



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.004975/2003-96
ACÓRDÃO	1201-006.955 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BUNGE FERTILIZANTES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA. ART. 40 DA LEI Nº 9.430/96

Efetuada o lançamento fiscal com fundamento na omissão de receitas por não identificação da exigibilidade do passivo escriturado na contabilidade, a identificação da exigibilidade no curso do processo é apta a afastar a presunção legal.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO DE REGISTRO A CRÉDITO EM CONTA DE PASSIVO DE OBRIGAÇÃO COMPROVADAMENTE QUITADA. ART. 40 DA LEI Nº 9.430/96

Efetuada o lançamento fiscal com fundamento manutenção do registro contábil a crédito sem o lançamento a débito na mesma conta contábil, a despeito da inquestionada quitação da obrigação, a comprovação de erro contábil que ensejou o correspondente lançamento a débito em outra conta do passivo circulante afasta a presunção legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) afastar a proposta de converter o julgamento em diligência, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah (relator) e Alexandre Evaristo Pinto, e (ii) dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência parcial do crédito tributário e para exonerar parte da exigência tributária remanescente, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros José Eduardo Genero Serra e Neudson Cavalcante Albuquerque, que davam parcial provimento em menor extensão, afastando a decadência parcial do crédito tributário. Os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho e Renato Rodrigues Gomes acompanharam o voto do relator sobre a decadência pelas suas conclusões. O Conselheiro

Neudson Cavalcante Albuquerque foi designado para redigir o voto vencedor em relação ao afastamento da conversão do julgamento em diligência.

Sala de Sessões, em 14 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de São Paulo/SP (fls. 1.713 a 1.720), que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre a cobrança de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), consubstanciada nos autos de infração em questão, pelo qual cobra-se valores a título do imposto, bem como juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%. Igualmente constam do presente processo os autos de infração reflexos, cobrando a Contribuição ao PIS, a COFINS e a CSLL, com base nos mesmos elementos de prova que ensejaram a autuação do IRPJ.

Por bem consolidar os fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, bem como os argumentos trazidos pela Contribuinte em sede de impugnação, com riqueza de detalhes, colaciono o relatório do Acórdão da DRJ:

1. A empresa acima identificada foi submetida a procedimento fiscal que redundou na lavratura de autos de infração, sendo exigidos os recolhimentos de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL (fls. 704/722), além dos acréscimos legais.
2. **Consta do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal (fls. 698/703) que a empresa foi autuada tendo em vista a manutenção no Passivo de obrigações já quitadas e/ou não comprovadas.**
3. Em decorrência disso, foram lavrados os seguintes autos de infração:

3.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ. Enquadramento legal: artigos 195, inciso II, 197, caput e parágrafo único, 224 a 226 e 228 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1994) e art. 40 da Lei 9.430/1996.

3.2. Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS.

Enquadramento legal: artigos 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/1970, artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995, artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da MP 1.212/1995 e suas reedições, convalidadas pela Lei 9.715/1998;

3.3. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS.

Enquadramento legal: artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/1991, artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995;

3.4. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Enquadramento legal: artigo 2º, caput e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/1988, artigos 19 e 24 da Lei nº 9.249/1995, art. 1º da Lei 9.316/1996 e art. 28 da Lei 9.430/1996.

4. Em 31/12/2003 (fl. 724), a interessada tomou ciência dos autos de infração e, em 29/01/2004, apresentou defesa, fls. 726/851, alegando em síntese que:

4.1 Não houve a manutenção no Passivo de obrigações já quitadas, mas equivocada contabilização dos respectivos pagamentos.

4.2 Por ocasião dos pagamentos relativos à conta 2111001 - Fornecedores País - Diversos, foram utilizadas, inadvertidamente, as contas 2111004 - Fornecedores País - Matérias Primas e 1141001 - Adiantamento a Fornecedores, 1141002 - Adiantamento a Fornecedores Serviços e a própria conta 2111001, porém com cadastros distintos daqueles originalmente utilizados.

4.3 No caso da conta 2111005 - Fornecedores País - Embalagens, os pagamentos foram lançados nas contas 2111011 - Fornecedores Interface e 2111001 - Fornecedores País - Diversos.

4.4. A impugnante, ao constatar as divergências contábeis acarretadas as por esses lançamentos, efetuou os devidos acertos, o que é comprovado por seus registros contábeis.

4.5. A interessada não logrou êxito em identificar e localizar, em tempo hábil, a documentação relativa aos itens 14, 40, 41, 45, 61 e 65 do Termo de Intimação, de 27/11/2003, mas o faz no presente momento, juntamente com os registros contábeis e fiscais efetivados.

O Acórdão Recorrido datado de 5 de setembro de 2006, a DRJ São Paulo/SP negou provimento à impugnação do Contribuinte (Acórdão 16-10.266, de fls. 1.713 a 1.720), nos termos da ementa a seguir colacionada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa

Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: PASSIVO NÃO COMPROVADO/FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA. Caracteriza-se como omissão no registro de receita a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

AUTOS REFLEXOS. Aplica-se aos lançamentos reflexos de PIS, COFINS e CSLL o que foi decidido quanto à exigência matriz, por serem fundamentados nos mesmos elementos de comprovação.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.731 a 1.761), reprisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário. Nessa oportunidade, clama pela conversão do julgamento em diligência, uma vez que a documentação juntada aos autos comprovaria seu direito.

Levado o processo a julgamento pelo CARF, a Resolução nº 1201-000.767 (fls. 1.798 a 1.802) conheceu do Recurso Voluntário e consignou não haver divergência sobre questão de direito no caso concreto, mas sim sobre os elementos de prova.

A Resolução verificou que a Recorrente desde o início trouxe aos autos elementos probatórios concatenados e dialogou com os questionamentos sobre eles postos pela fiscalização e pela autoridade julgadora a quo conforme lhe é autorizado pelo art. 16, §4º do Decreto 70.235/72. Identificou também que a Recorrente trouxe aos autos documentação concatenada e abordada na peça defensiva para comprovar fato impeditivo, extintivo ou modificativo da pretensão fiscal.

Por fim, foi relevante o fato de em nenhum momento ter sido analisado pelas instâncias anteriores a linha de defesa da Recorrente, pela qual a migração dos sistemas contábeis ocasionou os erros na escrita que teriam sido objeto de retificação posterior mediante reclassificação contábil e baixa por lançamentos a débito em contas contábeis de passivo distintas daquelas em que os lançamentos a crédito foram efetuados, aptos a demonstrar a inexistência de passivo fictício.

A Diligência foi determinada com o seguinte escopo:

“i) intime o Recorrente para fazer prova cabal a respeito da migração de sistemas para o BAAN. Feito isso, manifeste-se a autoridade fiscal em parecer conclusivo a respeito do ponto;

ii) no mesmo parecer conclusivo, manifestar-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente no sentido da contabilização dos pagamentos em contas do próprio Passivo Circulante, distintas daquelas originalmente utilizadas para registro das obrigações e/ou com cadastro diferente daquele originalmente utilizado.”

O Relatório de Diligência, consignou que *“apesar de uma intimação e duas reintimações conforme identificaremos fls. 1807/1809 datada de 22/06/2023; fls. 2677/2679, de 01/09/2023 e por fim, fls. 2953/2956, de 31/10/2023, a contribuinte não apresentou a cópia do*

Livro Razão analítico de forma integral”, tendo sido apresentados tão somente excertos do Razão Analítico de Fornecedores e do Diário Auxiliar Analítico.

A autoridade diligenciante considerou imprescindível para o presente caso, “que tais Livros sejam apresentados de forma integral, sequencial e todo o livro, não apenas páginas parciais, o que a contribuinte não fez, tampouco justificou porque não teria apresentado tais livros.”

Diante disso, entendeu inconclusivas as provas, sem, contudo, tecer comentários sobre o conteúdo material da documentação presente nos autos e apresentada nas respostas às intimações fiscais.

Intimada a se manifestar, a Contribuinte Peticiona às fls. 3.167 a 3.174 reprisando sinteticamente alegações de mérito abordando a teleologia da presunção legal de omissão de receitas em questão e alegando *em caráter inaugural* a ocorrência de *decadência*. Alega que:

1. Decorreu o prazo decadencial pois passados mais de 5 anos desde o registro contábil do passivo, conforme decorreria da teleologia da súmula CARF nº 144.
2. Sobre a origem das obrigações e sua exigibilidade (**Infração I**), alega que as Notas Fiscais, Razão Auxiliar e do Diário Auxiliar Analítico, declarações e planilhas presentes às fls. 892/1692 comprovariam sua realidade.
3. Sobre alegação de manutenção no passivo de obrigações já quitadas (**Infração II**), alega que a autuação recaiu sobre apenas 2% do passivo total com fornecedores, que não haveria estouro de caixa e que havia outras contas com saldos devedores no passivo evidenciando a neutralidade dos passivos mantidos na escrita por erro na migração dos sistemas contábeis.
4. Aponta fragilidade da acusação e vício por não ter verificado os saldos devedores das contas de passivo e ativo antes de efetuar o lançamento, e assevera estar providenciando laudo pericial para informar essa fragilidade da autuação.

Rebatendo o suposto não atendimento das intimações da autoridade diligenciante, alega que:

- i. A Recorrente atendeu à intimação sobre o item “i” da Resolução, no sentido de apresentar esclarecimentos sobre a migração dos sistemas contábeis para o BAAN, mas que o relatório de diligência fiscal nada teria dito sobre a referida migração de sistemas, deixando de atender ao item “i” da Resolução.
- ii. Acerca do item “ii” do relatório de diligência, asseverou que a autoridade diligenciante não cumpriu a determinação do CARF. Alega que a Resolução determinou que a autoridade se manifestasse com base nos documentos *presentes nos autos*, e que desde o princípio esclareceu em resposta à Diligência que a documentação que lhe foi solicitada pela autoridade diligenciante extrapolando o escopo da

Resolução CARF já se encontrava nos autos (resposta de fls. 1.826/1.827). Além disso, alega que atendeu já a primeira intimação depurando o material probatório já presente nos autos, montando um racional explicativo para a autoridade diligenciante e reapresentando as provas já constantes nos autos para facilitar os trabalhos fiscais, promovendo a juntada da DIPJ, Balancete, Livro Diário/DRE, LALUR com a conciliação das contas fornecedores indicadas nas Contas do Passivo do Livro Razão em discussão (fls. 2.686/2.952), nas quais a Recorrente foi capaz de conciliar 26 itens (mais da metade das operações em discussão).

Por fim, a Recorrente peticiona nos autos às fls. 3.183 e ss. acostando Parecer Contábil de fls. 3.185 a 3.216.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

A análise de admissibilidade já foi feita pela Resolução CARF, que conheceu do Recurso Voluntário, tornando-se questão prejudicada.

2 ANÁLISE DA DILIGÊNCIA FISCAL

A Resolução CARF determinou que a DRF de origem procedesse a 2 verificações:

“i) intime o Recorrente para fazer prova cabal a respeito da migração de sistemas para o BAAN. Feito isso, manifeste-se a autoridade fiscal em parecer conclusivo a respeito do ponto;

ii) no mesmo parecer conclusivo, manifestar-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente no sentido da contabilização dos pagamentos em contas do próprio Passivo Circulante, distintas daquelas originalmente utilizadas para registro das obrigações e/ou com cadastro diferente daquele originalmente utilizado.”

Cabe, portanto, averiguar se a diligência foi realizada nos termos solicitados.

2.1 ANÁLISE DO ATENDIMENTO DA 1ª DETERMINAÇÃO DA RESOLUÇÃO

A primeira determinação foi de que a autoridade fiscal averiguasse se havia nos autos prova da migração de sistema contábil para o sistema BAAN, já que a Recorrente alegou ser esta a causa dos erros em sua escrita. Para isso, a Resolução CARF determinou também que a autoridade de origem intimasse o contribuinte para fazer prova da dita migração.

O sucinto Relatório de Diligência (de apenas 4 páginas) nada diz a este respeito. Do teor de suas “INFORMAÇÕES PREÂMBULARES E RESULTADOS DA DILIGÊNCIA”, notamos que **a primeira determinação deste E. CARF não foi abordada de maneira específica** nem mesmo no início do capítulo, em que a autoridade esclarece o escopo da Diligência. Vale transcrever o *inteiro teor* do capítulo em que se relata os trabalhos e se expõe as conclusões fiscais:

“II- INFORMAÇÕES PREÂMBULARES E RESULTADOS DA DILIGÊNCIA

Conforme já mencionado o presente trabalho tem por finalidade comprovar o efetivo pagamento e contabilização do passivo considerado “a descoberto” conforme narrativas do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal de fls. 704/707, de presente processo.

Entretanto conforme se poderá constatar apesar de uma intimação e duas reintimações conforme identificaremos fls. 1807/1809 datada de 22/06/2023; fls. 2677/2679, de 01/09/2023 e por fim, fls. 2953/2956, de 31/10/2023, a contribuinte não apresentou a cópia do Livro Razão analítico de forma integral, pudemos observar que na impugnação do Auto de Infração, peças de fls. 731 e seguintes, e tomando como exemplo a fl. 907, demonstrando que existe o Razão Analítico de Fornecedores, porém foi apresentado de forma fracionada, neste exemplo mesmo temos a fl. 01 do Razão e em seguida fls. 908 a folha 01 do Diário Auxiliar Analítico, sempre de forma fracionada, e não se pode olvidar que para o caso presente torna-se imprescindível que tais Livros sejam apresentados de forma integral, sequencial e todo o livro, não apenas páginas parciais, o que a contribuinte não fez, tampouco justificou porque não teria apresentado tais livros.

Circunstâncias estas que fragilizaram a condição indispensável para a comprovação da contabilização do pagamento e principalmente a característica probatória para os casos, por isso nos limitamos a prestar os esclarecimentos que constam dos autos e daqueles que o contribuinte entendeu juntar aos autos após nossas intimações, ficando inconclusivas tais provas, o que não impede que o julgador ao seu talento, e se assim entender, julgá-las probantes e assim concluir seu julgamento, considerando ainda que o presente feito já passou por julgamento der primeira instância, donde assim, também entendeu àquele julgador, veja-se fls. 1713/1720, votando pela PROCEDENCIA do lançamento.

Visando facilitar nosso trabalho e o atendimento da contribuinte às nossas intimações construímos a planilha que foi anexada a nossa intimação de fls. 2957/2959, consolidando as informações por conta, mês e pelo fornecedor envolvido, justamente para definir que não comprova nada o contribuinte apresentar contas mesmo que conciliadas por saldos mensais, porque o trabalho da diligência consiste em informações perfeitamente identificadas, com nomes, datas e valores, portanto o poder probatório tem que ser robustamente indubitável, o que não aconteceu.

Por isso a partir desta planilha e das informações constantes dos autos, vamos relatar cada um dos itens que compõe o passivo, construindo uma narrativa dos fatos, entretanto, permanecendo INCONCLUSIVAS as provas juntadas, conforme demonstraremos em planilha própria.

Baseados na primeira resposta da contribuinte, documentos e transcrições de fls. 1826/2685, construímos a planilha anexada nas fls. 3147/3157, para demonstrar e narrar os fatos e documentos aqui anexados pela interessada, com as informações pertinentes. Documentos dos valores listados nas fls. 2547/2587, não constam do auto. Os documentos apresentados em razão da última intimação, fls. 2685/3146, donde se pode obter cópia do Livro LALUR; DRE e os Balancetes do período, não constituíram provas que pudéssemos aproveitar no trabalho.

Era o que tínhamos a relatar”

A despeito de não haver nos autos análise específica relativa à primeira determinação (avaliar se havia prova da migração dos sistemas contábeis), a análise do teor das intimações fiscais confirma que já na primeira intimação (fls. 1.807/1.809) intimou-se o contribuinte a apresentar prova da migração de seus sistemas contábeis para o sistema BAAN. Vejamos o item 2 das fls. 1.807:

“2. Elementos solicitados:

2.1. Apresentar provas documentais, cabais, inequívocas e lícitas, que comprovem a migração de sistemas para o “BAAN”, conforme mencionado em vosso recurso;”

A Recorrente requereu dilação de prazo de 20 dias pois a documentação era antiga e pertencia à sociedade incorporada (Fertilizantes Serrana S/A), e a dilação foi concedida (fl. 1.819).

Já em resposta de fls. 1.826 e ss. a Recorrente afirma que a documentação probatória já se encontrava nos autos, apresenta os esclarecimentos solicitados, anexa novamente os documentos e monta um racional explicativo segundo o qual entende que restaria demonstrada a troca de sistema para o sistema BAAN. Vejamos o esclarecimento de fl. 1.826:

“Esclarece a Notificada que todas as provas referentes ao tema dos lançamentos de “contas passivas”, discutidas já se encontravam disponíveis nos documentos juntados ao longo do processo administrativo nº 19515.004975/2003-96.

Para a melhor compreensão dessa comprovação, a Notificada montou um racional explicativo, inclusive, depurando o material probatório presente nos próprios autos, reenviando as provas utilizadas para o desenvolvimento do racional, conforme elencadas abaixo.

No racional explicativo é possível compreender também a questão da troca de sistema na qual se refere a peça recursal (BAAN – que ocorreu em alguns casos de eventos de incorporação/sucessão entre o sistema de uma empresa incorporada/sucedida por outra empresa incorporadora/sucessora), confira-se:”

- a) **Documentos Comprobatórios:** a Notificada já havia juntado ao longo do processo os documentos suportes acerca dos 46 itens/lançamentos passivos discutidos nesse processo. Para melhorar sua visualização e organização, foram pinçados nos próprios autos os documentos comprobatórios de cada lançamento discutido, sendo que cada item tem seu jogo em PDF arquivado em uma pasta com seu nome, exemplo: “Item 40_NF 44.963” (**Doc_Comprobatórios**).
- b) **Anexo I – Racional Acerto Passivo e Migração Sistema:** nesse material a Notificada traz um exemplo completo dos lançamentos realizados, na qual ilustra o passo a passo em torno da NF 44.963 (Item 40) em questão, demonstrando, dessa forma, como ocorreu o ajuste das contas de passivo, bem como enfatizamos a questão de migração do sistema entre a realização dos lançamentos contábeis desde o reconhecimento do passivo a pagar (lançamento da NF) x Baixa do valor a Pagar (Pagamento da NF) x Acerto Contábil entre as contas ‘a pagar’ utilizadas (**Doc_Comprobatórios**).
- c) **Anexo II – 20 exemplos completos do acerto de contas:** A Notificada envia uma planilha na qual é aplicado o mesmo exemplo do ‘Racional descrito no Anexo I’ para 20 operações que se encontram em discussão nos autos (já incluindo o do exemplo Item 40 NF 44.963). Ou seja, a Notificada reorganizou a documentação comprobatória em relação aos 46 itens discutidos (letra ‘a’ acima) e demonstra de forma ilustrativa e minuciosa o racional aplicado aos 20 itens. Saliente-se que, dessa forma, é possível compreender a explicação de toda a documentação disponibilizada e conseguirá aplicar o mesmo racional para todos os 46 itens discutidos (no caso, os demais 26 itens, se ainda julgar necessário entender os lançamentos restantes – visto que o racional foi baseado nas documentações disponibilizadas no próprio processo administrativo nº 19515.004975/2003-96 e é o mesmo a ser aplicado para TODOS os itens – **Doc_Comprobatórios**).

3. Todos os demais documentos que o intimado julgar esclarecedor e que constitua prova inequívoca do alegado.

Compreende a Notificada que as provas comprobatórias enviadas ao longo do processo e os racionais explicativos (ilustrativos) enviados em atendimento aos itens 1 e 2 são suficientes para a devida compreensão das justificativas pelas quais a autuação em causa não prospera.

Verifica-se, portanto, que, a despeito da resposta fornecida pelo contribuinte já a partir da primeira intimação, o relatório de diligência não se manifesta claramente sobre o teor da determinação. Assim, remanesce dúvida sobre se:

- 1) Entendeu insuficiente a prova da migração do sistema contábil; ou
- 2) Por um lapso, ao elaborar o Relatório de Diligência, centrou seu raciocínio e suas conclusões acerca da 2ª determinação da resolução, deixando de consignar no Relatório de Diligência suas conclusões acerca da 1ª determinação.

Trata-se de obscuridade ou omissão, e esta relatoria não logrou êxito em identificar de qual vício se trata, quanto menos em saná-lo, justificando-se nova conversão do julgamento em diligência para que fique clara a conclusão da autoridade diligenciante *acerca da comprovação da*

migração do sistema contábil para o sistema BAAN, bem como para que fiquem claros os motivos que fundantes da conclusão da autoridade diligenciante acerca deste ponto.

2.2 ANÁLISE DO ATENDIMENTO DA 2ª DETERMINAÇÃO DA RESOLUÇÃO

A segunda determinação da Resolução restou assim redigida:

ii) no mesmo parecer conclusivo, manifestar-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente no sentido da contabilização dos pagamentos em contas do próprio Passivo Circulante, distintas daquelas originalmente utilizadas para registro das obrigações e/ou com cadastro diferente daquele originalmente utilizado.”

A determinação tinha escopo bastante específico e visava obter da D. DRF de origem análise pormenorizada do conteúdo dos esclarecimentos prestados pelo Recorrente, de que contabilizava os pagamentos dos passivos considerados fictícios mediante lançamentos a débito em contas do Passivo Circulante distintas daquelas originalmente utilizadas para o registro a crédito dos passivos considerados fictícias.

A 2ª determinação não determinou à autoridade diligenciante que intimasse a Recorrente para apresentar documentação comprobatória suplementar. Este comando estava especificamente contido na 1ª determinação e a ela delimitado.

A intimação do contribuinte para que apresente documentação comprobatória não invalida o procedimento e demonstra o interesse da fiscalização na louvável busca pela verdade material.

Contudo, a ampliação da cognição pela DRF de origem levou a um desvio do escopo de análise, pois resultou na conclusão fiscal de que a não apresentação do Livro Razão analítico integral obstaría conclusão definitiva acerca do ponto fulcral controvertido: se o contribuinte cometeu ou não o erro formal que alega, e se efetuou lançamentos para escriturar, ainda que em outras contas de Passivo Circulante, os passivos não baixados.

A DRF de origem, portanto, *elegeu um standard probatório próprio elevando aquele renunciado pela Resolução CARF e, ao não receber a documentação que em seu sentir seria necessária, deixou de analisar se nos documentos acostados aos autos pelo contribuinte, havia a demonstração do erro contábil alegado pela defesa que a Resolução CARF buscava verificar.*

Veja-se que, ao final, o Relatório de Diligência demonstra certo apego às conclusões já firmadas tanto pela DRF de origem, quanto pela egrégia DRJ, inclusive mediante redação em caixa alta para destacar o conteúdo decisório do Acórdão da DRJ de origem:

“Circunstâncias estas que fragilizaram a condição indispensável para a comprovação da contabilização do pagamento e principalmente a característica probatória para os casos, por isso nos limitamos a prestar os esclarecimentos que constam dos autos e daqueles que o contribuinte entendeu juntar aos autos após nossas intimações, ficando inconclusivas tais provas, o que não impede que o

julgador ao seu talante, e se assim entender, julgá-las probantes e assim concluir seu julgamento, considerando ainda que o presente feito já passou por julgamento der primeira instância, donde assim, também entendeu àquele julgador, veja-se fls. 1713/1720, votando pela PROCEDENCIA do lançamento.

É verdade que a autoridade fiscal autuante especificou ao contribuinte desde a intimação de fls. 2.677/2.679 que desejava cópias integrais do LALUR, do Razão Analítico e do Diário Analítico de algumas contas contábeis, grifando a palavra integrais na reintimação de fls. 2.953/2.956:

3.1. Apresentar cópias integral do Livro Fiscal, LALUR, devidamente escriturado à época;

3.2.- Cópias integrais do RAZÃO ANALÍTICO e ou DIÁRIO ANALÍTICO das contas abaixo relacionadas do período de 01 de abril a 31 de dezembro de 1.998;

a) Conta: 2111001 – Fornecedores Pais Diversos;

b) Conta: 2111004 – Forn Pais Matérias primas;

c) Conta: 2111005 – Fornecedores;

d) Conta: 1141001 – Adiantamento Fornecedores;

e) Conta 1141001 – Credores Diversos Iterciais;

Também é verdade que o contribuinte não esclareceu em suas respostas de fls. 2.685 a razão da não apresentação integral, embora tenha apresentado com a segunda reintimação a cópia integral do LALUR conforme se verifica a partir da fl. 2.966 do e-processo.

Entretanto, isso não supera a elevação do standard probatório promovida pela autoridade diligenciante, nem a falta de análise da documentação presente nos autos sob o específico escopo determinado na Resolução, qual seja, de verificar que houve lançamento a débito em conta distinta de passivo para neutralizar o lançamento a crédito na conta em que originalmente escriturado com lançamento a crédito o passivo considerado fictício.

Portanto, também quanto a este item faz-se necessário nova conversão do feito em diligência para que a DRF de origem analise a documentação presente nos autos, que foi depurada, concatenada e explorada de maneira lógica pela Recorrente a partir da fls. 1.826, de maneira tal a consignar se esta prova, no estado atual da arte e independentemente de estar presente a íntegra do Livro Razão (que em uma empresa como a Recorrente certamente ocuparia dezenas de milhares de páginas) traz o registro e revela materialmente que a Recorrente teria contabilizado os pagamentos das obrigações consideradas mantidas na contabilidade sem exigibilidade comprovada em contas do próprio Passivo Circulante, distintas daquelas originalmente utilizadas para registro das obrigações e/ou com cadastro diferente daquele originalmente utilizado.

Apenas com esta resposta isenta de apreciação subjetiva da DRF acerca da suficiência formal da documentação em questão, poderá este CARF chegar a uma decisão meritória.

Ademais, aproveitando-se a oportunidade da nova conversão do julgamento em diligência, não abunda requerer à autoridade diligenciante que verifique e indique se, havendo prova da migração contábil dos passivos, em que período foram escriturados originariamente pelas sociedades sucedidas.

3 DISPOSITIVO DA DILIGÊNCIA

Pelo exposto, voto por converter novamente o julgamento em diligência para que a DRF de origem:

1) Esclareça se estava presente e qual foi a conclusão da autoridade diligenciante acerca da comprovação da migração do sistema contábil para o sistema BAAN, bem como os motivos que fundamentaram referida conclusão.

2) Analise a documentação presente nos autos, que foi depurada, concatenada e explorada de maneira lógica pela Recorrente a partir da fls. 1.826, inclusive o parecer contábil de fls. 3.185 e ss.; de maneira tal a consignar se esta prova, *no estado atual da arte e independentemente de estar presente a íntegra do Livro Razão*, traz o registro contábil que revela materialmente que a Recorrente teria contabilizado os pagamentos das obrigações consideradas pela autuação como mantidas na contabilidade sem exigibilidade comprovada, em contas do próprio Passivo Circulante distintas daquelas originalmente utilizadas para registro das obrigações e/ou com cadastro diferente daquele originalmente utilizado. Esclarecendo os motivos que fundamentaram a conclusão tomada para cada item em questão.

3) Aproveite a oportunidade da nova conversão em diligência para verificar e indicar quando foram originariamente escriturados pelas sociedades sucedidas os passivos que dispararam a presunção do art. 40 da Lei nº 9.430/96, podendo, para atender a este item, intimar o Contribuinte a apresentar documentação complementar.

Vencido na diligência, passo a me manifestar sobre a preliminar de diligência e as questões de mérito.

4 – PRELIMINAR DE MÉRITO - DECADÊNCIA

O Recorrente traz de forma inédita na manifestação sobre a diligência o argumento de que teria sido operada a decadência, nos termos da Súmula CARF nº 144.

“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.”

Trata-se de matéria de ordem pública que, suscitada a qualquer momento, deve ser conhecida.

Na visão da defesa, se a presunção legal que deu causa à autuação caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo e se o lançamento correspondente deve ser feito relativamente ao período de apuração em que houve tal registro, seria também este o termo inicial do prazo decadencial a que diz respeito o art. 150, parágrafo 4º do CTN.

O tema é interessante e comporta duas vertentes. A vertente usualmente encampada pelas autoridades fiscais é a de que a Súmula CARF nº 144 não define o termo inicial do prazo decadencial, mas tão somente o período de apuração em relação ao qual o tributo deve ser lançado.

Segundo esta vertente, o lançamento tributário não seria afetado pela decadência, pois o art. 40 da Lei nº 9.430/96 elegeria como fato presuntivo também a mera *manutenção* do passivo cuja exigibilidade não seja comprovada, tratando-se de presunção cujo fato presuntivo é permanente. *Verbis*:

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

Já a defesa encampa a segunda vertente, pela qual não podem haver fatos jurídicos tributários blindados da decadência, e se eventual lançamento deve ser feito considerando que a omissão de receitas presumida (o fato gerador presumido) ocorreu no período de apuração em que originariamente se escriturou o passivo, conforme preconiza a Súmula CARF nº 144, ainda que naquele momento a obrigação fosse exigível, este seria o termo inicial do prazo decadencial.

A primeira vertente sensibiliza, já que de fato os verbos utilizados pelo art. 40 são tanto *escrever* (no caso da não escrituração de pagamentos), quanto *manter* escrituradas no passivo obrigações não exigíveis (tanto pela quitação não escriturada, quanto por serem obrigações inexistentes).

Costuma ela ser defendida com o argumento de que ao momento do registro contábil uma obrigação pode ser real e ter sua exigibilidade comprovada, mas após a quitação a manutenção da obrigação no passivo revelaria uma omissão de receitas.

Ocorre que esta vertente excepciona, sem o devido respaldo em Lei Complementar, a aplicação dos arts. 150, parágrafo 4º do CTN e mesmo a aplicação do art. 173, I, tornando inalcançável pela decadência a omissão de receitas.

No caso concreto, observo que a Recorrente tomou ciência da autuação em 31/12/2003 e que os passivos em questão foram escriturados em sua contabilidade no ano-calendário de 1998.

Observado que não há qualificação da multa de ofício e que o Recorrente era optante pelo Lucro Real de apuração anual, a *decadência potencial* verifica-se apenas em relação ao PIS e COFINS reflexos, pois de apuração mensal, relativos aos períodos de apuração de *janeiro de 1998 a novembro de 1998*.

O Contribuinte alega que a escrituração de tais passivos era anterior a 1998 e só foram transpostos para a escrita da Recorrente por ocasião de eventos sucessórios. Entretanto, a demonstração da data em que cada passivo foi escriturado em sua conta devedora original não foi objeto de discriminação e demonstração pelo contribuinte, razão pela qual toma-se como premissa as datas de ocorrência dos fatos geradores tais quais apurados pela fiscalização.

Sobre a alegada exigência de pagamento para computar-se a decadência nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, vale esclarecer a interpretação deste Conselheiro acerca do Tema nº 163 dos Recursos Repetitivos.

Na tentativa de definir a exegese vinculante do dispositivo, o Superior Tribunal de Justiça Julgou o Recurso Especial nº 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos (Repetitivo de Tema nº 163) prevista no artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008.

Transcrevamos a ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte,

inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O julgamento deu ensejo à edição da Súmula 555 pelo STJ:

“Súmula 555

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.”

A interpretação firmada pelo STJ deve ser reproduzida pelos conselheiros do CARF, por obrigação regimental. Ocorre que não existe consenso sobre quais seriam os requisitos eleitos pelo STJ como aptos a ensejarem a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

A variedade de posicionamentos foi bem sumarizada pela Conselheira Lívia de Carli Germano, no Acórdão 9101-005.323, de 14 de janeiro de 2021, cujo seguinte excerto passo a transcrever:

“A partir de tal repetitivo, desenvolveram-se basicamente duas grandes linhas de pensamento: (i) a confere importância à “atividade” do contribuinte a ser homologada (detalharemos as posições oportunamente), e (ii) a que apenas considera o efetivo pagamento do tributo como capaz de atrair a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador e, assim, o artigo 150, § 4º, do CTN (posição defendida pela Fazenda Nacional nos presentes autos).

Os que defendem que é necessário o efetivo recolhimento se apegam à literalidade do artigo 150 do CTN – que, realmente, faz referência à “pagamento antecipado” - para dizer que o que se homologa é apenas o pagamento efetuado pelo contribuinte. Assim, uma vez constatada a ausência de recolhimentos, o prazo decadencial já passa a ser regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Dentro dessa linha (dos que exigem efetivo pagamento), há (i) aqueles que consideram que apenas o efetivo recolhimento de tributos (DARF) é capaz de fazer com que o prazo decadencial tenha início a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, e (ii) aqueles que aceitam, além de DARF, a quitação de tributos via compensação (DCOMP). E ambas essas linhas se subdividem entre (a) aqueles que exigem o recolhimento dos tributos em questão no valor e na modalidade/regime objeto da autuação fiscal e (b) aqueles que consideram que qualquer pagamento efetuado para determinado tributo atrai a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

Em lado oposto estão os que adotam a chamada “teoria da atividade” e, basicamente, interpretam o repetitivo e a Súmula do STJ como dando importância não apenas ao pagamento do tributo, mas a alguma atividade do sujeito passivo

que já permita à fiscalização revisar a apuração efetuada e, se for o caso, produzir a respectiva autuação fiscal.

Dentre os que reputam a “atividade” como importante para atrair a contagem da decadência a partir do fato gerador (por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN) estão aqueles que (i) apenas consideram declarações com efeitos de confissão de dívida; (ii) consideram declarações apresentadas ao fisco com ou sem efeitos de confissão de dívida, mas desde que tais declarações não sejam desconsideradas pela fiscalização; e (iii) consideram quaisquer declarações apresentadas ao fisco, com ou sem efeitos de confissão de dívida, validadas ou não pela fiscalização. E, dentro de cada uma dessas três linhas, há aqueles que (a) apenas consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar; (b) consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar ou que revelem apuração negativa de base de cálculo; (c) consideram declarações com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas.

Cada linha tem argumentação própria e fundamentação congruente. E é em razão de toda essa criatividade que a jurisprudência deste CARF oscila bastante, a depender do caso concreto.”

Às vertentes relacionadas com bastante perspicácia pela Conselheira, acrescento a corrente pela qual não basta o pagamento ou a atividade, isoladamente, sendo necessário tanto o pagamento quando a declaração com efeitos constitutivos.

E considerando essas vertentes, o Relator Caio Cesar Nader Quintella bem consignou no Acórdão nº 9101-004.944 o posicionamento que vem sendo adotado pela CSRF:

“O entendimento atual desta E. Corte administrativa, interpretando e *observando* o efetivo teor da decisão alcançada pelos Exmos. Ministros do E. STJ no julgamento do REsp nº 973.733/SC, é de que pagamentos e retenções do mesmo tributo objeto do crédito exigido, no mesmo período abrangido no lançamento de ofício, bastam para configurar *recolhimento* a ser homologado, atraindo a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN. Também, em muitos casos, aceita-se a constituição definitiva, por instrumento legal hábil, dos mesmos tributos lançados no período autuado para atrair essa norma de caducidade.

Não se exige, para a atração de tal regra *especial* de caducidade, o *pagamento parcial antecipado* do mesmo e específico tributo sob exigência na Autuação. Entende esse Conselheiro que, se assim fosse, estar-se-ia diante de verdadeiro *paradoxo*, cujo resultado seria a virtual inaplicabilidade prática do art. 150, §4º do CTN na contagem do prazo decadencial de tributo objeto de Autuação fiscal – o que, claramente, não restou estabelecido no precedente julgado pelo E. STJ e tampouco revela ser a *mens legis* incutida nas disposições do §4º do art. 150 do CTN.

Ilustrando e, exatamente, versando sobre esta matéria, confira-se o recente v. Acórdão nº 9101-004.410, proferido por esta mesma 1ª Turma da CSRF, de votação unânime e relatoria da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner, publicado em 07/01/2020:

(...)

Mais do que isso, a definitiva superação institucional dessa *tese* fazendária, agora trazida diante deste N. Colegiado, fica claríssima na observação do *ratio* contido nas Súmulas CARF nº 99, nº 135 e nº 138:"

Este Relator tem se filiado à “teoria da atividade” em sua forma mais ampla (cf. “iii”, “c”, acima), interpretando o repetitivo do STJ e a Súmula STJ 555 como significando que não apenas o pagamento, mas também a apresentação de declaração, com ou sem efeito de confissão de dívida, com ou sem tributo a pagar, atrai a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, §4º, do CTN.

No caso em questão, portanto, para concluirmos pela decadência em relação ao PIS e à COFINS dos períodos de apuração de janeiro a novembro de 1998, bastaria, portanto, verificar que nos períodos houve algum recolhimento de PIS e COFINS, ou que houve alguma declaração informando ter o contribuinte auferido receitas tributáveis pelos respectivos tributos nos períodos, do que faz prova a DIPJ conforme se verifica à fl. 22.

De toda forma, a DIPJ era instrumento de confissão de dívida até o ano-calendário de 1998, já que a partir de então tal papel foi atribuído à DCTF, nos termos da IN nº 14/2000.

Pelo exposto reconheço a decadência parcial relativamente ao PIS e à COFINS dos períodos de apuração de janeiro a novembro de 1998.

5 - MÉRITO

Caso superada a proposta de retorno dos autos à autoridade diligenciante, cabe-nos avaliar se há a prova de que (i) os passivos cuja exigibilidade se considerou não comprovada não seriam fictícios e (ii) aqueles passivos não baixados em suas próprias contas contábeis teriam sido baixados em outra conta de passivo.

Para nossa análise, devemos considerar o racional explicativo dos lançamentos contábeis e dos erros de migração dos sistemas contábeis no bojo de sucessivas incorporações societárias, que permeiam sua defesa para todos os itens autuados, que o contribuinte apresenta nos autos a partir da fl. 1827, utilizando como exemplo o item 40 da autuação.

A Recorrente alega que a chave para compreender os equívocos contábeis encontra-se na sucessão da FERTISUL pela FERTILIZANTES SERRANA M JUNHO DE 1998 (posteriormente sucedida pela BUNGE).

O Quadro Resumo dos lançamentos contábeis que antecede a análise de cada lançamento esclarece o ocorrido:

Quadro resumo dos lançamentos contábeis – exemplo item 40 | NF 44.963 | Fornecedor Petrobrás

CIA 830 FORNECEDOR: PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - CNPJ: 033001679102-55 CADASTRO BAAN: 004627										
APROPRIAÇÃO										
ITEM	CIA	CONTA	DESCRIÇÃO	D/C	CADASTRO	DOCUMENTO	DATA DA CONTABILIZAÇÃO	HISTÓRICO	NF	VALOR
40	830	2111001	Fornecedores País Diversos	C	004627	IRE 98140143	01/05/98	NFR 0930510153	44963	232.453,24
PAGAMENTO										
ITEM	CIA	CONTA	DESCRIÇÃO	D/C	CADASTRO	DOCUMENTO	DATA DA CONTABILIZAÇÃO	HISTÓRICO	DATA DO PAGAMENTO	VALOR
40	830	2111004	Forn. País Matérias-primas	D	002018	LCB 98080023	31/08/98	PAGAMENTO DORNECEDORES	29/08/98	232.453,24
CONTABILIZAÇÃO DE ACERTO										
ITEM	CIA	CONTA	DESCRIÇÃO	D/C	CADASTRO	DOCUMENTO	DATA DA CONTABILIZAÇÃO	HISTÓRICO	NF	VALOR
40	830	2111001	Fornecedores País Diversos	D	004627	LCB 99120142	31/12/99	ACERTO ENTRE CADASTRO	44963	232.453,24
40	830	2111004	Forn. País Matérias-primas	C	002018	LCB 99120142	31/12/99	ACERTO ENTRE CADASTRO	44963	232.453,24

Observem que o quadro acima demonstra os 3 momentos de contabilização da NF 44.963: 'Apropriação' em 01/05/1998, 'Pagamento' em 31/08/1998 e 'Contabilização de acerto' em 31/12/1999.

O Recorrente passa a analisar cada passo dos lançamentos:

➤ **LANCAMENTO 1: APROPRIAÇÃO**

O primeiro lançamento 'Apropriação' se refere ao momento em que houve o lançamento contábil da NF 44.963, ou seja, foi registrada a aquisição da mercadoria e **reconhecido o valor a pagar** para o fornecedor Petrobrás. Na coluna 'D/C' consta a letra 'C', ou seja, contabilmente está 'creditando' a conta 2111001 – Fornecedores País Diversos, o que prova ser o reconhecimento da NF/valor a pagar para Petrobrás.

Nas telas abaixo, trouxemos o quadro do lançamento 1 - Apropriação e o respectivo razão contábil (documento comprobatório também já disponibilizado no processo).

Quadro resumo do lançamento

A - APROPRIAÇÃO (reconhecimento do valor a pagar/NF)										
ITEM	CIA	CONTA	DESCRIÇÃO	D/C	CADASTRO	DOCUMENTO	DATA DA CONTABILIZAÇÃO	HISTÓRICO	NF	VALOR
40	830	2111001	Fornecedores País Diversos	C	004627	IRE 98140143	01/05/1998	NFR 0930510163	44963	232.453,24

Razão Contábil – comprovante/prova das informações constantes no quadro resumo do lançamento

Data: 14/01/04 (13:01)

Fertisul - CUBA
BALÇO AUXILIAR DE FORNECEDORES - MAIO 1998

570
Folha: 1

Conta Cont bil: 2111001 Fornecedores País - Diversos Saldo Inicial: 10.371.364,41 C

Fornecedor: 004627 PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS CGC/CPF: 033000167/0102-55

Data	Document	Lote	Documento	Historico	D bito	Cr dito	Saldo
				Saldo Inicial			0,00 D
01/05/1998	355	IRE 98140143	CONF. INTERFACE	NFR0930510163	0,00	232.453,24	
				Saldo Final			232.453,24 C

Saldo Final para Conta Cont bil 2111001 : 10.603.817,65 C

Importante destacar que o reconhecimento do valor a pagar ocorreu na conta **2111001 – Fornecedores País Diversos**, na data de **01/05/1998**.

O mais importante a ser observado nas telas acima, são a **data** e o **nome da empresa que consta no razão contábil (FERTISUL)**, ou seja, a aquisição da mercadoria/lançamento de entrada da NF/reconhecimento do valor passivo a pagar para Petrobrás, aconteceu efetivamente na contabilidade da empresa **FERTISUL**, em **01/05/1998** (antes da sua extinção por sucessão em 30/06/1998).

➤ **Lançamento 2: PAGAMENTO**

O segundo lançamento 'Pagamento' se refere ao momento em que houve o pagamento da NF 44.963, sendo registrada a liquidação do valor a pagar, realizada para o fornecedor Petrobras. Na coluna 'D/C' consta a letra 'D', ou seja, contabilmente está 'debitando' a conta 2111004 – Forn. País matérias-primas, o que prova ser uma baixa no valor a pagar para Petrobrás.

Nas telas abaixo, trouxemos o quadro do **lançamento 2 - pagamento** e o **respectivo razão contábil** (documento comprobatório também já disponibilizado no processo).

Quadro resumo do lançamento

B - PAGAMENTO											
ITEM	CIA	CONTA	DESCRIÇÃO	D/C	CADASTRO	DOCUMENTO	DATA DA CONTABILIZAÇÃO	HISTÓRICO	DATA DO PAGAMENTO	NF	VALOR
40	830	2111004	Forn. País Matérias-Primas	D	002018	LCR98080023	31/08/1998	PAGAMENTO FORNECEDORES	20/08/1998	44963	232.453,24

Razão Contábil – comprovante/prova das informações constantes no quadro explicativo

Data: 14/01/04 (13:23) Fertiliz. Serrana - Curitiba: 230 Folha: 1
Razão Auxiliar de Fornecedores: AGOSTO 1998

Conta Contábil: 2111004 Forn. País matérias-primas Saldo Inicial: 2.650.112,53 C

Fornecedor: 0020*B PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS CGC/CPF: 033000167/1123-33

Data Document	Lote	Documento	Historico	Débito	Crédito	Saldo
			Saldo Inicial			73.637,52 C
31/08/1998	3140	LCB 98000023	TRANSFERENCIA CODIGO ACERTO INTERF 08/98	232.453,24	0,00	
			Saldo Final			158.815,72 C
Saldo Final para Conta Contábil 2111004						2.417.659,29 C

Importante destacar que nesse lançamento, o correto seria ter 'baixado' a conta na qual havia sido reconhecida a dívida/valor a pagar, ou seja, a conta **2111001 – Fornecedores País Diversos**, mas, notem que a conta baixada no momento do pagamento em 31/08/1998 foi a conta **2111004 – Fornecedor País matérias-primas**.

Assim como no primeiro lançamento, faz-se necessário, observar com muita atenção os dados contidos no razão contábil, principalmente a data e o nome da empresa.

Notem que o razão contábil extraído do sistema, consta no nome da **FERTILIZANTES SERRANA** e não em nome da **FERTISUL**.

Aqui está o ponto principal de todo ocorrido com a conta passiva de fornecedores, pois conforme fluxo de sucessão trazido nas páginas iniciais desse material, em 30/06/1998 a FERTILIZANTES SERRANA sucedeu a empresa FERTISUL.

Sendo assim, em relação à NF 44.963, ocorreu que a **FERTISUL realizou a compra de mercadoria e contabilizou em SEU sistema o valor a pagar (da dívida) em 01/05/1998**, mas em **30/06/1998 a FERTILIZANTES SERRANA adquiriu e sucedeu a FERTISUL**, sendo assim, **os saldos do Balanço da FERTISUL foram imputados no balanço da FERTILIZANTES SERRANA** a partir dessa data (considerando principalmente o saldo devedor desse exemplo em questão, na qual encontrava-se em aberto em 30/06/1998). Somente em **31/08/1998 a dívida da NF 44.963 foi paga à Petrobras, cujo pagamento já foi realizado pela FERTILIZANTES SERRANA**, pois a FERTISUL já havia sido extinta por sucessão.

Obviamente, cada empresa possui contas **contábeis e cadastros de fornecedores distintos**, pois cada empresa cadastra conforme sua organização e sequência numeral. Dessa forma, **no momento de fazer a baixa/pagamento da NF já no sistema da FERTILIZANTES SERRANA, foi utilizado indevidamente a conta 2111004 ao invés de baixar o pagamento da conta 2111001 (que inicialmente havia sido reconhecida a dívida na FERTISUL).**

Contudo, tempo depois a Companhia **FERTILIZANTES SERRANA**, verificou a inconsistência, e realizou a correção necessária através do lançamento de acerto de contas – terceiro lançamento contábil apontado a seguir nesse material.

➤ LANÇAMENTO 3: CONTABILIZAÇÃO DE ACERTO

Conforme mencionado no tópico anterior, ocorreu uma inconsistência ao baixar o pagamento, visto que como a baixa/pagamento foi efetivado dentro do sistema da FERTILIZANTES SERRANA, utilizou-se a conta contábil e cadastro de fornecedor da própria FERTILIZANTES SERRANA, quando na verdade, a operação se tratava de aquisição ocorrida anteriormente pela FERTISUL - com dados cadastrais e contas contábeis próprias do plano de contas da FERTISUL (que em suma eram divergentes das utilizadas pela FERTILIZANTES SERRANA).

Ao entender a contabilidade, é possível verificar que o reconhecimento da NF havia sido lançado a crédito na conta 2111001 e o pagamento foi baixado a débito em conta distinta (conta 2111004), os saldos das respectivas contas não se zeraram para o lançamento. E, ao identificar esse ponto, em 31/12/1999 a FERTILIZANTES SERRANA realizou a correção via 'lançamento de acerto de contabilização'. Ou seja, realizou lançamento a 'débito na conta 2111001' que estava com o crédito em aberto, e na contrapartida do lançamento realizou um 'crédito na conta 2111004', dessa forma, zerando o lançamento de ambas as contas, conforme as evidências a seguir.

Quadro resumo do lançamento

C - CONTABILIZAÇÃO DE ACERTO										
ITEM	CIA	CONTA	DESCRIÇÃO	D/C	CADASTRO	DOCUMENTO	DATA DA CONTABILIZAÇÃO	HISTÓRICO	NF	VALOR
40	830	2111001	Fornecedores Pais Diversos	D	004627	LCB99120142	31/12/1999	ACERTO ENTRE CADASTRO	44963	232.453,24
40	830	2111004	Forn. Pais Matérias-Primas	C	002018	LCB99120142	31/12/1999	ACERTO ENTRE CADASTRO	44963	232.453,24

Razão Contábil – comprovante/prova das informações constantes no quadro explicativo

Fertiliz. Serrana - Curitiba - 830										
RAZÃO AUXILIAR DE FORNECEDORES - DEZEMBRO 1999										
Conta Contábil: 2111001 Fornecedores Pais - Diversos Saldo Inicial: 12.430.523,95 C										
Fornecedor: 004627 PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS CGC/CPF: 033000167/0102-91										
Data	Document	Lote	Documento	Histórico	Débito	Crédito	Saldo			
Saldo Inicial								90.943,59 C		
31/12/1999	4101		LCB 99120142	ACERTO TRANSF ENTRE CAD 004627/002018	232.453,24	0,00				
31/12/1999	4101		LCB 99120142	ALERTO TRANSF ENTRE CAD 004627/002018	79.960,27	0,00				
31/12/1999	4101		LCB 99120142	ACERTO TRANSF ENTRE CAD 004627/002018	95.928,32	0,00				
Saldo Final								317.378,24 D		
Saldo Final para Conta Contábil 2111001 : 12.022.202,12 C										

Data: 14/01/04 13:47	Fertiliz. Serrana	Cubatao	831	Folha: 1		
Conta Contábil: 2111004	Forn.Paia materias-primas	Saldo Inicial:	747.801,88 C			
Fornecedor: 002018 PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS CGC/CPF: 053000167/1123-33						
Data Document	Lote	Documento	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
			Saldo Inicial			331.808,04 D
31/12/1999	4101	LCB 99120142	ACERTO TRANSF ENTRE CAD 002018/02018	73.637,52	0,00	
31/12/1999	4101	LCB 99120142	ACERTO TRANSF ENTRE CAD 004627/002018	0,00	232.453,24	
31/12/1999	4101	LCB 99120142	ACERTO TRANSF ENTRE CAD 004627/002018	0,00	95.928,32	
31/12/1999	4101	LCB 99120142	ACERTO TRANSF ENTRE CAD 004627/002018	0,00	79.940,27	
31/12/1999	4101	LCB 99120142	ACERTO TRANSF P/CIA 860 CAD 002019	0,00	75.810,67	
			Saldo Final			78.686,94 C

Sendo assim, encerramos esse material explicativo, e informamos que esse racional completo se trata de 1 exemplo ilustrativo, no qual foi impactado pelo evento de sucessão da FERTISUL pela FERTILIZANTES

SERRANA. Os documentos disponibilizados para os 46 itens questionados pela Autoridade Fiscal, permitem que sejam realizadas as mesmas análises ora realizadas para esse exemplo.

Este é o exemplo trazido pelo contribuinte, que demonstra a causa do erro (sucessivas incorporações com alteração nos planos de contas e sistemas contábeis) e os lançamentos feitos para neutralizar o equívoco.

O contribuinte ainda traz 20 exemplos seguindo esse racional e organiza a documentação para que a autoridade diligenciadora chegue a suas conclusões seguindo o racional exposto.

Obviamente os dados constantes nos lançamentos e empresas envolvidas não variar – mas o racional é o mesmo. Inclusive, a fim de reforçar ainda mais esse racional, disponibilizamos em excel o total de 20 exemplos completos contendo a mesma metodologia e racional com as telas de resumo dos lançamentos e razões contábeis. Outrossim, para facilitar ainda mais as análises – caso o fisco entenda necessário avaliar todos os casos - reorganizamos os documentos comprobatórios em PDF dos 46 itens, sendo que separamos e renomeamos cada jogo de documento por item (nesse exemplo o 'Item 40_NF 44963').

Ademais, concluímos que as 3 solicitações realizadas pela DRF, para continuidade da Diligência solicitada pelo CARF, foram devidamente respondidas e atendidas:

Do racional exposto e demonstrado pelo contribuinte, concluo haver prova cabal de erro nos lançamentos contábeis por ocasião da quitação das obrigações, decorrente das sucessivas incorporações e da migração dos sistemas contábeis, superando portanto o item "i" da Resolução CARF.

Esta conclusão será premissa de análise dos itens 1 e 2 da autuação.

5.1 CONSTATAÇÃO 1 DO TCF – PROVA DA EXIGIBILIDADE DAS OBRIGAÇÕES

Este tópico trata apenas dos itens 14, 40, 41, 45, 61 e 65 do Relatório Fiscal, conforme consta nas páginas 704 e 705 pertencentes ao Termo de Verificação Fiscal. Versa, portanto, sobre 6 dos 46 passivos questionados pela autuação.

Para estes itens, a autuação não questionou propriamente a baixa contábil das obrigações, mas a exigibilidade das obrigações quando lançadas a crédito fazendo nascer na escrita do contribuinte o passivo. Vejamos o excerto do TVF:

CONSTATAÇÕES:

1. A empresa deixou de apresentar os documentos relativos aos seguintes lançamentos contábeis, relacionados no Termo de Intimação de 27.11.03, dados esses constantes dos demonstrativos dos saldos das contas fornecidos pela empresa em 15.12.03:

CONTA 2111001

DOCUMENTO	DATA	HISTÓRICO	VALOR - R\$
FORNECEDOR: ULTRAFERTIL S/A			
CIA 830		CNPJ: 02476026/0006-40	
14 ICT 98370022	01/11/1998	50100010981130	52.838,05 C

FORNECEDOR: PETROLEO BRASILEIRO S/A

3

CIA 830		CNPJ: 33000167/0102-55	
40 IRE 98140143	06/05/1998	NFR0930510163	232.453,24 C
41 IRE 98140183	15/07/1998	NFR0930710476	95.928,32 C
CIA 850			
45 IRE 98150192	09/07/1998	NFR0350710475	79.940,27 C
<u>CONTA 2111005</u>			
FORNECEDOR: IND E COM DE PLASTICOS ZARAPLAST			
CIA 830		CNPJ: 61824663/0001-79	
61 ICT 99140031	31/07/1998	490027075	36.992,71 C
65 IRE 9837007	01/12/1998	REC000477	31.918,02 C

5.1.1 ITEM 14 – FORNECEDOR ULTRAFÉRTIL

O Acórdão Recorrido considerou a insuficiente a comprovação da exigibilidade do passivo, nos seguintes termos:

CONTA 2111001

Fornecedor : Ultrafertil S/A, no valor de R\$ 52.838,05, lançado em 01/11/1998 (fls. 892/918)

6 A empresa argúi “tratar-se de vinculação parcial do valor original das notas fiscais que os compõem”. No demonstrativo de fl. 892, a defendente argumenta que tal vinculação se daria por meio da nota fiscal 99.231, no valor de R\$ 57.887,86. Ocorre que esta, além da quantia expressa não corresponder àquela indicada no citado lançamento, foi emitida em 05/11/1998 (fl. 894), ou seja, em data posterior a do registro contábil, e é proveniente de estabelecimento diferente (CNPJ 02.476.026/0011-08) daquele consignado no lançamento questionado (CNPJ 02.476.026/0006-40).

7 Ressalte-se que a legislação tributária, em seus artigos 197 e 223 do RIR/1994, é clara ao determinar que todas as operações da empresa devem ser escrituradas e que esses registros fazem prova a favor do contribuinte quando lastreados por documentos hábeis e idôneos.

8 Todavia, consoante o que já foi esposado, a documentação apresentada não se revela capaz de infirmar a autuação, observando-se que não se constata nos autos qualquer outro elemento que demonstre, ainda que de forma indiciária, a efetividade da operação que deu origem ao lançamento apontado pelo fiscal.

A estas considerações, o Recurso Voluntário asseverou:

Item 14 - No ANEXO 1, encontra-se cópia da Nota Fiscal n.º 099231, emitida em 05.11.98, no valor de R\$57.887,86, pela ULTRAFÉRTIL S/A – CNPJ N.º 02.476.026/0011-08, bem como demonstrativo e comprovantes dos registros, contabilizações e pagamentos efetuados pela RECORRENTE.

A 3ª Turma da DRJ-SPO não aceitou a vinculação da Nota Fiscal n.º 99231, emitida em 05.11.98, porque, além da quantia expressa não corresponder àquela indicada no citado lançamento, teria sido ela emitida em data posterior (05.11.98) ao do registro contábil, e foi emitida pelo CNPJ n.º 02.476.026/11-08.

Primeiramente, cabe ressaltar que o valor de R\$52.838,05, refere-se ao saldo da conta e não, necessariamente, ao valor de uma única nota fiscal. Com relação às datas, a divergência decorre dos procedimentos de migração de informações entre sistemas, ocorrido naquele ano-calendário. E, por fim, não existe divergência de CNPJ. Na verdade, a 3ª Turma da DRJ-SPO, apesar de constar expressamente no Diário e/ou Razão Auxiliar o número correto do CNPJ original, a 3ª Turma da DRJ-SPO não conseguiu identificá-lo.

Análise: de fato o lançamento a crédito questionado encontra-se indicado à fl. 320 contra o CNPJ 024760026/0011-08 (vide CNPJ indicado na fl. 314), coincidente com o da nota fiscal.

A divergência de valores foi esclarecida e a divergência de datas é justificável diante das sucessivas migrações contábeis. Entendo, no contexto, portando comprovada a exigibilidade do passivo, afastando a autuação quanto a este item.

5.1.2 ITENS 40, 41 E 45 - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A

O Acórdão Recorrido considerou insuficiente a comprovação da exigibilidade do passivo, nos seguintes termos:

Fornecedor : Petróleo Brasileiro S/A, nos valores de R\$ 232.453,24, R\$ 95.928,32 e R\$ 79.940,27, lançados em 06/05, 15/07 e 09/07/1998, respectivamente (fls. 919/968)

9 A interessada apresentou as notas fiscais nos valores de R\$ 232.453,24, R\$ 95.928,32 e R\$ 79.940,27, emitidas em 28/04/1998, 07/07/1998 e 09/07/1998,

respectivamente (fls. 921, 940 e 959), que, entende, comprovariam as operações lançadas em 06/05, 15/07 e 09/07/1998, as quais foram questionadas pela fiscalização à fl. 700.

10 A empresa também apresenta documentos que sustenta tratar-se cópia do Razão Auxiliar e do Diário Auxiliar Analítico, onde consta o lançamento de pagamentos, de igual montante das notas fiscais, em conta diversa daquela em que foi lançada a operação original.

11 Porém a documentação apresentada não demonstra tratar-se das operações apontadas pela autoridade fiscal, posto que as notas fiscais anexadas se referem ao CNPJ 33.000.167/1123-33, ao passo que os valores mencionados pela autoridade tributária decorrem de operações com a filial 33.000.167/0102-55.

12 Acrescente-se que, especificamente sobre o lançamento no valor de R\$ 232.453,24, o registro foi efetuado em data divergente daquela da nota fiscal que a impugnante alega corresponder (fls. 923), e no seu histórico não há a indicação do referido documento fiscal, o que impossibilita fazer qualquer correlação com a operação objeto do presente auto de infração.

13 Já a nota fiscal 4799 (R\$ 95.928,32) foi registrada no mesmo dia de sua emissão, 07/07/1998 (fl. 935), estando claro, portanto, não se tratar do lançamento autuado, que foi escriturado, repita-se, em 15/07/1998.

14 Vê-se, portanto, que a interessada não apresentou provas dessas operações lançadas no passivo.

Em Recurso Voluntário, asseverou –se:

Item 40 - No ANEXO II, encontra-se cópia da Nota Fiscal de Simples Faturamento n.º 044963, no valor de R\$232.453,24, emitida em 28.04.98, por PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS – CNPJ N.º 33.000.167/1123-33, bem como demonstrativo e comprovantes dos registros, contabilizações e pagamentos efetuados pela RECORRENTE;

Não existe divergência de datas. Conforme já falamos esse descompasso decorre dos procedimentos de migração de informações entre sistemas, ocorrido no ano-calendário. Quanto à falta de indicação de elementos que permitam a correlacionar os documentos apresentados e a operação objeto do lançamento, deveria a 3ª Turma da DRJ-SPO levar em consideração, não só o número do “DOCUMENTO DO SISTEMA BAAN”, bem como o código “HISTÓRICO SISTEMA BAAN”. Através desses códigos, é perfeitamente possível vincular-se as operações, lançamentos e documentos.

Análise: a singela divergência de datas entre a nota fiscal e o lançamento contábil teve causa comprovada e, juntamente com a vinculação dos lançamentos contábeis, foram minuciosamente explicados no primeiro exemplo usado pelo contribuinte para esclarecer o racional de contabilização e ajustes para sanar divergências na migração de sistemas contábeis.

A divergência de CNPJ, todos da Petrobrás mas de estabelecimentos diferentes é recorrente e praticamente endêmica a todas as operações com empresas estatais e sociedades de economia mista. Além disso, as notas fiscais coincidem em valores na casa dos centavos.

Considero portanto comprovada a exigibilidade do passivo.

Item 41 – No ANEXO III, encontra-se cópia da Nota Fiscal n.º 47990, no valor de R\$95.928,32, emitida em 07.07.98, por PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS – CNPJ N.º 33.000.167/1123-33, bem como demonstrativo e comprovantes dos registros, contabilizações e pagamentos efetuados pela RECORRENTE;

Não foi possível para a RECORRENTE descobrir de onde a Srª Agente Fiscal tirou a data de 15.07.98, se todos os documentos apresentados comprovam, efetivamente, que a nota fiscal n.º 47990, emitida em 07.07.98, foi escriturada na mesma data. Por acaso as notas fiscais não podem ser recebidas e contabilizadas na mesma data de sua emissão?

Análise: a singela divergência de datas entre a nota fiscal e o lançamento contábil consta do DETALHAMENTO DA CONTA FORNECEDORES fornecida pelo contribuinte em fiscalização, fl. 332. De todo modo, tais divergências tiveram causa comprovada (migração contábil) conforme o racional dos equívocos de contabilização e ajustes para sanar divergências na migração de sistemas contábeis.

A divergência de CNPJ, todos da Petrobrás mas de estabelecimentos diferentes é recorrente e praticamente endêmica a todas as operações com empresas estatais e sociedades de economia mista. Além disso, as notas fiscais coincidem em valores na casa dos centavos.

Considero portanto comprovada a exigibilidade do passivo.

Item 45 – No ANEXO IV, encontra-se cópia da Nota Fiscal n.º 48100, no valor de R\$79.940,27, emitida em 09.07.98, por PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS – CNPJ N.º 33.000.167/1123-33, bem como demonstrativo e comprovantes dos registros, contabilizações e pagamentos efetuados pela RECORRENTE;

Com relação aos itens 40, 41 e 42, apesar da RECORRENTE ter apresentado as notas fiscais acima mencionadas, emitidas em 28.04.98, 07.07.98 e 09.07.98, respectivamente,

bem como lançamentos contábeis que comprovam o pagamento dessas mesmas notas fiscais, porém, em conta diversa daquela originalmente utilizada para lançamento da obrigação, a 3ª Turma da DRJ-SPO concluiu que a documentação apresentada não se referia às operações apontadas pela autoridade fiscal, uma vez que, ao invés de terem sido emitidas pelo CNPJ - CÓDIGO n.º 33.000.167/0102-55, foram emitidas através do CNPJ - ORIGINAL n.º 33.000.167/1123-33. Mais um lamentável equívoco daquele Órgão Julgador, pois não existe a apontada irregularidade. Trata-se de critério de cadastro utilizado pela RECORRENTE, não assimilado por aquele Órgão Julgador.

Análise: No item 45, o TVF aponta apenas a divergência de CNPJ. Ambos da mesma empresa, mas de estabelecimentos diferentes, o que é recorrente e praticamente endêmico a todas as operações com empresas estatais e sociedades de economia mista. As notas coincidem em valores, na casa dos centavos, e não se questionou divergência entre a data de contabilização e a data da nota.

Considero portanto comprovada a exigibilidade do passivo.

5.1.3 ITENS 61 E 65 – IND E COM DE PLÁSTICOS ZARAPLAST

O Acórdão Recorrido considerou a insuficiente a comprovação da exigibilidade do passivo, nos seguintes termos:

CONTA 2111005

Fornecedor : IND. E COM. DE PLÁSTICOS ZARAPLAST, nos valores de R\$ 36.992,71 e R\$ 31.918,02, lançados em 31/07 e 01/12/1998, respectivamente (fls. 969/1022)

15 A defesa também argúi “tratar-se de vinculação parcial do valor original das notas fiscais que os compõem”.

16 Entretanto, as notas fiscais juntadas (fls. 986/988 e 1017) para comprovar os lançamentos acima contêm valores, estabelecimentos comerciais e datas de emissão diferentes daqueles dos registros contábeis. Mais uma vez, não se constata qualquer prova relativa aos lançamentos apontados pela autoridade tributária.

17 Assim, diante da falta de comprovação cabal e inequívoca quanto ao aludido passivo, cabível a autuação efetuada.

Em Recurso Voluntário, o contribuinte assevera;

Item 61 - No ANEXO V, encontra-se cópia das Notas Fiscais n.ºs 7797, 7772 e 7967, no valor de R\$38.487,25, R\$34.650,00 e R\$20.790,00, emitidas 15/05 e 26/05/98, respectivamente, por IND. E COM. DE PLÁSTICOS ZARAPLAST – CNPJ N.º 61.827.663/0009-26, bem como demonstrativo e comprovantes dos registros, contabilizações e pagamentos efetuados pela RECORRENTE;

Item 65 - No ANEXO VI, encontra-se cópia da Nota Fiscal n.º 477, no valor de R\$31.918,02, emitida 10/12/98, por IND. E COM. DE PLÁSTICOS ZARAPLAST – CNPJ N.º 61.827.663/0010-60, bem como demonstrativo e comprovantes dos registros, contabilizações e pagamentos efetuados pela RECORRENTE;

A Nota Fiscal n.º 477, emitida em 10.12.98, foi emitida com o valor de R\$31.918,02, contrariando, portanto, a conclusão da 3ª Turma da DRJ-SPO.

Conforme já informado, não existem as supostas diferenças de datas e/ou de CNPJ. Na verdade, os Órgãos Julgadores não entenderam os procedimentos de cadastro adotados pela RECORRENTE, bem como os procedimentos de "interface" para migração de informações para o sistema BAAN..

Análise: seguindo o mesmo racional desenvolvido para os itens anteriores e o contexto dos equívocos na migração de sistema contábil esclarecido e demonstrado pelo Contribuinte, entendo comprovada a exigibilidade de tais passivos, notadamente quanto ao item 65, já que a nota fiscal apresentada coincide em valor com o lançamento contábil.

5.1.4 CONCLUSÃO DO ITEM 5.1

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário relativamente à constatação 1 do Termo de Constatação fiscal, de fls. 704.

5.2 CONSTATAÇÃO 2 – PROVA DA BAIXA CONTÁBIL DE OBRIGAÇÕES JÁ QUITADAS

Partindo da premissa já estabelecida de que houve erros contábeis decorrentes das sucessivas incorporações e da migração do sistema contábil, conforme estabelecemos no item 5 deste voto, cabe avaliar se há prova de que cada um dos 40 lançamentos a crédito no passivo ainda não analisados neste Recurso, foram baixados mediante lançamentos a débito em outras contas do passivo, ambas posteriormente ajustadas para garantir sua neutralidade. Digo 40, e não

46, pois para os itens já avaliados no Tópico 5.1 deste Recurso o TVF não questiona falta de baixa do passivo, mas sim falta de comprovação da causa do lançamento original a crédito na conta de passivo correspondente.

O Parecer Contábil acostado pela Recorrente logrou êxito em proceder à conciliação dos lançamentos para 40 dos 46 itens objeto do lançamento, e não logrou êxito apenas para os seguintes 6 itens.

8.1.2. Baixas Não Identificadas no Passivo Circulante no ano-calendário de 1998

Quanto às notas fiscais demonstradas no quadro a seguir, não foram identificadas as baixas das provisões no Passivo Circulante no ano-calendário de 1998, referindo-se a 06 dos 46 itens discutidos no processo, representando o montante de R\$ 456.565,69 (quatrocentos e cinquenta e seis mil, quinhentos e sessenta e cinco reais e sessenta e nove centavos) do total apontado pela fiscalização como Passivo Fictício.

Item do Auto de Infração	Nota Fiscal	Valor da NF Considerado no Auto de Infração (R\$)	Lançamento da Provisão a Pagar					Lançamento de Baixa da Provisão				
			Data Lançamento	Código Fornecedor	Conta Contábil	Documento (Lançamento Contábil)	Folha	Data Lançamento	Código Fornecedor	Conta Contábil	Documento (Lançamento Contábil)	Folha
3	4565	270.893,16	01/11/1998	030840 - ULTRAFERTIL S/A	2111001 - Fornecedores Pais Diversos	IRE 98370006	1879 a 1880	01/01/1999	030840 - ULTRAFERTIL S/A	2111004 - Forn.Pais materias-primas	ICP 99140001	1893 a 1895
4	7152	38.584,80	01/12/1998	030840 - ULTRAFERTIL S/A	2111001 - Fornecedores Pais Diversos	IRE 98370007	1907 a 1908	20/11/1998	030840 - ULTRAFERTIL S/A	1141001 - Adto.Fornecedores	IDF 98370013	1909 a 1910
9	8241	40.764,84	01/12/1998	030840 - ULTRAFERTIL S/A	2111001 - Fornecedores Pais Diversos	IRE 98370007	1926 a 1927	07/12/1998	030840 - ULTRAFERTIL S/A	1141002 - Adto.Fornecedores Servicos	IDF 98370025	1928 e 1929
14	99231	57.887,86	01/11/1998	012085 - ULTRAFERTIL S/A	2111001 - Fornecedores Pais Diversos	IRE 98370006	1973 e 1974	01/09/1998	005195 - ULTRAFERTIL S/A	2111004 - Forn.Pais materias-primas	ICT 98370010	1975
57	16886	21.566,82	01/06/1998	003464 - INPLAC INDUSTRIA DE PLÁSTICOS S/A	2111005 - Forn.Pais Embalagens	IRE 98170181	2410	31/07/1998	010478 - FORN. INTERFACES	2111011 - Fornecedores Interface	LGP 98070099	2411
65	477	31.918,02	01/12/1998	005508 - INDUS. E COM.DE PLAS.ZARAPLAST LTDA	2111005 - Forn.Pais Embalagens	IRE 98370007	2649 e 2650	01/01/1999	000568 - INDUS. E COM.DE PLAS.ZARAPLAST LTDA	2111001 - Fornecedores Pais Diversos	ICT 99140001	2651 e 2652
Total		456.565,69	Representa 8,4% do total de R\$ 5.466.078,80 apontado pela Fiscalização como Passivo Fictício									

Quadro 11 – Resumo das provisões cujos lançamentos de baixa não foram identificados no Passivo Circulante no ano-calendário de 1998 (Vide Anexo 02)

Destes, os itens de nº 14 e 65 já foram tratados no tópico 5.1 deste Voto, e já foi afastada a autuação com relação a eles dado que, embora não identificada a baixa contábil do passivo, a autuação fundamentou a omissão nestes 2 casos não na manutenção de passivo quitado, mas na escrituração de passivo não comprovado.

Assim, impertinente neste momento cogitar da baixa dos passivos relativamente a ambos estes itens.

Seguindo à análise somente dos itens não tratados no tópico 5.1, verifico que a demonstração foi suficiente e conseguiu vincular os lançamentos contábeis e demonstrar que os lançamentos a crédito que remanesceram no Passivo Circulante após a quitação das obrigações foram inicialmente baixados via lançamento a débito em outra conta do passivo circulante, com indicação detalhada sobre cada lançamento indicando o número da nota fiscal, datas dos lançamentos, código do fornecedor, números das contas contábeis, números dos lançamento contábeis e folhas de ambos. Vejamos a título exemplificativo:

Item do Auto de Infração	Nota Fiscal	Valor da NF Considerado no Auto de Infração (R\$)	Lançamento da Provisão a Pagar					Lançamento de Baixa da Provisão				
			Data Lançamento	Código Fornecedor	Conta Contábil	Documento (Lançamento Contábil)	Folha	Data Lançamento	Código Fornecedor	Conta Contábil	Documento (Lançamento Contábil)	Folha
1	35897	13.387,16	03/11/1998	012134 - FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A	2111001 - Fornecedores Pais Diversos	IRE 98380340	1837 a 1838	30/11/1998	02637- FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A - FOSFERTIL	2111004 - Forn.Pais materias-primas	LUB 98080300	1839 a 1842; 1861 a 1864
2	37601	8.496,29	03/11/1998	012134 - FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A	2111001 - Fornecedores Pais Diversos	IRE 98380360	1859 a 1860	30/11/1998	02637- FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A - FOSFERTIL	2111004 - Forn.Pais materias-primas	LUB 98080300	1839 a 1842; 1861 a 1864
10	39137	130.427,00	03/11/1998	012086 - ULTRAFERTIL S/A	2111001 - Fornecedores Pais Diversos	IRE 98350139	1947	30/11/1998	02637- FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A - FOSFERTIL	2111004 - Forn.Pais materias-primas	LCE 98110176	1948
15	46771	43.575,00	01/05/1998	006033 CVRD - COMPL. IND TAQUARI- VASSOURAS	2111001 - Fornecedores Pais Diversos	IRE 98150142	1998	01/07/1998	001862 CVRD - COMPL. IND TAQUARI- VASSOURAS	2111004 - Forn.Pais materias-primas	LGA 98070024	1999
21	55978	279.945,00	16/09/1998	006033 CVRD - COMPL. IND TAQUARI- VASSOURAS	2111001 - Fornecedores Pais Diversos	IRE 98380060	2022	16/11/1998	001862 CVRD - COMPL. IND TAQUARI- VASSOURAS	2111004 - Forn.Pais materias-primas	ICP 98380075	2024 e 2025

Assim, merece provimento o Recurso, exceção feita aos itens 3, 4, 9 e 57 do lançamento fiscal, cuja baixa não restou identificada nem mesmo pelo Recorrente, a seguir identificados conforme consta no Termo de Constatação Fiscal:

CONTA 2111001

FORNECEDOR: ULTRAFERTIL S/A

CIA 830 CNPJ: 02476026/00005-60

VALOR

3 IRE98370006 01/11/1998 4900510430981126, RE0004565 270.893,16 C

4 IRE98370007 01/12/1998 4900360290000000, REC007152 38.584,80 C

9 IRE98370007 01/12/1998 4900480160981231, RE0008241 40.764,84 Ç

CONTA 2111005

FORNECEDOR: INPLAC IND DE PLASTICOS S/A

CIA 870 CNPJ: 82956889/0001-40

57 IRE 98170181 01/06/1998 NFR0500610558

21.566,82 C

6 ALEGADA EXISTÊNCIA DE ATIVOS EM MONTANTE SUFICIENTE PARA QUITAR OS PASSIVOS NÃO BAIXADOS.

O Contribuinte traz na petição que apresenta o parecer contábil o argumento de que teria ativo suficiente para compensar os passivos não baixados. Demonstrando o fato alegado.

Trata-se de argumento que até então não havia sido colocado precisamente desta forma, quanto menos demonstrado claramente.

De todo modo, é irrelevante, que só confirma pertinência da presunção estabelecida pelo art. 40 da Lei nº 9.430/96. Afinal, a título meramente ilustrativo e partindo do racional que permeia a presunção do artigo 40, se houvesse passivo quitado com recursos à margem da contabilidade, evidentemente que esse movimento preserva os ativos contabilizados

da Recorrente. Vale dizer, se os passivos foram quitados com Caixa 2 e por isso não foram baixados (para não demonstrar a existência de Caixa 2), é natural que se preserve intacto o Caixa 1.

A tese, portanto, não socorre o contribuinte.

7 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para exonerar parcialmente as exigências, mantendo-as unicamente com relação aos itens 3, 4, 9 e 57 do Termo de Constatação Fiscal, relativamente aos tributos não abarcados pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque – Redator Designado

O Ilustre Relator trouxe a proposta inicial de conversão do julgamento em diligência, considerando que a diligência anterior não havia sido cumprida a contento pela Administração Tributária. Contudo, apesar das falhas da diligência apontadas pelo Relator, o Colegiado entendeu que o processo estava apto para ser julgado. Desta feita, coube a mim a redação do necessário voto vencedor que afasta a proposta de diligência.

Ao converter o julgamento em diligência, esta Turma determinou que a Administração Tributária adotasse as seguintes providências (fls. 1801):

- i) intime o Recorrente para fazer prova cabal a respeito da migração de sistemas para o BAAN. Feito isso, manifeste-se a autoridade fiscal em parecer conclusivo a respeito do ponto;
- ii) no mesmo parecer conclusivo, manifestar-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente no sentido da contabilização dos pagamentos em contas do próprio Passivo Circulante, distintas daquelas originalmente utilizadas para registro das obrigações e/ou com cadastro diferente daquele originalmente utilizado.

O contribuinte foi intimado por várias vezes e apresentou um conjunto de documentos de considerável volume. Contudo, a fiscalização entendeu que tais documentos não poderiam levá-lo a uma conclusão definitiva, pois não foram fornecidas cópias integrais dos livros requeridos, conforme a motivação a seguir transcrita (fls. 3158):

Conforme já mencionado o presente trabalho tem por finalidade comprovar o efetivo pagamento e contabilização do passivo considerado "a descoberto"

conforme narrativas do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal de fls. 704/707, de presente processo.

Entretanto conforme se poderá constatar apesar de uma intimação e duas reintimações conforme identificaremos fls. 1807/1809 datada de 22/06/2023; fls. 2677/2679, de 01/09/2023 e por fim, fls. 2953/2956, de 31/10/2023, a contribuinte não apresentou a cópia do Livro Razão analítico de forma integral, pudemos observar que na impugnação do Auto de Infração, peças de fls. 731 e seguintes, e tomando como exemplo a fl. 907, demonstrando que existe o Razão Analítico de Fornecedores, porém foi apresentado de forma fracionada, neste exemplo mesmo temos a fl. 01 do Razão e em seguida fls. 908 a folha 01 do Diário Auxiliar Analítico, sempre de forma fracionada, e não se pode olvidar que para o caso presente torna-se imprescindível que tais Livros sejam apresentados de forma integral, seqüencial e todo o livro, não apenas páginas parciais, o que a contribuinte não fez, tampouco justificou porque não teria apresentado tais livros.

Circunstâncias estas que fragilizaram a condição indispensável para a comprovação da contabilização do pagamento e principalmente a característica probatória para os casos, por isso nos limitamos a prestar os esclarecimentos que constam dos autos e daqueles que o contribuinte entendeu juntar aos autos após nossas intimações, ficando inconclusivas tais provas, o que não impede que o julgador ao seu talante, e se assim entender, julgá-las probantes e assim concluir seu julgamento, considerando ainda que o presente feito já passou por julgamento der primeira instância, donde assim, também entendeu àquele julgador, veja-se fls. 1713/1720, votando pela PROCEDÊNCIA do lançamento.

O Colegiado concordou com o Relator quando este afirma que a diligência não foi realizada a contento, na medida em que a fiscalização dispensou sumariamente a análise das provas apresentadas pelo contribuinte, por não ter sido apresentado o “Livro Razão analítico de forma integral”. Realmente, tal fato é lamentável, pois a atividade de valorar as provas do processo depende de um conjunto de ponderações que fica aquém do ideal quando apenas uma das partes se manifesta, no caso, o contribuinte.

Todavia, o Colegiado entendeu que nova diligência não seria profícua, considerando que o contribuinte já havia exaurido o seu dever de apresentar provas e a fiscalização declinou da oportunidade de apresentar a sua análise dessas provas, como parte que é do processo. Assim, o entendimento preponderante no Colegiado foi no sentido de julgar o processo no estado em que se encontra.

Diante das razões acima expostas, o Colegiado entendeu que deve ser rejeitada a proposta de diligência, dando continuidade à apreciação do presente recurso voluntário, o que foi feito nos termos do voto complementar do Ilustre Relator.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque