



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.720942/2023-37
ACÓRDÃO	1401-007.740 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	BONNA VITTA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. O contribuinte entendeu o lançamento e dele se defendeu adequadamente. A simples correção de lapso manifesto na ementa da decisão recorrida não inquina a decisão ou o próprio auto de infração de nulidade, ainda mais diante da renovação da intimação para apresentação de Recurso, não havendo prejuízo ao direito de defesa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, afastar a arguição de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão n.º 101-028.850, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento 01 (DRJ01), que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada contra o Auto de Infração lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referente(s) ao(s) ano(s)-calendário de 2018 e 2019, no valor histórico de R\$ 91.822.432,28.

O lançamento decorre de suposta omissão de receitas apurada por meio de presunção legal, fundamentada em diferenças no levantamento quantitativo de estoque por espécie e na manutenção de passivo fictício (obrigações já pagas ou com exigibilidade não comprovada). Adicionalmente, a autuação aponta insuficiência de recolhimento de IRPJ e apuração incorreta de CSLL devido a erros na apuração do resultado, como a inclusão indevida de receitas de subvenção no Custo da Mercadoria Vendida (CMV) e a tributação de reservas de lucros.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 7325/7362), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega a incorreção do levantamento quantitativo de estoque, apontando equívocos da fiscalização como a não conciliação de produtos com códigos e descrições diferentes nas notas de entrada e saída, erros de escrituração na EFD decorrentes de falhas de sistema, ausência de conversão de unidades de medida (ex: KG para UN) e a consideração de notas fiscais canceladas ou com CFOP incorreto, o que gerou diferenças de estoque inexistentes;
- b) Em relação ao passivo fictício, sustenta a decadência do direito de lançar o tributo, argumentando que o fato gerador da presunção de omissão de receita ocorre no momento do registro contábil do passivo, e que as contas apontadas pela fiscalização já possuíam saldos desde 2016. Alega, ainda, a ocorrência de dupla tributação, pois os mesmos saldos de passivo foram considerados como receita omitida tanto em 2018 quanto em 2019;

- c) Que há dupla tributação sobre a mesma receita omitida, pois a fiscalização utilizou duas presunções legais distintas (levantamento de estoque e passivo fictício) para tributar o mesmo "caixa 2";
- d) Que não houve insuficiência de recolhimento de IRPJ/CSLL pela inclusão de subvenções no CMV, pois tal lançamento foi feito em contrapartida a uma conta de receita de subvenção, tendo efeito nulo no resultado, sendo um ajuste necessário para refletir a redução de custo proporcionada por benefícios fiscais de ICMS do Estado do Amazonas;
- e) Que a tributação sobre valores destinados a reservas de lucros é indevida, pois a empresa apurou prejuízo fiscal de IRPJ e base negativa de CSLL nos períodos, conforme LALUR e LACS, não havendo, portanto, lucro a ser tributado ou destinado a reservas;
- f) Por fim, subsidiariamente, caso se mantenha a autuação, sustenta que é necessária a reapuração dos tributos para considerar os prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas, a aplicação de alíquota zero de PIS/COFINS sobre a venda de carnes e hortifrutícolas, e a não incidência de PIS/COFINS sobre as vendas internas na Zona Franca de Manaus, conforme direito reconhecido em mandado de segurança transitado em julgado.

Posteriormente, a 2ª Turma da Delegacia DRJ01, proferiu o Acórdão n.º 101-028.850 (fls. 7707/7731), em substituição ao Acórdão n.º 101-028.266, para correção de inexatidão material na ementa do acórdão original, que não refletia as razões da decisão, o qual foi ementado da seguinte forma:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019

INEXATIDÃO MATERIAL EM DECISÃO ANTERIOR. LAPSO MANIFESTO. ACÓRDÃO RETIFICADOR.

As inexatidões materiais existentes em acórdão, devidas a lapso manifesto, deverão ser corrigidas mediante a prolação de um novo acórdão. ACÓRDÃO.

RETIFICAÇÃO DE ERRO MATERIAL. DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA.

O acórdão que retifica inexatidão material cometida em decisão anterior deve ser cientificado ao impugnante, assegurando-lhe o prazo legal para manifestação

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

OMISSÃO DE RECEITA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE CÁLCULO.

A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, caput).

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTICIO.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019

OMISSÃO DE RECEITA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. CÁLCULO.

A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, caput).

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTICIO.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

PASSIVO FICTICIO. DECADÊNCIA.

A manutenção de passivo fictício na contabilidade não tem o condão de deslocar o critério temporal do fato gerador para exercícios futuros, esse é o entendimento 1ª CSRF, na qual determina que o prazo decadencial se inicia com o registro contábil.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2018, 2019

OMISSÃO DE RECEITA. ALÍQUOTA. ZFM

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade

com a legislação do IRPJ. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Para a determinação do valor da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, será aplicada a esta, a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Todavia, não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018, 2019

OMISSÃO DE RECEITA. ALÍQUOTA. ZFM

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do IRPJ. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep. Para a determinação do valor da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, será aplicada a esta, a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Todavia, não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ apreciou a questão preliminar da correção do acórdão anterior, confirmando o erro material e a necessidade de substituição para que o ementário refletisse adequadamente o mérito da decisão, que tratou de omissão de receita por presunção legal e não de arbitramento de lucro.

No mérito, a DRJ acolheu parcialmente a prejudicial de decadência referente ao passivo fictício. Após extensa análise da jurisprudência do CARF, o julgador alinhou-se ao entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), segundo o qual o fato gerador da omissão de receita, no caso de passivo inexistente, ocorre no momento do seu registro contábil. Com base no resultado da diligência fiscal, que confirmou que parte dos passivos era mantida na contabilidade desde exercícios anteriores a 2018, a decisão determinou a exclusão dos valores decaídos e dos saldos replicados entre 2018 e 2019, reduzindo a base de cálculo desta infração para R\$ 942.711,50 em 2018 e R\$ 514.227,60 em 2019.

Em relação ao levantamento quantitativo de estoque, o acórdão manteve integralmente a autuação. O julgador ressaltou que o lançamento se baseou unicamente nas informações da EFD, pois a empresa não prestou esclarecimentos quando intimada na fiscalização. A decisão considerou que a própria diligência, solicitada pela DRJ, concluiu pela impossibilidade de uma análise aprofundada devido à complexidade do sistema da empresa e à falta de um programa próprio para verificação. Assim, diante da admissão de erros pela contribuinte (justificados como falhas de sistema) e da imprestabilidade do seu controle de estoque, a DRJ entendeu que não havia provas suficientes para afastar a presunção legal de omissão de receita.

A decisão, por outro lado, acatou integralmente as alegações da defesa sobre a indevida tributação do resultado. O julgador concordou que o procedimento de adicionar parcelas da receita de subvenção ao CMV era uma forma de anular o efeito da redução de custos gerada por benefícios fiscais de ICMS, não alterando o resultado final, e determinou a exoneração desses valores. Da mesma forma, reconheceu que era incorreta a tributação sobre reservas de lucros, pois a diligência fiscal confirmou que a empresa apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL nos períodos, não havendo, portanto, lucro a ser tributado.

Por fim, quanto ao PIS e à COFINS, a DRJ acatou a alegação da contribuinte sobre a não incidência nas vendas internas na Zona Franca de Manaus. O voto destacou que, apesar de a fiscalização ter sido intimada em diligência para analisar a questão, ela se omitiu. Diante da falta de análise fiscal e para não prolongar a lide, o julgador acolheu os percentuais de vendas internas apresentados pela defesa (93% em 2018 e 94,28% em 2019), determinando a redução proporcional da base de cálculo das contribuições.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 7744/7745), em que simplesmente sustenta que a decisão da DRJ é incongruente e altera indevidamente o critério jurídico do lançamento, pois, embora a autuação original fosse por "Omissão de Receitas por Presunção Legal", o acórdão recorrido teria mantido a cobrança com base em "Arbitramento do Lucro", hipótese que não foi ventilada no Auto de Infração.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

O recurso apresentado, em sua lauda e meia é absolutamente protelatório e não dialoga com a decisão Recorrida.

Em verdade, parece questionar, tão somente, revisão do Acórdão original uma vez que, por erro, citou em sua ementa hipótese de arbitramento não realizada no lançamento. Muito provavelmente, tal fato decorreu da existência de outro PAF do mesmo contribuinte e relativo ao ano-calendário de 2017, onde o lançamento foi apurado com base no arbitramento.

No presente caso, em que pese o arbitramento não tenha ocorrido, e as razões de decidir do Acórdão original estivessem híidas (e acatando grande parte dos argumentos da impugnante), na sua ementa a DRJ repetiu incorretamente a ementa constante do Acórdão proferido no PAF 10283.725183/2022-18.

Repita-se, tratou-se de mero erro formal que não invalidaria a decisão, até porque nas razões de decidir o presente lançamento foi devidamente analisado. Não há no voto menção a arbitramento.

A DRJ assumiu o erro e promoveu a revisão do acórdão em razão do lapso manifesto identificado, corrigiu a ementa e intimou novamente o contribuinte para apresentação de Recurso.

Não há, portanto, qualquer inovação de critério jurídico ou cerceamento do direito de defesa, não havendo o que se falar de nulidade ou de cancelamento do lançamento como pleiteia a Recorrente em seu recurso.

Em verdade, parece que não há mais contra o que o contribuinte se insurgir uma vez que, grande parte das suas razões de impugnação já foram acatadas. Em relação à matéria remanescente o Recorrente nada se insurge, apenas insiste em pretensa nulidade do lançamento quando, em verdade, caso existisse, trataria de nulidade da decisão, jamais do próprio auto de infração.

Assim, tratando-se de recurso absolutamente protelatório e não vislumbrando a hipótese de nulidade aventada, oriento meu voto por negar provimento ao Recurso.

Passo à análise do Recurso de Ofício.

Neste particular, entendo que a decisão Recorrida foi absolutamente acertada e cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não existem razões complementares ao Recurso de Ofício, a questão foi adequadamente analisada pela decisão recorrida, acatando-se em grande parte resultado da diligência realizada, à partir da constatação de uma série de equívocos realizados pela fiscalização.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

PREJUDICIAL DE MÉRITO - PASSIVO FICTÍCIO

A contribuinte alega que o lançamento sobre o passivo fictício havia decaído.

É considerada omissão de receita, nos termos do RIR/2018, a manutenção de passivos fictícios, vejamos a norma:

Da omissão de receita Saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamento, manutenção no passivo de obrigações pagas e falta de comprovação do passivo Art. 293. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

As hipóteses legais de omissão de receitas trazem uma série de questionamentos relevantes, um deles é a contagem do prazo decadencial nas hipóteses de passivo fictício.

O artigo 293, III do RIR/2018 traz como hipótese de omissão de receitas a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, usualmente denominada de passivo fictício.

Cabe esclarecer que os casos de passivo fictício, apesar de estarem enunciados em um único inciso, compreendem duas hipóteses distintas e inconfundíveis, com fundamentos legais distintos. Enquanto a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas foi introduzida pelo Decreto-lei 1.598/1977, em seu artigo 12, parágrafo 2º, a hipótese de passivo com exigibilidade não comprovada foi positivada apenas com a Lei 9.430/1996.

No primeiro caso (obrigações já pagas), a empresa registra contabilmente passivos reais e exigíveis, mas os quita com recursos de caixa dois e, por isso, deixa de baixá-los, apesar de não serem mais exigíveis. A razão dessa presunção se baseia no fato de que as empresas que possuem caixa dois podem se utilizar de receitas não escrituradas para pagamento de duplicatas, fornecedores etc. Assim, elas deixam de dar baixa nos passivos, mesmo após o pagamento, para evitar o “estouro de caixa” e o respectivo registro de saldo credor na conta caixa, mantendo esse passivo até que a empresa tenha recursos escriturados suficientes para a sua baixa, e ocultando o ingresso de receitas não contabilizadas. No segundo (exigibilidade não comprovada), a empresa constituiu uma conta no passivo para dar lastro a um ativo não contabilizado, criando obrigação inexistente.

A presunção da omissão de receitas com base no artigo 293, III do RIR traz a reboque a discussão do momento em que se considera ocorrido o fato gerador dos tributos sobre a renda, com impacto também no dies a quo do prazo decadencial do direito do Fisco de lançar os tributos devidos sobre a receita omitida.

O artigo 173, I do CTN estabelece que o prazo decadencial de cinco anos será contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, no exercício seguinte à ocorrência do fato gerador do tributo. Entretanto, nos casos de passivo fictício, é comum que o passivo inexigível ou não comprovado permaneça registrado no balanço patrimonial por diversos exercícios, havendo posições divergentes no âmbito do CARF acerca de quando o prazo de cinco anos deverá ser contado.

O Acórdão 1401-001.777, de forma unânime, rejeitou a preliminar de decadência sob o argumento de que o dever de comprovar as obrigações registradas no passivo se dá no tempo presente, momento da ação fiscal, e não na data em que as obrigações foram registradas na contabilidade, mesmo que o registro tenha se dado em exercício já decaído. Argumenta que pensar o contrário seria supor que

a presunção legal não seria aplicável ao passivo de longo prazo, estabelecendo uma distinção onde a lei não excepcionou expressamente.

Esse mesmo colegiado, em composição pouco distinta, também prolatou o Acórdão 1401-001.586, dizendo que não há nada na norma que permita inferir que a presunção remeta a omissão de receita para períodos de apuração pretéritos ao da constatação do passivo fictício, pois a lei não teria fixado o momento em que o passivo em questão torna-se “fictício” ou “insubsistente”, referindo-se apenas à “manutenção” no passivo de obrigações naquelas condições. Ademais, o registro do passivo fictício não necessariamente implicará que nesse momento ocorrerá a omissão de receitas, pois a manutenção dele permite que a utilização de receitas transitando pelo caixa dois seja feita em qualquer período a partir daí. Esses mesmos argumentos foram utilizados no Acórdão 1201-001.801, onde se pontuou, complementarmente, que caberia ao contribuinte comprovar que estaria sendo tributado múltiplas vezes por um mesmo passivo fictício mantido por mais de um exercício.

Nessa mesma linha, o Acórdão 1302-002.771, também de forma unânime, afirmando que se a fiscalização se ateve à análise das demonstrações contábeis apenas em determinado ano-calendário, identificando o passivo fictício nesse ano, então a partir daquele ano que se deve contar o prazo decadencial, independentemente de o registro contábil ter se dado em exercício pretérito.

Por outro lado, o Acórdão 1401-001.201 aduz a importância de se identificar qual a hipótese de passivo fictício, pois estão sujeitas a regras distintas de contagem de prazo decadencial: a) para o caso de passivo já pago, o fato gerador é a data do pagamento da dívida, momento em que se presume a omissão de receitas, cabendo à fiscalização comprovar o dispêndio feito pela empresa e ao contribuinte provar que a obrigação ainda é exigível; b) para o caso de passivo inexistente, o fato gerador da obrigação tributária seria a data do registro na contabilidade, pois a sua contabilização estaria vinculada à receita omitida, devendo o contribuinte comprovar a data em que esses valores foram lançados.

Com teor parecido, o Acórdão 1402-002.197 aduz que a infração se dá no momento do registro do passivo inexistente, pois só faz sentido a sua criação para fazer frente a um ganho à margem da escrituração, equilibrando o saldo da conta caixa, ao debitar no caixa o valor necessário para o suprimento em contrapartida a um lançamento em conta de passivo, este sem lastro. Portanto, o fato gerador do tributo só poderia ser aquele momento do registro do passivo, pois naquele período ele estaria fazendo frente à receita omitida.

Também devo elencar mais dois acórdão que sustentam a mesma argumentação:

O Acórdão 1302-001.750 sustenta que a concretização da presunção de omissão de receita se dá no momento em que, juridicamente, ocorra o fim da exigibilidade. Assim, não basta ao Fisco verificar a existência de um passivo inexigível ou inexistente, demandando-se também que haja a comprovação do momento em que a exigibilidade deixou de existir ou que o passivo tenha sido

registrado, para identificar a ocorrência do fato gerador relativo às receitas omitidas.

No Acórdão 1301-002.960, o relator pontuou que o fato gerador do tributo, no caso de passivo inexistente, seria a data do registro na contabilidade, sob pena de se permitir que a autoridade fiscal escolha livremente a data de ocorrência dele, em clara ofensa à segurança jurídica e ao CTN.

Após tanta divergência sobre a matéria, o assunto chegou à 1ª CSRF e foi julgada por meio do Acórdão 9101-002.340, no qual prevaleceu, de maneira unânime, a posição de que o fato indiciário que dá ensejo à aplicação da presunção de omissão de receitas é o registro do passivo inexistente, razão pela qual o fato gerador do tributo será considerado como ocorrido no momento do registro contábil do passivo.

Ao enfrentar a questão novamente no Acórdão 9101-003.258, a 1ª CSRF manteve a posição adotada preteritamente de que a manutenção de passivo fictício na contabilidade não tem o condão de deslocar o critério temporal do fato gerador para exercícios futuros. Nesse julgamento, entretanto, o resultado foi por maioria de votos, refletindo a mudança de entendimento de alguns dos membros, bem como a nova composição, em razão da alteração de quase todo aquele colegiado.

Portanto, na 1ª CSRF, diferentemente das câmaras baixas da 1ª Seção, a questão tem se mantido pacífica e consolidada, o que tem como efeito prático a divergência de entendimentos no julgamento de recursos voluntários, com sua posterior uniformização por meio do recurso especial.

Entendo prudente seguir a direção dada pela 1ª CSRF, na qual determina que o prazo decadencial se inicia com o registro contábil.

Visitando as provas do processo, entendo que apenas alguns dos valores encontravam-se registrados na contabilidade desde o fim o exercício de 2016.

A contribuinte traz a seguinte tabela:

Data	Código	Conta	Saldo em 2016	Saldo em 2018	Saldo em 2019
31122016	972	MERCOSUL LINE NAV E LOG LTDA	1.059.990,20	1.059.990,20	1.059.990,20
31122016	1025	NL COMERCIO DE FRIOS LTDA-ME	795.584,57	795.584,57	795.584,57
31122016	608	FRANGOS PIONEIRO IND.E COM.DE ALIM. LTDA	336.044,52	321.079,19	320.966,98
31122016	1141	MARCODIESEL PECAS E SERVICOS LTDA	168.000,00	162.036,30	148.797,30
31122016	633	GELOCRIM INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	144.949,70	143.734,70	143.734,70
31122016	1011	NATURAL OLEOS VEGETAIS E ALIMENTOS LTDA	118.481,89	118.481,89	118.481,89
31122016	620	FRIGORIFICO NOVA ARACA LTDA	550.828,30	113.220,32	113.220,32
31122016	604	FRANCISCO HELDER DE OLIVEIRA PEIXOTO	83.640,84	83.640,84	83.640,84
31122016	597	FRIGOL S.A.	198.313,06	78.243,53	78.243,53
31122016	1236	SIMITRANS LTDA	64.942,26	64.942,26	64.942,26
31122016	636	GENERAL MILLS BRASIL LTDA	64.485,86	64.485,86	64.485,86

O somatório das contas foi de R\$ 3.585.261,20, o que supera o valor atuado em 2018.

Em sede de diligência, em face dos argumentos e provas trazidas pela impugnante foi acatado, em parte, os argumentos apresentados na impugnação pela própria unidade preparadora.

Foram excluídos os valores que se mantiveram congelados nos períodos, assim como os saldos que vieram de exercícios anteriores a 2018, e os de 2018 que seriam iniciais em 2019, eliminando-se os saldos replicados, permanecendo os que foram movimentados durante o ano de 2018 e 2019, como se já tivessem sido pagos e/ou cuja exigibilidade não foram comprovadas, sendo R\$ 942.711,50 em 2018 e R\$ 514.227,60 em 2019, conforme planilha trazida pela fiscalização.

Acatando os argumentos trazidos pela impugnante, as bases de cálculo para os lançamentos, foram de 3.532.714,54 e 4.778.876,36 para R\$ 942.711,50 e R\$ 514.227,60, respectivamente para os anos de 2018 e 2019, nessa ordem.

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE

(...)

Do lançamento no custo da mercadoria vendida em contrapartida à receita de subvenção

O procedimento fiscal adotado pela empresa em seus demonstrativos fiscais, no que diz respeito as Receitas de Subvenções, adicionando às receitas e excluindo na apuração do Lucro Real não teve restrição.

Por sua vez, a questão levantada se referia a determinação dos custos das mercadorias revendidas (CMV), já que constatou-se que parte das receitas de subvenção haviam sido incluídas nos custos.

Na impugnação a empresa esclarece que as subvenções do ICMS do Estado do Amazonas são variáveis em função dos tipos e natureza dos produtos adquiridos e comercializados, e que não reduzem o ICMS sobre as vendas, e sim os custos das mercadorias adquiridas, daí que no resultado da empresa tais valores são adicionados ao CMV, anulando-se os efeitos tributários, não refletindo no resultado apurado. Razão pela qual, na demonstração contábil da receita de subvenção, parcelas das mesmas são adicionadas ao CMV com débitos e creditados na receita de subvenção.

Ficando demonstrado, pelas informações dadas e demonstradas na impugnação, que o aumento do CMV com parcelas das receitas de subvenções ocorre para anular a redução dos custos em função dos benefícios fiscais concedidos, por meio do ICMS.

Portanto, correta a forma de apuração da contribuinte, devendo ser considerado o aumento do CMV via subvenções específicas.

Tributação da reserva legal a despeito da apuração de prejuízo fiscal de IRPJ e base negativa de CSLL

A Fiscalização anui que, efetivamente, não haveria que se falar em constituição de reservas de lucros ou adição aos lucros acumulados nos exercícios de 2018 e 2019, tendo em vista que a empresa apurou prejuízo nos referidos exercícios fiscais.

Devem, portanto, ser excluídos os valores das reservas constituídas da base de cálculo do lançamento, tendo em vista que a companhia partiria de um prejuízo.

Lançamento de PIS/COFINS sobre produtos sujeitos à alíquota zero

Em sua impugnação, a contribuinte trouxe planilha segregando os percentuais faturados sujeitos a alíquota zero. Vejamos tabela extraída da defesa:

Período	Vendas Internas		Vendas Interestaduais		Total
	Valor	Percentual	Vendas Interestaduais	Percentual	
2018-01	4.345.467,35	95,46%	206.626,01	4,54%	4.552.093,36
2018-02	3.370.337,88	94,11%	211.073,18	5,89%	3.581.411,06
2018-03	4.566.188,49	91,50%	424.371,59	8,50%	4.990.560,08
2018-04	4.191.666,89	89,13%	511.034,46	10,87%	4.702.701,35
2018-05	5.724.587,91	94,43%	337.772,50	5,57%	6.062.360,41
2018-06	5.993.955,00	92,01%	520.236,92	7,99%	6.514.191,92
2018-07	4.762.473,53	93,80%	314.658,18	6,20%	5.077.131,71
2018-08	5.186.503,04	89,05%	637.831,59	10,95%	5.824.334,63
2018-09	6.061.217,67	94,25%	370.048,82	5,75%	6.431.266,49
2018-10	5.948.104,22	91,37%	561.971,25	8,63%	6.510.075,47
2018-11	4.841.457,19	94,57%	278.155,31	5,43%	5.119.612,50
2018-12	7.119.563,37	95,96%	299.569,06	4,04%	7.419.132,43
2019-01	3.800.619,39	96,18%	150.999,23	3,82%	3.951.618,62
2019-02	5.743.036,83	92,04%	496.498,15	7,96%	6.239.534,98
2019-03	5.270.391,99	93,18%	385.545,70	6,82%	5.655.937,69
2019-04	4.407.701,03	92,96%	333.650,76	7,04%	4.741.351,79
2019-05	5.548.409,70	93,42%	390.789,25	6,58%	5.939.198,95
2019-06	5.045.445,48	91,32%	479.615,50	8,68%	5.525.060,98
2019-07	5.670.418,22	95,53%	265.087,15	4,47%	5.935.505,37
2019-08	6.447.063,03	93,35%	459.114,04	6,65%	6.906.177,07
2019-09	5.741.757,93	92,91%	438.060,94	7,09%	6.179.818,87
2019-10	7.772.112,04	95,57%	360.086,79	4,43%	8.132.198,83
2019-11	9.151.716,26	96,23%	358.383,97	3,77%	9.510.100,23
2019-12	6.792.216,58	96,93%	215.145,46	3,07%	7.007.362,04
Total	133.502.411,02	93,68%	9.006.325,81	6,32%	142.508.736,83

Sobre o PIS e a COFINS, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, será aplicada a esta, a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Trago aqui o dispositivo citado pela contribuinte, art. 748 da IN 1.911/2019:

Art. 748. Verificada a omissão de receita ou a necessidade de seu arbitramento, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do IRPJ (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, caput e §§ 3º, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e 6º; Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 10, parágrafo único; Lei nº 9.715, de 1998, arts. 9º e 11; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

§ 1º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 2º, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 29).

§ 2º Para a determinação do valor da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, será aplicada a esta, a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 4º, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 29). (...)

(GRIFO DA IMPUGNANTE)

Todavia, tal sistemática de lançamento tem algumas barreiras a exemplo o seu parágrafo 4º:

§ 4º Não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 3º . (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010).

Portanto, foi imperioso que o processo fosse encaminhado à origem para dirimir as dúvidas suscitadas pela contribuinte.

Todavia, ao analisar a resposta concedida pela Fiscalização observo que ela não fez qualquer análise da alegação suscitada pela contribuinte.

Tendo em vista tal omissão, não desejando prolongar mais a lide, acato as alegações e percentuais apresentados pela contribuinte, reduzindo a base de cálculo em 93% e 94,28%, respectivamente para os anos de 2018 e 2019.

Entendo que a decisão recorrida foi acertada e não há o que se acrescentar. Sendo o suficiente para decidir.

Assim, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento aos Recursos Voluntário e de Ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva