



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.725057/2013-51
ACÓRDÃO	1401-007.121 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IRMÃOS MUFFATO & CIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2008

DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. MOMENTO DO FATO GERADOR CARACTERIZADOR DA PRESUNÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO CONTÁBIL. SÚMULA CARF 144.

A manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada é o fato autorizativo, eleito pela legislação tributária, para caracterizar a presunção de omissão de receita, conhecida como passivo fictício. Nos termos do que dispõe a Súmula CARF 144, a presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente. Decadência parcial caracterizada.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NO DIÁRIO AUXILIAR. MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS NA CONTABILIDADE OFICIAL. AUTO DE INFRAÇÃO. CABIMENTO.

Se os pagamentos das obrigações, com lançamentos a débito no Fornecedor, não são registrados na contabilidade oficial do contribuinte, mas apenas nos livros auxiliares como transferências, restou caracterizado o fato autorizativo da presunção de omissão de receitas do Passivo Fictício, sendo procedente o lançamento para constituição do crédito tributário.

É considerada presunção de omissão de receita a manutenção no Passivo de obrigações já pagas, sendo procedente o lançamento para constituição do crédito tributário.

JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É procedente a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício quando o crédito tributário lançado não é pago no seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração decorrentes ou reflexos, uma vez que o lançamento matriz e reflexos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e dar parcial provimento ao recurso voluntário tão somente para reconhecer a decadência dos lançamentos efetuados tendo como base nos registros contábeis realizados até 18/12/2008.

Sala de Sessões, em 12 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração de fls. 4001/4018, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2008, no valor histórico de R\$ 12.959.689,38.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 4.051/4.114), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) **Preliminarmente**, alega que a esmagadora maioria dos pagamentos comprovados foram realizados em anos anteriores a 2008 e, independente da contrapartida contábil do pagamento, deu-se com recursos manejados em períodos já atingidos pela decadência;
- b) Que a autoridade fiscal não possui discricionariedade para, a seu critério, atribuir omissão de rendimentos a qualquer dos anos-calendário em que o respectivo passivo se encontrava contabilizado, contrariando o registro contábil e o documento que comprova a data do efetivo pagamento;
- c) Que a falta de regra na legislação não autoriza a Fiscalização a fazer o que pretende, e que a omissão de receita só pode ser presumida quanto ao ano calendário em que o passivo surgiu, isto é, que tenha sido registrado na contabilidade em obediência ao regime de competência;
- d) Que com a prova do registro contábil da constituição das obrigações, assim como a prova do pagamento, ambos feitos em anos anteriores (2002 a 2007), restou evidente que ultrapassou-se o prazo decadencial de 05 anos, previsto no art. 150, §4º, do CTN, ocorrendo a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento;
- e) Que houve erro no registro das datas de pagamento das Notas Fiscais nº 101508, 457110 e 481451;
- f) Que a "presunção fiscal de passivo fictício" serve apenas como um "indício" de "omissão real de receitas", e não pode ser usada para transferir os fatos ocorridos em anos anteriores para o ano de 2008, em total ilegalidade;
- g) Que as supostas omissões de receita para o PIS e COFINS não podem ter ocorrido apenas em 31/12/2008, pois essas contribuições têm periodicidade mensal e é possível identificar as datas em que as transferências foram realizadas;
- h) Que a existência de "passivo fictício" e a falta de comprovação da "contrapartida" contábil não implica necessariamente em omissão de receita apenas em 31/12/2008, já que o próprio auditor fiscal apontou as datas das transferências e supostas receitas omitidas;

- i) Que a existência de prova de registro a crédito da conta de "fornecedores" ou do respectivo "pagamento" antes de 30/11/2008 indica que a suposta "receita omitida" ocorreu há mais de 5 anos da ciência do lançamento tributário, ocorrida em 19/12/2013;
- j) Que houve pagamentos para o PIS e COFINS, portanto, é cabível a aplicação do artigo 150, §4º do CTN;
- k) Que além de veicular débito decaído, o Auto de Infração padece de nulidade, tendo em vista que houve cerceamento do direito de defesa da autuada no caso de omissão de receita caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas;
- l) Que o Fisco não apresentou o indício de omissão de receita e não oportunizou ao contribuinte o exercício do ônus da prova, ofendendo o artigo 281 do RIR/99, bem com que a presunção fiscal prevista neste artigo prescinde de um procedimento anterior a cargo do Fisco para identificar e demonstrar o indício, e deve ser oportunizado ao sujeito passivo o exercício do direito de demonstrar a improcedência da presunção;
- m) Que no presente caso, o lançamento tributário baseou-se em suposto indício, mas sequer foi demonstrado ao contribuinte, além de não ser oportunizado comprovar que não houve suporte fático ao lançamento;
- n) Que os pagamentos das obrigações mantidas em seu passivo foram realizados com recursos contabilizados em sua conta "Caixa", e não à margem da contabilidade. Portanto, segundo o contribuinte, não há presunção fiscal de omissão de receitas por passivo fictício, e a matéria tributária deve ser tratada como identificação da ocorrência do fato jurídico tributário, na forma do art. 333,1, do CPC.
- o) Que o fiscal tinha conhecimento de que os pagamentos sempre transitavam pela conta Caixa, mas preferiu utilizar presunções simples, baseado em suposições que não refletiam a realidade, bem como que embora haja presunção fiscal prevista no art. 40, da Lei nº 9.430/96 e no inciso III, do art. 281, do RIR/99, a empresa argumenta que, a partir do momento em que apresentou as justificativas e provas quanto às obrigações já pagas mantidas em seu passivo, demonstrando terem sido elas quitadas com recursos provenientes de seu "Caixa", cabe ao Fisco comprovar que aquelas provas não são confiáveis, não refletindo a realidade.
- p) Que, por ter lavrado o lançamento sem cumprir o ônus da prova que lhe competia a partir da entrega das provas pela autuada, que davam conta da existência dos pagamentos das obrigações com recursos oriundos de receitas já submetidas à tributação, o Fisco agiu por presunção além daquela legalmente autorizada, maculando o lançamento de nulidade por falta de cumprimento do art. 142, do CN, c/c art. 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72. Portanto, a preliminar deve ser acolhida para determinar o cancelamento do lançamento, em sua integralidade;

- q) Que o lançamento também padece de nulidade, na medida em que o Fiscal não abateu os "saldos devedores" das contas fornecedores no passivo, deixando de precisar o saldo final em aberto;
- r) Que ocorreram erros de digitação e problemas no software, resultando em lançamentos em contas de fornecedores que ficaram com "saldo devedor" no passivo, e que para se presumir a existência de diferenças de passivo "fictício", deveria diminuir as contas que apresentam "saldos devedores". E que no ano de 2008, deveria ter sido abatido o saldo devedor de R\$ 15.334.71,95.
- s) Que não foram excluídos lançamentos indevidos ou em duplicidade que deveriam estar arrolados no Anexo III do TCF, assim como deixou-se de excluir determinados valores que foram objeto de estorno realizado posteriormente, tornando nulo o lançamento, e que alguns valores relacionados no Anexo III foram excluídos da base de cálculo, mas a exclusão foi revertida, o que resultou em equívoco.
- t) **No mérito**, alega que Alega que o lançamento tributário é baseado na "presunção fiscal" de omissão de receitas, pela prática do "passivo fictício", ou seja, manutenção no passivo de obrigações já pagas;
- u) Que durante a ação fiscal, a autuada foi intimada a esclarecer o motivo das transferências lançadas à débito na conta Fornecedores e identificar as contas para as quais tais valores foram transferidos, o que foi efetivamente respondido com documentos comprobatórios;
- v) Que explicou ao auditor fiscal que passou por um período de déficit de pessoal, impossibilitado de proceder a uma acurada conciliação financeiro e contábil, sendo parcialmente solucionado durante o ano de 2008, com auditoria externa/interna e treinamento de pessoal;
- w) Que identificou erros de digitação do pagamento em 374 lançamentos, inserindo valores quebrados, que foram solucionados com a baixa mediante transferência para a mesma conta a partir da conta "caixa";
- x) Que as transferências foram lançadas na conta do próprio fornecedor, anteriormente baixadas por um valor "quebrado", e posteriormente ajustadas para corrigir o erro, passando a lançar a débito desta mesma conta, o valor faltante (que eram os valores "redondos") da quitação anterior, que ao final, ficou com o valor "quebrado" referente à compra e/ou ao saldo de pagamento realizado debitado à respectiva conta de fornecedor.
- y) Que a contrapartida da transferência era a conta caixa, de onde houve o pagamento integral e que reflete suas disponibilidades.
- z) Que, embora tenha trazido toda documentação, o auditor fiscal preferiu lavrar o lançamento, sem aprofundar a prova apresentada, incorrendo em nulidade e ilegalidade.

- aa) Que a prova carreada aos autos comprova que, embora "em aberto" as contas de alguns fornecedores por erros contábeis, os respectivos pagamentos não se deram com "receitas omitidas" e sim com receitas registradas em seu "Caixa".
- bb) Que, ao contrário de cotejar os documentos que recebeu, incluindo os Livros Razão, Diários geral e Auxiliar, além do SPED, o fiscal preferiu trilhar o campo das presunções simples, lastreadas em suposições.
- cc) Que esclareceu quais foram os lançamentos contábeis relativos às Notas Fiscais nº 682750 e nº 22743, usadas como exemplo no TFC, com objetivo de afastar a afirmação da fiscalização de que os valores saíram da conta Banco, e não da conta Caixa;
- dd) Que os 374 "jogos" de documentos anexados à impugnação comprovam cada uma das situações listadas como "não identificadas" no Anexo VII, demonstrando que quase todos os pagamentos foram feitos via "banco", mas na modalidade de lançamento contábil desdobrado em dois, conforme descrito pelo próprio fiscal. Além disso, discrimina quais os pagamentos foram feitos diretamente à crédito na conta Caixa, debitando a conta Fornecedor, sem antes passar pelo Banco;
- ee) Que devem ser aproveitados os saldos devedores em contas de fornecedores no valor de R\$ 15.334.171,95, esvaziando totalmente o lançamento, que é composto pela base de cálculo de R\$ 12.308.000,00 somado a R\$ 1.364.476,68. Além disso, solicita que o saldo devedor anterior de R\$ 10.599.024,69 em 31/12/2007 seja excluído;
- ff) Que não há lógica em aplicar uma "presunção fiscal" de omissão de receitas baseada apenas na existência de contas já pagas mantidas em aberto, se não houver desconto das contas já pagas em valores maiores que os devidos.
- gg) Que se deve excluir da base de cálculo apurada pela Fiscalização, o valor atinente aos R\$ 1.364.476,68 arroladas no Anexo IV, sob pena de bis in idem;
- hh) Por fim, alega que a multa de ofício só se configurará como devida após a decisão final no âmbito administrativo, devendo a incidência de juros sobre ela ocorrer após este marco – constituição definitiva do crédito tributário.

Apesar de inicialmente a impugnação do contribuinte ter sido considerada intempestiva, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF, por meio do Acórdão nº 1201-001.803 (fls. 8.837/8.841) anulou a primeira decisão tendo em vista a tempestividade da defesa.

Posteriormente, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, proferiu o Acórdão n.º 12-97.509 (fl. 8.855/8.880) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. MOMENTO DO FATO GERADOR CARACTERIZADOR DA PRESUNÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITA. DECADÊNCIA.

A manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada é o fato autorizativo, eleito pela legislação tributária, para caracterizar a presunção de omissão de receita, conhecida como passivo fictício. Não há na norma qualquer especificidade temporal que nos permita interpretar que a presunção da receita omitida deve estar associada ao tempo do pagamento da obrigação. Basta constatar o fato autorizativo que restará demonstrada a presunção de receita omitida, cujo fato gerador será no fim do período.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NO DIÁRIO AUXILIAR. MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS NA CONTABILIDADE OFICIAL. AUTO DE INFRAÇÃO. CABIMENTO.

Se os pagamentos das obrigações, com lançamentos a débito no Fornecedor, não são registrados na contabilidade oficial do contribuinte, mas apenas nos livros auxiliares como transferências, restou caracterizado o fato autorizativo da presunção de omissão de receitas do Passivo Fictício, sendo procedente o lançamento para constituição do crédito tributário.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS NA CONTABILIDADE OFICIAL. AUTO DE INFRAÇÃO. CABIMENTO.

É considerada presunção de omissão de receita a manutenção no Passivo de obrigações já pagas, sendo procedente o lançamento para constituição do crédito tributário.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. FATO AUTORIZATIVO NÃO COMPROVADO. IMPROCEDÊNCIA.

Para caracterizar a presunção de omissão de receita, é necessário comprovar a manutenção no passivo de obrigação já paga, cabendo a retificação da base de cálculo do lançamento quando verifica-se um lançamento a débito na conta do Fornecedor, com a baixa desta obrigação, registrada no Livro Diário Geral.

JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É procedente a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício quando o crédito tributário lançado não é pago no seu vencimento.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. PIS. COFINS

Aplica-se aos lançamentos reflexos o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inicialmente, a DRJ afastou a preliminar de decadência, sob o fundamento de que de acordo com o artigo 281, inciso III do RIR/99, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza-se como omissão no registro de receita, mesmo que a quitação tenha ocorrido em anos anteriores a 2008.

Que a lógica contábil aqui aplicada é que as obrigações foram pagas com receitas não contabilizadas, e que caso a quitação fosse regularmente registrada, surgiria o saldo credor de Caixa. Considerando aspectos temporais, destacou que a suposta receita omitida não foi, necessariamente, auferida no mesmo período da obrigação paga, e que o fato gerador da receita omitida pode até ter ocorrido em períodos anteriores, mas a omissão desta receita foi perpetuada, utilizada ou até mesmo aumentada nos períodos posteriores.

Dessa forma, não havendo qualquer referência quanto ao aspecto temporal no artigo 281, inciso III do RIR/99, deve-se considerar como ocorrido o fato gerador, no dia 31/12/2008.

Também restou afastada a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa, sob o entendimento de que o procedimento de fiscalização tem por objetivo apurar infração à legislação tributária que, por vezes, pode prescindir de qualquer atuação do contribuinte, fato que não caracteriza nulidade do lançamento. Somente após o lançamento é que há a necessidade de o contribuinte ter acesso a todos os documentos do processo, de modo a permitir o exercício do direito à ampla defesa e do contraditório.

Compulsando os autos, concluiu que o auditor fiscal fez uma análise minuciosa de todos os fatos e documentos apresentados, com o objetivo de comprovar a existência de passivo fictício, dando a correta interpretação a luz da legislação tributária, de forma a perfeitamente contextualizar a ocorrência do fato gerador, e que o contribuinte apresentou sua impugnação ao lançamento, demonstrando perfeito entendimento acerca do lançamento.

No mérito, verificou que foi demonstrado pela Fiscalização, que os supostos erros de digitação tinham como intenção o registro a menor dos valores pagos das obrigações, cuja diferença sempre foi um múltiplo de 1.000. Alega que este fato, por si, é a própria definição do passivo fictício previsto no artigo 281, inciso III do RIR/99.

Quanto à afirmação de que as obrigações foram pagas com recursos oferecidos à tributação, entendeu que melhor sorte não teve o contribuinte, pois em que pese este afirme que todas as 374 situações arroladas no auto de infração estariam comprovadamente pagas com recursos do Caixa, os documentos apresentados não permitiriam concluir neste sentido.

Para afastar de vez a afirmação de que a contrapartida dos registros a débito na conta Fornecedor seria a crédito na conta Caixa, a DRJ analisou os lançamentos que deram origem à presente autuação, tendo verificado que a forma como o contribuinte registra suas operações torna absolutamente impossível, apenas pelos registros contábeis e pelos documentos constantes nos autos, afirmar que a contrapartida dos lançamentos a débito na conta de Fornecedores teria sido a conta Caixa.

Ademais, constatou também que os lançamentos destas transferências, registrados a débito na conta Fornecedores no Livro Razão, não constam no Diário Geral, mas apenas no Diário Auxiliar, o que caracteriza que tais transferências foram feitas apenas nos controles auxiliares de fornecedores, mas não na contabilidade oficial do contribuinte.

Segue afirmando que como os lançamentos a débito na conta Fornecedor, que dariam baixa nos passivos já pagos, estão registrados apenas no Diário Auxiliar, é certo concluir que estes registros não possuem valor contábil qualquer, não alterando o patrimônio da empresa. Portanto, restou comprovado o fato autorizativo para presumir a omissão de receita, que é a manutenção no Passivo das obrigações já pagas.

No entanto, com relação ao valor de R\$ 1.500.000,00, referente às transferências ocorridas nos dias 29 e 30/11/2008, que aparecem também no Diário Geral, entendeu a DRJ que o fato autorizativo da presunção de omissão de receitas não foi demonstrado, já que em 31/12/2008 estes saldos do Passivo estariam baixados, razão pela qual entendeu pela retirada desse montante da base de cálculo do lançamento.

Com relação à alegação de que houve erro na quantificação da matéria tributável já que não foram abatidos os “saldos devedores” das contas de fornecedores, no passivo, também em aberto, tendo em vista que não há previsão legal para abater o passivo fictício com saldos devedores das contas dos fornecedores.

Esclareceu que as transferências que constam no Anexo III constam as transferências a débito feitas em duplicidade ou indevidamente, e que para constar no referido Anexo, é necessário que o valor da transferência seja superior a obrigação já paga e mantida no Passivo como saldo credor.

Em seguida, analisou cada lançamento indicado pelo contribuinte como sido realizados equivocadamente, demonstrando as razões pelas quais entendeu não assistir razão aos argumentos da defesa.

- 031. Conta 31150 - LOREAL BRASIL COMERCIAL LTDA => 23122038150 - Vlr. Transf. Conta R\$ 100.000,00: O contribuinte alegou que houve um estorno da transferência no valor de R\$ 100.000,00 em 31/03/2009, o que deveria ter sido excluído da base de cálculo. No entanto, conforme verificado pelo auditor fiscal, embora houvesse um estorno de R\$ 200.000,00 em 31/05/2009, isso não afetou a presunção de omissão de receita, já que o

saldo credor da conta do passivo voltou ao seu valor original de R\$ 147.399,90, mesmo após a obrigação ter sido quitada;

- 033. Conta 5190 - MASTERFOODS BRASIL ALIM LTDA. => 2332005190 - Vlr. Transf. Conta R\$5.000,00: Este valor já foi excluído pelo próprio auditor fiscal, conforme se verifica no Anexo III, fls. 3983;
- 045. Conta 13276 - ELETROFRIO REFRIGERAÇÕES LTDA. =>200013276 - Vlr. Transf. Conta R\$ 55.200,00: Este valor não foi objeto de autuação, conforme Anexo II, fls. 3971.

Com relação aos supostos erros na base de cálculo das operações com a COAMO e com a COPEL, esclareceu que o estorno das transferências foi parcial, e que a baixa parcial dos valores no Passivo deixou na conta COAMO Agroindustrial Cooperativa um saldo credor de R\$ 50.000,00 em 31/12/2008, sendo que foi feita uma transferência a débito na conta Fornecedor e sem comprovação da contrapartida a crédito, de R\$ 100.000,00, ou seja, R\$ 50.000,00 superior ao saldo credor, de modo que o Auditor Fiscal corretamente excluiu o valor do estorno no montante de R\$ 50.000,00.

No tocante à COPEL, a baixa parcial dos valores no Passivo deixou na conta COPEL Distribuição S.A. um saldo credor de R\$ 140.000,00 em 31/05/2008, sendo que foi feita uma transferência, a débito na conta Fornecedor, de R\$ 200.000,00 durante o ano-calendário de 2008, ou seja, R\$ 60.000,00 superior ao saldo credor. Além disso, houve outro lançamento a débito, em 31/01/2009, nesta conta no valor de R\$ 60.000,00, totalizando R\$ 120.000,00 superior ao saldo credor. Em 31/05/2008 foi estornado o valor de R\$ 120.000,00 (R\$ 60.000,00 do ano-calendário de 2008 e mais R\$ 60.000,00 do ano seguinte), de modo que o auditor fiscal determinou corretamente a base de cálculo ao excluir o valor do estorno, no caso de R\$ 60.000,00, tributando montante de R\$ 140.000,00.

Também entendeu não assistir razão ao contribuinte, no que se refere à alegação de *bis in idem*, já que não se pode confundir as bases de cálculo das Infrações I e II, tendo como origem procedimentos diversos adotados pela autuada.

Isso porque, a base da Infração I e refere aos lançamentos a débito nas contas dos Fornecedores, cujo histórico seria “Transf. Conta”, sendo que a contrapartida a crédito não foi identificada. Já a base de cálculo da Infração II, no montante de R\$ 1.364.476,68, se refere aos saldos credores das obrigações comprovadamente pagas, mas que não tiveram os devidos lançamentos na escrituração oficial da autuada, e sequer nos livros auxiliares.

Por fim, afirmou que não existe previsão legal para incidência dos juros de mora a partir da decisão final na esfera administrativa, deixando de acatar as razões da defesa.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 8.889/8.963), em que basicamente reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos reforçados em sede recursal:

- a) Alega que a Fiscalização não pode incluir receitas em período posterior, já que a obrigatoriedade de registro contábil das mutações patrimoniais pelo regime de competência exige o reconhecimento de receitas, custos, despesas, encargos e perdas no período em que foram ganhos ou incorridos. Além disso, argumenta que a presunção de omissão de receitas só poderia ter sido concretizada em anos anteriores, quando o passivo fictício foi adquirido e pago, como comprovado pela própria Fiscalização nos Anexos II e IV;
- b) Que os Livros Auxiliares são relevantes para a contabilidade da empresa, conforme a legislação de regência (Resolução CFC nº 563/83, Decreto-Lei nº 1.598/77 e Decreto-Lei nº 486/69), de modo que não poderia a DRJ ter relegado tais registros à margem;
- c) Que a Recorrente considerando os milhares de lançamentos diários, optou por escritura no Livro Diário Geral os lançamentos “globalmente”, ou “sintetizados”, enquanto registrou nos Livros Diário Auxiliares os lançamentos detalhados ou analíticos da movimentação, sendo destes Livros que se extrai todas as contrapartidas das obrigações já pagas, e que se comprova que o foram à contrapartida da Conta Caixa;
- d) Que à época da pretensa autuação, os livros auxiliares detinham, ao menos aos olhos do Conselho Federal de Contabilidade, maior importância, atualmente sendo facultado seu uso. Todavia, aos olhos da legislação de regência, continuam gozando da importância merecida, não podendo ser relegados à margem da fiscalização pelo “bel-prazer” do Auditor;
- e) Por fim, que a Recorrente faz anexar a esse Recurso Voluntários os respectivos Termos de Abertura e de Encerramento, devidamente firmados pelo representante legal do contribuinte, que demonstram que referidos Livros Auxiliares preenchem os requisitos extrínsecos e intrínsecos para serem tidos como prova.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

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

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

Com exceção dos argumentos que buscaram reforçar sua defesa quanto a validade do seu livro auxiliar e defender que o mesmo foi totalmente ignorado pela autoridade fiscal, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

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

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

(...)

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

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

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

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

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

Voto

O presente lançamento trata de presunção de omissão de receita em decorrência de manutenção no Passivo de obrigações já pagas, prevista no artigo 281, inciso III, do RIR/99, em função de duas constatações:

a) Manutenção no passivo de obrigação já paga, disfarçada por lançamentos a débito na conta Fornecedor, sem comprovação da contrapartida, consistindo em transferências não comprovadas, no valor de R\$ 12.308.000,00.

b) Manutenção no passivo de obrigação já paga, mas com baixa parcial no Razão do fornecedor, no valor de R\$ 1.364.476,68.

Passo a julgar.

PRODUÇÃO DE PROVA

A atuada requer a produção de todo meio de prova, documental, testemunhal e pericial, assim como conversão do julgamento em diligência.

O pedido de perícia/diligência foi formulado sem atender aos requisitos do art. 16, inc. IV, do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que veio desacompanhado da indicação dos quesitos e da qualificação do perito. Em vista disso, deve ser aplicada a regra do § 1º do referido artigo, ou seja, a solicitação deve ser considerada não formulada.

Também não é possível a prova testemunhal por falta de previsão legal.

Ademais, cabe ressaltar que os documentos constantes nos autos já são suficientes para a formação da convicção do julgador, sendo desnecessário a conversão do julgamento em diligência.

(...)

PRELIMINAR – Nulidade.

A atuada alega nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa em relação à segunda infração, denominada “Outras situações caracterizadoras de Passivo Fictício – itens 63 a 66 do Termo de Constatação Fiscal. Afirma que não foi intimada a esclarecer os registros contábeis, e que o auditor fiscal lançou mão da “prerrogativa da arbitrariedade” para encerrar os trabalhos.

Também alega nulidade do lançamento pois o auditor fiscal não desconstituiu as provas apresentadas durante a ação fiscal, uma vez que restou demonstrado que os recursos transitaram pela conta Caixa.

Afirma também que o lançamento é nulo em face das incertezas na quantificação da matéria tributável.

Mais uma vez não assiste razão à interessada, pelas razões a seguir.

O procedimento de fiscalização tem por objetivo apurar infração à legislação tributária que, por vezes, pode prescindir de qualquer atuação do contribuinte, fato que não caracteriza nulidade do lançamento. Apenas após a lavratura do auto de infração, com a devida constituição do crédito tributário com ciência, que o contribuinte deve ter acesso a todos os documentos do processo, de modo a permitir o exercício do direito de defesa e do contraditório, com a apresentação da impugnação, instaurando o contencioso administrativo.

Ademais, compulsando os autos, concluo que o auditor fiscal fez uma análise minuciosa de todos os fatos e documentos apresentados, com o objetivo de comprovar a existência de passivo fictício, dando a correta interpretação a luz da legislação tributária, de forma a perfeitamente contextualizar a ocorrência do fato gerador. Todos os elementos formam um conjunto probatório de que ocorreu a infração, e que a cobrança do tributo se dá meio do lançamento. Ademais, a autuada apresentou sua impugnação, demonstrando perfeito entendimento do lançamento, o que afasta por definitivo a alegação de cerceamento ao direito de defesa.

Quanto às demais alegações trazidas neste item, elas tratam de mérito, que serão devidamente analisadas a seguir.

Pelo exposto, afasto a preliminar de nulidade do lançamento.

MÉRITO – ERRO DE DIGITAÇÃO E LANÇAMENTO A CRÉDITO NA CONTA CAIXA

No mérito, a autuada alega que não se trata de omissão de receita, mas sim de erros contábeis corrigidos posteriormente, muito antes do início da ação fiscal. Afirmo que os pagamentos do passivo em aberto deram-se com recursos formais, oferecidos à tributação, motivo pelo qual requer a improcedência do lançamento.

Não há como acatar essas alegações tendo por base os fatos apontados no Termo de Constatação Fiscal. A autoridade fiscal, da análise minuciosa de todos os documentos apresentados, demonstrou que os supostos erros de digitação tinham como intenção o registro a menor dos valores pagos das obrigações, cuja diferença sempre foi um múltiplo de 1.000. Este fato, por si só, é a própria definição do passivo fictício previsto no artigo 281, inciso III do RIR/99 – a manutenção no passivo de obrigações já pagas.

Abaixo, trago trecho do Termo de Constatação Fiscal que afasta a alegação de “mero erro de digitação”:

(...)

Quanto à afirmação de que as obrigações foram pagas com recursos oferecidos à tributação, melhor sorte não acolhe. Em que pese afirmar que todas as 374 situações arroladas no auto de infração estariam comprovadamente pagas com recursos do Caixa, os documentos apresentados não nos permitem concluir neste sentido.

A título de exemplo, analiso os documentos apresentados relativo aos registros contábeis dos pagamentos das Faturas nºs 298424, 317739 e 356619, todas com vencimento em 2005, da Colgate Palmolive Indústria e Comércio LTDA, e também dos lançamentos das transferências.

(...)

=> COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INTEGRAL DAS FATURAS

Os documentos acostados aos autos às fls. 4308/4311/4315 demonstram que as citadas faturas foram devidamente liquidadas em seu valor total durante o ano-calendário de 2005. Apesar do pagamento integral, os valores foram lançados a menor no Livro Razão.

Cumpra registrar que a comprovação da liquidação das faturas não significa que os recursos utilizados eram lícitos e que teriam sido oferecidos à tributação. Um fato não se confunde com o outro, já que as faturas poderiam ter sido pagas com recursos omitidos e não tributados. A comprovação da licitude da quitação das faturas com receitas lícitas ocorreria se os registros contábeis refletissem corretamente os pagamentos integrais, com lançamentos a crédito em conta Caixa ou Banco.

=> DOCUMENTOS DE CONTROLE INTERNO

A atuada afirma que o auditor fiscal estava de posse de todos os documentos que comprovariam sua técnica de lançamento, sempre passando pelo Caixa, conforme demonstrativo a seguir:

(...)

No caso em análise da empresa Colgate Palmolive Indústria e Comércio LTDA, com o objetivo de comprovar que a baixa da obrigação ocorreu com recursos do Caixa, a atuada apresentou documentos que registram lançamento a débito em Fornecedor e a crédito em Caixa, nos valores totais dos pagamentos, nas respectivas datas dos vencimentos em 2005, conforme fls. 4309/4310/4312/4313/4314/4316/4317/4318.

Ocorre que os documentos apresentados são relatórios de controle interno elaborados pela própria atuada, não se revestindo das qualidades extrínsecas exigidas para um elemento de prova. Os livros contábeis exigidos pelos artigos 258 e 259 do RIR/99 para aquele contribuinte que opta pelo lucro real seriam o Razão e o Diário Geral. Além disso, com relação ao Livro Diário, é obrigatório que contenha o Termo de Abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação na Junta Comercial.

Da análise destes documentos, esta autoridade julgadora concluiu que, diante das informações divergentes, deve-se ser dar maior credibilidade aos lançamentos registrados nos Livros Razão e Diário, e não àqueles registrados nos relatórios de controle interno. Ou seja, os valores lançados na contabilidade oficial demonstram que a atuada manteve no Passivo obrigações já devidamente pagas.

Quanto aos lançamentos a débito na conta Fornecedor que ocorreram em 30/11/2008 e 31/12/2008, nos valores de R\$ 100.000,00 e R\$ 200.000,00, respectivamente, da análise dos documentos que constam nos autos, também não restou demonstrado que a contrapartida a crédito teria ocorrido na conta Caixa, como afirma a atuada.

A seguir, para afastar de vez a afirmação de que a contrapartida dos registros a débito na conta Fornecedor seria a crédito na conta Caixa, passo a analisar os lançamentos que deram origem à presente autuação, sempre tendo como norte tratar-se de presunção de omissão de receita. Mais uma vez ressalto que, no caso do artigo 281, inciso III do RIR/99, o fato autorizativo para que se possa presumir a omissão de receita é a constatação da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Tendo por base as informações constantes no Termo de Constatação Fiscal, e os documentos que constam nos autos, verifico que:

1) Dia 31/05/2008 – valores debitados na Conta Fornecedores, registradas no Livro Razão => total de R\$ 5.000.000,00 Abaixo, tabela com os lançamentos contábeis apurados no Livro Diário Geral e Livro Diário Auxiliar:

(...)

Não houve lançamentos na conta Caixa registrados no Livro Diário Auxiliar.

Tendo em vista os lançamentos das tabelas acima, é possível concluir que a contrapartida dos valores debitados na Conta Fornecedores, registradas no Livro Razão, com certeza não foi a conta Caixa, já que o montante creditado neste dia é de somente R\$ 243.599,92.

Além disso, os lançamentos de transferência do montante de R\$ 5.000.000,00, a débito na conta Fornecedor, só foram registrados no Diário Auxiliar, nada existindo no Diário Geral. Esta constatação é facilmente verificada pela diferença entre os montantes dos lançamentos à débito na conta Fornecedor registradas no Diário Geral, de R\$ 10.335,97, e no Diário Auxiliar, de R\$ 5.010.335,97, no valor exato de R\$ 5.000.000,00.

2) Dia 31/07/2008 – valores debitados na Conta Fornecedores, registradas no Livro Razão => total de R\$ 3.300.000,00.

(...)

Não houve lançamentos na conta Caixa registrados no Livro Diário Auxiliar.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, no dia 31/07/2008, consta no Livro Diário Geral apenas um lançamento a crédito no Caixa da matriz no valor de R\$ 8.721.289,06, com histórico “Transferência Caixa”. O total de valores lançados a crédito em todas as contas Caixa (matriz e filiais) é de R\$ 13.352.059,45. Já no Livro Diário Auxiliar não há qualquer registro de lançamento no Livro Caixa discriminando as contas envolvidas nestes lançamentos a crédito nas contas Caixa (matriz e filial).

Como bem destacou o auditor fiscal, a forma como o contribuinte registra suas operações torna impossível, apenas pelos registros contábeis e pelos documentos constantes nos autos, afirmar que a contrapartida dos lançamentos a débito na conta de Fornecedores, com histórico “Vlr. Transferência”, teria sido a conta Caixa, como alega a autuada.

Por outro lado, mais uma vez constata-se que os lançamentos destas transferências, registrados a débito na conta Fornecedores apenas no Livro Razão, não constam no Diário Geral, mas apenas no Diário Auxiliar. A diferença entre R\$ 8.074.625,73, lançado no Diário Auxiliar, e R\$ 4.774.625,73, lançado no Diário Geral, é exatamente R\$ 3.300.000,00, valor total das transferências.

3) Dia 30/09/2008 – valores debitados na Conta Fornecedores, registradas no Livro Razão => total de R\$ 700.000,00

(...)

Não houve lançamentos na conta Caixa registrados no Livro Diário Auxiliar.

Assim como ocorreu no dia 31/07/2008, a forma como o contribuinte registra suas operações torna absolutamente impossível, apenas pelos registros contábeis e pelos documentos constantes nos autos, afirmar que a contrapartida dos lançamentos a débito na conta de Fornecedores, com histórico “Vlr. Transferência”, no valor de R\$ 700.000,00, teria sido a conta Caixa, como alega a autuada.

Por outro lado, mais uma vez constata-se que os lançamentos destas transferências, registrados a débito na conta Fornecedores apenas no Livro Razão, não constam no Diário Geral, mas apenas no Diário Auxiliar. A diferença entre R\$ 6.084.834,61, lançado no Diário Auxiliar, e R\$ 5.384.834,61, lançado no Diário Geral, é exatamente R\$ 700.000,00, valor total das transferências.

4) 29/11/2008 – valores debitados na Conta Fornecedores, registradas no Livro Razão => total de R\$ 550.000,00

(...)

Não houve lançamentos na conta Caixa registrados no Livro Diário Auxiliar.

Tendo em vista os lançamentos das tabelas acima, é possível concluir que a contrapartida dos valores debitados na Conta Fornecedores, registradas no Livro Razão, com certeza não foi a conta Caixa, que o montante creditado neste dia é de somente R\$ 17.528,37.

Por outro lado, mais uma vez constata-se que os lançamentos destas transferências, registrados a débito na conta Fornecedores apenas no Livro Razão, não constam no Diário Geral, mas apenas no Diário Auxiliar. A diferença entre R\$ 555.965,88, lançado no Diário Auxiliar, e R\$ 5.965,88, lançado no Diário Geral, é exatamente R\$ 550.000,00, valor total das transferências.

5) Dia 30/11/2008 – valores debitados na Conta Fornecedores, registradas no Livro Razão => total de R\$ 950.000,00

(...)

Não houve lançamentos na conta Caixa registrados no Livro Diário Auxiliar.

Tendo em vista os lançamentos das tabelas acima, é possível concluir que a contrapartida dos valores debitados na Conta Fornecedores, registradas no Livro

Razão, com certeza não foi a conta Caixa, que o montante creditado neste dia é de somente R\$ 5.798,28.

Registre-se que, diferente dos demais casos, constata-se que os lançamentos de transferência, à débito na conta Fornecedor, estão devidamente registrados no Diário Geral. De acordo com o auditor fiscal, na seleção no Diário Geral de registros envolvendo a conta Fornecedores, constatou-se 19 lançamentos de valores “redondos”, totalizando exatamente R\$ 1.500.000,00, exatamente o valor das transferências registradas no Diário Auxiliar do dia 29/11 (R\$ 550.000,00) e 30/11 (R\$ 950.000,00). Verifica-se, ainda, que a contrapartida a crédito ocorreu na conta Descontos Obtidos, trazendo consequências que serão analisadas a seguir no presente voto.

6) Dia 31/12/2008 – valores debitados na Conta Fornecedores, registradas no Livro Razão => total de R\$ 3.233.333,33

(...)

Não houve lançamentos na conta Caixa registrados no Livro Diário Auxiliar.

Assim como ocorreu no dia 31/07/2008, a forma como o contribuinte registra suas operações torna absolutamente impossível, apenas pelos registros contábeis e pelos documentos constantes nos autos, afirmar que a contrapartida dos lançamentos a débito na conta de Fornecedores, com histórico “Vlr. Transferência”, no valor de R\$ 3.233.333,33, teria sido a conta Caixa, como alega a autuada.

Por outro lado, mais uma vez constata-se que os lançamentos destas transferências, registrados a débito na conta Fornecedores no Livro Razão, não constam no Diário Geral, mas apenas no Diário Auxiliar. Como se pode apurar na tabela acima, o total de lançamentos a débito na conta Fornecedor, registradas no Diário Geral, fls. 3858/3862, totaliza R\$ 2.748.418,43. Este valor é inferior aos lançamentos registrados no Livro Razão a débito na conta Fornecedor, com histórico “Vlr. Transferência”, no montante de R\$ 3.233.333,33.

Além disso, da análise do Diário Auxiliar do dia 31/12/2008, fls. 3508/3602, relatório com os registros nas contas dos Fornecedores, é possível verificar os lançamentos a débito com histórico “Vlr. Transferência Conta”, totalizando R\$ 3.233.333,33.

Estes lançamentos não existem no Diário Geral, fls. 3602/3857.

MÉRITO: FATO AUTORIZATIVO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. AJUSTE NA BASE DE CÁLCULO DA INFRAÇÃO I

A análise no item anterior nos permite concluir que todos os lançamentos a débito na conta Fornecedor não tiveram como contrapartida a conta Caixa, como afirma a autuada. Além disso, como ressaltou o auditor fiscal no item “OUTRAS CONSIDERAÇÕES”, estes lançamentos, “embora registrados no Razão individual de cada fornecedor e no Diário Auxiliar, não aparecem no Diário Geral, o que

caracteriza que tais transferências foram feitas apenas nos controles auxiliares de fornecedores, mas não na contabilidade oficial do contribuinte.”

De fato, o Livro Diário Auxiliar é meramente um coadjuvante, e deve ser utilizado quando a escrituração no Diário Geral for resumida ou sintética. Não há porque existir diferença entre os valores lançados no Geral e no Auxiliar, até porque este é obrigatoriamente espelho daquele.

Neste contexto, como os lançamentos a débito na conta Fornecedor, que dariam baixa nos passivos já pagos, estão registrados apenas no Diário Auxiliar, é certo concluir que estes registros não possuem valor contábil qualquer, não alterando o patrimônio da empresa. Portanto, restou comprovado o fato autorizativo para presumir a omissão de receita, que é a manutenção no Passivo das obrigações já pagas.

Com relação às transferências ocorridas nos dias 29 e 30/11/2008, no valor total de R\$ 1.500.000,00, que aparecem também no Diário Geral, o mesmo raciocínio não pode ser aplicado, cabendo uma análise diferenciada. Segundo o auditor fiscal, “o contribuinte não demonstrou o destino das mesmas que, assim, podem simplesmente ter sido transferidas para outras contas do Passivo. O que ficou claro, neste caso e nas outras transferências, é que as mesmas não foram lançadas contra a conta Caixa, como alegou o contribuinte.”

Relembrando, o fato autorizativo para presumir a omissão de receitas é a manutenção no Passivo de contas já pagas. No caso, uma vez existindo o registro no Diário Geral do lançamento a débito na conta Fornecedor, a consequência inevitável é a baixa destes valores, o que afasta a “manutenção no Passivo das obrigações já pagas”.

Compulsando o Diário Geral do dia 30/11/2008, fls. 3404/3503, é possível verificar quais foram as contrapartidas a crédito destas transferências: a conta Descontos Obtidos, conta de RECEITA, conforme demonstrativo a seguir:

(...)

Verifica-se, ainda, que no Diário Geral do dia 31/12/2008, que os saldos registrados na contas Descontos Obtidos foram transferidos para a conta Balanço de Resultados, o que significaria, a princípio, a tributação destes valores no ano-calendário de 2008.

A seguir, alguns desses lançamentos:

(...)

Conforme demonstrado, para estas transferências a crédito para a conta Descontos Obtidos, no montante de R\$ 1.500.000,00, o fato autorizativo da presunção de omissão de receitas não foi demonstrado, já que em 31/12/2008 estes saldos do Passivo estariam baixados. Caberia, para estes lançamentos, uma investigação do resultado destes lançamentos contábeis, e dos efeitos tributários, verificando a existência ou não de infração à lei.

Como consequência, esta autoridade julgadora entende que o valor de R\$ 1.500.000,00 deve ser excluído da base de cálculo do lançamento, já que não foi demonstrado a presunção de omissão de receita prevista no artigo 281, inciso III do RIR/99.

MÉRITO: ERROS NA QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

A atuada alega que houve erro na quantificação da matéria tributável já que não foram abatidos os “saldos devedores” das contas de fornecedores, no passivo, também em aberto. Afirmar que os mesmos problemas que deram origem ao suposto “passivo fictício” também deram origem a um “ativo fictício”, com alocação de recursos em contas já formal e legalmente baixadas.

Não merece acolhida esta alegação da atuada, pois não há previsão legal para abater o passivo fictício com saldos devedores das contas dos fornecedores. A presunção legal de omissão de receita determina que a matéria tributária é o valor das obrigações já pagas e mantidas no passivo, sem qualquer ajuste.

A atuada ainda alega que alguns lançamentos devem ser excluídos, já que estes foram objeto de estorno realizado posteriormente, devendo constar no Anexo III.

Cabe esclarecer que no Anexo III constam as transferências a débito feitas em duplicidade ou indevidamente. Estas transferências foram estornadas no ano-calendário de 2009. Ou seja, para constar no Anexo III, é necessário que o valor da transferência seja superior a obrigação já paga e mantida no Passivo como saldo credor.

A seguir, faço a análise de cada lançamento indicado pela atuada na impugnação como sendo equivocado:

1) 031. Conta 31150 - LOREAL BRASIL COMERCIAL LTDA => 23122038150 - Vlr. Transf. Conta R\$ 100.000,00 registrada transferência em 31.07.2008 e estornado em 31.03.2009 (Razão analítico da conta em anexo)

O auditor fiscal verificou que houve o pagamento na integralidade da Nota Fiscal nº 346779, no valor de R\$ 147.399,90, sem qualquer registro na escrituração. Este fato, por si só, já seria comprovação do Passivo Fictício, nos termos do artigo 281, inciso III do RIR/99.

Em 31/07/2008 houve um lançamento a débito na Conta 31150 – LOREAL BRASIL COMERCIAL LTDA, no valor de R\$ 100.000,00, restando ainda saldo credor de R\$ 47.399,90. Esta transferência só foi registrada no Livro Diário Auxiliar.

Destes lançamentos, foram objetos de autuação os seguintes valores, ressaltando que houve o pagamento total da obrigação:

Infração I => a transferência a débito na conta Fornecedor só ocorreu na contabilidade auxiliar, não havendo qualquer registro na escrituração oficial da atuada. Logo, restou caracterizada a presunção de omissão de receita no valor de R\$ 100.000,00. Este valor consta no Anexo I da autuação.

Infração II => ainda restou saldo credor na conta Fornecedor de R\$ 47.399,90, também considerado Passivo Fictício. Este valor consta no Anexo IV.

A autuada alega que houve estorno da transferência no valor de R\$ 100.000,00 em 31/03/2009, motivo pelo qual deveria constar no Anexo III e excluído da base de cálculo.

Ora, analisando o Livro Razão da conta 23122038150 – Loreal Brasil Comercial LTDA, relativa aos anos-calendário 2008 e 2009, fls. 1521/1528, verifico que em 31/03/2009 houve outra transferência a débito na conta no valor de R\$ 100.000,00, e apenas em 31/05/2009 que houve o estorno de R\$ 200.000,00.

Ocorre que este estorno significa dizer que o saldo credor da conta do Passivo voltou ao seu valor original de R\$ 147.399,90, ainda que a obrigação tenha sido quitada. Ou seja, este estorno não afastou a presunção de omissão de receita pela manutenção no Passivo de obrigação já paga.

Abaixo, tabela com os lançamentos, demonstrando que não há correção a ser feita na base de cálculo:

(...)

2) 033. Conta 5190 - MASTERFOODS BRASIL ALIM LTDA.

=> 2332005190 - Vlr. Transf. Conta R\$5.000,00 registrada transferência em 30.09.2008 e estornado em 31.03.2009 (Razão analítico da conta em anexo) Este valor já foi excluído pelo próprio auditor fiscal, conforme se verifica no Anexo III, fls. 3983:

(...)

3) 045. Conta 13276 - ELETROFRIO REFRIGERAÇÕES LTDA.

=>200013276 - Vlr. Transf. Conta R\$55.200,00 registrada transferência de R\$25.000,00 em 30.09.2008 e estornado em 31.12.2010, pelo valor total indevido, de R\$55.200,00, já que foi lançado em contrapartida à conta do Fornecedor AGROP VILA VELHA LTDA., indevidamente (Razões analíticos das duas contas, em anexo)

Ocorre que este valor não foi objeto de autuação, conforme Anexo II, fls. 3971, abaixo transcrito. Destaco que a transferência no valor de R\$ 25.000,00 se refere a conta 2452013276:

(...)

A autuada ainda alega equívoco da base de cálculo no que se refere aos valores abaixo discriminados. Afirma que, em que pese relacionados no Anexo III, tiveram sua exclusão da base de cálculo revertida, no que laborou em equívoco:

1) 2422002671 - COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA (relacionada na coluna "devida", do Anexo III)

=> Excluir também o valor de R\$50.000,00, pois foi revertida a transferência posteriormente.

2) COPEL DISTRIBUIÇÃO S/A (relacionada na coluna "devida", do Anexo III)

=> Excluir também o valor de R\$40.000,00, pois foi revertida a transferência posteriormente De acordo com o Anexo III, o estorno destas transferências teriam sido parciais, conforme demonstrativo a seguir:

(...)

Analisando o Razão da conta COAMO Agroindustrial Cooperativa, fls. 6.291, apresentado juntamente com a impugnação, é possível verificar os seguintes lançamentos:

(...)

A baixa parcial dos valores no Passivo deixou na conta COAMO Agroindustrial Cooperativa um saldo credor de R\$ 50.000,00 em 31/12/2008. Foi feita uma transferência, a débito na conta Fornecedor e sem comprovação da contrapartida a crédito, de R\$ 100.000,00, ou seja, R\$ 50.000,00 superior ao saldo credor, que foi devidamente estornado em 31/05/2008.

Portanto, a auditor fiscal determinou corretamente a base de cálculo ao excluir o valor do estorno, tributando o montante de R\$ 50.000,00 (valor do saldo credor mantido no Passivo, esclarecendo que estes lançamentos contábeis não foram registrados no Diário Geral – Infração I).

Da mesma forma, o Razão da conta 2442011409 - COPEL Distribuição S.A., fls. 6372, apresentado juntamente com a impugnação, é possível verificar os seguintes lançamentos:

(...)

A baixa parcial dos valores no Passivo deixou na conta COPEL Distribuição S.A. um saldo credor de R\$ 140.000,00 em 31/05/2008. Foi feita uma transferência, a débito na conta Fornecedor, de R\$ 200.000,00 durante o ano-calendário de 2008, ou seja, R\$ 60.000,00 superior ao saldo credor. Houve outro lançamento a débito, em 31/01/2009, nesta conta no valor de R\$ 60.000,00, totalizando R\$ 120.000,00 superior ao saldo credor. Em 31/05/2008 foi estornado o valor de R\$ 120.000,00 (R\$ 60.000,00 do ano-calendário de 2008 e mais R\$ 60.000,00 do ano seguinte).

Portanto, a auditor fiscal determinou corretamente a base de cálculo ao excluir o valor do estorno, no caso de R\$ 60.000,00, tributando montante de R\$ 140.000,00 (valor do saldo credor mantido no Passivo, lembrando que estes lançamentos contábeis não foram registrados no Diário Geral).

A autuada ainda alega que há erro de cálculo no lançamento, requerendo a exclusão da base de cálculo de R\$ 12.308.000,00 o valor de R\$ 1.364.476,68 para afastar o bis in idem.

Não há como acatar essa alegação. A base de cálculo da Infração I, no montante de R\$ 12.308.000,00, se refere aos lançamentos a débito nas contas dos Fornecedores, cujo histórico seria “Transf. Conta”, sendo que a contrapartida a crédito não foi identificada. O objetivo destes lançamentos a débito, e que só ocorreram no livros auxiliares, seria de baixar os saldos credores de obrigações que já foram pagas.

Abaixo tabela com os valores considerados, por dia de lançamento:

(...)

Já a base de cálculo da Infração II, no montante de R\$ 1.364.476,68, se refere aos saldos credores das obrigações comprovadamente pagas, mas que não tiveram os devidos lançamentos na escrituração oficial da autuada, e sequer nos livros auxiliares.

Do exposto, não há como confundir as bases de cálculo, pois as infrações são distintas. Ademais, no Anexo II, onde estão discriminados todos os lançamentos nas contas dos fornecedores, o auditor fiscal destacou, utilizando o campo Observação 2, aqueles em que ocorreram a baixa parcial do pagamento, com saldo pendente em 31/12/2008, caracterizando Passivo Fictício.

Abaixo, um exemplo de um lançamento relativo à Infração II, discriminado no Anexo II.

Considerando que a baixa foi parcial, restou como saldo credor o valor de R\$ 60.000,00 mantido no Passivo, em 31/12/2008, de uma obrigação já paga. Abaixo, o valor lançado no Anexo IV, onde constam todos os valores que foram a base de cálculo da Infração II, no montante de R\$ 1.364.476,68:

Pelo exposto, as bases de cálculo não se confundem, tendo como origem procedimentos diversos adotados pela autuada. Logo, não ocorre bis in idem, não havendo reparo a ser feito na base de cálculo.

Ainda quanto à base de cálculo, a autuada requer a exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Afirma que sua aplicação só seria possível após decisão administrativa definitiva mantendo o lançamento.

Em que pese suas alegações, a atividade de julgamento está vinculada às leis, não podendo delas se afastar. No caso, a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, §3º, ambos da Lei nº 9.430/96, que trago a seguir:

(...)

Concluo, portanto, que não existe previsão legal para incidência dos juros de mora a partir da decisão final na esfera administrativa, deixando de acatar as razões da defesa.

A decisão Recorrida foi absolutamente clara e enfrentou todos os pontos de impugnação os quais foram reiterados em sede Recursal. Entendo que a decisão recorrida, com exceção à análise da decadência, não merece ser reformada.

As alegações de nulidade foram corretamente afastadas pela DRJ, tanto quanto a decadência quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa.

No mais, o contribuinte apenas insiste em questionar a própria presunção aplicável por expressa previsão legal, sem se desincumbir do ônus de a elidir.

No que se refere ao Livro Auxiliar defende que o mesmo foi ignorado e que deve ser validado e deteriam maior importância que o Livro Diário, devendo se sobrepor a ele.

Alegou ainda que considerando os milhares de lançamentos diários, optou por escritura no Livro Diário Geral os lançamentos “globalmente”, ou “sintetizados”, enquanto registrou nos Livros Diário Auxiliares os lançamentos detalhados ou analíticos da movimentação, sendo destes Livros que se extrai todas as contrapartidas das obrigações já pagas, e que se comprova que o foram à contrapartida da Conta Caixa.

Entretanto, não é o que se verifica. A narrativa do contribuinte é excelente, mas quando se coteja concretamente o Livro Diário e o Auxiliar o que se verifica é uma completa discrepância entre os lançamentos.

O livro auxiliar pode e é importante instrumento para detalhar lançamentos do Livro Diário, mas as informações entre os dois não podem divergir, precisam se complementar, e não foi o que ocorreu.

O fato de o contribuinte trazer em sede de Recurso os termos de abertura e encerramento dos referidos livros não é relevante uma vez que eles não foram ignorados como alega. Pelo contrário, tanto a autoridade fiscal quanto a DRJ cotejaram as informações entre os dois livros e, ao contrário do que alega o Recorrente o Livro Auxiliar não explica nada do Livro Diário e, muitas vezes, traz informações totalmente dissonantes.

A título de exemplo, reitero parte da análise feita pela DRJ em um dos lançamentos, cujas razões adotei como razão de decidir:

1) Dia 31/05/2008 – valores debitados na Conta Fornecedores, registradas no Livro Razão => total de R\$ 5.000.000,00

Abaixo, tabela com os lançamentos contábeis apurados no Livro Diário Geral e Livro Diário Auxiliar:

Diário Geral/Caixa	
Débito	Crédito
R\$ 6.506.842,93	R\$ 243.599,92

Diário Geral/Fornecedor	
Débito	Crédito
R\$ 10.335,97	R\$ 27.997.484,28

Diário Auxiliar/Fornecedor	
Débito	Crédito
R\$ 5.010.335,97	R\$ 27.997.484,28

Não houve lançamentos na conta Caixa registrados no Livro Diário Auxiliar.

Tendo em vista os lançamentos das tabelas acima, é possível concluir que a contrapartida dos valores debitados na Conta Fornecedores, registradas no Livro Razão, com certeza não foi a conta Caixa, já que o montante creditado neste dia é de somente R\$ 243.599,92.

Além disso, os lançamentos de transferência do montante de R\$ 5.000.000,00, a débito na conta Fornecedor, só foram registrados no Diário Auxiliar, nada existindo no Diário Geral. Esta constatação é facilmente verificada pela diferença entre os montantes dos lançamentos à débito na conta Fornecedor registradas no Diário Geral, de R\$ 10.335,97, e no Diário Auxiliar, de R\$ 5.010.335,97, no valor exato de R\$ 5.000.000,00.

Tal análise foi feita pela DRJ e autoridade fiscal em diversos exemplos e, apenas comprovam, a completa divergência entre as informações lançadas aas quais, curiosamente, sempre apresentavam diferenças numéricas de alguns milhares de reais em “números redondos”, situação não explicada pela contribuinte.

O fato é que a autoridade fiscal, da análise minuciosa de todos os documentos apresentados, demonstrou que os supostos erros de digitação tinham como intenção o registro a menor dos valores pagos das obrigações, cuja diferença sempre foi um múltiplo de 1.000. Este fato, por si só, é a própria definição do passivo fictício previsto no artigo 281, inciso III do RIR/99 – a manutenção no passivo de obrigações já pagas.

As alegações de que as obrigações teriam sido pagas com recursos oferecidos à tributação igualmente não restaram comprovadas, como muito bem detalhado pela DRJ. Apesar do pagamento integral, sistematicamente os valores foram lançados a menor no Livro Razão. A comprovação da liquidação das faturas não significa que os recursos utilizados eram lícitos e que teriam sido oferecidos à tributação. Um fato não se confunde com o outro, já que as faturas poderiam ter sido pagas com recursos omitidos e não tributados. A comprovação da licitude da quitação das faturas com receitas lícitas ocorreria se os registros contábeis refletissem corretamente os pagamentos integrais, com lançamentos a crédito em conta Caixa ou Banco, o que não ocorreu.

Ademais, ficou claro não se tratar de fato isolado ou erro de contabilização, mas de verdadeiro *modus operandi* da empresa.

Assim, não houve uma desconsideração do Livro Auxiliar (controle interno), pelo contrário, ele foi analisado e cotejado, chegando-se à conclusão que não servia a comprovar o quanto o contribuinte alega e, validando-se as informações existentes no Livro Diário Geral e Razão (que oficialmente deveriam contabilizar todas as operações da empresa), constata-se a presunção legal aplicada ao presente caso.

Quanto as demais alegações relativas à inconstitucionalidade a aplicação de juros, aplicáveis as Súmulas CARF n. 2 e 4.

Entretanto, divirjo da decisão recorrida quanto à análise dos argumentos relativos à decadência.

Isto porque, nos termos da Súmula CARF n. 144, de aplicação vinculante:

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.

Assim, desde a aprovação da referida súmula passou a ser vinculante o entendimento de que o fato gerador do passivo fictício caracteriza-se no momento do registro contábil. Nesse ponto assiste razão a recorrente.

Desta feita, tendo sido a Recorrente intimada do lançamento do crédito tributário em 19/12/2013 (fl. 4021), os fatos geradores caracterizados pelo lançamento contábil do passivo, realizados até 18/12/2008 encontram-se fulminados pela decadência, não podendo compor o cálculo do tributo exigido conforme o respectivo período de apuração.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para reconhecer a decadência dos lançamentos efetuados tendo como base nos registros contábeis realizados até 18/12/2008.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

ACÓRDÃO 1401-007.121 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10935.725057/2013-51

DOCUMENTO VALIDADO