



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.003238/2010-39
ACÓRDÃO	1004-000.215 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIO DE ALIMENTOS REDE VALE LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

Caracterizam-se como omissão de receitas os valores creditados em contas de depósito mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. A presunção legal estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é relativa, cabendo ao contribuinte o ônus de infirmá-la, mediante prova individualizada da origem de cada depósito. Não é suficiente a apresentação de documentos genéricos, sem correlação direta com os créditos identificados nos extratos bancários.

REDUÇÕES Z. VENDAS COM CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUALIZADA.

A alegação de que os depósitos bancários se referem a vendas com cartão de crédito e débito, já registradas nas Reduções Z e tributadas anteriormente, exige demonstração individualizada da correlação entre cada depósito e a respectiva venda, mediante documentação hábil e idônea.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido em relação ao lançamento principal aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fundamentos fáticos ou jurídicos que justifiquem tratamento diverso.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006, 2007

MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Eventuais excessos na determinação da matéria tributável e no cálculo do montante do tributo devido, desde que não relacionados com vício material, não constituem causa de nulidade, sendo possível a sua retificação no curso do processo administrativo fiscal, nos termos dos artigos 142 e 145, I e II do CTN e artigo 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1201/1221) interposto em face do v. acórdão de fls. 1157/1179, que julgou procedente em parte a impugnação de fls. 954/960 para o fim de manter parcialmente os lançamentos relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), dos anos-calendário de 2006 e 2007.

2. Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

AUTOS DE INFRAÇÃO E OUTROS - FLS. 855/947.

Contra o sujeito passivo qualificado nos autos, foi lavrado o auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no qual foram destacados os aspectos principais do lançamento, conforme demonstram os seguintes excertos:

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)

Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

001 - OMISSÃO DE RECEITAS
RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Omissão de Receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme descrito no Relatório do Procedimento Fiscal, o qual faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
--------------	-----------------------------	----------

[...]

002 - OMISSÃO DE RECEITAS
SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO NÃO COMPROVADA A ORIGEM E/OU A EFETIVIDADE DA ENTREGA

Omissão de Receita caracterizada pela não comprovação da origem e/ou de efetividade da entrega do numerário, conforme ...

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
--------------	-----------------------------	----------

[...]

003 - OMISSÃO DE RECEITAS
PASSIVO FICTÍCIO

Omissão de Receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme descrito no Relatório do Procedimento Fiscal, o qual faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2006	R\$ 370.000,00	75,00

[...]

004 - OMISSÃO DE RECEITAS
DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS

Omissão de Receita Operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, conforme descrito no Relatório do Procedimento Fiscal, o qual faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
--------------	-----------------------------	----------

Em decorrência do procedimento fiscal, foram ainda lavrados os autos de infração pertinentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

O crédito tributário lançado foi assim consolidado:

DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO
(art. 3º da Portaria MF 531/93 e art. 9º, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72
com redação do art. 113 da Lei nº 11.196/05.)

Sujeito Passivo	
CNPJ	
07.144.329/0001-75	
Razão Social	
COMERCIO DE ALIMENTOS REDE VALE LTDA	
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	453.445,18
Juros de Mora	171.327,54
Multa	340.083,87
Valor do Crédito Apurado	964.856,59
Programa Integração Social	
Contribuição	36.688,82
Juros de Mora	14.405,25
Multa	27.516,55
Valor do Crédito Apurado	78.610,62
Contribuição Social s/Lucro Líquido	
Contribuição	180.098,90
Juros de Mora	68.244,22
Multa	135.074,14
Valor do Crédito Apurado	383.417,26
Contribuição p/Financiamento S. Social	
Contribuição	168.991,30
Juros de Mora	66.351,98
Multa	126.743,39
Valor do Crédito Apurado	362.086,67
Total	
Crédito tributário do processo em R\$	1.788.971,14

Foi anexado ainda o Termo de Encerramento, no qual consta a data de ciência do sujeito passivo em 07/12/2010, além de demonstrativos pertinentes à compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL.

RELATÓRIO DO PROCEDIMENTO FISCAL – FLS. 922/947.

1. DA CONTRIBUINTE FISCALIZADA.

A fiscalização fez um breve relato sobre a contribuinte fiscalizada, destacando que nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativas aos anos-calendário 2006 e 2007, consta tributação com base no lucro real trimestral.

2. DA AÇÃO FISCAL.

Nesse tópico, a autoridade fiscal discorreu sobre as intimações expedidas e respostas apresentadas pela contribuinte fiscalizada, apresentando um detalhado relatório dos fatos investigados.

3. DAS INFRAÇÕES APURADAS.

3.1 - OMISSÃO DE RECEITAS.

3.1.1 - PASSIVO NÃO COMPROVADO.

Considerou a fiscalização que a contribuinte mantinha em seu passivo na conta contábil 2.1.2.3.1 — COM DE ALIMENTOS PRIMORDIAL LTDA saldo não comprovado de R\$ 370.000,00, em 31/12/2006, correspondente a fornecedores sem a comprovação do efetivo pagamento conforme resposta dada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, por força do artigo 81 do RIR/99, foi efetuado o lançamento de ofício como omissão de receita em 31/12/2006 dos valores em aberto na escrituração contábil da referida conta.

3.1.2 - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE.

3.1.2.1 - DIFERENÇA ESCRITURAÇÃO FISCAL X CONTÁBIL.

Ao cotejar os valores constantes nos Livros de Apuração do ICMS (matriz e filiais) com os constantes da escrituração contábil, constatou a fiscalização a escrituração a

menor de valores conforme especificado, que resultou no lançamento de ofício correspondente à diferença de receitas apuradas no valor de R\$13.752,27, após dedução das compras do Período igualmente não escrituradas, no mês de abril/2007.

3.1.2.2 - RECEITA NÃO ESCRITURADA.

Com a finalidade de apurar as receitas auferidas pela fiscalizada, a autoridade fiscal solicitou a apresentação dos redutores "Z" dos pontos de vendas da matriz e filiais.

Após totalizar as receitas auferidas mensalmente e confrontá-las com as receitas apuradas pela fiscalização, com a escrituração fiscal e a escrituração contábil, constatou-se a falta de escrituração contábil e fiscal de receitas da atividade da contribuinte.

Em atendimento à intimação, a fiscalizada alegou que não havia condições de apresentar comprovações quanto às alegadas postergações de lançamento e tributação de receitas.

De acordo com as determinações legais em vigor, efetuou-se o lançamento de ofício correspondente às diferenças de receitas apuradas pela fiscalização, nos meses de setembro a dezembro/2007.

3.1.3 - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO NÃO COMPROVADA A ORIGEM E/OU A EFETIVIDADE DA ENTREGA.

Em atendimento aos Termos de Intimação, a fiscalizada protocolou resposta alegando que não havia possibilidade de comprovar o efetivo aporte de recursos dos sócios.

Com base nos artigos 282, e 288, do RIR/99, foi efetuado o lançamento de ofício, pela omissão de omissão de receitas.

3.1.4- FALTA DE ESCRITURAÇÃO MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.

A fiscalizada foi intimada a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações de crédito efetuadas nas contas bancárias da contribuinte (demonstrando a escrituração contábil correspondente).

Analizadas as respostas e documentos apresentados, concluiu-se que, não comprovada mediante documentação hábil e idônea a origem dos depósitos bancários constantes de suas contas correntes, tem a autoridade fiscal o poder/dever de autuar a omissão de receitas no valor dos depósitos recebidos, conforme determinação do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

A seguir, foram demonstrados os valores não escriturados na escrituração contábil da contribuinte nos anos-calendário de 2006 e 2007.

Ressaltou a fiscalização que, mesmo tendo sido apurado saldo credor de caixa, no período sob fiscalização, não foi efetuado o lançamento de ofício desta infração pelo motivo de ter sido constatada movimentação financeira não escriturada na contabilidade.

4 - DAS MULTAS APLICADAS.

Em relação às infrações apuradas, foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75% como dispõe o inciso I do Art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

5 - CONCLUSÕES.

Diante do exposto, foi lavrado o Auto de Infração com a exigência do IRPJ e reflexos nos anos-calendário de 2006 e 2007, com os respectivos demonstrativos, formalizado no Processo Administrativo Fiscal Nº 11065.003238/2010-39.

6 - INTIMAÇÃO PARA ALTERAÇÃO DO LALUR.

Tendo sido alterado os valores correspondentes aos saldos de prejuízos acumulados e da base de cálculo negativa da contribuição, intimou-se a contribuinte a proceder à alteração de seu LALUR — Livro de Apuração do Lucro Real, conforme planilhas constantes do Auto de Infração.

DEMAIS DOCUMENTOS.

Os demais documentos que embasaram o trabalho fiscal constam das fls. 02/850.

O Termo de Transferência de Crédito Tributário foi juntado às fls. 951/953.

IMPUGNAÇÃO - FLS. 954/1145.

A impugnação foi apresentada em 05/01/2011, sendo que seu conteúdo pode ser resumido conforme se segue.

I - DOS FATOS.

Inicialmente, a impugnante faz uma síntese do lançamento, antecipando, também resumidamente, pontos de discordância no tocante à omissão de receitas apurada com base nos depósitos bancários.

Naquilo que a impugnante não possuía respaldo contundente para formular defesa, está reconhecendo a exigência, encaminhando moratória, (parcelamento) de cujo encaminhamento faz prova (Anexo 01).

II - VALORES NÃO IMPUGNADOS (parcelados).

Como a impugnante reconhece, de súbito, a inexistência de comprovação quanto à origem dos recursos objeto e registro como suprimentos de caixa para a empresa, feitos pelos sócios, tais valores, tal qual especificados nos autos de infração, fazem parte do reconhecimento da procedência do lançamento, de modo que são excluídos "a priori" da impugnação.

Do mesmo modo, é reconhecido como procedente o lançamento no item relativo ao Passivo Fictício, valor original de R\$370.000,00, de 31/12/2006. Esse valor, todavia, tem origem no início do ano calendário de 2006.

Quanto à omissão de receitas não contabilizadas, o reconhecimento é parcial, conforme detalhamento feito, tendo procedido à redução equivalente a 30% dos prejuízos apurados/escriturados, no caso do IRPJ e da CSLL.

Foram indicados ainda os valores pertinentes à Cofins e ao PIS.

Observou-se que os valores apontados pelo Auditor Fiscal, no capítulo atinente a RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS, ao serem confrontados com a escrituração da empresa, revelaram alguma dissonâncias, a serem detalhadas adiante.

III - INCONFORMIDADE COM AS CONCLUSÕES TRADUZIDAS NO(S) LANÇAMENTO(S).

III.A) DAS INCONSISTÊNCIAS NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DOS DIVERSOS TRIBUTOS.

Como já mencionado supra, a apuração feita pela fiscalização, na auditoria que apurou omissão de receitas, no sub-item denominado " OMISSÃO DE RECEITAS NÃO CONABILIZADAS", padece de algumas inconsistências, resultando daí que, numa apuração de valores menores nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2007. Considerando-se os valores de vendas canceladas e estornos, tudo devidamente registrado nas escritas contábil e fiscal, e levando em conta que os valores do mês de dezembro, na sua quase totalidade, foram objeto de lançamento em janeiro/2008, chega-se à conclusão, conforme as Planilhas elaboradas, a partir de cada máquina registradora, que os totais efetivos (reconhecidos pela impugnante conforme capítulo anterior) são: setembro/2007 = R\$93.226,63; outubro/2007 = 97.459,05; novembro/2009 = 79.444,63; dezembro/2007 = 0,00.

As Planilhas que vão anexas, juntamente com cópias das "reduções Z" das diversas máquinas registradoras, mês a mês, demonstram a apuração desses valores acima registrados (Anexo 02). Deste modo, as diferenças entre esses montantes e aqueles apurados pelo AFRFB são impugnadas, para que a impugnação resulte em anulação dessas parcelas do lançamento, considerando-se quitado o débito nos montante efetivamente ocorridos, nestes meses de 2007.

III.B) - INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO RELATIVAMENTE À MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.

É improcedente o lançamento em relação a qualquer dos tributos, pelas seguintes constatações: primeiramente, porque o AFRFB atuante considerou, no somatório dos valores, mês a mês, todos aqueles montantes objeto de vendas com cartões de crédito, valores esses que são devidamente registrados (cfe. reduções Z), nas diversas máquinas registradoras, no dia a dia, de modo que o crédito nas respectivas contas bancárias não representam um novo crédito, um novo ingresso, mas apenas a liquidação dos ditos cartões.

A impugnante então passa a discorrer sobre operações com o BANCO TRIÂNGULO, inclusive indicando transferências para o BANRISUL, indevidamente elencados como omissão de receita.

Do mesmo modo, no caso do BANRISUL, as vendas através do "cartão BANRI-COMPRAS" representa uma venda a prazo, sendo que o crédito dos respectivos valores, que compõem registros da movimentação bancária correspondente, apenas consignam a amortização do crédito representado no uso do dito cartão do Banrisul, de nenhum modo implicando em omissão de receitas.

Em relação aos demais estabelecimentos bancários, registram-se, do mesmo modo, créditos de vendas com Cartões, como VISA e CREDICARD, que foram considerados pelo atuante, no montante da omissão de receita a título de "DEPOSITOS BANCARIOS NÃO CONTABILIZADOS", mas que, pelo mesmo motivo explicitado, não poderiam ser assim considerados, por corresponder a receitas de vendas registradas no ato, em cada uma das máquinas registradoras dos estabelecimentos (matriz e filiais) da impugnante.

Para demonstrar, anexam-se cópias das "reduções Z", (Anexo 03), amostragem de diversas caixas registradoras e diferentes datas, onde constam os registros dos valores relativos aos diversos cartões de créditos bancários aceitos pela REDE VALE nas vendas a varejo.

Em segundo lugar, no restante dos valores apontados como omitidos, a esse título, ainda que a contabilidade da empresa revele a falha da falta de escrituração dos depósitos bancários, em 2006, é evidente que os depósitos diversos daqueles oriundos de vendas com cartões de crédito também se relacionam a vendas registradas em decorrência da sistemática de adoção obrigatória de máquinas registradoras.

É preciso destacar, também, que o reconhecimento de omissão de receitas, caracterizado em outras modalidades, como "passivo fictício", "suprimentos incomprovados" e "diferenças nos registros dos meses de 09 a 11/07" caracteriza elemento substancial para inserir origem de recursos outros que não aqueles explicitados na contabilidade, de modo a gerar o numerário depositado, no dia a dia, nas diversas contas-correntes bancárias movimentadas pela empresa. Junta-se a esta defesa Planilha de "reconstituição da conta caixa" (Anexo 04), em que se demonstra a inserção, nos registros contábeis, das Omissões de Receitas admitidas pela impugnante, revelando a sobra de substancial montante, mesmo considerando os depósitos esporádicos nas diversas contas bancárias, como saída da conta caixa, inclusive se fosse reconstituída a escrita contábil do período.

III.B.a - Indevida inclusão de valores transferidos de uma conta bancária para outra, da mesma titular.

A impugnante aponta as incongruências que estão representadas no somatório ou totalização dos valores pretensamente omitidos, de transferências de valores de um conta bancária para outra. Por exemplo, como acima apontado, os valores que saíram da conta do Banco Triângulo representam ingressos (depósitos) no Banrisul. Essas constatações podem ser confirmadas com os registros que constam de fls. 425, 454, 462 e 470 (ref. Bco. Triangulo), em confronto com os registros de fls. 552, 566, 570 e 574 (ref. Movimentação do Banrisul).

Cabe registrar que há diversos outros em que o auditor fiscal atuante inseriu, no somatório dos depósitos bancários, valores concernentes a DOC ou TED. Do ponto de vista legal e até pragmático, essas transferências bancárias jamais podem representar omissão

de receita, mormente no ramo de supermercado (natureza da impugnante), em que as vendas passam, obrigatoriamente, pelas máquinas registradoras.

Por isso é que se pede:

A) a análise cuidadosa e sensata de todos os argumentos e provas trazidas pela impugnante, de modo a julgar procedente, na totalidade, a presente Impugnação;

B) alternativamente, se assim não entenderem esses julgadores, sejam excluídos da tributação os valores relativos às vendas com cartões de crédito, que repercutem, pela sistemática corrente do mercado, em créditos nas contas-correntes bancárias, bem assim sejam excluídos todos os valores que consignam transferências de uma para outra conta bancária, através de DOC ou TED.

Os documentos juntados à impugnação constam das fls. 961/1145.

3.A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) houve por bem julgar procedente em parte a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores não contabilizados, creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa jurídica.

RECEITA DA ATIVIDADE NÃO ESCRITURADA.

Devem ser tributados os valores da receita não escriturada apurados com base no confronto da contabilidade com os relatórios denominados Reduções Z, considerando as correções expressas em demonstrativo detalhado elaborado pelo contribuinte na impugnação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos demais lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4.A exoneração parcial do crédito tributário decorreu do reconhecimento, pela instância *a quo*, da existência de diferenças indevidas na apuração das receitas não escrituradas relativas às Reduções Z, no total de R\$ 47.800,13, e de créditos bancários decorrentes de transferências entre contas do mesmo titular, no importe de R\$ 20.998,00.

5.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário lastreado em dois pontos principais, com base nos argumentos assim sintetizados:

- **Dos Depósitos Bancários Não Contabilizados:**

- A autuação considerou, no somatório dos valores de depósitos bancários, montantes referentes a vendas realizadas com cartões de crédito e débito, os quais já foram devidamente registrados nas "Reduções Z" das máquinas registradoras e incluídos nas escritas contábil e fiscal, compondo a base de cálculo dos tributos.
 - Os créditos em suas contas bancárias representam apenas a liquidação dessas vendas efetuadas por meio de cartões, e não uma nova receita omitida.
 - A exigência da turma julgadora de que ela apresentasse "planilhas detalhadas" confrontando os valores das Reduções Z com os créditos bancários questionados não encontra respaldo legal. Afirma que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, exige apenas a comprovação da origem dos recursos mediante documentação hábil e idônea, e que as Reduções Z apresentadas cumprem esse requisito.
 - Aduz que a falta de conciliação bancária na contabilidade constitui uma infração meramente formal e não configura omissão de receitas, especialmente quando o contribuinte, devidamente intimado, informa e comprova a origem dos recursos depositados, demonstrando que não se trata de um novo ingresso.
 - Enfatiza que a presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é aplicável quando não há a apresentação de documentos hábeis e idôneos que comprovem a origem dos recursos. Uma vez apresentados tais documentos, a presunção é elidida, e o ônus da prova da efetiva omissão recai sobre o Fisco.
 - Invoca o princípio da verdade material, que impõe à Administração Tributária o dever de fiscalizar, apurar e lançar tributos com base na realidade factual e econômica. Alega que, no presente caso, o Fisco presumiu a omissão de receitas sem apresentar provas suficientes de que o fato jurídico tributário ocorreu de forma diversa daquela registrada pela recorrente.
 - Argumenta que, tendo apresentado documentos hábeis para comprovar a origem dos recursos, o ônus da prova de que houve omissão de receitas é do Fisco, não podendo ser exigida a elaboração de planilhas ou detalhamentos não previstos na legislação.
- **Da Incorreção do Lançamento e a Nulidade do Ato:**

- Sustenta que a apuração dos valores (bases de cálculo) é parte integrante e indissociável da motivação do ato administrativo de lançamento.
- Alega que o lançamento tributário deve ser constituído respeitando seus pressupostos e contendo seus elementos essenciais, sob pena de invalidade, sendo a motivação um desses elementos.
- Argumenta que a motivação do ato administrativo deve ser válida e fundamentada em provas.
- Alega que, no caso em questão, há provas de que a motivação do auto de infração está incorreta, pois utilizou fundamento legal equivocado para determinados fatos e realizou um enquadramento fático equivocado de eventos, constituindo fatos jurídicos inválidos.
- Defende que, havendo vício na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no antecedente (motivação) ou no conseqüente (crédito), ocorre a nulidade do ato administrativo, que acoberta sua integralidade.
- Enfatiza que um ato nulo não pode ser convalidado, sendo necessária a lavratura de um novo ato administrativo para a tributação do mesmo fato.
- Argumenta que o reconhecimento, pelo julgador *a quo*, da tributação inadequada de cancelamentos, descontos e transferências entre contas da mesma titularidade já demonstra a invalidade do ato.
- Aduz que a tributação inadequada das vendas já tributadas por meio de pagamentos com cartão de crédito e débito reforça a necessidade de declaração de nulidade integral do auto de infração.
- Conclui que os órgãos de julgamento administrativos não têm a prerrogativa de efetuar "relançamentos", mas apenas de julgar a (in)validade dos atos, mantendo-os ou extinguindo-os. Portanto, havendo invalidade (nulidade) na motivação do ato, este deve ser integralmente retirado do ordenamento jurídico.

6.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

7.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

8. Cuida-se de lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007, decorrentes da omissão de receitas, nas seguintes situações:

1. **Passivo não comprovado**: A fiscalização constatou a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada, especificamente em relação à conta contábil da COM DE ALIMENTOS PRIMORDIAL LTDA, com um saldo não comprovado de R\$ 370.000,00 em 31.12.2006. Esta ação configurou omissão de receita conforme o inciso III do artigo 281 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) e o artigo 40 da Lei 9.430, de 1996.
2. **Omissão de receitas da atividade**:
 - a. **Diferença entre a escrituração fiscal (Livro de Apuração do ICMS) e a escrituração contábil**: Foi identificada uma escrituração a menor de receitas no mês de abril de 2007, no valor de R\$ 91.733,21. Após a análise da manifestação da contribuinte, e considerando compras não escrituradas, a diferença efetiva que influenciou na tributação foi de R\$ 13.752,27.
 - b. **Receita não escriturada**: Ao confrontar os totais das "leituragens Z" dos pontos de venda com a escrituração contábil, a fiscalização constatou a falta de escrituração contábil e fiscal de receitas da atividade nos meses de setembro a dezembro de 2007. A contribuinte alegou postergação desses valores para o ano de 2008, mas não comprovou a tributação dessas receitas.
3. **Suprimento de numerário não comprovada a origem e/ou a efetividade da entrega**: A fiscalizada não comprovou a origem dos valores de empréstimos efetuados pelos sócios para a empresa nos anos de 2006 e 2007.
4. **Falta de escrituração da movimentação bancária**: A fiscalização apurou que a movimentação financeira em diversas instituições bancárias (Banrisul S/A, Unibanco, Banco Real e Triângulo S/A) não foi escriturada na contabilidade da empresa no ano-calendário de 2006. Para o ano de 2007, a escrituração foi considerada incompleta, especialmente em relação aos créditos do Banco Triângulo S/A. A falta de comprovação da origem desses depósitos bancários, mediante documentação hábil e idônea, caracterizou omissão de receita conforme o artigo 42 da Lei 9.430, de 1996 e o artigo 287 do RIR/99.

9. Conforme reconhece o RV, o sujeito passivo "não impugnou os itens 1 e 4 supra, ou seja, a comprovação quanto à origem dos recursos registrados como suprimentos de caixa para a empresa feitos pelos sócios, como também o lançamento do valor de R\$ 370.000,00 lançado no passivo e considerado como passivo fictício pela autoridade fiscal. Em relação a tais valores a recorrente reconheceu a procedência e parcelou o crédito tributário".

10.No mais, em suma, a Recorrente busca a reforma da decisão da DRJ, argumentando que a autuação sobre os depósitos bancários não contabilizados é indevida, pois se referem a receitas já tributadas, comprovadas pelas Reduções Z, e que a exigência de planilhas detalhadas não possui amparo legal. Adicionalmente, alega que a incorreção na aplicação da legislação tributária e a equivocada qualificação dos fatos geraram um vício insanável na motivação do lançamento, configurando sua nulidade integral.

DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS

11.No que tange aos depósitos bancários não contabilizados, a Recorrente sustenta que a fiscalização considerou indevidamente como omissão de receitas os valores provenientes de vendas com cartões de crédito que já haviam sido devidamente registrados nas reduções Z das máquinas registradoras, de modo que os créditos nas contas bancárias não representariam novos ingressos de recursos ou novas receitas, mas apenas a liquidação financeira de vendas previamente registradas e já tributadas.

12.Ao refutar a decisão de primeira instância, que rejeitou seus argumentos por não ter elaborado "planilhas detalhadas" que demonstrassem a relação entre as reduções Z e os depósitos bancários correspondentes, a Recorrente sustenta que tal exigência não encontra amparo legal. Isto porque o art. 42 da Lei 9.430, de 1996, exige apenas a comprovação dos ingressos mediante "documentação hábil e idônea", requisito que teria sido atendido com a apresentação das reduções Z.

13.O contribuinte defende que a falta de conciliação bancária na contabilidade constitui mera infração formal, que não deveria resultar em nova tributação quando comprovada a origem dos recursos. Nesse sentido, argumenta que a presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei 9.430, de 1996, é aplicável somente quando não são apresentados documentos hábeis e idôneos para comprovar a origem dos recursos. Ou seja, uma vez apresentados documentos que comprovem a origem dos recursos, caberia ao Fisco o ônus de provar a ocorrência do ilícito tributário, em respeito à presunção de inocência e ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal.

14.A decisão recorrida, no ponto em exame, considerou insuficientes as provas apresentadas pelo contribuinte. Destacou que a comprovação da origem dos depósitos bancários deve ser individualizada, demonstrando de forma inequívoca a relação entre cada depósito específico e sua respectiva origem. Não bastava a indicação genérica de documentos ou alegações amplas sobre a natureza dos valores. Confirmam-se os seguintes excertos:

Em relação ao Banco Triângulo, argumentou que os créditos ali registrados, na sua totalidade, apenas configuravam o aporte dos recursos objeto de crédito, para o banco financiador, ou seja, não era possível classificar tais créditos bancários como omissão de receitas, uma vez que as vendas respectivas foram objeto de registro prévio, no momento da venda no varejo (OBS.: Registro nas máquinas como "Cartão Ofertão"). Situação semelhante teria ocorrido em relação ao Banrisul (cartão BANRI-COMPRAS), além do Visa e Mastercard.

Para fins de demonstração, a impugnante anexou cópias das "reduções Z" (Anexo 03 - fls. 1069/1127), classificadas como amostragem de diversas caixas registradoras e diferentes datas, nas quais constariam os registros dos valores relativos aos diversos cartões de créditos bancários aceitos pela REDE VALE nas vendas a varejo.

Analisando os documentos que compõem o Anexo 03, verifica-se que, de fato, em relação aos valores de vendas registrados nas Reduções Z, consta a especificação de "Formas de Pagamento", com indicação de valores recebidos em dinheiro, cartões de crédito, ticket refeição, entre outros, conforme excerto extraído da impugnação (fl. 1092):

(...)

Porém, diferentemente da situação anterior, na qual a impugnante se esmerou na demonstração dos valores que compuseram as Reduções Z do período de setembro a dezembro de 2007, elaborando planilhas detalhadas que foram confrontadas com o lançamento, **no caso em comento, não há como estabelecer, com base apenas nos documentos anexados à impugnação (Anexo 03), a relação entre o valor indicado nas Reduções Z e o correspondente crédito bancário questionado no lançamento cuja origem deve ser comprovada pelo contribuinte autuado.**

O fato de existir a possibilidade de no crédito questionado constar valores recebidos por meio de cartão de crédito já registrados nas Reduções Z não exige o contribuinte, que deixou de contabilizar a movimentação financeira integralmente ano de 2006, e parcialmente em 2007, de comprovar a origem dos depósitos bancários de forma individualizada como determina a legislação. Há de se considerar ainda a hipótese de que nem toda venda realizada por meio de cartão de crédito tenha transitado nos registros das Reduções Z, entre outras possibilidades.

Para comprovar a origem dos depósitos bancários e afastar a presunção legal de omissão de receitas não basta a indicação de documentos juntados de forma aleatória, alguns ilegíveis, sem que sejam estabelecidos vínculos entre o depósito questionado e a origem correspondente que se pretende comprovar.

Note-se que não foi demonstrado, ainda que por amostragem, nenhum único depósito que fosse justificado por vendas efetuadas por meio de cartões de créditos cujos valores constem das Reduções Z anexadas, evidenciando a coincidência de data e valor.

A dificuldade de comprovação é agravada pela desídia do contribuinte nº trato da sua movimentação financeira que não foi contabilizada integralmente e, nesse caso, não se pode exigir da autoridade fiscal, tanto a lançadora quanto a julgadora, que procure estabelecer vínculos com base em documentos esparsos, juntados aleatoriamente.

(original sem grifo)

15.O colegiado *a quo* ressaltou que o contribuinte não conseguiu estabelecer vínculos concretos entre os valores indicados nas Reduções Z e os créditos bancários questionados no lançamento. Não houve demonstração, nem mesmo por amostragem, de coincidência de datas e valores que permitisse confirmar que determinado depósito correspondia efetivamente a uma venda já registrada.

16.Um ponto relevante da decisão foi o reconhecimento parcial da impugnação apenas quanto às transferências entre contas bancárias do próprio contribuinte. Foram identificadas e comprovadas quatro transferências específicas (em 11.01.2006, 30.01.2007, 01.06.2007 e 17.09.2007) que, conforme prevê o §3º, I, do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem ser consideradas para efeito de determinação da receita omitida. Apenas estes valores, no quesito depósitos não comprovados, foram excluídos da base de cálculo dos tributos lançados.

17.A Recorrente insiste quanto ao descabimento da consideração de todos os créditos constantes dos extratos de contas correntes, como sendo receitas. Contudo, olvida que a mera identificação de valores creditados em contas bancárias, sem que o titular, regularmente intimado, comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, presume a omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que soa:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

18.Referido dispositivo legal é claro ao dispor sobre a presunção *juris tantum* de omissão de receita (relativa), passível de ser elidida por prova em contrário, cujo ônus compete ao sujeito passivo. Milita a favor do fisco, portanto, uma presunção legal que, uma vez não afastada, por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos, dará ensejo à tributação.

19.Com efeito, uma vez constatada a existência de crédito em conta bancária, cuja origem não for documentalmente comprovada (o que corresponde ao fato conhecido, indiciário e provado), tal valor é considerado como uma receita omitida do sujeito passivo (tratando-se da ficção legal estabelecida pelo ordenamento jurídico).

20. Nesse passo, ressalte-se que a adoção de presunções legais era prevista, à época dos fatos, pelo inciso IV do artigo 334 do CPC/1973 (atualmente reproduzida no inciso IV do artigo 374 do CPC/2015), *in verbis*:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

21. Conseqüentemente, competia à interessada, como bem destacado pela decisão de 1ª instância, ter apresentado provas que demonstrassem a relação entre as reduções Z e os depósitos bancários correspondentes, cuja ausência não permite conhecer a efetiva origem dos recursos. A mera apresentação das reduções Z, sem essa correlação com os créditos identificados nas contas bancárias, não é suficiente para tal desiderato.

22. Por via de consequência, não tendo a Recorrente se desenvencilhado do ônus que lhe competia, isto é, por não ter demonstrado a efetiva origem dos créditos bancários, não há como prover o apelo.

INCORREÇÃO DO LANÇAMENTO E A NULIDADE DO ATO

23. Neste tópico, a Recorrente desenvolve argumentação sobre a invalidade do auto de infração, baseando-se em vício material na motivação do ato administrativo.

24. Inicialmente, afirma que o auto de infração contém em seu bojo o detalhamento de apuração de todos os tributos constituídos, bem como a evolução dos juros e a aplicação de penalidade. Sustenta que esta apuração dos valores (bases de cálculo) é parte integrante e indissociável da motivação do ato administrativo impugnado.

25. Prossegue argumentando que a motivação deve ser válida, sob pena de ausência de um dos elementos essenciais do ato administrativo. Recorre às lições de Fabiana Del Padre Tomé para defender que, para que a motivação se aperfeiçoe, não basta o relato do motivo, sendo necessário que sua enunciação seja efetuada com fundamento em provas.

26. Alega que, no caso em análise, há provas do contrário, ou seja, há provas de que a motivação do lançamento está incorreta, uma vez que utilizou fundamento legal equivocado para determinados fatos, além da indicação de enquadramento fático equivocado de eventos, constituindo fatos jurídicos inválidos. Sustenta que, havendo vício na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, configura-se a nulidade do ato em sua integralidade. Citando Eurico de Santi, diferencia casos de "anulação" (quando o vício está no processo de produção do ato) de casos de "nulidade" (quando o vício está no produto, ou seja, no conteúdo do ato-norma).

27. Defende que, tendo sido reconhecido pelo julgador de primeira instância a tributação inadequada de cancelamentos, descontos e transferências entre contas de mesma titularidade, e devendo ser reconhecida a tributação inadequada das vendas com cartão de crédito e débito, tal reconhecimento de ilegalidades invalida integralmente o ato administrativo.

Isso porque a prerrogativa dos órgãos de julgamento administrativos não é efetuar "relançamentos", mas julgar a validade dos atos, mantendo-os ou extinguindo-os.

28. Conclui afirmando que, como há invalidade (nulidade) na motivação do ato – aplicação incorreta de bases de cálculo e fatos imponíveis – deve o ato administrativo ser integralmente retirado do ordenamento jurídico, ainda que parte do cálculo esteja correto.

29. Como se verifica, a Recorrente tergiversa sobre o tema, referindo-se a uma suposta nulidade pela falta de correspondência entre a motivação e as provas que instruíram o lançamento. Afirma que *“há provas do contrário, ou seja, há provas de que a motivação em si está incorreta, uma vez que utilizou fundamento legal equivocado para determinados fatos, assim como indicação enquadramento fático equivocado de eventos, constituindo fatos jurídicos inválidos”*. Entretanto, não especifica que provas seriam essas, nem em que aspecto poderiam infirmar o lançamento.

30. De mais a mais, o eventual reconhecimento de excessos quantitativos e valorativos relacionados à determinação da matéria tributável e ao cálculo do montante do tributo devido, incluindo as penalidades, não revela, *per se*, nulidade de qualquer espécie.

31. Na dicção do *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional, *“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*.

32. Já os incisos I e II do artigo 145 do mesmo código, dispõem que *“O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício (...)”*.

33. Por sua vez, o artigo 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, se encontra assim redigido:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

34. Vale dizer, é da natureza do processo administrativo fiscal e talvez a principal razão da sua existência, a possibilidade da realização de ajustes e correções nos lançamentos de ofício, dentro do exercício do controle de legalidade e do poder/dever da administração de revisar seus próprios atos.

35. A exatidão da mensuração da base de cálculo pode ser revisitada no bojo do processo administrativo fiscal, sem que erros na sua concepção, desde que não relacionados com vícios materiais, constituam causa de nulidade. Nesse sentido:

(...)

ERRO NA APURAÇÃO PERCENTUAL DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE INEXISTENTE.

O erro na base de cálculo da exigência do imposto não causa nulidade do lançamento. Nos casos em que a autoridade fiscal aplica base de cálculo diversa daquela prevista em lei, não cabe à segunda instância decretar a nulidade do lançamento, mas sim corrigir a base de cálculo, não podendo, contudo, agravar a situação da exigência fiscal.

(...)

(Acórdão nº 1402-00.442)

36. Portanto, na medida em que não se vislumbra a existência de vício material, mas apenas a revisão realizada pela instância *a quo* na base de cálculo, não procedem as alegações recursais.

CONCLUSÃO

37. Ante todo o exposto, afasto a arguição de nulidade do auto de infração e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca