



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.722309/2014-11
ACÓRDÃO	1201-007.102 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPPLY DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O procedimento de fiscalização tem caráter inquisitório, razão pela qual não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. Nessa fase, ainda não há acusação fiscal, não há lide, não há processo. Os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais de observância obrigatória no processo legal administrativo, que se instaura com a impugnação após ciência do auto de infração (ciência da acusação formal de ocorrência de infração tributária).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

SALDO CREDOR DE CAIXA NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao Contribuinte a demonstração que refute a presunção legal de omissão de receitas, identificada em regular procedimento fiscal.

LUCRO REAL. CSLL. INDEDUTIBILIDADE

No caso de lançamento de ofício, não há que se falar em dedução da CSLL para fins de apuração do Lucro Real, conforme dispõe o art. 1º, parágrafo único da Lei nº 9.316/96 e no inciso I, art. 13, da Lei nº 9.249/95.

MULTA DE OFÍCIO. CRITÉRIO OBJETIVO DEFINIDO POR LEI.

A aplicação da multa de ofício a que se refere a Lei nº 9.430, de 1996 independe da ocorrência de dolo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Eduarda Lacerda Kanieski (substituto[a] integral), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Evaristo Pinto.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte em face do Acórdão proferido pela DRJ que negou provimento à sua Impugnação.

Na origem, foram lavrados contra o Contribuinte Autos de Infração de IRPJ e CSLL com seus consectários legais e Multa de Ofício de 75% em virtude das seguintes constatações tomadas pela análise da escrituração transmitida pelo Sistema público de Escrituração Digital (SPED):

“0001 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

SALDO CREDOR DE CAIXA

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

0002 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

CSLL DO PERÍODO

Valor de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidente sobre os valores omitidos de receita decorrentes de saldos credores na conta caixa não adicionado

ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.”

E relativamente à CSLL:

“0001 RECEITAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme relatório fiscal em anexo.”

Nas palavras do Acórdão Recorrido:

“(a) Omissão de receita por presunção legal caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa no valor total R\$ 1.785.852,41;

(b) Ausência de adição ao lucro líquido do período, para fins de apuração do Lucro Real, do valor total de R\$ 175.119,44, referente à CSLL incidente sobre o valor das receitas omitidas a que se refere o item anterior;

Quanto ao lançamento decorrente de CSLL de fls. 13 a 20, a Fiscalização apurou a seguinte infração à legislação tributária:

- Falta de recolhimento da CSLL incidente sobre as receitas omitidas a que se refere o item “a” no valor R\$ 175.119,44.”

A autoridade fiscal verificou, na Escrituração Contábil Digital (ECD), apresentada ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) pela impugnante – optante pela apuração do Imposto sobre a Renda com base no lucro real trimestral no ano-calendário de 2011 -, a ocorrência de saldos credores na conta caixa nos meses de agosto, setembro e novembro de 2011, conforme extrato do Livro Razão anexo ao Termo de Verificação Fiscal.

Eis o quadro demonstrativo do Livro Razão trazido pela fiscalização às fs. 27 do e-processo, a partir do qual se identificou o Saldo Credor de Caixa:

QUADRO Nº 01 SALDOS CREDORES DA CONTA CAIXA RAZÃO								
Nome:		SUPPLY DISTRIB DE PROD ALIMENTICIOS LTDA						
CNPJ:		10.303.789/0001-03						
Conta:		1.1.01.01 - CAIXA						
Saldo inicial:		355.460,66 D						
DATA	CÓDIGO	CONTA	SALDO INICIAL	D/C	DÉBITOS	CRÉDITOS	SALDO FINAL	D/C
26/08/2011	1.1.01.01	CAIXA	30.257,24	D	192.272,06	330.777,42	108.248,12	C
29/08/2011	1.1.01.01	CAIXA	108.248,12	C	126.558,36	1.510.998,38	1.492.688,14	C
30/08/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.492.688,14	C	136.729,31	282.437,88	1.638.396,71	C
08/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	225.139,92	D	165.591,15	515.918,06	125.186,99	C
09/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	125.186,99	C	307.543,02	292.599,11	110.243,08	C
10/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	110.243,08	C	0,00	0,00	110.243,08	C
12/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	110.243,08	C	351.809,42	504.124,96	262.558,62	C
13/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	262.558,62	C	297.238,52	329.678,87	294.998,97	C
14/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	294.998,97	C	348.319,46	241.312,75	187.992,26	C
15/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	187.992,26	C	413.114,63	306.982,76	81.860,39	C
07/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	202.183,62	D	149.688,48	352.674,54	802,44	C
08/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	802,44	C	241.106,59	256.630,79	16.326,64	C
09/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	16.326,64	C	201.464,42	253.029,09	67.891,31	C
10/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	67.891,31	C	256.453,59	285.817,68	97.255,40	C
11/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	97.255,40	C	175.356,73	307.508,33	229.407,00	C
14/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	229.407,00	C	201.920,87	341.126,92	368.613,05	C
15/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	368.613,05	C	92.537,03	0,00	276.076,02	C
16/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	276.076,02	C	220.427,56	368.222,29	423.870,75	C
17/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	423.870,75	C	163.387,04	283.106,94	543.590,65	C
18/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	543.590,65	C	184.012,59	581.116,25	940.694,31	C
19/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	940.694,31	C	0,00	0,00	940.694,31	C
20/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	940.694,31	C	0,00	0,00	940.694,31	C
21/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	940.694,31	C	311.925,92	398.617,73	1.027.386,12	C
22/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.027.386,12	C	187.620,59	243.150,76	1.082.916,29	C
23/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.082.916,29	C	201.667,61	229.344,53	1.110.593,21	C
24/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.110.593,21	C	159.855,86	247.444,27	1.198.181,62	C
25/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.198.181,62	C	141.633,37	554.899,78	1.611.448,03	C
26/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.611.448,03	C	0,00	0,00	1.611.448,03	C
28/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.611.448,03	C	167.675,70	440.773,77	1.884.546,10	C
29/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.884.546,10	C	156.628,65	217.854,14	1.945.771,59	C

Intimado a se manifestar, o contribuinte alegou erro contábil, asseverando que a contabilização não teria seguido o regime de competência e teria desrespeitado o cronograma de entradas dos valores, levando a conta caixa a ficar com saldos credores diários, conforme termo de resposta de fls. 57 a 66 acompanhado de documentos de fls. 67 a 425.

- 1) Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) 2010; ✓
- 2) Livro Registro de Inventário, 2010 e 2011; (co)
 - Arquivos eletrônicos de inventário do exercício 2010 e 2011 em CD;
 - Obs.: O início da exigência do Sistema Público de Escrituração Digital foi em 2010, que abrangeu o registro de inventário.
- 3) Documentos probatórios das aquisições e pagamentos efetuados dos seguintes fornecedores:
 - Aguiar Comercial Distribuidora Ltda – CNPJ nº 10.787.558/0001-12; *envio de documentos a conferir*
 - Medina Comércio Varejista de Alimentos Ltda – CNPJ nº 04.070.840/0001-81; *idem*
 - Parâmetro Distribuidora de Alimentos Ltda – CNPJ nº 12.229.604/0001-93. *idem*
- 4) Documentos que suportam as operações de empréstimo e financiamentos escriturados na conta contábil 2.1.01.08 – Empréstimo e Financiamentos; ✓
- 5) Esclarecimento da existência de saldos credores na conta contábil 1.1.01.01 – Caixa, nos períodos de agosto a novembro de 2011; ✓
- 6) Demonstrativo de apuração do IRPJ, em papel e planilha eletrônica; ✓ *tabulante*
- 7) Cópia do contrato Primitivo, da 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, 5ª e 6ª Alterações; ✓

Acerca dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, a Autoridade autuante entendeu que as explicações sobre a existência de Saldo Credor na conta Caixa não teriam sido comprovadas por documentos e livros auxiliares que poderiam demonstrar a justificativa do contribuinte, de que o Saldo Credor de Caixa entre os períodos de agosto a novembro de 2011 decorreria de mero erro na escrituração contábil. Assim consigna o TVF:

“Analisando os documentos e esclarecimentos apresentados verificamos que as explicações sobre a existência de saldo credor na conta Caixa, não foram comprovadas por documentos que lastrearam os lançamentos efetuados, bem como não foram apresentados livros auxiliares que poderiam demonstrar as informações ali prestadas.

(...)

No presente caso, foi detectado primeiramente no mês de agosto de 2011, no valor de R\$ 1.638.396,71; já no segundo período (mês de setembro) não houve lançamento, uma vez que o valor do saldo credor foi inferior ao saldo credor do mês anterior; no terceiro período (mês de novembro) houve lançamento de R\$ 307.774,88, que se refere à diferença entre o maior saldo credor acumulado do período e o saldo credor acumulado já lançado anteriormente (R\$ 1.945.771,59 – R\$ 1.638.396,71 = R\$ 307.374,88).”

Cientificado, o contribuinte apresentou Impugnação alegando, em apertada síntese:

- Nulidade do lançamento por adoção de medida que arbitraria o valor da receita omitida em razão da presunção de omissão de receitas por existência de saldo credor de caixa, em desconsideração ao equívoco contábil do contribuinte ao registrar apenas no último dia do mês as notas fiscais emitidas no curso do

mês, sendo que, segundo alega, a fiscalização deveria ter diligenciado e intimado o contribuinte para confirmar a veracidade de suas justificativas em processo bilateral que assegurasse a ampla defesa.

- Inobservância do art. 284 do RIR/99.
- Reitera o erro de contabilização já arguido durante a fiscalização, anexando, para fazer prova, *“todos os lançamentos financeiros de recebimento em dinheiro, da matriz e filial nos dois últimos trimestres de 2011, com a indicação da nota fiscal de saída respectiva, bem como foi reconstituído o livro razão, abarcando de forma analítica a integralidade dos lançamentos diários.”* Alegando que tal erro não poderia obstar a busca da essência sobre a forma, podendo ser corrigidos conforme preconiza o art. 269, parágrafo 3º do RIR/99.
- Erro na apuração da base de cálculo IRPJ, pois na apuração do Lucro Real a provisão de CSLL deveria ser deduzida do Lucro Líquido.
- Irrazoabilidade da multa de ofício no patamar de 75% por ausência de dolo e por entender que não teria havido prejuízo ao Fisco, devendo ainda ser aplicado analogicamente o art. 76 da Lei nº 4.502/64 e diretamente o art. 112 do CTN.

Anexou como documentos comprobatórios de fls. 461 a 1.042, relativamente a matriz e filial, a íntegra do Livro Razão Analítico relativamente à conta caixa, relação de contas recebidas em dinheiro, relação de contas recebidas por outros meios de pagamento contendo a indicação do cliente, das respectivas datas de vencimento, de pagamento, Nota Fiscal Correspondente, e valor. Nas palavras da Impugnante, *“todos os lançamentos financeiros de recebimento em dinheiro, da matriz e filial nos dois últimos trimestres de 2011, com a indicação da nota fiscal de saída respectiva, bem como foi reconstituído o livro razão, abarcando de forma analítica a integralidade dos lançamentos diários.”*

O Acórdão Recorrido negou provimento à Impugnação por unanimidade de votos.

Entendeu não haver hipótese de nulidade, havendo respeito do Auto de Infração ao Decreto nº 70.235, notadamente seus artigos 10 e 59.

Sobre a omissão de receitas presumida a partir da constatação do Saldo Credor de Caixa, entendeu que não restou afastada pelo contribuinte, asseverando que:

“Em resposta à referida intimação, a impugnante não refutou os valores de saldo credor encontrados pela Fiscalização. Em vez disso, limitou-se a informar equívoco do profissional contábil em realizar um único lançamento no último dia de cada período investigado, em vez de apresentar demonstrativo com cada lançamento contábil da conta Caixa acompanhado da respectiva Nota Fiscal de venda. E não o fez na presente impugnação, a qual se limitou a apresentar no Livro Razão os lançamentos contábeis constantes da resposta à referida intimação.”

Sobre a alegação de que a provisão de CSLL deveria ser deduzida da base de cálculo do IRPJ, consignou que a Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º, parágrafo único, dispõe que, para efeito da determinação do lucro real, os valores da CSLL deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração, conforme prevê também o inciso I, art. 13, da Lei nº 9.249, de 1995, que impede a dedução das provisões, salvo as exceções lá postas.

Sobre a alegação de descabimento da Multa de Ofício, manteve-a fazendo remissão a sua previsão legal no art. 44, I da Lei nº 9.430/96

Cientificado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual reprisou, em essência, os argumentos tecidos em primeiro grau, dialogando com o Acórdão Recorrido para alegar que:

- O previsto no art 5º, LIV e LV da CF/88 foi ignorado;
- Houve apresentação de vasta documentação, reconstituição do Livro Razão e a auditoria fiscal possuiria amplo acesso às notas fiscais eletrônicas do contribuinte, sendo que preferiu considerar a prova insuficiente em vez de intimar o contribuinte para a apresentação de provas complementares ou aprofundar o trabalho fiscal.
- Violação ao art. 148 do CTN, que trata do arbitramento e pressuporia a avaliação contraditória de preços e valores.
- Alegou que a Supply teria efetivamente apresentado todos os livros e documentos solicitados na notificação de 17/07/2014, o que seria confirmado pelo próprio TVF, havendo mencionado em sua resposta item a item os números dos lançamentos sintéticos que originaram dúvidas e que originaram o próprio Saldo Credor de Caixa, pois a contabilidade teria registrado apenas no último dia de agosto e novembro as notas fiscais de venda emitidas no curso de cada mês, enquanto o saldo credor teria sido verificado em 30/08/2011 e 29/11/2011, portanto, não no último dia de cada mês (dias úteis).
- Aplicação das súmulas CARF 14 e 25.

É a síntese do necessário.

VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1. - Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

2. – Direito

1.1 ITEM A DO ACÓRDÃO RECORRIDO – A OMISSÃO DE RECEITAS POR SALDO CREDOR DE CAIXA

1.1.1 NULIDADE POR ALEGADA VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA – CF, ART. 5º, LIV E LV

Muito embora o termo de intimação original tenha solicitado para alguns itens especificamente a prova documental, sobre o saldo credor de caixa solicitou apenas *esclarecimentos*¹ (veja novamente o questionamento de nº 5 de à fl. 35), que foram prestados pelo contribuinte.

Nesse contexto, não é de se estranhar que o contribuinte esperasse que, a partir dos esclarecimentos prestados, sobreviriam questionamentos da autoridade fiscal direcionados especificamente a requerer a prova específica que entendesse necessária (tal qual fez para outros itens) acerca das justificativas apresentadas para a existência de saldo credor de caixa. Entretanto, optou a autoridade autuante por lavrar de imediato o auto de infração.

Ocorre que tal procedimento fiscal não contraria os princípios do contraditório e da ampla defesa, na medida em que tais direitos somente surgem a partir da instauração do processo administrativo fiscal, com a apresentação da impugnação pelo sujeito passivo. Até este momento, não há processo, mas procedimento de natureza inquisitorial, conforme reconhece a jurisprudência sumulada deste Conselho, de caráter vinculante por força do art. 72 do Anexo II do RICARF. *Verbis*:

“Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).**

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401-004.061.”

Assim, afasto esta alegação de nulidade.

1.1.2 ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 148 DO CTN

O Contribuinte alega que o procedimento de “arbitramento” teria violado o art. 148 do CTN. Transcrevo o dispositivo:

¹ “5. Esclarecer a existência de saldos credores na conta contábil Caixa (Cod. 110101) nos períodos agosto a novembro de 2011;”

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

Ocorre que o dispositivo legal não guarda qualquer relação com o caso concreto, pois trata do arbitramento do preço de bens e direitos. No caso em questão, não houve qualquer arbitramento de preços, mas constatação de omissão de receitas a partir da presunção legal prevista pelo art. 12, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, cuja redação era consolidada no art. 281, I do RIR/99.

“§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

A presunção legal relativa assim estabelecida justifica-se não pela falta de informação ou dúvida sobre os valores reais das transações, bens e direitos de que trata o art. 148 do CTN, mas pela conclusão lógica positivada de que, se a escrituração do contribuinte revela saldo credor na conta caixa, de natureza devedora por ser fonte de recursos da entidade, é porque foram pagas contas pela sociedade sem que ela dispusesse de recursos contabilizados em montante suficiente para tanto, razão pela qual se presume que tais recursos consumidos foram omitidos.

Por essa razão, afasto a alegação de violação ao art. 148 do CTN.

1.1.3 ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 284 DO RIR/99

O dispositivo mencionado, que consolida previsão legal do art. 6º da Lei nº 8.846/94 na realidade trata do arbitramento da receita, que deve decorrer da situação em que esta não é conhecida.

Não se trata da situação dos autos, pois não houve causa para o arbitramento já que as receitas do contribuinte não eram desconhecidas. Suas receitas eram conhecidas, não só pelos registros contábeis apresentados pelo contribuinte dando conta de ingressos contabilizados, quanto a partir da omissão presumida com o respaldo legal do art. 12, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, que permitiu a identificação de receitas não contabilizadas as quais foram, portanto, adicionadas para a apuração do Lucro Líquido, impactando portanto o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL.

1.1.4 O INTENTO DE AFASTAR A PRESUNÇÃO LEGAL – ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS E PROVAS PRODUZIDAS PELO CONTRIBUINTE SOBRE O SALDO CREDOR DA CONTA CAIXA

Trata-se da alegação de que o Saldo Credor de Caixa não teria sido apurado pela fiscalização conta com algum nível de verossimilhança. O extrato do Livro Razão no qual se baseou a autoridade autuante avaliou os saldos da conta Caixa (vide Quadro nº 01 de fl. 27/28, anexo ao TVF) e de fato nos leva a inferir que foi considerado o saldo credor da conta caixa no dia 30/08/2011 (sendo que o último dia útil do mês seria 31/8/2011), no montante de R\$ 1.638.396,71 e o saldo credor adicional apurado em 29/11/2011, quando o último dia útil do mês na realidade era dia 30/11/2011.

Muito embora segundo o extrato colacionado pela fiscalização (o próprio Livro Razão original não consta dos autos) não apresente alteração no saldo da conta caixa entre os dias 30/08/2011 e 07/09/2011, o que permite afirmar que o saldo teria remanescido inalterado por todo esse período (algo bastante inusual), o extrato da conta caixa apresentado pela autuação se encerra no dia 29/11/2011, tornando inviável verificar se teria havido alteração do saldo credor no dia 30, último dia útil do mês. Essa constatação confere, a priori, alguma verossimilhança à justificativa apresentada pelo contribuinte de que os lançamentos na conta Caixa seriam feitos no último dia de cada mês, gerando na contabilidade o dito Saldo Credor. Vejamos a imagem do extrato de fl. 27:

QUADRO Nº 01 SALDOS CREDORES DA CONTA CAIXA RAZÃO								
Nome:		SUPPLY DISTRIB DE PROD ALIMENTICIOS LTDA						
CNPJ:		10.303.789/0001-03						
Conta:		1.1.01.01 - CAIXA						
Saldo inicial:		355.460,66 D						
DATA	CÓDIGO	CONTA	SALDO INICIAL	D/C	DÉBITOS	CRÉDITOS	SALDO FINAL	D/C
26/08/2011	1.1.01.01	CAIXA	30.257,24	D	192.272,06	330.777,42	108.248,12	C
29/08/2011	1.1.01.01	CAIXA	108.248,12	C	126.558,36	1.510.998,38	1.492.688,14	C
30/08/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.492.688,14	C	136.729,31	282.437,88	1.638.396,71	C
08/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	225.139,92	D	165.591,15	515.918,06	125.186,99	C
09/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	125.186,99	C	307.543,02	292.599,11	110.243,08	C
10/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	110.243,08	C	0,00	0,00	110.243,08	C
12/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	110.243,08	C	351.809,42	504.124,96	262.558,62	C
13/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	262.558,62	C	297.238,52	329.678,87	294.998,97	C
14/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	294.998,97	C	348.319,46	241.312,75	187.992,26	C
15/09/2011	1.1.01.01	CAIXA	187.992,26	C	413.114,63	306.982,76	81.860,39	C
07/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	202.183,62	D	149.688,48	352.674,54	802,44	C
08/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	802,44	C	241.106,59	256.630,79	16.326,64	C
09/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	16.326,64	C	201.464,42	253.029,09	67.891,31	C
10/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	67.891,31	C	256.453,59	285.817,68	97.255,40	C
11/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	97.255,40	C	175.356,73	307.508,33	229.407,00	C
14/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	229.407,00	C	201.920,87	341.126,92	368.613,05	C
15/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	368.613,05	C	92.537,03	0,00	276.076,02	C
16/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	276.076,02	C	220.427,56	368.222,29	423.870,75	C
17/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	423.870,75	C	163.387,04	283.106,94	543.590,65	C
18/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	543.590,65	C	184.012,59	581.116,25	940.694,31	C
19/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	940.694,31	C	0,00	0,00	940.694,31	C
20/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	940.694,31	C	0,00	0,00	940.694,31	C
21/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	940.694,31	C	311.925,92	398.617,73	1.027.386,12	C
22/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.027.386,12	C	187.620,59	243.150,76	1.082.916,29	C
23/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.082.916,29	C	201.667,61	229.344,53	1.110.593,21	C
24/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.110.593,21	C	159.855,86	247.444,27	1.198.181,62	C
25/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.198.181,62	C	141.633,37	554.899,78	1.611.448,03	C
26/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.611.448,03	C	0,00	0,00	1.611.448,03	C
28/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.611.448,03	C	167.675,70	440.773,77	1.884.546,10	C
29/11/2011	1.1.01.01	CAIXA	1.884.546,10	C	156.628,65	217.854,14	1.945.771,59	C

Verificamos, também, que antes da lavratura do Auto de Infração, o contribuinte foi intimado a apresentar uma série de documentos e esclarecimentos, conforme Termo de Intimação cuja imagem colaciono:

Relação dos livros e documentos solicitados:

1. Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) 2010;
2. Livro Registro de Inventário, 2010 e 2011;
3. Apresentar documentos probatórios das aquisições e pagamentos efetuados com os seguintes fornecedores, constantes de sua Escrituração Contábil Digital (ECD):
 - Parâmetros Distribuidora de Alimentos Ltda, CNPJ nº 12.229.604/0001-93;
 - Medina Comércio Varejista Ltda. CNPJ nº 04.070.840/0001-81;
 - Aguiar Comercial Distribuidora Ltda. CNPJ nº 10.787.558/0001-12.
4. Apresentar os documentos que suportaram as operações de empréstimos e financiamentos escriturados na conta contábil Contratos de Empréstimos e Financiamentos (Código 210108).

Fls. 1

§

5. Esclarecer a existência de saldos credores na conta contábil Caixa (Cod. 110101) nos períodos agosto a novembro de 2011;
6. Demonstrativo de apuração do IRPJ, **em papel e em planilha eletrônica**, detalhando:
 - as receitas auferidas, as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (indicar as contas contábeis utilizadas);
 - os valores devidos;
 - as deduções dos valores correspondentes ao imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre as receitas que integraram a base de cálculo do IRPJ devido, **se for o caso**;
 - os valores a pagar;
 - os valores pagos ou os valores parcelados.

Observações:

- Tal demonstrativo deverá ser assinado pelo contador e pelo representante legal da empresa.
- No tocante ao imposto de renda retido na fonte (IRRF) acima mencionado, **apresentar** a cópia do Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de IRRF fornecido pela fonte pagadora, **se for o caso**.

O Contribuinte atendeu à intimação apresentando a documentação e os esclarecimentos solicitados, conforme se verifica do Termo de Resposta e anexos que se iniciam à fl. 57, com documentos que vão até a fl. 425, além do Livro de Registro de Inventário dos anos de 2010 e 2011 apresentado em CD à fiscalização, identificamos extratos bancários, identificação de lançamentos contábeis, Cédulas de Crédito Bancário comprovando as operações de empréstimo, relatórios esclarecendo os pagamentos efetuados a fornecedores, comprovantes de pagamento consistentes em comprovantes de transações bancárias e microfilmagens de cheques, ambos identificados manualmente com o nº da Nota Fiscal Correspondente; planilhas de conciliação dos pagamentos, e Lalur acompanhado de seus termos de abertura e de encerramento (fls. 420/425).

Os esclarecimentos, especificamente relacionados aos saldos credores da Conta Caixa, constam ordenados no documento de fls. 63/64. Ressaltamos os esclarecimentos de itens 03 e 05

Item 5 - Esclarecimentos da existência de saldo credores na conta contábil 1.1.0.01 – Caixa no período de agosto a novembro de 2011 conforme quadro abaixo:

Ordem	Data Saldo Credor	Conta	Contra - Partida	Valor(es)R\$	Esclarecimentos
01	05/09/2011 A 26/09/2011	11.01.01.0002 Filial	41.06.01.0002	363.647,08; 442.557,65 356.788,92; 283.232,49 353.631,70; 490.727,91 573.679,87; 282.895,95	Não foi observado o princípio da competência do não lançamento da antecipação que originou saldo credor em conta CAIXA, o profissional contábil não respeitou o cronograma das entradas dos respectivos valores levando a conta caixa a ficar com saldos diários a descoberto. Esses valores ocorreram mediante antecipação de depósitos feita pelos clientes e a mesma não foi contabilizada. A antecipação de valor para venda futura é muito usual em nosso segmento de mercado.
02	01/11/2011 A 30/11/2011	11.01.01.0002 Filial	11.03.010002	2.252.714,51	O motivo de saldo credor em conta CAIXA do dia 01/11/2011 a 30/11/2011 foi decorrente do lançamento sintético de número 1993, em 30/11/2011. Uma vez que o profissional contábil não respeitou o fato gerador da emissão de notas de venda a vista que ocorreu diariamente deixando para fazer um só lançamento globalizando todas as entradas que ocorreram em dias anteriores. Fazendo um único lançamento no ultimo dia do mês.
03	11/08/2011 A 30/08/2011	11.01.01.0001 Mtz	11.03.010001	3.025.634,00	O motivo de saldo credor em conta CAIXA do dia 11/08/2011 a 30/08/2011 foi decorrente do lançamento sintético de número 1695, em 31/08/2011. Uma vez que o profissional contábil não respeitou o fato gerador da emissão de notas de venda a vista que ocorreu diariamente deixando para fazer um só lançamento globalizando todas as entradas que ocorreram em dias anteriores. Fazendo um único lançamento no ultimo dia do mês.

04	31/10/2011	11.01.01.0001 Mtz	11.03.010001	600.000,00	O motivo de saldo credor em conta CAIXA do dia 30/11/2011 foi decorrente da disposição dos lançamentos contábeis dentro do próprio dia. De forma que ao final do dia o saldo é devedor, se respeitado a ordem de lançamento contábil. O sistema segue lançamento por data e a forma contábil.
05	30/11/2011	11.01.01.0001 Mtz	11.03.010001	803.000,00	O motivo de saldo credor em conta CAIXA do dia 30/11/2011 foi decorrente do lançamento sintético de número 01992, em 30/11/2011. . Uma vez que o profissional contábil não respeitou o fato gerador da emissão de notas de venda a vista que ocorreu diariamente deixando para fazer um só lançamento globalizando todas as entradas que ocorreram em dias anteriores. Fazendo um único lançamento no último dia do mês.

No termo de Verificação Fiscal (fls. 21/25), a autoridade autuante consignou seu entendimento de que as explicações sobre o Saldo Credor na conta Caixa não seriam convincentes, nem tampouco teriam sido comprovadas por documentos que lastreassem os lançamentos efetuados e livros auxiliares que pudessem demonstrar as alegações do contribuinte. Por tal razão lavrou-se o Auto de Infração calcado na presunção de omissão de receitas (art. 12, §2º do Del. nº 1.598/77, art. 281, I do RIR/99).

Já em sede de Impugnação, o Contribuinte apresentou o Livro Razão Analítico completo do ano-calendário de 2011 reconstituído, segundo alega, de maneira a retificar a Conta Caixa segundo as normas contábeis em vigor. Nesse Livro Razão, conforme se verifica às fls. 467, o saldo da conta caixa mostra-se devedor em 31/08/2011 e em 30/11/2011, conforme demonstram as seguintes imagens:

Fls. 467:

: 01688 31/08/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	430,05	2.693.206,30C :
: 01689 31/08/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	550,91	2.693.757,21C :
: 01691 31/08/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	578,29	2.694.335,50C :
: 01692 31/08/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	526,57	2.694.862,07C :
: 01695 31/08/2011 1103010001	VR REF. REC. DE CLIENTES	3.025.634,00	330.771,93D :
:			:
:	TOTAIS DO MES 08/2011 ==>	6.876.306,91	6.898.321,31 330.771,93D :/

Fls. 480:

: 01990 30/11/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	789,50	429.282,26C :
: 01991 30/11/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	1.737,43	431.019,69C :
: 01992 30/11/2011 1103010001	VR REF. REC. DE CLIENTES	803.000,00	371.980,31D :
:			:
:	TOTAIS DO MES 11/2011 ==>	4.192.633,69	4.169.382,75 371.980,31D :/

As passagens acima transcritas revelam estranho lançamento ao final de cada mês, com descrição genérica e valores elevados, não justificados especificamente por documentação de suporte.

O Contribuinte ainda colaciona à fl. 500 uma lista com recebimentos em dinheiro do mês de agosto de 2011 que aponta genericamente o recebimento de R\$ 2.129.316,29 em espécie. Junta também relação de contas recebidas do mesmo mês, às fls. 501/582, esta conciliada com a indicação de clientes, número de notas fiscais, valores e datas de vencimento, somando mais R\$ 81.712,26. Faz o mesmo com relação ao mês de setembro a dezembro de 2011 nas folhas seguintes, tanto para o estabelecimento matriz, quanto para o filial.

O Acórdão Recorrido, por sua vez, relata a juntada dos documentos acima referidos, pelo contribuinte, mas nega provimento ao seu recurso entendendo não comprovadas as retificações feitas no Livro Razão.

De fato, muito embora o termo de intimação original tenha solicitado para alguns itens especificamente a prova documental, sobre o saldo credor de caixa solicitou apenas *esclarecimentos*² (veja novamente o questionamento de nº 5 de à fl. 35), que foram prestados pelo contribuinte. Nesse contexto, seria natural esperar que do esclarecimento prestado pelo contribuinte sobreviriam questionamentos da autoridade fiscal direcionados especificamente a requerer prova específica que entendesse necessária. Entretanto, optou a autoridade autuante por lavrar de imediato o auto de infração, o que a lei lhe faculta, cabendo a este Conselho avaliar se a presunção contida no art. 12, parágrafo 2º do Decreto Lei nº 1.598/77 foi afastada pelo contribuinte.

Ao intentar este mister, verifico que o TVF deixou clara a razão da autuação, qual seja, a ausência de apresentação de documentos que lastreassem as justificativas apresentadas pelo contribuinte para a manutenção de saldo credor na conta caixa. Vejamos (fl. 22):

Analizando os documentos e esclarecimentos apresentados verificamos que as explicações sobre a existência de saldo credor na conta Caixa, não foram comprovadas por documentos que lastrearam os lançamentos efetuados, bem como não foram apresentados livros auxiliares que poderiam demonstrar as informações ali prestadas.

Assim, a assertiva contida mais à frente no TVF à fl. 24, não foi o único, quanto menos o principal fundamento para a autuação.

² "5. Esclarecer a existência de saldos credores na conta contábil Caixa (Cod. 110101) nos períodos agosto a novembro de 2011;"

Ressalte-se que a fiscalizada foi intimada a se manifestar sobre a ocorrência dos já citados saldos credores, entretanto a explicação não foi convincente.

Também o Acórdão Recorrido foi claro a esse respeito, asseverando à fl. 1.054 dos autos que *“Conforme os mesmos fundamentos deste Relator para rejeição à prejudicial de nulidade, a impugnante não se desincumbiu do ônus de demonstrar a ausência de saldo credor de caixa levantado pela Fiscalização. Com a inversão do ônus probatório, a juntada do Livro Razão com a integralidade dos lançamentos diários desacompanhado das respectivas Notas Fiscais de saída não refuta a presunção legal inicial.”*

A despeito dos reiterados questionamentos claros no sentido de que a documentação de suporte dos lançamentos deveria ser apresentada (e.g. notas fiscais e livros auxiliares) não verifico nos documentos acostados aos autos prova alguma acerca dos fatos que supostamente teriam levado aos saldos credores da conta caixa, o que se verifica na verdade, contrariamente ao alegado pelo contribuinte, é que enormes saldos credores na conta caixa foram “corrigidos” por lançamentos genéricos e não comprovados por qualquer documento idôneo, de valores elevadíssimos e incompatíveis com os valores individuais das operações do contribuinte reveladas pelo Livro Razão que ele mesmo acosta já “retificado” à Impugnação.

Vejamos novamente os lançamentos que alteraram os saldos de credor para devedor, sempre em valores elevados se comparados ao padrão dos lançamentos do contribuinte, e feitos no calar da noite do último dia do mês:

Fls. 467:

: 01688 31/08/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	430,05	2.693.206,30C :
: 01689 31/08/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	550,91	2.693.757,21C :
: 01691 31/08/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	578,29	2.694.335,50C :
: 01692 31/08/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	526,57	2.694.862,07C :
: 01695 31/08/2011 1103010001	VR REF. REC. DE CLIENTES	3.025.634,00	330.771,93D :
:			:
:	TOTAIS DO MES 08/2011 ==>	6.876.306,91	6.898.321,31 330.771,93D ✓

Fls. 480:

: 01990 30/11/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	789,50	429.282,26C :
: 01991 30/11/2011 3201010043	PG DESPESAS C/ VIAGENS CONF RELATORIO	1.737,43	431.019,69C :
: 01992 30/11/2011 1103010001	VR REF. REC. DE CLIENTES	803.000,00	371.980,31D :
:			:
:	TOTAIS DO MES 11/2011 ==>	4.192.633,69	4.169.382,75 371.980,31D ✓

Tais elementos não afastados pelo contribuinte revelam que a pretexto de retificar o Livro Razão, o contribuinte deparou-se com saldo credor injustificável, fazendo lançamentos para maquiar a omissão de receitas causadora do saldo credor de caixa.

E não obstante possam ser de acesso da autoridade fiscal as notas fiscais emitidas pelo contribuinte, competia a ele conciliá-las com seus lançamentos contábeis de maneira a fazer a prova suficiente de que os lançamentos em questão, notadamente os vultosos lançamentos feitos

no ocaso do último dia dos meses de agosto e novembro, encontravam-se amparados por documentação fiscal.

Vale mencionar que, contrariamente ao que alega o contribuinte, não houve desrespeito ao art. 276 do RIR/99, pelo contrário. O dispositivo garante à autoridade fiscal o poder de conferir o resultado tributável apurado pelo contribuinte a partir, dentre outros elementos, da escrituração do contribuinte. Este dispositivo na realidade confirma a higidez do procedimento fiscal, confirmando ser faculdade da autoridade fiscal auditar o resultado tributável declarado pelo contribuinte a partir de variados elementos de prova, inclusive a contabilidade do contribuinte que revelou a omissão de receitas constatada pela fiscalização.

Portanto, da ausência de higidez da escrituração do contribuinte (violação ao art. 251 do RIR/99, notadamente em seu parágrafo único), identificou-se a omissão de receitas presumida com amparo no art. 281, I do RIR, objeto de lançamento na medida em que da omissão resultou diferença de tributos a serem recolhidos. Não se pode falar em ausência de prejuízo ao fisco, pelo exposto acima, nem mesmo pode-se dizer tratar de mero erro quanto ao período de apuração competente para o lançamento das ditas receitas, como alega o contribuinte ao fazer referência ao art. 273 do RIR/99, já que sequer o alegado erro foi provado pelo contribuinte, como também se demonstrou acima, condição *sine qua non* para a correção dos alegados equívocos nos lançamentos contábeis (art. 269 § 3º do RIR/99).

1.2 ITEM B DO ACÓRDÃO RECORRIDO – O ALEGADO ERRO NA INDICAÇÃO DO ELEMENTO QUANTITATIVO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA:

O contribuinte reitera o argumento posto em Impugnação, alegando que os campos para preenchimento da DIPJ revelariam que a provisão para CSLL decorrente da adição das receitas omitidas deveria ser excluída do Lucro Real e, portanto, excluída da base de cálculo do IRPJ.

Nesse sentido, partilho das razões apresentadas pelo Acórdão Recorrido, valendo-me das palavras lá adotadas por força do art. 114, parágrafo 12º, I do RICARF

“A Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º, parágrafo único, dispõe que, para efeito da determinação do lucro real, os valores da CSLL deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração.

A impugnante parte da premissa de que o valor da CSLL deverá ser deduzido, o que vai de encontro ao disposto na referida lei e no inciso I, art. 13, da Lei nº 9.249, de 1995. Razão pela qual rejeito os argumentos da impugnante neste item.”

Transcrevo os dispositivos, para fins didáticos.

Lei nº 9.316/96:

“Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.”

Lei nº 9.249/95:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)”

Portanto, sem razão o contribuinte.

1.3 INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO PREVISTA PELO INCISO I, DO ART. 44, DA LEI Nº 9.430/96

O contribuinte defende a inaplicabilidade da multa de ofício de 75%, alegando que só seria aplicável em caso de dolo não verificado no caso em questão.

Ocorre que toda sua defesa parte de enunciados que tratam da *qualificação* da multa de ofício, que a eleva de 75% para 150% conforme prescreve o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, objeto também das súmulas CARF nºs 14 e 25. Portanto, não se aplicam ao caso em questão, no qual não houve qualificação, mas apenas a aplicação da multa de 75% que independe de dolo. Não há, também por isso, qualquer analogia a ser aplicada em favor do contribuinte.

Tampouco há que se falar ser o caso de denúncia espontânea, como pretende defender o contribuinte suscitando o art. 76, I da Lei nº 4.502/64, já que o contribuinte não procurou a Fazenda para se retratar e recolher o tributo devido espontaneamente, razão pela qual foi autuado.

Por fim, não há dúvida sobre qualquer dos elementos trazidos pelo art. 112 do CTN que enseje interpretação mais favorável ao contribuinte em questão.

3. – Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, mas, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah