



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10972.720009/2014-19
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-003.090 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2018
Matéria Irpj
Recorrentes ELETROZEMA S/A E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DESISTÊNCIA PARCIAL. PARCELAS NÃO CONHECIDAS.

O pedido de desistência parcial do recurso voluntário implica em concordância com a decisão recorrida relativamente aos débitos objeto de desistência e impede o conhecimento do recurso quanto a esses débitos.

EXCLUSÃO DOS VALORES DE PIS E COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL EXIGIDOS NO LANÇAMENTO.

Ainda que, via de regra, os valores apurados de Contribuição para o PIS e COFINS sejam dedutíveis das bases tributáveis da IRPJ e da CSLL, após a lavratura da autuação, havendo contencioso administrativo, sua exigibilidade resta suspensa, não sendo autorizada tal dedução, nos termos do § 1º do art. 344 do RIR/99.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada quando o procedimento fiscal evidenciar que o contribuinte adotou práticas que visaram impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, consubstanciadas pela manipulação intencional da conta caixa, mediante lançamento inconsistentes, com o fito de ocultar sua receita omitida.

OMISSÃO DE RECEITA. PROCEDÊNCIA. Resta comprovada a ação de omissão de receita quando o sujeito passivo, injustificadamente, desvia do resultado, mediante crédito na conta mediante lançamento a crédito da conta **CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA**.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências reflexas o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em face da íntima relação de causa e efeito entre ambos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, no mérito em negar provimento ao recurso voluntário e em dar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Declarou-se impedido o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, sendo substituído no colegiado pelo conselheiro (suplente convocado), Eduardo Morgado Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 20995-21033, relativo (s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, ano (s)-calendário 2010, com crédito total apurado no valor de R\$ 26.735.895,32, incluindo o principal, a multa de ofício sobre o valor principal, os juros de mora e a multa de ofício exigida isoladamente, atualizados até 01/2015.

Também integra os Autos de Infração o TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de folhas 21.035-21.061.

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões):

- Omissão de receitas da atividade, com reflexos no IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

- Omissão de receitas, caracterizada pela existência de saldo credor de caixa, com reflexos no IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- Falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada, com exigências de multas isoladas.

Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício de 150 %. Para justificar a exação a autoridade lançadora assevera:

[...]V.I IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - SALDO CREDOR DE CAIXA [...]A ocorrência de saldo credor de caixa nos valores indicados no Anexo I do presente Termo foi objeto de lançamento de ofício como omissão de receitas. O lançamento foi efetuado por data de ocorrência, excluindo-se das ocorrências seguintes os valores lançados nas anteriores dentro do mesmo ano-calendário, consoante Anexo II ao presente Termo.

Como fartamente descrito no Tópico IV, a conta caixa foi objeto de:

1. *Cinquenta e cinco lançamentos de estorno a débito de caixa não comprovados;*
2. *Suprimento de caixa não comprovado no valor de R\$56.400,00, em 03/10/2010;*
3. *Inúmeros erros nas datas dos lançamentos a crédito, quando esta conta foi utilizada como conta de passagem;*
4. *Lançamentos a crédito não efetuados, quando esta conta foi utilizada como conta de passagem;*
5. *Lançamento inconsistente a crédito de caixa em 30/11/2010 no valor de R\$ R\$7.100.226,18.*

Nos documentos comprobatórios apresentados para comprovar os inúmeros lançamentos de estorno na conta caixa (débito de caixa e crédito de fornecedores) acostados nas fls. 17.295 a 17.592, verifica-se que o contribuinte quitava suas duplicatas via pagamentos eletrônicos (TED, DOC ou Débito Direto Autorizado-DDA), cujos montantes eram registrados nos extratos bancários, em relação aos quais o banco fornecia a listagem das duplicatas quitadas.

[...] de posse desses elementos, o mesmo tinha o efetivo controle dos valores debitados em suas contas bancárias e de sua destinação, de forma que a inserção de estornos de baixa de duplicatas a débito da conta caixa, para os quais não restou comprovado o erro tampouco fora apresentada a documentação comprobatória (cinquenta e cinco lançamentos, sendo que alguns com valores superiores a um milhão), caracteriza ACRÉSCIMO FICTÍCIO do saldo da conta caixa.

[...] O estorno é utilizado quando ocorre a duplicidade de um mesmo lançamento contábil seja por erro de lançamento da conta debitada seja da conta creditada.

[...] A falta de identificação do erro e de apresentação de documentos que comprovem e justifiquem os estornos, nos permitem concluir que, de fato, não ocorreu nenhum erro.

Tudo isso nos leva a crer que não existe mero erro nos inúmeros lançamentos de estorno inconsistentes, mas que foram intencionalmente efetuados com vistas a adulterar o saldo da conta caixa, acrescendo-o ficticiamente, de forma a suportar o lançamento inconsistente no valor de R\$7.100.226,18 em 30/11/2010 (crédito da conta 1.1.1.01.001 CAIXA e a débito da conta 2.1.5.02.001 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA), deixando esse valor de transitar pelo resultado, caracterizando omissão de receitas objeto da infração V.II.

A conclusão da análise conjunta de todos os lançamentos inconsistentes e/ou incorretos efetuados pelo contribuinte, é que o mesmo manipula sua contabilidade pela inserção propositada de lançamentos inconsistentes, com o intuito de acobertar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de várias formas, seja excluindo receitas que não transitaram pelo resultado, seja acobertando a ocorrência de saldo credor na conta caixa.

Entendemos que a conduta do Contribuinte descrita acima e objeto de análise no Tópico IV e em todos os Termos citados, escruturando inúmeros lançamentos inconsistentes, adulterando o saldo da conta caixa, que por sua vez acobertou a ocorrência de saldo credor nessa mesma conta, propiciando o uso do saldo fictício para efetuar outro lançamento inconsistente no valor de R\$7.100.226,18 relativo a receitas de vendas que não foi tributada, caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária e insere-se na descrição prevista no inciso II do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90 abaixo transcrito:

[...]

Salvo melhor juízo, também estão presentes nos fatos descritos as circunstâncias constantes dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, abaixo transcrito Dessa forma, aplicamos a multa de ofício de 150% prevista no inciso I combinada com o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Para essa infração foram lançadas como reflexos a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido –CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição para o PIS/Pasep nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/1995:

[...]

O arquivo magnético em excell contendo as planilhas utilizadas na recomposição da conta Caixa foi compactado e anexado como arquivo não paginável (fl. 20.991), [...]

V.II IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS - OMISSÃO DE RECEITAS

[...]

PRIMEIRA OCORRÊNCIA Segundo tudo que foi exposto no Tópico IV.III, restou caracterizada a ocorrência de omissão de receitas de vendas no valor de R\$7.100.226,18 em 30/11/2010, que, em decorrência do lançamento inconsistente efetuado pelo contribuinte (crédito da conta 1.1.1.01.001 CAIXA e a débito da conta 2.1.5.02.001 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA), deixou de transitar pelo resultado.

Como consequência dos lançamentos de estorno inconsistentes registrados na conta caixa (débito de caixa e crédito de fornecedores), relatados na infração V.I, o saldo da conta caixa foi adulterado (ficticiamente acrescido) de modo a suportar o lançamento inconsistente de redução de Receitas Diferidas sem transitar pelo resultado, tratado nessa infração.

[...]

Não foram apresentados documentos ou esclarecimentos que justificassem o lançamento, e ainda, o saldo da conta 1.1.1.01.001 CAIXA não suportava o lançamento pois era credor, conforme já descrevemos no Tópico IV.III.

Tudo isso nos leva a crer que não existe mero erro nos lançamentos inconsistentes perpetrados pelo contribuinte quando analisados em conjunto, mas que foram intencionalmente efetuados com vistas a deixar de oferecer à tributação o valor omitido de R\$7.100.226,18, que não transitou pelo resultado.

Entendemos que a conduta do Contribuinte descrita nesta infração, na infração anterior e no Tópico IV, escriturando inúmeros lançamentos inconsistentes, adulterando o saldo da conta caixa, que por sua vez acobertou a ocorrência de saldo credor nessa mesma conta, propiciando a utilização desse saldo adulterado para efetuar esse lançamento inconsistente, de modo a excluir da tributação receitas no montante de R\$7.100.226,18, caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária e insere-se na descrição prevista no inciso II do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90 já transcrito anteriormente.

Salvo melhor juízo, também estão presentes nos fatos descritos as circunstâncias constantes dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, já transcritos anteriormente.

[...]

SEGUNDA OCORRÊNCIA Segundo tudo que foi exposto no Tópico IV.IV, restou caracterizada a ocorrência de omissão de receitas decorrente de vendas efetuadas no valor de R\$2.818.572,47 em 31/12/2010, que, em decorrência do lançamento inconsistente efetuado pelo contribuinte (crédito da conta 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRASITÓRIA e a débito da conta 2.1.5.02.001 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA), deixou de transitar pelo resultado.

[...]

Não foram apresentados documentos ou esclarecimentos que justificassem o lançamento, e ainda, o saldo da conta 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRASITÓRIA não suportava o lançamento ficando credor, conforme já descrevemos no Tópico IV.IV.

Tudo isso nos leva a crer que o lançamento foi intencionalmente efetuado com vistas a deixar de oferecer à tributação o valor omitido de R\$2.818.572,47, que não transitou pelo resultado.

Entendemos que a conduta do contribuinte descrita nesta infração, na infração anterior e no Tópico IV, escriturando inúmeros lançamentos inconsistentes, de modo a excluir da tributação receitas de sua atividade no montante de R\$2.818.572,47, caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária e insere-se na descrição prevista no inciso II do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90, já transcrito anteriormente.

Salvo melhor juízo, também estão presentes nos fatos descritos as circunstâncias constantes dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, já transcritos anteriormente.

[...]

Para as duas ocorrências desta infração, aplicamos a multa de ofício de 150%, prevista no inciso I e § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, já transcritos anteriormente.

Para as duas ocorrências desta infração foram lançadas como reflexos a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social –COFINS e Contribuição para o PIS/Pasep nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/1995 já transcrito anteriormente.

V.III MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

[...]

Recompusemos a base e verificamos falta de recolhimento de IRPJ conforme Anexo III ao presente Termo. Sobre as divergências apuradas incide multa isolada de 50% nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Acostamos nas folhas 20.953 a 20.954 o extrato das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF com os valores confessados das antecipações de IRPJ, e nas folhas 20.955 os pagamentos das antecipações de IRPJ.

Acostamos nas fls. 20.956 a 20.989 o LALUR/2010.

V.IV MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

[...]

Recompusemos a base e verificamos falta de recolhimento de CSLL conforme Anexo III ao presente Termo. Sobre as divergências apuradas incide multa isolada de 50% nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Acostamos nas folhas 20.950 a 20.951 o extrato das DCTF com os valores confessados das antecipações de CSLL, e nas folhas 20.952 os pagamentos das antecipações de CSLL.

[...]

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 22/01/2015 (fls. 21089) e apresentou sua impugnação em 20/02/2015 (fls. 21096-21139), na qual alegou em síntese que:

Da metodologia de reconhecimento da receita

1. Até 2010, utilizava contas transitórias de passivo para receber seus lançamentos diários (débito clientes contra transitória), em contrapartida lançamentos na conta de resultado (crédito receita);
2. Posteriormente, os lançamentos da conta transitória eram reclassificados para a conta do ativo (crédito clientes, débito caixa);
3. Desse modo, a reclassificação da conta transitória não gera qualquer efeito na conta resultado, não havendo de ser falar em omissão de receita;
4. Da mesma forma, eventuais ajustes nestas contas transitórias não afetam o resultado, já afetado por ocasião do lançamento original;

Da metodologia de apuração do saldo credor de caixa

5. O efeito patrimonial do caixa credor só pode gerar a presunção de receita caso alguma operação com efeito no resultado tenha ocorrido;
6. O limite à presunção de omissão é a demonstração de que a integralidade das receitas foi escriturada e oferecida à tributação;
7. A comprovação da ocorrência de equívocos contábeis deve deslocar a análise da presunção para as contas de resultado (custo e receita);

8. Demonstrou e explicou a escrituração contábil por ela realizada, através de mais de 20.000 páginas de documentos, reconhecendo a existência de equívocos diversos, todos eles com efeitos temporais e sem reflexo no resultado;

9. As explicações e documentos já estão nos autos;

10. Se a fiscalização houvesse realizado a auditoria de estoque, verificaria que a movimentação de entrada e saída mercadoria guarda coerência com as compras e as receitas;

11. Ocorreram deficiências na segregação de receitas da conta caixa, sendo contabilizadas despesas em momento precedente ao lançamento, nessa mesma conta, das respectivas receitas;

12. Assim, os recursos financeiros que foram utilizados para pagamento de despesas em valores maiores que o saldo de caixa inicialmente presente já se encontravam fisicamente presentes no caixa, apenas no âmbito contábil é que ditos recursos ainda se encontravam lançados na conta transitória utilizada para segregação da origem da receita;

13. Os estornos de débitos na conta caixa não foram efetuados com vistas a adulterar o saldo da conta, mas para corrigir erros cometidos. A própria fiscalização reconhece a realização de lançamentos para corrigir esses erros;

14. A fiscalização deixou de analisar efeito de tais lançamentos no resultado, bem como se os efeitos eram apenas temporais, ou seja, se foram corrigidos por lançamentos de estorno posteriores;

Do saldo credor de caixa escriturado

15. Conforme relato anterior, suas vendas são reconhecidas inicialmente numa contra transitória de natureza patrimonial em contrapartida conta resultado, sendo os valores registrados na conta transitória posteriormente reclassificados na conta do ativo. Essa reclassificação pode demorar alguns dias. Em razão desse lapso temporal a impugnante pode registrar erroneamente saldos credores de caixa;

16. A proximidade entre o total dos lançamentos a débito e a crédito na conta caixa da Impugnante durante todo o ano-calendário de 2010 demonstra que as diferenças da conta caixa são temporais. Ver quando à folha 21109;

17. O pressuposto da existência de saldo credor de caixa são lançamentos a crédito em valor superior aos lançamentos a débito. Se o delta de todos os lançamentos realizados ao longo do ano é de natureza devedora, por uma questão de lógica, fica mais do que comprovado que as diferenças no caixa eram meramente temporais;

18. Ao realizar a recomposição da conta caixa, a autoridade fiscal incorreu em diversos equívocos, tais como o lançamento crédito de valores que já haviam sido lançados em momento posterior;

19. As dúvidas existentes em relação às inconsistências apontadas pela fiscalização devem ser sanadas por meio de diligências;

Do suprimento de caixa mediante cheques;

20. O lançamento á débito no valor de R\$ 56.000,00 não representa um suprimento de caixa, mas apenas a utilização contábil da conta caixa como transição entre a conta bancos e o destinatário final dos recursos. No caso em questão o lançamento se refere a um adiantamento para renovação de aluguel, estando contabilizada por meio de um débito contra caixa (1.1.1.01.001) tendo como contrapartida um lançamento a crédito de bancos (1.1.1.02.001), conforme documentos de folhas 21291-21295 (doc. 05);

Dos estornos a débito Conta Caixa e crédito Fornecedores

21. Os estornos decorrem de equívocos do sistema operacional da impugnante, sem influência no resultado do exercício;

22. Costumava agrupar faturas a pagar com o intuito de realizar a quitação conjunta. Para realizar esse agrupamento o correto seriam lançamentos a débito e a crédito da conta de fornecedores, cujo saldo se manteria inalterado. Todavia, o sistema gerencial da Impugnante fazia o lançamento a título de estorno em contrapartida a crédito da conta caixa, como se fosse um cancelamento da compra junto ao fornecedor. Quando o pagamento do título era realizado, o saldo de caixa era novamente reduzido.

23. Tal fato contribuiu para o aparente saldo credor de caixa (ainda que temporário, como visto).

24. Em razão disso a Impugnante realizava periodicamente lançamentos manuais de conciliação a débito de caixa para corrigir os equívocos e adequar o saldo da conta aos valores efetivamente devidos aos fornecedores;

Dos lançamentos a crédito não identificados;

25. Não há previsão legal para a presunção indireta de omissão de receita, caracterizada pelo saldo credor de caixa, baseada na recomposição da conta caixa de pagamentos de obrigações não identificados;

26. A presunção legal está baseada na situação oposta, quando o contribuinte mantém, em seu passivo, obrigações já liquidadas;

27. Eventuais ajustes nos lançamentos de trânsito pela conta caixa, justamente em razão do descasamento caixa/bancos, eram realizados da seguinte maneira: D -Caixa e C - Fornecedor. Ou seja, criavam nova obrigação inexistente, que vinha a ser baixada posteriormente, em real movimentação de recursos em caixa/bancos.

28. Tal fato faz com que a presunção de omissão de receitas tome como base justamente a duplicação de obrigações. Não há comprovação da baixa pelo fato de que não havia a referida obrigação. Do contrário, os lançamentos

teriam que ter reflexos no estoque e no resultado, uma vez que o reconhecimento da obrigação deve, necessariamente, ter como contrapartida um lançamento a débito do estoque, que afetará diretamente o resultado por ocasião da venda;

29. O efeito no caixa decorreu da duplicação de certas obrigações (débito caixa e crédito fornecedor), provadas por ajustes no casamento das contas caixa e banco, razão pela qual a "segunda baixa" da obrigação não gerou efeitos reais no caixa, eis que inexistente;

30. O fato estaria comprovado pelos documentos de folhas 21296-21304 (doc. 06);

Da omissão de receita no valor de R\$ 7.100.226,18

31. A situação retratada pela fiscalização não corresponde a nenhuma hipótese legal de omissão de receita, de modo que deveria ser demonstrado o auferimento de receita a margem da contabilidade. O que não ocorreu;

32. A omissão de receita foi presumida a partir de erros e inconsistência de lançamentos contábeis não justificados. A jurisprudência administrativa invalida lançamentos fundados em presunções simples;

Da omissão de receita no valor de R\$ 2.818.572,47

33. Como já exposto, até 2010 utilizava contas transitórias de passivo (conta nº 21502001) para receber esses lançamentos diários e posteriormente reclassificá-los em contas definitivas. O lançamento em conta de passivo decorre do entendimento seguido pela Impugnante até 2010 de que tais valores teriam a natureza de um adiantamento de clientes na medida em que na maioria das vezes o pagamento é realizado antes da entrega do produto;

34. No final de 2010, reviu seus procedimentos e reclassificou a conta transitória para o ativo da entidade (conta nº 11501009). Com natureza de contas a receber. Para tanto, zerou o saldo da conta transitória de passivo transferindo o mesmo para o ativo da entidade, como comprovam os balancetes contábeis do período às folhas 21305-21400 (doc. 07);

35. O lançamento de ofício não pode ter como fundamento eventual a escolha da técnica contábil menos adequada, sendo necessário demonstrar a existência de efeitos na apuração do lucro real;

Da dedução do PIS/COFINS na apuração do Lucro Real

36. Caso se conclua pela manutenção dos lançamentos, é necessário ao menos deduzir os valores lançados a título de PIS e COFINS dos montantes adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL;

37. O PIS e a COFINS devidos são despesas necessárias à atividade econômica da Impugnante, cuja dedutibilidade é expressamente assegurada pelo regime de competência nos termos do art. 41 da Lei 8.981/1995;

Da multa qualificada

38. Não estão presentes pressupostos necessários para a aplicação da multa qualificada;
39. A existência de saldo credor de caixa não é prova definitiva da ocorrência de omissão de receitas, mas uma presunção legal que autoriza o lançamento de ofício, transferindo ao contribuinte o ônus de provar que não omitiu receitas.
40. Em sendo assim, a ocorrência de presunção legal de omissão de receitas de forma alguma poderia autorizar a imputação da multa qualificada, que exige a prova inequívoca da conduta dolosa do contribuinte;
41. Não é o fato de o controle da contabilidade ser possível que autoriza a conclusão da ocorrência de dolo, mormente quando o contribuinte atua no varejo com milhares de lançamentos contábeis diários;
42. Os lançamentos contábeis supostamente equivocados de origem não justificada, ainda que reiterados e em valores vultosos, não autorizam, por si só, a conclusão de que o contribuinte incorreu em fraude ou sonegação;
43. É preciso que o Fisco demonstre de forma inequívoca a existência de tributo suprimido pelo contribuinte a intenção de fraude, o que não ocorreu no presente caso;
44. No caso das omissões de receita no valor de R\$ 7.100.226,18, o Fisco está presumindo a má-fé do contribuinte através de lançamentos contábeis tidos por equivocados que não restaram justificados por documentação idônea;
45. Aceitando-se a validade do uso de presunções, não se pode admitir simultaneamente a aplicação da multa qualificada, pois a realização da conduta ilícita e o dolo no seu cometimento não podem ser presumidos. A fiscalização não comprova nenhuma operação de venda o qualquer outra que tenha sido realizada sem a devida documentação e gerado a receita omitida;
46. No caso do lançamento contábil decorrente da transferência do saldo da conta contábil nº conta 2.1.5.02.001 "Clientes Conta Transitória" (passivo), para a conta contábil de ativo nº 1.1.5.01.009, também denominada "Clientes Conta Transitória", a situação é ainda mais absurda, pois o Fisco inferiu a sonegação em razão de um lançamento contábil de mera reclassificação do saldo de uma conta contábil;
47. A aplicação da multa qualificada depende da prova direta e inequívoca da conduta ilícita e do dolo no seu cometimento, não bastando para tanto a presunção de omissão de receitas, conforme entendimento consolidado nas Súmulas 14 e 25 do CARF;

Da multa isolada

48. A multa isolada, consoante a melhor interpretação da legislação atinente à matéria, expressa em reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, somente pode ser aplicada antes da apuração definitiva do IRPJ e da CSLL (Ac. 103-21.272);

49. Ainda que se entenda possível a exigência de multa isolada pela insuficiência do recolhimento das estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário, fato é que essa exigência nunca poderia ser cumulada com a multa de ofício de 75% sobre o tributo exigido;

50. Há uma verdadeira consunção entre o descumprimento do dever de antecipar o tributo se o Fisco apura CSLL a pagar ao final do ano-calendário. Nesse sentido, vale conferir o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. 01-05.875);

Ao apreciar a impugnação, acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ-Belém, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, nos termos do voto vencedor. Deste modo, foi interposto Recurso de Ofício por parte da Fazenda Nacional para questionamento a respeito do indeferimento da exigibilidade de parte dos créditos tributários debatidos.

A decisão afastou a infração correspondente à omissão de receita de vendas no valor de R\$ 2.818.572,47, em 31/12/2010 e, portanto, quanto a isso o contribuinte não se manifestou em seu Recurso Voluntário. Segue a ementa do julgado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2010*

*OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil de 1973, repetido pelo art. 374, IV, do Novo Código de Processo Civil, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o saldo credor de caixa (fato indicário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de receitas omitidas (fato jurídico tributário), sempre que o contribuinte deixa de comprovar outra fonte externa para o recurso ou erro em sua contabilidade que justifique a anomalia contábil.*

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

OMISSÃO DE RECEITA. PROCEDÊNCIA. Resta comprovada a ação de omissão de receita quando o sujeito passivo, injustificadamente, desvia do resultado, mediante crédito na conta caixa, a receita de vendas para entrega futura registrada em conta clientes transitória.

OMISSÃO DE RECEITA. IMPROCEDÊNCIA. A mera transferência do saldo da conta clientes do passivo para o ativo, mantendo sua natureza, não caracteriza uma omissão de receita.

TRIBUTOS. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. INDEDUTIBILIDADE. Os tributos, cuja exigibilidade esteja suspensa, não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

MULTA QUALIFICADA. Correta a aplicação da multa qualificada quando o sujeito passivo dolosamente manipula as contas patrimoniais com o objetivo de desviar do resultado sua receita de venda futura registrada em conta transitória.

MULTA QUALIFICADA. Correta aplicação da multa qualificada sobre a receita omitida, apurada mediante saldo credor de caixa, quando reste comprovado que o sujeito passivo manipulava intencionalmente essa conta, mediante lançamento inconsistentes, com o fito de ocultar sua receita omitida.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. A multa isolada sobre a insuficiência ou falta de pagamento de estimativas de ser aplicada mesmo após a apuração definitiva do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. A multa isolada, devida pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal do imposto, e a multa de ofício regulamentar, devida pela insuficiência de recolhimento do imposto apurado na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Portanto, cabível o lançamento concomitante destas penalidades, mormente quando ato normativo expedido pela administração tributária autoriza o procedimento.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Conforme o extrato processual (fls. 21525 a 21531), denota-se a interposição tempestiva de recurso voluntário em relação à transcrita acima, na qual a recorrente manifesta sua inconformidade com relação aos temas que, de forma sintética, se passa a transcrever:

- Nulidade do auto de infração por vício na fundamentação do procedimento que culminou saldo credor de caixa escriturado, por entender que não havia sido observado o procedimento correto;
- O afastamento da presunção de omissão de receitas por aduzirem que os saldos credores de caixas seriam diferenças meramente temporais e que não acarretaram recolhimento a menor de imposto;
- Impossibilidade de adoção de presunção legal quando o auto de infração promove ajustes na contabilidade;
- Erro na apuração do crédito tributário diante da necessidade de dedução do PIS/COFINS lançados de ofício na apuração do lucro real;

- Ilegalidade da multa qualificada por ausência de descrição de conduta dolosa do contribuinte e a consequente impossibilidade de se presumir a conduta dolosa do contribuinte;
- Ilegalidade na cobrança de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais e a inaplicabilidade da mesma após o encerramento do período de apuração;
- Não cabimento da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício em razão do princípio da consunção e da jurisprudência remansosa do CARF;

Em 12 de maio de 2017 o contribuinte atravessou petição informando a desistência parcial do seu recurso voluntário (vide fls.21.537/21.540).

Diante de tal constatação, foi exarada resolução (fls.21551/21564) determinando a baixa dos autos à origem para confirmação da desistência do recurso e de seu alcance.

Os autos retornaram da DRF com a seguinte informação (fls. 21.567/21.568):

Processo: **10972-720.009/2014-19**
Interessado: ELETROZEMA SA
CNPJ: 26.404.731/0001-96

Termo de Transferência de Crédito Tributário

Informo que em 26/02/2018 foi(foram) transferido(s) deste para o processo nº 10650-720.393/2018-16, o(s) crédito(s) tributário(s) discriminado(s) abaixo:

20/01/2015 - Cofins						Valor inicial		Valor transferido		
CT/Componentes	Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
	5477	02/2010	MENSAL	REAL / BRASIL	25/03/2010	23/02/2015	49.138,68	150,00%	49.138,68	75,00%
	5477	04/2010	MENSAL	REAL / BRASIL	25/05/2010	23/02/2015	112.233,39	150,00%	112.233,39	75,00%
	5477	08/2010	MENSAL	REAL / BRASIL	24/09/2010	23/02/2015	15.107,49	150,00%	15.107,49	75,00%
	5477	10/2010	MENSAL	REAL / BRASIL	25/11/2010	23/02/2015	481.192,12	150,00%	481.192,12	75,00%
	5477	11/2010	MENSAL	REAL / BRASIL	23/12/2010	23/02/2015	596.825,16	150,00%	596.825,16	75,00%

20/01/2015 - CSLL						Valor inicial		Valor transferido		
CT/Componentes	Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
	1649	31/10/2010	DIÁRIO	REAL / BRASIL	23/02/2015		219.603,42		219.603,42	
	1649	30/11/2010	DIÁRIO	REAL / BRASIL	23/02/2015		405.774,80		405.774,80	
	1649	31/12/2010	DIÁRIO	REAL / BRASIL	23/02/2015		226.790,54		99.954,78	
	2973	2010	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2011	23/02/2015	1.476.874,23	150,00%	1.315.992,69	75,00%

20/01/2015 - IRPJ						Valor inicial		Valor transferido		
CT/Componentes	Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
	1632	31/10/2010	DIÁRIO	REAL / BRASIL	23/02/2015		366.068,25		366.068,25	
	1632	30/11/2010	DIÁRIO	REAL / BRASIL	23/02/2015		880.239,69		880.239,69	
	1632	31/12/2010	DIÁRIO	REAL / BRASIL	23/02/2015		640.973,71		288.652,15	
	2917	2010	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2011	23/02/2015	4.107.923,82	150,00%	3.661.030,65	75,00%

20/01/2015 - PIS						Valor inicial		Valor transferido		
CT/Componentes	Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
	6656	02/2010	MENSAL	REAL / BRASIL	25/03/2010	23/02/2015	10.668,27	150,00%	10.668,27	75,00%
	6656	04/2010	MENSAL	REAL / BRASIL	25/05/2010	23/02/2015	24.366,46	150,00%	24.366,46	75,00%
	6656	08/2010	MENSAL	REAL / BRASIL	24/09/2010	23/02/2015	3.279,92	150,00%	3.279,92	75,00%
	6656	10/2010	MENSAL	REAL / BRASIL	25/11/2010	23/02/2015	104.469,34	150,00%	104.469,34	75,00%
	6656	11/2010	MENSAL	REAL / BRASIL	23/12/2010	23/02/2015	129.573,88	150,00%	129.573,88	75,00%

Nota: O valor principal entre parênteses indica o valor referencial da multa.

Como se observa, a DRF de origem procedeu à transferência dos créditos tributários incluídos em parcelamento deste processo para o Proc. n.º 10650-720.393/2018-16, remanescendo nestes autos, apenas, os créditos que são objeto de litígio no que trata do Recurso, ou seja: os créditos decorrentes (i) do PIS e da COFINS não deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e (ii) da multa de ofício, na parte em que objeto de qualificação.

No que se refere ao recurso de ofício interposto pela DRJ, a infração posta a apreciação do CARF é a seguinte: (i) Omissão de Receitas (Lançamento a crédito da conta 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITORIA e a débito da conta 2.1.5.02.001 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Relator.

Do Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Como afirmado acima, após o pedido de desistência parcial do recurso voluntário, a matéria posta a apreciação deste Conselho diz respeito somente as seguintes matérias: (i) do PIS e da COFINS não deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e (ii) da multa de ofício, na parte em que objeto de qualificação.

Passemos a análise.

(i) Da dedução do PIS e da COFINS da base Cálculo do IRPJ e da CSLL

A recorrente alega que o PIS e a COFINS devidos são despesas necessárias à atividade econômica da recorrente, cuja dedutibilidade é expressamente assegurada pelo regime de competência nos termos do art. 41 da Lei 8.981/1995.

Não procede tal alegação, na medida que desde a lavratura das Autuações - havendo o presente contencioso administrativo - a exigibilidade de tais Contribuições está suspensa, nunca ganhando exigibilidade e, assim, não revestindo-se de dedutíveis, mesmo que atinentes ao mesmo período.

O art. 344 do RIR/99 é claríssimo ao efetuar tal ressalva à dedução lá permitida:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

(ii) Da multa qualificada

Consoante consta dos autos de infração que compõem o presente processo, a multa foi exigida no percentual de 150%, em relação à infração capitulada como omissão de receitas, caracterizada pelo saldo credor de caixa.

A base legal do lançamento se assenta nas disposições do art. 44, incisos I e II da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, na sua redação original, assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes

multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de 'ilidia moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifos acrescentados)

Alega a recorrente os seguintes motivos para não ser aplicada a multa qualificada:

- Foram três as condutas apontadas pela autoridade fiscal no TVF para justificar a imposição da multa qualificada: (i) a ocorrência de saldo credor de caixa; (ii) o lançamento inconsistente na conta caixa no valor de R\$ 7.210,226,18; e (iii) o lançamento inconsistente na conta transitória no valor de R\$ 2.818,572,47;

- Como reconhecido pelo próprio Fisco, o saldo credor de caixa não é prova definitiva da ocorrência de omissão de receitas, mas uma presunção legal que autoriza o lançamento de ofício, transferindo ao contribuinte o ônus de provar que não omitiu receitas.

Em sendo assim, a ocorrência de presunção legal de omissão de receitas de forma alguma poderia autorizar a imputação da multa qualificada, que exige a prova inequívoca da conduta dolosa do contribuinte;

- É preciso que o Fisco demonstre de forma inequívoca a existência de tributo suprimido pelo contribuinte, o que não ocorreu no presente caso. não há comprovação de operação realizada sem a emissão de nota fiscal ou o reconhecimento da receita; tais fatos foram presumidos a partir de equívocos na contabilidade da recorrente que apresentou saldo credor de caixa;

- A fiscalização não comprova nenhuma operação de venda de produtos, matéria-prima, prestação de serviços, ou qualquer outra que tenha sido realizada sem a devida documentação e gerado a receita omitida;

- No presente caso, a prova direta recaiu exclusivamente sobre os erros em lançamentos contábeis, de onde a fiscalização extraiu a conclusão de que, provavelmente (presumidamente) ocorreram as operações à margem da escrituração das quais decorreu a omissão de receitas apuradas no lançamento.

Sendo assim, se inexiste prova direta da conduta ilícita e do dolo no seu cometimento, fica inviabilizada a aplicação da multa agravada.

Pois bem. Passamos a análise.

A qualificação da multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, nos termos do § 1º do mesmo artigo, duplicando-a para 150%, pressupõe a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. O artigo 72 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude (destacamos):

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Percebe-se que a intenção do legislador foi proteger, como circunstância qualificativa da penalidade aplicada, o núcleo da obrigação tributária, qual seja o fato gerador de todo o desdobramento jurídico que culminará com um direito creditório em favor do Erário Público. Impedir ou retardar o seu conhecimento, ou ainda modificar as suas características essenciais significa omitir documentação base de ocorrência, deformar circunstâncias materiais ou a natureza do negócio jurídico praticado.

A base de cálculo é uma das características essenciais da obrigação tributária principal. Ao manipular as contas patrimoniais com o objetivo de desviar do resultado sua receita de venda futura registrada em conta transitória, as características essenciais da obrigação tributária principal foram modificadas, com a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Em consequência, preenchido o requisito qualificativo das operações como fraude, nos moldes do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, legítima a qualificação da multa de ofício prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O Termo de Verificação Fiscal (e toda a documentação acostada ao processo) demonstra exaustivamente o fato de não estarmos diante de mero erro nos lançamento de estornos inconsistente, mas lançamentos contábeis intencionais com objetivo de adulterar o saldo da conta caixa, para dessa forma dar lastro ao lançamento a crédito de R\$ 7.1000.226,18, que por sua vez corresponde à receita omitida que transitou na conta clientes transitória e foi desviada do resultado, mediante lançamento a crédito na conta caixa.

O dolo é o "animus", a vontade de querer o resultado. No presente caso, esta vontade restou demonstrada nos autos. Todos os atos praticados foram realizados de forma consciente e planejada para alcançar, ao fim, unicamente com o intuito de esconder omissão de receita que seria revelada pela conta caixa.

Como se observa, não há reparos a serem feitos na decisão da DRJ, por esse motivo, incorporo as suas razões de decidir ao presente voto quanto a este ponto, nos termos do §3º, art. 57 do RICARF. Vejamos:

A recorrente contesta a qualificação da multa sobre a omissão de receita, caracterizada pelo saldo credor de caixa, por entender que a ocorrência de presunção legal de omissão de receitas de forma alguma poderia autorizar a imputação da multa qualificada, que exige a prova inequívoca da conduta dolosa do contribuinte.

Contrapõe-se também à qualificação da multa sobre a omissão de receita derivada da conta 2.1.5.02.001 Clientes Conta Transitória, por entender que houve presunção na ocorrência do dolo.

A qualificação da multa está prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Para tanto, mister a comprovação da sonegação, fraude e conluio, na conduta que deu causa à exação tributária, na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

Art . 71. Sonegação é tóda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é tóda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

No caso das omissões de receita pura e simples, já é pacificado na jurisprudência administrativa que aquelas, por si só, não podem dar causa à qualificação da multa, se a autuação não contiver a comprovação inequívoca do dolo do sujeito passivo na conduta que deu causa à exação. Nesse sentido a Súmula nº 14 do CARF:

CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Com muito mais razão, as meras presunções legais também não podem dar causa qualificação da multa, porque nestas sequer se tem a certeza da ocorrência do fato gerador, que foi presumido por um permissivo legal. Não estar a se dizer que a ocorrência do dolo não pode ser provada na hipótese, mas que as provas devem ser ainda mais contundentes no sentido de demonstrar que a conduta do sujeito passivo buscou impedir a ocorrência do fato gerador ou omiti-lo da administração tributária (arts. 71 e 72, Lei 4.502/64). Nesse sentido a Súmula nº 25 do CARF:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Para motivar a aplicação da multa qualificada, a fiscalização aduziu que no caso não ocorreram meros erros nos lançamento de estornos inconsistentes, mas lançamentos contábeis intencionais com objetivo de adulterar o saldo da conta caixa, para dessa forma dar lastro ao lançamento a crédito de R\$ 7.100.226,18, que por sua vez corresponde à receita omitida que transitou na conta clientes transitória e foi desviada do resultado, mediante aquele lançamento a crédito na conta caixa.

Compulsando consolidação da conta caixa, verifica-se que foram efetuados: 53 ajustes a crédito, por data incorreta do lançamento, num total de R\$ 53.473.616,58, e por conseguinte 72 ajustes a débito, pelo mesmo motivo e valor global; 48 ajustes a crédito, por estornos e suprimentos de fundos não comprovados, num total de R\$ 12.859.545,63; ajuste a débito, pelo estorno do crédito correspondente à receita transitada na conta clientes transitória e desviada do resultado, no valor de R\$ 7.100.226,18. Tais ajustes resultaram numa presunção de omissão de receita de R\$ 9.406.311,14

Não é possível aferir dolo nos ajustes por correção de data, posto que para tanto haveria de se apurar se nos intervalos das incorreções haveria saldo credor. O que não foi o fundamento da qualificação da multa.

Quantos aos estornos e os suprimentos de caixa não comprovados, aqui se incluindo os lançamentos a débito provindos da conta banco para pagamentos de obrigações, sem a correspondente saída do caixa (crédito), o olhar isolado dessas operações poria dúvida quanto à existência do dolo, pois eventuais desorganizações contábeis também poderiam dar ensejo a estas correções. Todavia, essas operações devem ser observadas em conjunto com que aconteceu nas demais contas naquele ano-calendário.

Com efeito, verificou-se neste processo que o sujeito passivo registrava a receita de suas vendas para entrega futura na conta 2.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA, para depois a transferir para o resultado. Entretanto, em 30/11/2010, antes de reclassificar esta conta do passivo para a conta do ativo 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITORIA, a recorrente excluiu parcela da receita registrada na conta, no valor de R\$ 7.100.226,18, mediante o esdrúxulo lançamento a

débito conta 2.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA e a crédito conta 1.1.1.01.001 CAIXA, deixando-a com saldo final de R\$ 2.818.572,47, que foi transferido para conta do ativo 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA.

Ou seja, a um só tempo, a recorrente retirou recurso de seu caixa e omitiu a receita de seu resultado. Demonstrando-se sua intenção consciente de impedir o reconhecimento da receita e a apuração do lucro dela decorrente.

Pois bem, ao teor de seu volume, R\$ 12.859.545,63, pode-se aquiescer que os lançamentos indevidos a débitos tiveram por função acobertar o inevitável saldo credor de caixa surgido pela operação de omissão de R\$ 7.100.226,18 em receita, destacada nos parágrafo anteriores, que reduziu drasticamente o saldo da conta caixa.

Por essa razão, também na omissão de receita, decorrente do saldo credor de caixa, é evidente a fraude perpetrada pelo sujeito passivo, com o intuito de esconder omissão de receita que seria revelada pela conta caixa.

Dos exposto, na forma do artigo do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, c/c art. 72 da Lei nº 4.502/64, mantém-se a qualificação da multa sobre toda receita omitida mantida no lançamento.

(Grifei)

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Do Recurso de Ofício

No que se refere ao recurso de ofício interposto pela DRJ, a infração posta a apreciação do CARF é a seguinte: (i) Omissão de Receitas (Lançamento a crédito da conta 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITORIA e a débito da conta 2.1.5.02.001 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA).

A DRJ ao se debruçar sobre este tópico da acusação fiscal, decidiu da seguinte forma, *verbis*:

2.3.2 Do lançamento a crédito da conta 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITORIA e a débito da conta 2.1.5.02.001 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA

Aduz a recorrente que, no final de 2010, reviu seus procedimentos e reclassificou a conta transitória para o ativo da entidade (conta nº 11501009), com natureza de contas a receber. E que para tanto, zerou o saldo da conta transitória de passivo transferindo o mesmo para o ativo da entidade, como comprovariam os balancetes contábeis do período às folhas 21305-21400.

[...]

Cumpre observar que, na data do lançamento contábil (31/12/2010), o saldo da conta analítica de natureza devedora do Ativo relativa a direitos a receber, 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITORIA, encerrou o dia com saldo credor de R\$ 3.209.855,04, e, portanto, não suportava tal lançamento, corroborando ainda mais a inconsistência do mesmo.

Ademais, o valor é suficientemente significativo para se errar um lançamento dessa magnitude, efetuado sem nenhum documento que o lastreie.

O saldo da conta do passivo 2.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA era de R\$ 2.818.572,47 credor, em 31/11/2010 (fls. 17593-17660). O saldo da conta do ativo 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA era de R\$ 3.209.855,04 credor, em 31/12/2010 (fl. 17661-17724). A operação de transferência, no valor de R\$ 2.818.572,47, ocorreu em 31/12/2010, e zerou o saldo da conta do passivo 2.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA (fl. 17725).

Observe-se que há um lapso de tempo entre a data de formação do saldo no passivo (31/11/2010) e sua transferência para o ativo (31/12/2010). O que leva a concluir que o sujeito passivo manteve o saldo na conta do passivo até sua transferência para o ativo no final do mês subsequente. Observe-se ainda que a conta do ativo CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA aparenta ter a mesma finalidade de seu espelho no passivo – registrar provisoriamente as vendas para entrega futura.

De forma que, diferentemente do que ocorreu na transferência da conta clientes do passivo para a conta caixa, não se vislumbra aqui a existência de omissão de receita. Tratando-se de uma conta transitória, o sujeito passivo pode, e deve, reclassificar suas vendas registradas na conta do ativo CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA para o resultado quando da realização da receita.

Razão porque se afasta a infração de omissão de receita no valor de R\$ 2.818.572,47.

Como se pode observar, a DRJ entendeu que no presente caso não resta caracterizada omissão de receita haja vista que está caracterizada a existência de contas transitórias, podendo o contribuinte oferecer os valores a tributação quando da realização da receita.

Contudo, não assiste razão esse entendimento.

Segundo a fiscalização, na data de 31/12/2010 foi reclassificado para a conta de direitos a receber no ativo circulante, o valor de R\$2.818.572,47, mediante lançamento a crédito da conta 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITORIA e a débito da conta 2.1.5.02.001 CLIENTES CONTA TRANSITORIA.

O contribuinte foi intimado a explicar detalhadamente os motivos que justificassem o lançamento citado e a apresentar os documentos comprobatórios, consoante

item 16 do Termo de Início do Procedimento Fiscal. A resposta apresentada foi a mesma transcrita no IV.III.

Ora, se na conta transitória 2.1.5.02.001 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA o contribuinte registra temporariamente suas vendas, as contrapartidas dos lançamentos a débito nessa conta devem necessariamente ser contas de resultado, e não a conta 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA.

Na resposta apresentada não foram acostados documentos que justificassem o lançamento citado, e os esclarecimentos prestados permitem concluir que de fato está incorreto o lançamento contábil efetuado, a contrapartida correta não é a conta 1.1.5.01.009 CLIENTES CONTA TRANSITÓRIA, mas deveria ser conta de resultado como vendas.

A contabilidade tem como um dos seus objetivos, o registro dos atos e fatos que modifiquem ou possam vir a modificar o patrimônio da entidade, que devem estar lastreados em documentação hábil e idônea.

Como não foi apresentada documentação que justificasse o lançamento contábil perpetrado pelo contribuinte, agiu bem a fiscalização ao tributar o montante de R\$ 2.818.572,47, pois, restou demonstrado, no meu entendimento, que tal quantia não transitou pelo resultado.

Assim, DOU provimento ao recurso de ofício.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário quanto aos débitos objeto do pedido de desistência, relacionados nos documentos de fls. fls. 21.567/21.568.

Quanto à matéria conhecida, voto por negar provimento ao recurso voluntário e dar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa