída sua tarefa principal de controlar a sonegação, que não podia ficar ao critério dos dirigentes no Brasil.

. Não fora a casualidade do encontro das anotações na casa de câmbio cujas ordens clandestinas deixou cópias, não se poderia constatar qualquer nexô ou ligação entre a sonegação no Brasil e a remessa do seu produto ao exterior e seu retorno sob a forma de empréstimo.

. É verdade, já se havia constatado a fraude pelo falso contrato de “filmagens”, bem como os desvios das verbas consignadas como “pagamentos”, cujos valores foram ter às mãos do empregado da empresa que sonegou, como depositário da sonegação.

. Porém a casualidade também trabalha em favor da verdade, eis que a sonegação possui “pernas curtas” e não existe a “sonegação impune” como não existe o crime perfeito, dependendo a descoberta da insistência e técnica dos agentes do fisco. O fraudador sempre deixa indícios.

. Com relação ao assunto, é bom acrescentar que, se os “suprimentos” do exterior não podem ser investigados, porque escapam ao controle do fisco do Brasil, também é verdade que os métodos de fiscalização aperfeiçoam-se ao ponto de controlar a sonegação em sua fonte; e, quando completos, dispensam qualquer investigação ou análise em relação aos “retornos” ou “suprimentos”, ou ainda os “passivos fictícios” decorrentes do fato principal, ou seja a sonegação de receita ou sonegação de vendas.

CONCLUSÃO

O fenômeno do passivo fictício evidencia-se através de obrigações contraídas por uma entidade, liquidadas e não levadas aos assentamentos contábeis. A origem desse PASSIVO FICTÍCIO, conforme demonstramos neste trabalho, decorre da omissão de ingressos nos mais variados artifícios utilizados.

Não basta a simples presunção da Omissão de Receita. É preciso que sua constatação seja feita através do exame de cada uma das obrigações, cujo valor se contém no saldo sob exame e declarado no balanço, como sendo existente em determinada data. Este exame tem o objetivo principal de apurar a data na qual teria ocorrido o efetivo pagamento do respectivo valor, data esta que permitirá concluir da legitimidade ou não do valor do saldo da conta.

Uma vez comprovado que a obrigação já estava quitada na data na qual foi declarada por pagar, estabelece-se a presunção, no sentido de que o pagamento processou-se com receita havida e não oferecido à tributação.

Ora, verificado que a obrigação contraída já fora liquidada sem o correspondente lançamento de baixa na contabilidade, deduz-se que a falta deste lançamento ocorreu pela utilização de disponibilidades não registradas.

As disponibilidades têm origens certas, tendo em vista que o numerário surge de alguma fonte concreta: ou o recurso deriva de capital de terceiros, ou de capital próprio ou, ainda, de receitas, dado o princípio econômico-contábil, segundo o qual toda aplicação de recursos tem uma origem, ou melhor, o recurso utilizado para liquidação de um valor do passivo ou constituição de um ativo terá, necessariamente, uma fonte.

Portanto, os recursos injetados numa entidade deverão ser devidamente registrados, conforme dispositivos legais. Não o sendo, importará numa análise criteriosa, a fim de apurar as suas repercussões em relação à obrigação tributária, seja ela da esfera municipal, estadual ou federal.

Pelo exposto, concluímos que, afastadas as situações de defeitos na escrituração contábil por erros acidentais, as obrigações contraídas pela entidade e já liquidadas, constantes do saldo do exigível como a pagar, constituem PASSIVO FICTÍCIO, do que se presume omissão de receita passível de tributação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BANCO de Dados da Fundação Faculdade de Direito - UFBA/ Assembléia Legislativa da Bahia - Decisões Administrativas e judiciais.

BECKER, Alfredo Augusto - Teoria do Direito Tributário.

Código Comercial Brasileiro.

Código Tributário Nacional.

Código Tributário do Estado da Bahia.

EQUIPE de Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda no Estado da Bahia “Curso de Pós-Graduação em Administração Tributária” - Passivo Fictício: Implicações Contábeis e Fiscais.

ESCOLA de Administração Fazendária do Estado da Bahia.- EAF Divulgação Dirigida, vols. 2, 4, 6 e 8.

FERRARI, Alfonso T. - Metodologia da Pesquisa Científica - Editora McGraw-Hill.

FLORENTINO, Américo Mateus - Teoria e Análise Contábil - F.G.V.

FLORENTINO, Américo Mateus - Análise Contábil (Análise de Balanço) - F.G.V.

FLORENTINO, Américo Mateus - Auditoria Fiscal - F.G.V.

GANDRA, Ives - Revista de Direito Tributário.

GONÇALVES, A. Ferreira - Auditoria Fiscal - Edição Independente.

ISA, A. Lopes - Fraudes em Balanço - Editora Atlas:

JACINTHO - Roque - Como Evitar o Passivo Fictício - Editora Brasiliense.

MARTINS, Walney da Costa - Contabilidade Comercial e Industrial. Editora Atlas.

MARTINS, Walney da Costa - Contabilidade Empresarial, Auditoria e Perícia - Editora Hemus.

MONTEIRO, Samuel - Auditoria Fiscal - Edição Universitária de Direito.

PURIFICAÇÃO, Carlos Alberto - Contabilidade Bancária - Editora Atlas.

REGULAMENTO do Imposto de Renda.

REGULAMENTO do Imposto de Produtos Industrializados.

REGULAMENTO do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias - ICM.

REQUIÃO, Rubens - Curso de Direito Comercial - Editora Forense.

SÁ, A. Lopes - Curso Superior de Análise de Balanço, vols. 1 e 2 - Editora Atlas.

TÓ, Silvio da Silva - Técnicos e Metodologia de Fiscalização e Constituição do Crédito Tributário - ICM Tributação Via Passivo Fictício - TPT.

TRIBUNAL de impostos e Taxas - TIT - Publicações.

WALTER, Milton Augusto - Introdução à Análise de Balanços, vols. 1º e 2º - Editora Saraiva.

WALTER, Milton Augusto - Contabilidade Introdutória, vols. 1º, 2º e 3º - Editora Saraiva.