



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.720663/2012-07
ACÓRDÃO	1001-004.393 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INAB - INDUSTRIA NACIONAL DE BEBIDAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL. COMPROVAÇÃO DA INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

A ocorrência de saldo credor na conta caixa caracteriza presunção legal relativa de omissão de receitas, nos termos da legislação de regência, competindo ao contribuinte comprovar, mediante documentação idônea, a improcedência da presunção. Alegações de erro na ordem dos lançamentos contábeis, desacompanhadas de prova suficiente, não afastam a exigência fiscal.

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE PRODUÇÃO. PERDAS NO PROCESSO PRODUTIVO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

O afastamento das conclusões do levantamento quantitativo realizado pela fiscalização exige demonstração técnica e documental apta a comprovar que as diferenças apuradas decorreram de perdas efetivas do processo produtivo. Estudos genéricos ou parâmetros sem correlação com a realidade operacional da contribuinte não possuem força probatória suficiente.

DESCONTOS INCONDICIONAIS E BONIFICAÇÕES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

Embora descontos incondicionais e bonificações possam, em tese, não integrar a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita, sua exclusão depende da comprovação documental das operações e da demonstração de sua correspondência com os valores objeto da autuação.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Mantém-se a exigência dos lançamentos decorrentes quando fundamentados nos mesmos pressupostos fáticos e jurídicos do lançamento principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Paulo Elias da Silva Filho, Reginaldo Cezar Cardoso e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), formalizada no Acórdão nº 14-90.712, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente os lançamentos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, consoante ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Em se tratando de presunções legais relativas de omissão de receita, configurando-se as irregularidades previstas, cabe ao contribuinte sua desconstituição por meio de comprovação idônea.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplicam-se aos demais tributos as razões de decidir quando fundados nos mesmos elementos fáticos e legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÔNUS DA PROVA.

Para provar algo não basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. O ônus da prova incumbe ao contribuinte que, em sua defesa, alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão tributária. Ausentes provas que infirmem os fatos apontados pela fiscalização, o lançamento deve prevalecer.

REFORMATIO IN PEJUS. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe a este colegiado a reforma do lançamento de forma prejudicial ao autuado - *reformatio in pejus* - conforme se lê do Decreto nº70.235/72 (PAF) em seu artigo 18, §3º, decorrente da lógica do contencioso administrativo, em que o julgamento de primeira instância se limita a contrapor a autuação às razões de impugnação e reformar o ato de ofício pelo exposto e requerido, se cabível.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Conforme consignado no termo fiscal e reproduzido no acórdão recorrido, a fiscalização concluiu pela existência de saldo credor de caixa em determinados momentos da escrituração, o que atrairia a presunção legal de omissão de receitas. Além disso, realizou levantamento quantitativo por espécie, comparando o consumo de latas com a utilização na produção, apurando diferença total de 12.706.893 latas, posteriormente reduzida pela fiscalização mediante adoção de perda aceitável de 2,5%, remanescendo diferença não justificada de 7.755.103 latas.

Em sede de impugnação, a Contribuinte sustentou, em síntese:

- a) nulidade da autuação, por vícios formais;
- b) inexistência de saldo credor de caixa, atribuindo-o a desencontro momentâneo de lançamentos contábeis;
- c) inexistência de omissão de receitas, por ausência de nexo entre as diferenças apuradas e fato gerador tributário;
- d) inadequação do percentual de perdas adotado pela fiscalização, afirmando que as perdas do processo produtivo seriam compatíveis com sua realidade operacional;

e) violação ao devido processo legal, à ampla defesa, à verdade material e ao ônus da prova;

f) pedido de cancelamento integral do lançamento e de seus reflexos.

A DRJ, ao apreciar a impugnação, concluiu, em suma, que:

- o saldo credor de caixa não foi elidido por prova documental idônea;
- as alegações sobre perdas no processo produtivo não infirmaram os elementos fiscais, sobretudo porque os documentos trazidos não demonstrariam, de modo suficiente, a correlação entre os dados e a conclusão pretendida;
- a presunção legal de omissão de receitas foi corretamente aplicada;
- e os lançamentos reflexos deveriam ser mantidos, por estarem fundados nos mesmos elementos fáticos e legais.

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF reiterando os fundamentos já apresentados em sede de impugnação e destacando, em síntese:

- a) a necessidade de dedução de descontos incondicionais e bonificações da base de cálculo de tributos (REsp 1.366.622/SP e AgRg no Ag 1.254.140/SP);
- b) que os descontos incondicionais não compõem a real expressão econômica da operação tributada;
- c) deve ser cancelada integralmente a autuação, pois as omissões apontadas pelo Fisco referem-se, na verdade, a bonificações e perdas não consideradas na autuação;
- d) o valor efetivo da mercadoria é o valor de venda, ou seja, sobre as mercadorias vendidas haverá a incidência do IPI e demais Contribuições (PIS e COFINS) ao passo que nas operações de bonificações, onde não há valor econômico ou recebimento não há base de cálculo;
- e) há diversas situações do processo produtivo que também geram o desgaste e/ou inutilização de rótulos e rolhas, como exemplo citamos a necessidade de retrabalho do produto para acerto de padrões de qualidade, rotulagem incorreta do produto, falha nas máquinas e equipamentos, entre outras;
- f) as pequenas empresas brasileiras que duramente tentam manter-se no mercado e notoriamente tem maquinários antigos e adaptados dentro de suas possibilidades, apresentam percentual de perda bem superior ao sugerido pelo SINDICERV;
- g) em virtude de lançamentos de despesas (saídas de caixa) anteriormente aos lançamentos dos recebimentos, o saldo de caixa ficou credor, o que na verdade não corresponde a realidade, pois

somente reflete a ordem dos lançamentos realizados, uma vez que ao final do dia o saldo é positivo;

- h) no momento em que a Fiscalização presume haver omissão de rendimento baseado em divergência entre o percentual de quebra de processo fabril, acaba por inverter o ônus da prova, e destarte contrariar o princípio do contraditório, ampla defesa e legalidade;
- i) considerando que a empresa na época dos fatos geradores autuados tinha instalado o SMV, não poderá prevalecer a presunção de omissão de receitas com base em percentual de quebra de produção, face a presunção legal do referido controle fiscal (SMV).

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora

1. Da Admissibilidade

O presente recurso voluntário foi interposto dentro do prazo legal de trinta dias, conforme estabelecido pela legislação aplicável. Ademais, estão presentes todos os demais pressupostos de admissibilidade, como legitimidade, interesse e adequação. Por essas razões, o recurso merece ser conhecido e devidamente apreciado por esta instância.

2. Do mérito

Consoante narrado, a Recorrente reitera em sua recursal os argumentos expostos em sede de impugnação, contudo, não apresenta novos argumentos e provas capazes de refutar os fundamentos expostos na decisão vergastada.

A controvérsia principal cinge-se à validade do lançamento baseado na presunção de omissão de receitas decorrente da constatação de saldo credor na conta caixa.

A legislação tributária é expressa ao estabelecer tal presunção. O art. 281 do RIR/1999 (vigente à época) determinava que:

“Art. 281. Caracteriza-se como omissão de receita ou de rendimento, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

II - a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

III - a ocorrência de saldo credor na conta caixa;”

O saldo credor de caixa é uma impossibilidade matemática e fática: não se pode retirar de um caixa mais dinheiro do que ali existe. Quando a contabilidade registra pagamentos superiores às disponibilidades (gerando saldo negativo/credor), presume-se que a empresa utilizou recursos não contabilizados para honrar tais compromissos.

A Recorrente alega que houve apenas um “desarranjo momentâneo na ordem dos lançamentos contábeis” e que os saldos diários não persistiram credores ao final do dia.

Contudo, como bem demonstrou a decisão de primeira instância, a regularização do saldo ao final do dia foi feita de forma artificial, mediante lançamentos genéricos de suprimento de caixa sem qualquer comprovação documental da origem dos recursos. A contabilidade não é um fim em si mesma; ela deve refletir a realidade patrimonial e financeira da empresa, lastreada em documentação hábil e idônea.

Ao contrário do que alega a Recorrente, não há inconstitucionalidade na presunção legal, nem “inversão indevida do ônus da prova”. A lei estabelece uma presunção relativa (*juris tantum*) em favor do Fisco. Comprovado o fato indiciário (o saldo credor contábil), transfere-se ao contribuinte o ônus de provar a improcedência da presunção (art. 16, III, do Decreto nº 70.235/1972). A Recorrente falhou em desincumbir-se desse ônus.

Ademais, em seu Recurso Voluntário, a Recorrente dedica grande parte de sua argumentação à tese de que descontos incondicionais e bonificações em mercadorias não compõem a base de cálculo dos tributos, citando farta jurisprudência do STJ.

Do ponto de vista puramente teórico e jurídico, a Recorrente tem razão: descontos incondicionais (destacados na nota fiscal) e bonificações em mercadorias efetivamente não integram a receita bruta para fins de tributação, conforme jurisprudência pacífica.

O problema, no presente caso, não é de direito, mas de prova.

Para que se possa excluir tais valores da base de cálculo autuada, é imprescindível que a Recorrente comprove, documentalmente, que as supostas omissões de receita apontadas pelo Fisco correspondem, na realidade, a operações bonificadas ou descontos concedidos.

A Recorrente não trouxe aos autos as notas fiscais comprovando o destaque das bonificações ou descontos incondicionais, nem demonstrou a correlação matemática entre as supostas bonificações e os valores lançados como suprimento de caixa (que geraram a presunção de omissão).

A mera citação de jurisprudência do STJ sobre a não tributação de bonificações, divorciada do substrato fático-probatório dos autos, é inócua. O processo administrativo fiscal exige prova material. A alegação genérica de que houve perdas no processo produtivo ou

concessão de bonificações, sem a devida quantificação e comprovação documental, não tem o condão de afastar o lançamento fiscal lastreado em saldo credor de caixa.

Diante da robustez do trabalho fiscal e da fragilidade probatória da defesa, impõe-se a manutenção integral da autuação.

Desse modo, a decisão recorrida merece ser mantida, pois o recurso não dialoga com os fundamentos determinantes da manutenção do lançamento, razão pela qual utilizo-me, adicionalmente, do entendimento adotado pelo Colegiado recorrido como razões de decidir, nos termos seguintes:

3 Mérito

3.1 SALDO CREDOR DE CAIXA

Aduz o impugnante que o saldo credor na conta caixa derivaria de uma falha em sua escrituração, a qual desrespeitaria a cronologia dos fatos (princípio elementar de contabilidade), contudo preservando a integridade dos saldos se considerados ao final da apuração diária.

Todavia, percebe-se insuficiência na comprovação do alegado, em que a escrituração juntada, sem documentação de suporte, não é consistente.

Perceba-se, por exemplo, dentre os lançamentos do dia 17/12/2007:

LOTE	SEQ	DATA	COD	N I S T O R I L O	A DEBITO	A CREDITO	SALDO
			HIST				
C O N T A : 1.1.1.01.00001 - CAIXA							
1917	00292	17/12/2007	099	VALOR DEBITO C/C INAD/RECIBO (TOMOS RECONTADOS)		14.071,00	132.077,02 CR
1917	00294	17/12/2007	099	VALOR AUTO CLILATE	200.000,00		67.120,00
1917	00295	17/12/2007	099	VALOR RECIBO INAD/CONCINA	2.000,00		49.880,70
Saldo ate o dia 17							49.880,70

Não se vislumbra no livro diário lançamento com referência ao lote 1917 que registre a operação de sequência nº 00294 acima transcrita, com descrição genérica, a qual é posicionada exatamente ao final das operações registradas no dia, e acaba por suprir o saldo insuficiente de caixa, evitando encerrar a apuração em situação credora.

Neste ponto, vale destacar que é cediço em Direito que o ônus da prova incumbe ao contribuinte que, em sua defesa, alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão tributária, afastando, assim, a infração e sua penalidade, conforme art. 16, inc. III do Decreto no.70.235/1972, c/c o art. 373, inc. II da Lei no 13.105/15 – Novo Código de Processo Civil.

Assim, apropriada a conclusão de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 234):

Em processo tributário,(...) se o Fisco afirma que houve determinado fato jurídico, apresentando documento comprobatório, ao contribuinte cabe provar a inoccorrência do alegado fato, apresentando outro documento, pois a negativa se resolve em uma ou mais afirmativas.

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso **estabelecer uma relação entre os documentos e o fato** que se pretende provar. Mais uma vez nos valem das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179) (sublinhei):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando.

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Dessa forma, é ineficaz a simples manifestação de discordância sem a identificação concreta de fatos e motivos, acompanhada de documentos hábeis a comprovar a existência das alegadas inconsistências no lançamento.

3.2 PERDAS NO PROCESSO PRODUTIVO

Reafirma o impugnante que o Sindicerv declara aceitáveis as perdas em proporção de 6,2%, e requer que seja este o valor mínimo a se considerar, frente os 2,5% adotados pela autoridade fiscal.

Devemos atentar, no entanto, que o índice de 6,2%, apontado no documento "*Perdas no processo de produção de cervejas*", se refere a **perdas de líquido no processo de envase de cerveja em garrafas 600ml retornáveis**. Não guarda portanto, qualquer relação com a análise em foco.

Por outro lado, o mesmo documento (lembre-se, apresentado pelo contribuinte, não sendo critério arbitrado pela fiscalização) aborda, em tópico nomeado "*Perdas de embalagem no envase de latas em condição de produção contínua*", a estimativa de **1%** de perdas no total de latas envasadas:

Latas

. Perdas de embalagem no envase de latas em condição de produção contínua

- a) Além das perdas de latas inerentes ao amassamento no transporte entre o fornecedor e a Cervejaria, numa razão de 0,1%, ocorrem;
- b) o amassamento de latas vazias entre a despaletizadora de latas até a enchedora,
- c) sub-enchimentos ocorridos na enchedora,
- d) estufamento das latas na pasteurização e;
- e) perdas no transporte de latas cheias,

Estimamos o total das perdas nos itens "a até "e" em 1% do total de latas envasadas.

Desta forma, enquanto o relatório do funcionário da empresa (logo, desprovido de imparcialidade) comportaria parte dos excessos averiguados, ainda assim mantendo incoerências e números incompatíveis com a própria conclusão e com o alegado em impugnação, o valor de referência formulado por parte não relacionada e, repise-se, trazido aos autos pelo próprio contribuinte, estabelece margem aceitável de perdas bastante abaixo do considerado pela fiscalização.

Em sendo a manifestação imparcial, de fonte não relacionada, 1%, somente caberia revisão àquela adotada pela fiscalização, 2,5%, para menos.

Todavia, não cabe a este colegiado a reforma do lançamento de forma prejudicial ao autuado - *reformatio in pejus* - conforme se lê do Decreto nº 70.235/72 (PAF) em seu artigo 18, § 3º, decorrente da lógica do contencioso administrativo, em que o julgamento de primeira instância se limita a contrapor a autuação às razões de impugnação e reformar o ato de ofício pelo exposto e requerido, se cabível.

3.3 ÔNUS DA PROVA QUANTO À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Quanto ao ônus da prova, os lançamentos em foco resultaram de presunções legais relativas de omissão de receita, em que, configurando-se as irregularidades previstas, cabe ao contribuinte sua desconstituição por meio de comprovação idônea, conforme explicitado pelo enquadramento legal destacado pela autoridade fiscal na autuação, em que destacamos:

Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo

Art.281.*Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes*

hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

(...)

Levantamento Quantitativo por Espécie

Art.286. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41).

§1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do Livro de Inventário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, §1º).

§2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, §2º).

(...)

Art.288.Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24). (negritamos)

Não se vislumbra, portanto, qualquer mácula ao lançamento em razão de ofensas aos direitos fundamentais do contribuinte, ou qualquer outra inconsistência.

3.4 PRESUNÇÃO DE VERDADE MATERIAL PELO SMV.

Por outro lado, o SMV consiste de obrigação acessória para aferição da produção, e sua existência, por si, não corrige inconsistências entre as demais obrigações e registros comerciais e contábeis.

Carece de fundamento, portanto, a exclusão dos demais controles - ou sua prova de conformidade, a simples existência dos medidores de vazão - os quais, diga-se, sequer tiveram seus dados trazidos por qualquer das partes como prova.

Ademais, com relação à junta das provas extemporânea à impugnação, esclarecemos as restrições impostas pelo Decreto 70.235/72 (PAF), em seu artigo 16, § 4º:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) (negritamos)

3.5 LANÇAMENTOS REFLEXOS

Aplicam-se aos demais tributos as razões de decidir quando fundados nos mesmos elementos fáticos e legais.

3.6 CONCLUSÃO

Pelo exposto, VOTO por considerar IMPROCEDENTE a impugnação e MANTER o crédito tributário em litígio.

3. Da conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ