



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.721574/2013-18
ACÓRDÃO	1401-007.856 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JANIZ TRANSPORTADORA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA PELA DRJ. SÚMULA CARF 163. INOCORRÊNCIA.

O processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado, o qual permite ao julgador que analise o caso concreto à luz da legislação pertinente e firme seu convencimento a partir da prova constante dos autos, devendo relatar os fundamentos de sua decisão e os motivos que o levaram a determinada conclusão. Estando a DRJ convencida que o processo estava pronto para julgamento não teria por que convertê-lo em diligência. Não se trata de um direito subjetivo do contribuinte.

Conforme estabelece a Súmula Vinculante 163, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PRELIMINAR. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA CARF N. 11. APLICAÇÃO VINCULANTE.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

PRELIMINAR DE MÉRITO. DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. CONTAGEM À PARTIR DO REGISTRO CONTÁBIL. SÚMULA CARF 144.

A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do

passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente. Súmula CARF nº 144.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade e prescrição intercorrente e dar parcial provimento ao recurso para acolher a prejudicial de mérito da decadência relativa à Infração 01 – passivo fictício e, no mérito, negar provimento ao recurso em relação às infrações 02 e 03.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Alberto Pinto Souza Junior, Paulo Elias da Silva Filho (substituto integral), Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 16-90.045, proferido pela 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), que julgou improcedente a Impugnação apresentada contra os Autos de Infração

lavrados com o objetivo de constituir crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes ao ano-calendário de 2010, no valor histórico de R\$ 629.377,42.

O processo trata da constituição de crédito tributário decorrente de três infrações principais: (i) omissão de receitas por manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada; (ii) receitas decorrentes de redução de dívida tributária estadual (ICMS) contabilizadas a menor; e (iii) exclusão indevida do lucro líquido de valores relacionados ao parcelamento de autos de lançamento de ICMS.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 501/516), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que, relativamente à conta "Querodiesel", o Fisco não comprovou diretamente junto ao fornecedor a quitação das obrigações mantidas no passivo, não podendo se satisfazer apenas com a constatação de que o prazo de pagamento não ultrapassava 35 dias, pois cabe à Fazenda Pública o ônus da prova quanto à inexigibilidade da obrigação, uma vez que não há como o contribuinte fazer prova negativa de que não pagou;
- b) Que ocorreu a decadência relativamente às parcelas da conta "Querodiesel" que se referem a omissão de receitas em exercícios anteriores a 2006, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, pois o termo inicial para constituição do crédito tributário é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, e não quando o agente fiscal toma conhecimento da infração;
- c) Que reconhece irregularidade no valor de R\$ 73.468,60 relativamente ao período de 2010 na conta "Querodiesel", que será submetido a parcelamento;
- d) Que reconhece o equívoco quanto à conta "Empréstimos" (R\$ 330.000,00) e submeterá os valores ao parcelamento ordinário da Receita Federal;
- e) Que, relativamente à conta "Diversos", admite erro na escrituração contábil dos contratos de leasing celebrados com Dibens S/A para aquisição de ônibus, referindo-se ao valor residual garantido (VRG) de R\$ 332.504,53 mantido no passivo em 31/12/2010, porém alega que tais contratos se reportam ao ano de 2002, registrados somente em 2004 com atraso de 2 anos, restando fulminados pela decadência;
- f) Que a irregularidade fiscal concernente ao não lançamento das despesas relacionadas aos Autos de Lançamento estaduais de ICMS nºs 0015076920 e 0018871739 não se sustenta, pois é lícito ao contribuinte postergar o lançamento de débitos como despesas até após a consolidação decorrente

do pedido deferido de parcelamento legal, conforme orientação do acórdão 101-94.363 do Primeiro Conselho de Contribuintes, sendo que a consolidação dos débitos só ocorreu em agosto de 2010 com a adesão ao Programa Ajustar/RS do Governo do Estado do Rio Grande do Sul;

- g) Que a exclusão da dívida de ICMS reduzida pelo Ajustar/RS (R\$ 1.786.835,37) não poderia integrar o lucro da empresa para fins de IRPJ e CSLL no terceiro trimestre de 2010, porquanto a dívida global não foi deduzida do lucro em períodos anteriores, não havendo benefício a ser estornado, pois se a empresa não reduziu o resultado positivo anteriormente com os lançamentos estaduais, não há agora o que majorar na base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- h) Que a Lei do REFIS (Lei nº 11.941/2009), em seu art. 42, parágrafo único, funcionando como norma paradigma, dispõe que a eventual redução de multa e juros decorrentes da adesão ao programa de parcelamento não será considerada como receita para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- i) Por fim, requer o deferimento da juntada posterior de documentos complementares, bem como a realização de perícia contábil, apresentando quesitos para esclarecimentos sobre o termo inicial da decadência, comprovação das quitações pela fiscalização, vinculação temporal entre o Mandado de Procedimento Fiscal e as receitas omitidas, eventual dano ao erário pela escrituração incorreta, obrigatoriedade de acrescer no lucro o montante excluído da dívida estadual, e correção das planilhas de recomposição das contas contábeis.

Posteriormente, a 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), proferiu o Acórdão n.º 16-90.045 (fls. 584/603) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011

DECADÊNCIA. PASSIVO FICTÍCIO. BASE DE CÁLCULO. SALDO DA CONTA. OBRIGAÇÕES PROVENIENTES DE PERÍODOS JÁ DECAÍDOS. INOCORRÊNCIA.

A presunção legal de omissão de receita caracterizada por passivo fictício - tanto no caso de obrigação cuja existência não foi comprovada, como no de irregular manutenção no passivo - decorre da lógica contábil de que tais procedimentos têm por objetivo impedir o surgimento de saldo credor de caixa. Portanto, o dever de comprovar a obrigação mantida no passivo em

período não decaído permanece, mesmo tendo ela sido registrada em período já decaído, sob pena de não se poder aplicar a presunção legal ao passivo de longo prazo.

IRPJ. PREJUÍZOS FISCAIS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO.

O fisco tem o dever-poder de compensar prejuízos fiscais apurados em exercícios financeiros anteriores, com matérias tributáveis levantadas via lançamento "ex-offício".

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS e COFINS. Aplica-se, no caso, à exigência decorrente de CSLL, PIS e COFINS o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da obrigação principal de IRPJ.

JUNTADA DE DOCUMENTOS.

É incabível o pedido genérico de provar o alegado por todos os meios admitidos em direito, inclusive a juntada posterior de documentos, tendo em vista as normas que disciplinam o Processo Administrativo Fiscal.

PERÍCIA. REALIZAÇÃO. DESNECESSIDADE.

A realização de diligências e perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. São, por tanto, desnecessárias quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inicialmente, a DRJ apreciou as preliminares de juntada posterior de documentos e realização de perícia contábil. Quanto à juntada de documentos, a decisão consignou que o contribuinte tem a possibilidade de produzir todas as provas necessárias para sua defesa, devendo observar o momento processual e a forma prevista no Decreto nº 70.235/72, especialmente o art. 16, §4º, que estabelece que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo demonstração de impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior, fato ou direito superveniente, ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Como o impugnante não logrou demonstrar a ocorrência de quaisquer dessas hipóteses, o pedido foi indeferido.

Relativamente ao pedido de perícia, a decisão fundamentou que, apesar de ser faculdade do sujeito passivo, a decisão sobre sua realização compete à autoridade julgadora, que deve se posicionar pela não realização sempre que considerar as pretendidas provas como

prescindíveis ou impraticáveis, nos termos dos arts. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72. A DRJ concluiu que o feito fiscal continha todos os elementos necessários para seu prosseguimento, estando presentes nos autos os elementos contábeis referidos nos quesitos apresentados, inexistindo qualquer dúvida de ordem técnica que dependesse de novas ações para aferir dados factuais, razão pela qual indeferiu o pedido de perícia.

Quanto à omissão de receitas decorrente da falta de comprovação da exigibilidade de obrigações mantidas no passivo, a decisão analisou a divergência existente no âmbito do CARF sobre o momento em que se considera ocorrido o fato gerador do tributo nos casos de passivo fictício, apresentando duas correntes: uma que entende que o dever de comprovar as obrigações registradas no passivo se dá no tempo presente da fiscalização, independentemente da data do registro contábil; e outra que considera o fato gerador como ocorrido no momento do registro contábil do passivo inexistente ou na data do pagamento da dívida no caso de passivo já pago.

O relator vencido adotou o entendimento firmado pela 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais nos Acórdãos 9101-002.340 e 9101-003.258, no sentido de que: (a) para o caso de passivo já pago, o fato gerador é a data do pagamento da dívida, cabendo à fiscalização comprovar o dispêndio e ao contribuinte provar que a obrigação ainda é exigível; (b) para o caso de passivo inexistente, o fato gerador seria a data do registro na contabilidade. Com base nesse entendimento, o relator reconheceu a decadência parcial relativamente aos créditos anteriores a 2006, tanto para a conta "Querodiesel" (no valor de R\$ 67.511,61) quanto para a conta "Diversos" (R\$ 332.504,53), pois os autos de infração foram lavrados em 08/05/2013 com ciência em 10/05/2013.

Contudo, o voto vencedor, proferido pelo Auditor-Fiscal Otávio Cipriani, divergiu quanto à questão da decadência. Fundamentou que cabe ao contribuinte o dever de comprovar as obrigações registradas no passivo ao tempo da fiscalização, e não na data em que as obrigações foram inicialmente registradas na contabilidade, mesmo que o registro tenha se dado em exercício já decaído. Argumentou que a presunção legal de omissão de receita caracterizada por passivo fictício decorre da lógica contábil de que o procedimento irregular foi adotado para evitar a ocorrência de saldo credor de caixa, e que se a fiscalização se ateu a analisar as demonstrações contábeis do ano-calendário de 2010, identificando um passivo fictício neste ano, não se pode acatar o argumento de que o passivo fictício é anterior à data da auditoria, pois foi nesta data que se identificaram as irregularidades nas demonstrações contábeis. Assim, o voto vencedor rejeitou o reconhecimento da decadência e manteve integralmente o lançamento.

Relativamente às irregularidades fiscais associadas ao parcelamento dos Autos de Lançamento de ICMS, a decisão validou os procedimentos adotados pela fiscalização. Quanto às despesas dedutíveis não aproveitadas pela contribuinte, a DRJ reconheceu que a fiscalização corretamente excluiu as multas de ofício decorrentes de infração, nos termos do §5º do art. 344 do RIR/99, e admitiu a dedutibilidade das demais parcelas (ICMS e juros), levando em conta o regime de competência para o registro das despesas, visto tratar-se de empresa tributada pelo lucro real, nos termos dos arts. 251 e 273 do RIR/99.

A decisão não acolheu o argumento do contribuinte de que poderia postergar o lançamento das despesas até a consolidação do parcelamento, fundamentando que a utilização integral das despesas dedutíveis no 3º trimestre de 2010 reduziria de forma indevida as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL desse período, na medida em que as despesas de competência de períodos anteriores, transformadas em prejuízos fiscais e base negativa da CSLL, somente podem reduzir o lucro líquido ajustado em 30%, conforme limitação estabelecida pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. A fiscalização observou ainda o prazo decadencial, não admitindo despesas referentes a períodos anteriores a julho/2005.

Quanto à exclusão indevida do lucro líquido, a decisão reconheceu que do valor total excluído de R\$ 1.786.835,37, a parcela de R\$ 128.742,00 referente à redução de multa de ofício poderia ser excluída, pois as despesas com multas de ofício são indedutíveis nos termos do art. 41, §5º, da Lei nº 8.981/95, e conseqüentemente as receitas decorrentes de sua redução também não devem ser tributadas.

Contudo, relativamente ao restante das receitas reconhecidas no valor de R\$ 1.658.093,37, correspondentes a reduções do tributo (ICMS) e dos juros, a decisão manteve a exigência fiscal, fundamentando que as despesas correspondentes (ICMS e juros) são dedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL, e portanto a exclusão da receita correspondente à sua redução por ocasião da adesão ao parcelamento somente seria possível se existisse previsão legal expressa, o que não ocorre, não se aplicando ao caso a previsão da Lei nº 11.941/09 (REFIS), por tratar de parcelamento de débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Em que pese a decisão final recorrida também tenha exonerado parcela das infrações 02 e 03 (em que pese a parte dispositiva tenha sido formalizada com o não provimento da impugnação), tal matéria não é objeto de Recurso de Ofício em razão do limite de alçada e deverá ser apreciada pela unidade de origem quando da liquidação do julgado.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 610/625), em que basicamente reitera os argumentos tecidos na defesa, com exceção dos itens A.1 e B do seu recurso, onde defende nulidade por cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da perícia e prescrição intercorrente.

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

Em relação à preliminar de nulidade por pretensão cerceamento do direito de defesa em razão do indeferimento de pedido de diligência, o mesmo não deve ser acolhido, tratando-se de matéria sumulada, cito o teor da Súmula CARF n. 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim, não há o que se falar em nulidade por indeferimento de diligência ou perícia, desde que devidamente fundamentada, como efetivamente o foi e com a qual concordo inteiramente.

Ainda, em relação à alegação de prescrição intercorrente, igualmente se trata de matéria sumulada e igualmente não deve ser acolhida:

Súmula CARF nº 11

Aprovada pelo Pleno em 2006

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, face ao exposto, não acolho as preliminares de nulidade e prescrição intercorrente aduzidas pela Recorrente.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumprе 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 inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Entretanto, discordo da decisão recorrida tão somente quanto ao voto vencedor relativo à Infração 01, cujo relator restou vencido. A posição exarada pelo voto vencido, neste ponto, restou sumulada através da Súmula CARF 144, e será apreciada mais à frente.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida, com exceção da parte relativa à Infração 01 (voto vencedor) pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

3.1. Preliminarmente cumpre observar que, em decorrência de pedido de parcelamento, houve a transferência para o processo nº 13002.720279/2013-04 dos créditos referentes às parcelas não impugnadas, conforme o Extrato do Processo, de fls. 579/580

Juntada Posterior de Documentos. Diligências e Perícia

3.2. Quanto ao pedido de juntada de documentos complementares, cabe observar que o contribuinte tem a possibilidade de produzir todas as provas necessárias para a sua defesa, devendo, entretanto, ser observado o momento processual e a forma prevista no Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, para a devida consideração do julgador:

“Art. 16. (...)§ 4.º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n. 9.532/1997)”

É de salientar, ainda, que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de incidir em algumas destas hipóteses. Entretanto, não logra o impugnante demonstrar a ocorrência de quaisquer destes fatos previstos no Decreto nº 70.235/72, o qual permitiria o deferimento do pedido, como de resto nada foi trazido até o presente momento.

Como não ficaram demonstradas as causas para que o contribuinte não apresentasse suas declarações, documentos e provas juntamente com a impugnação, não caberá agora fazê-lo.

Do Pedido de Perícia

3.3. Sobre a realização de perícia cumpre esclarecer que, apesar de ser pleito facultado ao sujeito passivo, a decisão sobre sua realização ou não compete à autoridade julgadora, que deve se posicionar pela não realização sempre que considerar as pretendidas provas como prescindíveis ou impraticáveis, na forma em que é possível aduzir dos arts. 16 e 18 do Decreto n.º 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal (PAF).

A realização de perícia ou diligência tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer.

No presente caso, o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, estando presente nos autos os elementos contábeis referidos nos quesitos apresentados, inexistindo qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais. Logo, diante do convencimento da desnecessidade de quaisquer esclarecimentos adicionais para o julgamento em tela, concluo pelo indeferimento do pedido de perícia.

(...)

IRREGULARIDADES FISCAIS ASSOCIADAS AO PARCELAMENTO DE AUTOS DE LANÇAMENTO DO ICMS.

5. Com relação às infrações 002 e 003, a impugnante alega, em síntese, que:

- a) Por desconhecimento, deixou de aproveitar despesas dedutíveis (ICMS e Juros) associadas aos Autos de Lançamento parcelados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.;
- b) Excluiu as receitas decorrentes da redução da dívida por ocasião da adesão ao parcelamento (Ajustar/RS) por entender que não havia a necessidade de tributar tais receitas;

c) Não concorda que parcelas das despesas dedutíveis (ICMS e Juros) já tenham sido atingidas pela decadência;

d) Não concorda os métodos de cálculo aplicados pela Fiscalização referentes "aos registros das despesas dedutíveis do ditos Autos de Lançamentos, pelos fundamentos já manifestados em oportunidades anteriores";

e) Não concorda com a Fiscalização, por entender que "o valor integral das despesas dedutíveis do AL nº 15076920 foi registrado no cálculo do 30 trimestre/2010, no momento da adesão ao parcelamento AJUSTAR/RS, o que não acarretou prejuízo ao fisco".

DAS DEDUÇÕES

5.1. Em relação às despesas dedutíveis não aproveitadas pela ora impugnante, tendo em vista a vinculação das despesas com as receitas indevidamente excluídas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fiscalização aprofundou a sua análise, conforme exposto nos itens 4.2 a 4.4 do Relatório Fiscal, excluindo corretamente as parcelas relativas às multas de ofício, decorrentes de infração (redução indevida da base de cálculo do ICMS), nos termos do §5º do art. 344 do RIR/99, e admitindo a dedutibilidade das demais parcelas (ICMS e juros), levando em conta o regime de competência para o registro das despesas, visto tratar-se de empresa tributada pelo lucro real, nos termos dos arts. 251 e 273 do RIR/99, não deixando de observar o período em que o crédito tributário decorrente do AL nº 0015076920 esteve com a sua exigibilidade suspensa, de 26/04/2005 até 17/03/2006, em obediência ao §1º do art. 344 do RIR/99, de modo que, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas (ICMS e Juros) associadas ao AL nº 0015076920 incorridas até 17/03/2006 (data da ciência da decisão definitiva do TARF) devem ser consideradas nessa data, e as posteriores devem ser consideradas com a observância do regime de competência.

Já em relação ao AL nº 0018871739, lavrado em 26/08/2010, o tributo (ICMS) lançado se refere a períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2005 e maio de 2006, conforme detalhado na Tabela nº 1 do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 06 (fls.257 a 271). Da mesma forma, os juros objeto do AL nº 0018871739 se referem a períodos de apuração compreendidos entre março de 2005 e agosto de 2010, conforme detalhado na Tabela nº 3 do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 06 (fls.257 a 271), de modo que a fiscalização observou na sua análise o prazo decadencial., observando que:

Isso porque o artigo 168 do CTN estabelece o prazo de cinco anos para o contribuinte pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior. A inobservância do regime de competência, com a escrituração de despesas em período de apuração posterior ao que se referem, faz com que sejam apuradas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em valores superiores nos períodos de apuração a que essas despesas dizem respeito.

Conseqüentemente, o IRPJ e a CSLL também são apurados em valores superiores aos devidos, gerando o direito à restituição dos valores indevidos no prazo decadencial de cinco anos.

Ainda que as despesas se refiram a períodos de apuração em que tenham sido apurados prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, deve ser respeitado o prazo decadencial. Isso porque a contabilização dessas despesas, se observado o regime de competência, aumentariam os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL de períodos já atingidos pela decadência. Tal procedimento não é permitido, independentemente de se tratar de iniciativa do fisco ou do próprio contribuinte.

Portanto, as despesas com ICMS e juros de períodos anteriores a julho/2005 não foram, de forma correta, admitidas como dedutíveis para fins fiscais. Após todas as análises desenvolvidas, a autoridade autuante consolidou na Tabela 04 as Despesas Dedutíveis associadas aos Autos de Lançamento, observado o período em que tais despesas incorreram:

(...)

A impugnante pretende aproveitar integralmente, para fins fiscais, tais despesas dedutíveis associadas aos AL no 3º trimestre de 2010, tendo a fiscalização aproveitado o valor de R\$ 41.500,00 acima referido, e procedido a análise, nos termos do art. 273 do RIR/99, das consequências da inobservância do regime de competência contábil decorrente da utilização de despesas em período de apuração posterior:

Art.273.A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §5º):

I-a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou II-a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§1ºO lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no§2º do art. 247(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §6º).

§2ºO disposto no parágrafo anterior e no§2º do art. 247não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §7º, decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Assim concluiu a autoridade fiscal:

Na presente situação essa redução indevida a que se refere o art. 273 do RIR/99 se caracteriza em função da limitação na compensação de prejuízos fiscais (e BC Negativa da CSLL) de períodos de apuração anteriores estabelecida pelos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. Isto porque, nos anos-calendário anteriores (2005 a 2009), há exemplo de 2010, a fiscalizada foi tributada com base no Lucro Real trimestral.

Nestes períodos de apuração, a fiscalizada alternou bases de cálculo negativas de IRRJ e de CSLL com bases de cálculo positivas de valores inferiores às despesas não contabilizadas. Portanto, se observado o regime de competência, as despesas dedutíveis não aproveitadas pela fiscalizada em períodos de apuração anteriores ao 3º trimestre de 2010, gerariam prejuízos fiscais (e BC Negativa da CSLL) em todos estes períodos.

Assim, ao término do 2º trimestre de 2010, a fiscalizada apresentaria saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL a compensar no valor de 5.216.515,87 conforme demonstrativo da Tabela nº 5.

(...)

Portanto, a utilização integral das despesas dedutíveis no 3º trimestre de 2010, reduziria de forma indevida as bases de cálculo do LRPJ e da CSLL desse período de apuração, na medida em que, as despesas de competência de períodos de apuração anteriores, transformadas em prejuízos fiscais e BC negativas da CSLL, somente podem reduzir o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, em 30% (limitação estabelecida pelos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95).

Assim, de forma acertada a fiscalização utilizou as despesas de períodos de apuração anteriores ao 3º trimestre de 2010, na forma de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, conforme demonstrado na Tabela 07 do Relatório Fiscal e utilizados no cálculo do imposto devido, conforme Demonstrativo de Apuração, fls. 421.

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO

5.2. Em relação à receita reconhecida (R\$ 1.786.835,37), a impugnante efetuou a exclusão desse valor do lucro líquido para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do 3º trimestre de 2010, sendo que parcela do valor excluído do lucro líquido, correspondente a R\$ 128.742,00, se refere à redução da multa de ofício, e as despesas relativas a essas multas de ofício são indedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme art. 41, §5º, da Lei nº 8.981/95. Conseqüentemente, receitas decorrentes da sua redução, que no presente caso correspondem a R\$ 128.742,00, também não devem ser tributadas, podendo ser excluídas do lucro líquido na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Todavia, o restante das receitas reconhecidas pela fiscalizada, no valor de R\$ 1.658.093,37 (R\$ 1.786.835,37 — R\$ 128.742,00), correspondem a reduções do tributo (ICMS) e dos Juros. Cabe lembrar que as despesas correspondentes (ICMS e Juros) são dedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL, conforme destacado nos itens 4.2.1 e 4.2.2 do Relatório da Ação Fiscal.

Portanto, a exclusão da receita correspondente a sua redução por ocasião da adesão ao parcelamento, somente seria possível se existisse previsão legal expressa.

Diante da inexistência dessa previsão legal, fica caracterizada irregularidade fiscal, no valor de R\$ 1.658.093,37 em decorrência de exclusão indevida do lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do 3º trimestre de 2010, não se aplicando ao caso presente a previsão contida na Lei nº 11.941/09 (REFIS), invocada pela impugnante como paradigma, por tratar de parcelamento de débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que não ocorre no caso concreto.

RECEITA CONTABILIZADA A MENOR

5.3. Especificamente em relação ao AL nº 0015076920, em 26/07/2010, por ocasião do seu parcelamento, houve uma redução da dívida tributária da fiscalizada no valor de R\$ 1.894.598,40, que efetuou lançamento contábil, a crédito de conta de resultado, no valor de R\$ 1.786.835,37, inferior à receita decorrente da redução da dívida, caracterizando irregularidade fiscal no valor de R\$ 107.763,03, em decorrência de escrituração de receita a menor no 3º trimestre de 2010, tendo a fiscalização utilizado as despesas relativas ao 3º trimestre, no valor de R\$ 41.500,00, como anteriormente demonstrado, resultado na apuração de omissão de receita no montante de R\$ 66.262,33, descrita na infração 002.

6. A seguir é apresentado um informativo dos valores lançados e das eventuais alterações ora procedidas.

A decisão recorrida foi absolutamente acertada e enfrentou adequadamente os fundamentos de impugnação, os quais são basicamente repetidos em sede recursal.

A Recorrente não dialoga com a decisão recorrida e sua insurgência aparenta ser meramente protelatória.

Assim, não acolho o recurso em relação às Infrações 02 e 03.

Entretanto, quanto à Infração 01, conforme relatado, o relator restou vencido na matéria, onde defendeu corretamente que o fato gerador da obrigação tributária seria a data do registro na contabilidade. Reproduzo abaixo o voto vencido nesta matéria:

A presunção da omissão de receitas com base no artigo 281, III do RIR/99 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 (da fiscalização), 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.

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.

Nessa linha, 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.

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 do mesmo, em clara ofensa à segurança jurídica e ao CTN.

Como se vê, há uma divergência bastante intensa entre os colegiados das Câmaras Baixas da 1ª Seção do CARF, com posicionamentos unânimes das turmas em sentidos diametralmente opostos, e com argumentos bastante relevantes em ambos os lados.

Todavia, a matéria chegou à 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais e foi julgada por meio do Acórdão 9101-002.340, julgado em 05/05/2016, 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, sendo que, 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.

Adotando o entendimento dominante na última instância recursal, as regras de contagem do prazo decadencial na hipótese de passivo fictício são as seguintes: 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 receita, cabendo à fiscalização comprovar o dispêndio feito pela empresa e ao contribuinte provar que a obrigação ainda é exigível; b) para o caso do passivo inexistente, o fato gerador da obrigação tributária seria a data do registro na contabilidade, pois sua contabilização estaria vinculada à receita omitida, devendo o contribuinte comprovar a data em que esses valores foram lançados.

Sob este prisma, no caso em exame, levando-se em conta o termo inicial e final para contagem do prazo decadencial, observa-se nitidamente que ocorreu a extinção em parte do direito da Fazenda promover a constituição de lançamento de ofício sobre os valores apurados no curso do procedimento de fiscalização, em relação aos créditos anteriores a 2006, tendo em vista que:

Querodiesel

a) em relação à conta “Querodiesel”, a própria empresa fornecedora, intimada, informou em fls. 296/301, o saldo a receber em 31/1/2/2010, os pagamentos efetuados em 2011 relativos a créditos de 2010 e apresentou listagem de acompanhamento de cobranças extraída do Razão Auxiliar;

b) pode ser verificado que o prazo para pagamento não ultrapassava trinta e cinco dias;

c) não há pagamentos pendentes anteriores a 2009;

d) o contribuinte apresentou a planilha de fls. 554/558, em conformidade com os registros do Livro Razão, fls. 44/65, já examinados pela fiscalização, contendo os registros dos créditos lançados posteriores e anteriores ao ano-calendário de

2006, com a seguinte composição: do saldo credor considerado pela fiscalização, de R\$ 140.980,21, R\$ 73.468,60 se referem a obrigações pagas posteriormente a 2006, e concorda com a imputação da omissão de receitas; e R\$ 67.511,61 se referem a obrigações quitadas anteriormente a 2006, que estariam abrangidas pela decadência e) a ciência dos aludidos autos de infração ocorreram em 10/05/2013, caracterizando, assim, o decurso do prazo previsto no dispositivo legal retrocitado.

Diversos

a) em relação a conta “Diversos”, a própria fiscalização assim se manifestou, fls. 399:

Por meio do item 6 do Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 02, (fis.84 a 90) a fiscalizada foi intimada a apresentar documentação comprobatória da dívida (R\$ 332.504,38) relativa aos contratos de "leasing" e a informar se, efetivamente, a dívida ainda existia em 31/12/2010.

Em atendimento à intimação (fis.97 a 112), a fiscalizada anexou cópias de quatro contratos de arrendamento mercantil (contratos nº 223197-00, 223198-00, 222403-00 e 222761-00) firmados com Dibens Leasing S.A..(fls.132 a 147).

Anexou, ainda, comprovantes dos pagamentos das últimas parcelas de cada um desses contratos. Finalmente, informou que as obrigações existentes na escrituração contábil, no valor de R\$ 332.504,53, referem-se ao valor residual de cada um dos contratos.

Analisando os contratos apresentados, constatamos que o valor residual garantido (VRG) dos ônibus objeto das operações de arrendamento mercantil eram os seguintes (Tabela nº 1) Ainda os contratos apresentados indicam que o vencimento do VRG se daria, de forma antecipada, no ato da assinatura do Termo de Recebimento e Aceitação dos Bens (TRA). Portanto, os documentos analisados não se prestam a comprovar a exigibilidade, em 31/12/2010, das obrigações associadas aos contratos de arrendamento mercantil, tendo em vista que indicam que estes teriam sido quitados anteriormente a esta data. A própria fiscalizada reconhece que as obrigações permaneceram "pendentes" na escrituração contábil por falta de saldo de caixa para baixá-las (fls.78 a 82).

b) a ciência dos aludidos autos de infração ocorreram em 10/05/2013, caracterizando, assim, o decurso do prazo previsto no dispositivo legal retrocitado.

O denominado “passivo fictício”, por exemplo, pode ser observado quando duplicatas são pagas a fornecedores com receitas oriundas do chamado caixa dois. Assim, como não há saldo de caixa contábil suficiente (aparentemente), não se pode proceder à baixa porque ocorreria o saldo credor de caixa (estouro de caixa contábil), inviabilizando o princípio da neutralidade contábil (equilíbrio entre débitos e créditos na conta caixa) e, logo, o passivo fica

pendente de registro (ainda que pago na realidade), pois se registrado, acaba indicando saldo credor.

O reconhecimento da referida natureza jurídica restou evidenciado na Súmula CARF n. 144 ao tratar da omissão decorrente de passivo não comprovado:

Súmula CARF nº 144

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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

Acórdãos Precedentes:

107-08.732, 1101-000.991, 1301-002.960, 1302-001.750, 1402-001.511, 1402-002.197, 9101-002.340 e 9101-003.258.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Como se verifica, portanto, a referida súmula indica o momento da caracterização e a forma adequada de tributação da omissão de receitas, decorrente de passivo não comprovado, ou seja, a manutenção de obrigações no passivo cuja exigibilidade não seja comprovada. Em outras palavras, a posição do relator da decisão recorrida estava acertada.

Ressalta-se, ainda, em que pese a referida súmula ter sido aprovada em 03/09/2019 e a decisão recorrida ter sido proferida em 30/09/2019, ela apenas se tornou vinculante em 18/12/2020, razão pela qual não há qualquer vício de nulidade na decisão recorrida.

Entretanto, a decisão recorrida deve ser revertida neste ponto e o Recurso Voluntário deve ser provido para o fim de reconhecer a decadência relativa ao direito de constituir o crédito relativo à Infração 01.

Desta feita, 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 parcialmente a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de: i) não acolher a preliminar de nulidade; ii) não acolher a preliminar de prescrição intercorrente; iii) acolher a prejudicial de mérito de decadência relativa à Infração 01 – passivo fictício, e; iv) negar provimento ao Recurso Voluntário em relação às infrações 02 e 03.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva