



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.722725/2021-86
ACÓRDÃO	1402-007.125 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	09 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

O erro na identificação do regime de tributação a que se sujeita a contribuinte constitui-se em vício material insanável na autuação, a ensejar a nulidade do lançamento assim deduzido.

ÔNUS DA PROVA.

A deficiência na demonstração e prova, por parte da Autoridade Fiscal, de ocorrência do fato gerador da hipótese tributária determina a declaração de nulidade do lançamento.

PASSIVO FICTÍCIO. INAPLICABILIDADE.

A aplicação da regra presuntiva de omissão de receita prescrita no artigo 40 da Lei nº 9.430/1996 e no artigo 293, inciso III, do RIR 2018, exige a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada. Ou seja, o antecedente da regra que autoriza a presunção de receita omitida é o registro de uma relação obrigacional (um passivo) já quitada ou de existência não comprovada, que não ocorreu no caso em análise.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF). AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A ECF não é apta para constituir o crédito tributário, visto que, por lei, ela não constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos créditos tributários nela consignados, tal qual a DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, conforme artigo 5º,

§ 1º, do Decreto-Lei nº 2.124/1984 e a Declaração de Compensação – Dcomp (artigo 74, § 6º, da Lei nº 9.430/1996).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. ART. 135, INCISO III, DO CTN. INOCORRÊNCIA.

A imputação da responsabilidade tributária impõe a autoridade tributária a obrigação de efetuar a subsunção do plano fático ao plano jurídico ao responsabilizar o sócio administrador, demonstrando e comprovando quais os atos foram por esse praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, relacionando referido(s) ato(s) a lei e/ou dispositivo do contrato social ou estatuto violados, devendo ser afastada a responsabilização quando o fundamento se revela genérico, deficiente ou ausente de subsunção.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ATO DOLOSO. INAPLICABILIDADE.

A aplicação da multa qualificada em lançamento de ofício exige a comprovação nos autos da prática de condutas dolosas pela contribuinte, qualificadas como sonegação, fraude ou conluio, que não ocorreram no caso em análise.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO POR FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. CABIMENTO.

Para a imposição da multa de ofício com agravamento em 50% de seu percentual original é preciso que a “falta de atendimento” tenha caráter de omissão total, ou seja, a contribuinte não forneça qualquer informação, ou procrastine as respostas, sempre de modo a dificultar o procedimento do Fisco; ou, ainda, forneça as informações e respostas evasivamente, sem qualquer conteúdo, em evidente intuito de obstaculizar a ação fiscal, o que ocorreu no caso em análise. Contudo, deve ser reduzida de ofício para percentual para 100% (cem por cento), por força do teor do artigo 14, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) conhecer do recurso de ofício, por atender ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103 e, no mérito, i.ii) a ele negar provimento para, i.ii.i) manter a nulidade dos autos de infração, referente às contribuições para o PIS e a Cofins, por erro material; i.ii.ii) manter a nulidade do lançamento, com relação a omissão de receita – não contabilização de receitas; i.ii.iii) manter o cancelamento do lançamento referente a omissão de receitas por presunção “saldo credor de caixa” do dia 11/07/2017; i.ii.iv) manter o cancelamento da autuação referente à infração “custos não comprovados – compras não respaldadas com nota fiscal”; i.ii.v) manter o cancelamento do lançamento, referente à omissão de receita por presunção - “passivo inexistente”; i.ii.vi) manter a exclusão da multa de ofício qualificada prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996; i.iii) conhecer do recurso voluntário e a ele dar provimento parcial tão somente para reduzir *ex officio*, o percentual da multa agravada aplicada, de 112,50% para 100%, com suporte nos artigos 14, *caput*, e 15, da Lei nº 14.689/23, e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, mantendo os lançamentos remanescentes e não exonerados pela decisão recorrida; ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário e sócio administrador da recorrente, ELEUMAR CAETANO DO CARMO, excluindo-o do polo passivo, vencidos os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda e Paulo Mateus Ciccone que mantinham a imputação de solidariedade.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interposto somente pela empresa NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA. (contribuinte), em face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil do Ceará que decidiu manter em parte os Autos de Infração, com a consequente manutenção do crédito tributário lançado apenas com relação ao saldo credor de caixa, especificamente quanto ao fato gerador ocorrido em 07/02/2018, assim como da multa agravada imposta sobre os valores decorrentes da infração; bem assim dos resultados operacionais não declarados, com a multa de ofício aplicada, no percentual reduzido de 75%.

2. Porém, cancelou a multa qualificada e excluiu a responsabilidade solidária do senhor ELEUMAR CAETANO DO CARMO (sócio administrador). Os Autos de Infração foram fundamentados nos seguintes termos:

Auto de Infração			
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA			
LAVRATURA			
Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
DRF - ANÁPOLIS	0120200.2020.00139		
Local de Lavratura	Data	Hora	
ANÁPOLIS / GO	15/02/2022	14:27	
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	CNPJ		
NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA	16.995.395/0001-40		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
QUADRA QNN 17 CONJUNTO A LOTE	25		
Bairro	Cidade/UF	CEP	
CEILANDIA	BRASÍLIA/DF	72225171	
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS			
Nome	CNPJ		
ELEUMAR CAETANO DO CARMO	428.210.701-44		
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
R JOAQUIM MENDONCA RORIZ	159		
Bairro	Cidade/UF	CEP	
CENTRO	LUZIÂNIA/GO	72800-190	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Cód. Receita Conf.	Valor	
	2917	54.300.687,74	
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2022)		9.771.838,46	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		64.444.683,47	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		128.517.209,67	
CENTO E VINTE E OITO MILHÕES, QUINHENTOS E DEZESSETE MIL, DUZENTOS E NOVE REAIS E SEXTENTA E SETE CENTAVOS			

INTIMAÇÃO

Ficam os sujeitos passivos intimados a extinguir o crédito tributário constituído pelo presente lançamento de ofício, por meio do pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09, cujo montante, acima discriminado, será recalculado, na data da efetiva extinção, de acordo com a legislação aplicável.

Será concedido redução das multas passíveis de redução, nos seguintes percentuais, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09:

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração;

II - 40% (quarenta por cento), se for requerido o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração.

Esta intimação é válida, também, para a cobrança amigável de que trata o art. 21 do Decreto nº 70.235/72.

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA			
Unidade	DRF - ANÁPOLIS	Número do Procedimento Fiscal	0120200.2020.00139
Local de Lavratura	ANÁPOLIS / GO	Data	15/02/2022 14:27
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA	CNPJ	16.995.395/0001-40
Logradouro	QUADRA QNN 17 CONJUNTO A LOTE	Número	25
Bairro	CEILANDIA	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		CEP	72225171
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS			
Nome	ELEUMAR CAETANO DO CARMO	CNPJ	428.210.701-44
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	R JOAQUIM MENDONCA RORIZ	Número	159
Bairro	CENTRO	Cidade/UF	LUZIÂNIA/GO
		CEP	72800-190
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf	2973	Valor 24.502.569,96
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2022)			Valor 4.268.296,93
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor 29.143.392,94
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor 57.914.259,83
Valor por Estorno			
CINQUENTA E SETE MILHÕES, NOVECENTOS E QUATORZE MIL, DUZENTOS E CINQUENTA E NOVE REAIS E OITENTA E TRÊS CENTAVOS			

INTIMAÇÃO

Ficam os sujeitos passivos intimados a extinguir o crédito tributário constituído pelo presente lançamento de ofício, por meio do pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09, cujo montante, acima discriminado, será recalculado, na data da efetiva extinção, de acordo com a legislação aplicável.

Será concedido redução das multas passíveis de redução, nos seguintes percentuais, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09:

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração;

II - 40% (quarenta por cento), se for requerido o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração.

Esta intimação é válida, também, para a cobrança amigável de que trata o art. 21 do Decreto nº 70.235/72.

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

LAVRATURA			
Unidade	DRF - ANÁPOLIS	Número do Procedimento Fiscal	0120200.2020.00139
Local de Lavratura	ANÁPOLIS / GO	Data	15/02/2022 14:27
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA	CNPJ	16.995.395/0001-40
Logradouro	QUADRA QNN 17 CONJUNTO A LOTE	Número	25
Bairro	CEILANDIA	Cidade/UF	BRASÍLIA/DF
		CEP	72225171
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS			
Nome	ELEUMAR CAETANO DO CARMO	CNPJ	428.210.701-44
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	R JOAQUIM MENDONCA RORIZ	Número	159
Bairro	CENTRO	Cidade/UF	LUZIÂNIA/GO
		CEP	72800-190
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf	2960	Valor 5.925.001,52
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2022)			Valor 968.726,86
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor 6.755.626,63
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor 13.649.355,01
Valor por Estorno			
TREZE MILHÕES, SEISCENTOS E QUARENTA E NOVE MIL, TREZENTOS E CINQUENTA E CINCO REAIS E UM CENTAVO			

INTIMAÇÃO

Ficam os sujeitos passivos intimados a extinguir o crédito tributário constituído pelo presente lançamento de ofício, por meio do pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09, cujo montante, acima discriminado, será recalculado, na data da efetiva extinção, de acordo com a legislação aplicável.

Será concedido redução das multas passíveis de redução, nos seguintes percentuais, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09:

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração;

II - 40% (quarenta por cento), se for requerido o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração.

Esta intimação é válida, também, para a cobrança amigável de que trata o art. 21 do Decreto nº 70.235/72.

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

LAVRATURA

Tributação		Número do Procedimento Fiscal	
DRF - ANÁPOLIS		0120200.2020.00139	
Local de Lavratura		Data	
ANÁPOLIS / GO		15/02/2022 14:27	

SUJEITO PASSIVO

Nome Empresarial		CNPJ	
NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA		16.995.395/0001-40	
Logradouro		Número	Complemento
QUADRA QNN 17 CONJUNTO A LOTE		25	
Bairro		Cidade/UF	CEP
CEILÂNDIA		BRASÍLIA/DF	72225171

DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS

Nome		CPF	
ELEUMAR CAETANO DO CARMO		428.210.701-44	
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro		Número	Complemento
R JOAQUIM MENDONÇA RORIZ		159	
Bairro		Cidade/UF	CEP
CENTRO		LUZIÂNIA/GO	72800-190

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita (art)	Valor
	2986	1.283.750,28
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2022)		209.890,76
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		1.463.718,99
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		2.957.360,03
Valor por Extensão		
DOIS MILHÕES, NOVECENTOS E CINQUENTA E SETE MIL, TREZENTOS E SESSENTA REAIS E TRÊS CENTAVOS		

INTIMAÇÃO

Ficam os sujeitos passivos intimados a extinguir o crédito tributário constituído pelo presente lançamento de ofício, por meio do pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09, cujo montante, acima discriminado, será recalculado, na data da efetiva extinção, de acordo com a legislação aplicável.

Será concedido redução das multas passíveis de redução, nos seguintes percentuais, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09:

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração;

II - 40% (quarenta por cento), se for requerido o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração.

Esta intimação é válida, também, para a cobrança amigável de que trata o art. 21 do Decreto nº 70.235/72.

3.

Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] Trata-se de Impugnação (fls. 583/662) apresentada pela interessada acima qualificada contra autos de Infração de IRPJ e reflexos (CSLL, Cofins e PIS), lavrados em decorrência dos fatos e fundamentos explicitados no Relatório Fiscal de fls. 83/97. Abaixo, os valores da autuação em questão, em valores atualizados até a data da autuação:

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS
PRINCIPAL	R\$ 54.300.687,74	R\$ 24.502.569,96	R\$ 5.925.001,52	R\$ 1.283.750,28
JUROS DE MORA	R\$ 9.771.838,46	R\$ 4.268.296,93	R\$ 968.726,86	R\$ 209.890,76
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 64.444.683,47	R\$ 29.143.392,94	R\$ 6.755.626,63	R\$ 1.463.718,99
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO	R\$ 128.517.209,67	R\$ 57.914.259,83	R\$ 13.649.355,01	R\$ 2.957.360,03

O contribuinte teve ciência da autuação e de seus termos em 14/03/2022, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 574. A ciência do lançamento referente à responsabilidade tributária ocorreu por via postal em 14/03/2022, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 578. Por sua vez, a recorrente apresentou sua peça de defesa em 13/04/2022, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fl. 580.

DA FISCALIZAÇÃO

Conforme consta no Relatório Fiscal (RF), após análise da Escrituração Contábil Digital (ECD) do contribuinte referente aos anos-calendário 2017 e 2018, a fiscalização identificou as seguintes infrações fiscais e contábeis:

INFRAÇÃO FISCAL	VALOR	OCORRÊNCIA
Omissão de Receita	7.999.999,99	Não Contabilização de Receita
Omissão de Receita por Presunção	5.069.773,79	Saldo Credor de Caixa
Custos não Comprovados	63.203.835,56	Compras não Respalgadas com Nota Fiscal
Omissão de Receita por Presunção	184.430.279,29	Passivo Inexistente
Resultados Operacionais Não Declarados	19.942.334,49	Divergência entre DRE e DCTF

Fonte: SPED Contábil

Diante disso, a autoridade fiscal intimou o contribuinte a elidir, mediante esclarecimentos e documentos, as infrações identificadas. Entretanto, segundo relatado pela fiscalização, após intimação (DOC. 5), prorrogações de prazos (DOCs. 6 e 7) e reintimações (DOC. 8), o contribuinte não teria apresentado os documentos e esclarecimentos em resposta às intimações formalizadas.

DA RECEITA NÃO CONTABILIZADA

Segundo descrito no RF, a autoridade fazendária identificou lançamento a crédito da conta 112010001 – Clientes, Duplicatas a Receber, no valor de R\$ 7.999.999,99, debitado diretamente na conta 311020001 – Custo de Mercadorias Vendidas, sem o reconhecimento da receita em contas do grupo 41101 – Receita Bruta de Vendas de Prod. e Merc., o que considerou como evidente omissão de receitas.

Diante disso, bem como da ausência dos esclarecimentos demandados, a fiscalização considerou como omissão de receita falta de contabilização de R\$ 7.999.999,99 no resultado operacional da empresa.

DO SALDO CREDOR DE CAIXA

Consoante RF, a autoridade fiscal identificou saldo credor de caixa em verificação do saldo da Conta 1110100001 – CAIXA GERAL, em R\$ 624.103,00, do dia 11/07/2017, e em R\$ 4.445.670,73, no dia 07/02/2018.

Desta feita, capitulou tais eventos com omissão de receita, nos termos do inciso I do art. 281 do RIR/99 (vigente à época dos fatos identificados).

DOS CUSTOS NÃO COMPROVADOS

A partir da escrituração contábil do contribuinte, a fiscalização apontou o registro a débito das contas 115010001 – MERCADORIAS PARA REVENDA e 115010002 – MERCADORIAS P/ REVENDA FILIAL, em contrapartida da conta 111010001 – CAIXA GERAL. Entretanto, o registro desses custos com mercadorias não teria sido objeto de justificação e comprovação documental.

DO PASSIVO FICTÍCIO

Ainda com base na contabilidade do contribuinte, a autoridade fazendária consignou a indevida escrituração, e manutenção, no passivo da empresa, de encargos com compras de mercadorias de filial, quando na realidade as operações tratariam de transferências de estoque entre estabelecimentos.

No entendimento do auditor-fiscal, como não há constituição de obrigação em uma mera transferência de mercadoria entre estabelecimentos da mesma empresa, estaria configurada situação de passivo fictício por manutenção na contabilidade da empresa de obrigação inexistente, forte no inciso III, do art. 293 do RIR 2018.

DOS RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS

De acordo com a fiscalização, à exceção do 1º trimestre de 2017, em que o contribuinte teria confessado parcialmente os tributos declarados, nos demais trimestres de 2017, mesmo diante da apuração contábil de resultados positivos sujeitos à tributação, o sujeito passivo não informou valores em DCTF.

Assim, os resultados positivos apurados pelo contribuinte, consignados em sua DRE, foram adotados pela fiscalização como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deduzindo-se o que fora declarado em DCTF.

DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO

Segundo relatado, com base na DRE de 2018, o contribuinte teria apurado resultado operacional negativo nos quatro trimestres de 2018, totalizando R\$ 54.880.026,56. Consoante a fiscalização, tais valores foram compensados nos trimestres respectivos.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR

De acordo com o que consta no RF, a autoridade fiscal fundamentou a atribuição de responsabilidade solidária do sócio administrador da empresa, Sr. ELEUMAR CAETANO DO CARMO, CPF 428.210.701-44, com base no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

Segundo a fiscalização:

31. É dever do administrador assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas em conformidade com as disposições de leis e regulamentos, inclusive dos valores e informações inseridos nas demonstrações contábeis da entidade. Manipular a contabilidade para omitir ou inserir informações para suprimir ou reduzir a carga tributária constitui-se em fraude contábil.

32. As infrações reportadas neste Relatório Fiscal, capítulos VI - Não Contabilização de Receita, VII - Saldo Credor de Caixa, VIII - Custos Sem Comprovação – notas Fiscais inexistentes, e, IX - Passivo Fictício – “compra” de produção da filial, configuram fraude contábil passível de responsabilização tributária da pessoa com poderes de gerência e administração bastantes para determinar a correta e real contabilização dos fatos contábeis ocorridos na atividade operacional da pessoa jurídica sob sua gestão.

Ademais, para a autoridade fazendária, os dados das assinaturas do sócio administrador nas ECD demonstrariam sua atuação em relação às ilicitudes apontadas.

DA MULTA QUALIFICADA

Para a autoridade fazendária, as inconsistências contábeis identificadas concernentes às infrações RECEITA NÃO CONTABILIZADA e CUSTOS NÃO COMPROVADOS, associadas à não apresentação dos documentos e esclarecimentos requeridos durante a ação fiscal, enquadrar-se-iam no conceito de fraude, autorizando a duplicação do percentual da multa de ofício prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

DA MULTA AGRAVADA

Por fim, diante da não apresentação dos esclarecimentos requeridos durante a ação fiscal, a autoridade ainda aumentou em 50% o percentual da multa de ofício quanto às infrações concernentes ao SALDO CREDOR DE CAIXA E AO PASSIVO FICTÍCIO, com base no § 2º do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, a Impugnante contraditou as razões apontadas no Relatório Fiscal em lume com base nos argumentos a seguir sintetizados:

1. Da invalidade do lançamento por vícios materiais:

1.1. Aduz erro no enquadramento legal relacionado à sistemática de apuração das contribuições para o PIS e a Cofins. Alega que estaria sujeito ao regime não cumulativo de apuração das contribuições para o PIS e a Cofins, porém, a autoridade fiscal teria autuado o contribuinte sob o regime da cumulatividade. Cita doutrina e jurisprudência que entende embasarem sua pretensão.

1.2. Acusa falta de indicação dos dispositivos legais que embasariam as multas qualificada e agravada. Para a defendente, referida falha acarretaria prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, ensejando a nulidade da autuação. Cita doutrina que entende embasar sua pretensão.

1.3. Para a recorrente, no caso concreto, o fato materialmente ocorrido, qual seja, a constatação de lançamento a débito da conta custos, não se enquadraria na norma invocada pela fiscalização (caracterização de omissão de receita), como supostamente violada. Para o contribuinte, não há lei ou norma legal que presume omissão de receita em razão da existência de lançamento a débito da conta de CMV. Assim, inexistindo subsunção do fato (erro de contabilização) à norma que trata de presunção de receita omitida, não haveria que se falar em omissão de receita, devendo a infração ser cancelada.

2. Da omissão de receita em razão de saldo credor de caixa. 2.1. Do erro na escrituração.

A impugnante alega que os saldos credores de caixa identificados em sua contabilidade decorreriam de erros de escrituração, conforme comprovariam os documentos acostados aos autos com a peça de defesa.

a) Do saldo credor em 11/07/2017, no valor de R\$ 624.103,00

Alega que 03 lançamentos contábeis foram registrados de forma equivocada como saídas da conta caixa, quando na verdade se refeririam a entradas decorrentes de empréstimos do proprietário da empresa, Sr. ELEUMAR CAETANO DO CARMO, que deveriam ter sido contabilizadas a crédito em conta de empréstimo no passivo da sociedade. Apresenta extratos de depósitos bancários em associação com contratos de mútuo e extrato do razão contábil com lançamentos corrigidos, que comprovariam sua alegação.

b) Do saldo credor em 07/02/2018, no valor de R\$ 4.445.670,79

Alega que houve um problema sistêmico de integração de um dos lotes de lançamentos contábeis, que teriam todos sido registrados no dia 06/02/2018, quando se refeririam a pagamentos realizados ao longo do mês de fevereiro de 2018. Diante de tal equívoco, que teriam sido posteriormente corrigidos conforme novo razão contábil informado, o saldo da conta caixa na data apontada pela fiscalização restaria devedor, apontando para a inexistência do saldo credor de caixa que fundamentou a autuação fiscal.

Demais disso, a título subsidiário, reclama que a autoridade fiscal considerou como receita omitida a totalidade do saldo credor da conta Caixa, emergente no dia 11/07/2017 e também no dia 07/02/2018, quando o correto, segundo defende, seria considerar apenas o valor que viesse a exceder àquele valor como saldo credor da conta nos trimestres subsequentes. Nessa linha, cita decisões do CARF e de DRJ, que corroborariam seu entendimento sobre o método de mensuração do saldo credor de caixa.

3. Da omissão de receitas por passivo fictício. Da invalidade do lançamento por se tratar de saldo em conta de transferência de mercadorias.

Alega que ocorreu falha sistêmica parcial na geração do arquivo eletrônico que serviu de base para a escrituração contábil, conforme arquivo do razão contábil que anexa com sua defesa, o que resultou na repetição de históricos contábeis vinculados a determinados lançamentos.

Nada obstante, aduz que as operações de transferência de mercadorias entre matriz/filial da mesma empresa não importam em acréscimo patrimonial, haja vista que tais operações não alteram, sob nenhuma hipótese, a situação patrimonial da Recorrente, quanto mais o seu acréscimo.

Ademais, defende que mesmo a simples transferência de patrimônio, o que definitivamente não se aplica ao presente caso, caracterizar-se-ia como não incidência para fins de Imposto de Renda, haja vista o não acréscimo de renda nova na operação.

Para a impugnante, a simples movimentação física das mercadorias entre as unidades em nada altera o patrimônio da Recorrente, nem poderia sustentar geração de obrigação em operação efetuada pela própria empresa. Tal raciocínio seria inconcebível, pois não haveria sequer a circulação jurídica da mercadoria, que pressuporia ato de mercancia, para o qual deveria haver a finalidade de obtenção de lucro e a transferência da titularidade da mercadoria, o que definitivamente não teria ocorrido no caso analisado, conforme comprovaria a documentação carreada aos autos.

4. Dos custos não comprovados. Da efetiva comprovação de custos.

Alega que, do mesmo modo que ocorrera em relação aos históricos das contas de transferência de mercadorias tratados no tópico anterior, também teria havido problema sistêmico em vários lançamentos do 1º trimestre de 2018.

Afirma a juntada de relação de documentos fiscais e respectivos comprovantes de pagamento, os quais já teriam sido apresentados no âmbito da ação fiscal, que demonstrariam que os lançamentos erroneamente replicados se referiram a operações de compra e venda com diversos fornecedores e embasadas em documentos fiscais distintos.

Critica ainda o procedimento adotado pela fiscalização. Alega que a autoridade, sob o argumento de insatisfatórios documentos e informações prestadas, teria glosado custos para fins de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda do 1º trimestre de 2018 em montante superior ao seu custo operacional do período, pois o montante de glosas teria sido de R\$ 56.753.166,63 quando, do extrato do balancete extraído de seu SPED contábil, o custo operacional do 1º trimestre de 2018 totalizou R\$ 55.385.463,28. Nesse sentido, após críticas sobre a desconsideração dos documentos apresentados e disponíveis na base de dados do fisco, aduz que ainda que o contribuinte de fato não comprovasse os custos declarados, o que admite a título de argumentação, considerando a glosa de 100% dos custos do contribuinte, a fiscalização deveria ter realizado o arbitramento de seu lucro, consoante orientariam doutrina, parecer normativo e jurisprudência citados.

5. Dos resultados escriturados e não declarados.

Sobre os valores declarados em ECF e não confessados em DCTF, a impugnante argumenta que com a mera entrega da ECF os valores nela declarados ficaram confessados, sendo prescindível o lançamento de ofício.

6. Da responsabilidade tributária do administrador

Segundo o defendente, a redação do art. 135 do CTN, invocada pela autoridade fiscal para atribuição da responsabilidade solidária ao sócio administrador ELEUMAR CAETANO DO CARMO, não autoriza a genérica atribuição de responsabilidade pela simples função de gestão que ele exerce na empresa, exigindo que a fiscalização aponte e prove a dolosa conduta do administrador, exercida com excesso de poderes ou com infração de lei, do contrato social ou de estatutos.

7. Da inaplicabilidade das multas qualificada e agravada.

Após reiterar a nulidade da qualificação e agravamento das multas diante de alegada ausência de indicação dos dispositivos legais infringidos, subsidiariamente pleiteia a inaplicabilidade da qualificação da multa sob o argumento de que não teria cometido fraude, simulação ou conluio, nos termos da legislação, hipóteses taxativas que, de acordo com a doutrina e jurisprudência citadas, autorizariam a qualificação da multa.

DA DILIGÊNCIA

Após cotejo entre os termos do Relatório Fiscal e os da Impugnação, foram identificadas situações que demandavam esclarecimentos e documentos adicionais necessários à convicção do julgador.

Assim, por meio da Resolução nº 103-000.234 – 4ª Turma da DRJ03, de 24 de outubro de 2022, converteu-se o feito em diligência, com retorno dos autos à unidade de origem, para que a autoridade fiscal:

- a) Intime o contribuinte e seu sócio para apresentação de extratos de movimentações bancárias que confirmem a operação de mútuo e seu efetivo pagamento, nos termos dos contratos de empréstimo apresentados.*
- b) Intime contribuinte para juntada do arquivo digital da Escrituração Contábil Digital (ECD) com retificação dos lançamentos referentes aos erros alegados.*
- c) Providencie juntada do arquivo digital da Escrituração Contábil Digital (ECD) analisada pela fiscalização.*

Em atendimento à Resolução supracitada, após intimações e respostas da impugnante, foi elaborado o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 12.102/12.236, por meio do qual, em suma, a autoridade administrativa informa o seguinte em relação aos tópicos solicitados:

1. Atendendo à intimação fiscal objeto do Termo de Início de Diligência Fiscal – TIDF expedido no interesse do TDPF Nº 2022-00269, o sujeito passivo NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA, CNPJ 16.995.395/0001-40, apresentou em 09/01/2023:

- Extrato de Movimentações Bancárias no Banco do Brasil Agência 941-5, Conta 33872-9 – 49 folhas,*
- Comprovantes de Transferências para Eleumar – 4 folhas*
- Arquivo Não Paginável com os arquivos digitais da ECD 2018 – 1 folha.*

2. Em resposta à intimação fiscal objeto do Termo de Início de Diligência Fiscal – TIDF expedido no interesse do TDPF Nº 2022-00269, o responsável tributário ELEUMAR CAETANO DA SILVA, CPF 428.210.701-44, entregou em 20/01/2023:

- Extrato de Movimentações Bancárias no Banco do Brasil Agência 941-5, Conta 33872-9 – 49 folhas, o mesmo apresentado pelo sujeito passivo.*
- Não houve exibição de documentos comprobatórios relativos aos contratos de empréstimo solicitados no item 2 da intimação fiscal.*

De posse dos documentos entregues pelos diligenciados em atendimento da solicitação procedemos a juntada dos documentos:

Do sujeito passivo:

- Extrato Bancário Bco Brasil Ag.941-5, Cta. 33872-9, fl. Fl. 2414,*

- *Comprovantes de Transferências para Eleumar, fl. 2463,*

- *Arquivo Digital da ECD 2018 Retificadora, fl. 2467,*

- *Outro Documentos, fl. 2468,*

Do responsável tributário:

- *Extrato Bancário Bco Brasil Ag.941-5, Cta. 33872-9, fl. 2487,*

- *Outros Documentos, fl. 2537.*

Da Auditoria Fiscal:

- *Arquivos Digitais das ECD 2017 e 2018 examinados no procedimento fiscal, fl. 2536.*

[...]

4. A DRJ/CE proferiu o v. acórdão recorrido julgando parcialmente procedente a Impugnação da contribuinte, a fim de manter em parte o crédito tributário lançado apenas com relação ao saldo credor de caixa, especificamente quanto ao fato gerador ocorrido em 07/02/2018, assim como da multa agravada imposta sobre os valores decorrentes da infração, bem assim dos resultados operacionais não declarados, com a multa de ofício aplicada, no percentual de 75%. Por fim, manteve a multa agravada.

5. Todavia, cancelou a multa qualificada e excluiu a responsabilidade solidária do senhor ELEUMAR CAETANO DO CARMO (sócio administrador), assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

PASSIVO FICTÍCIO

A aplicação da regra presuntiva de omissão de receita prescrita no art. 40 da Lei nº 9.430/96 exige a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada. Quer dizer, o antecedente da regra que autoriza a presunção de receita omitida é o registro de uma relação obrigacional (um passivo) já quitada ou de existência não comprovada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2017

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF). AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A ECF não é apta para constituir o crédito tributário, visto que, por lei, ela não constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos créditos tributários nela consignados, tal qual a DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (art. 5º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984) e a Declaração de Compensação – Dcomp (art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA EXIGE COMPROVAÇÃO DE ATO DOLOSO.

A aplicação da multa qualificada em lançamento de ofício exige a comprovação nos autos da prática de condutas dolosas pela fiscalizada, qualificadas como sonegação, fraude ou conluio.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

O erro na identificação do regime de tributação a que se sujeita a contribuinte constitui-se em vício material insanável, a ensejar a nulidade do lançamento assim deduzido.

ÔNUS DA PROVA.

Deficiência na demonstração e prova, por parte da autoridade fiscal, de ocorrência do fato gerador da hipótese tributária determina a declaração de nulidade do lançamento.

Alegações da manifestante desprovidas de comprovação efetiva de sua materialização não são suficientes para elidir a motivação fiscal do auto de infração.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. ART. 135, III, DO CTN.

A imputação da responsabilidade tributária impõe a autoridade tributária a obrigação de efetuar a subsunção do plano fático ao plano jurídico ao responsabilizar o sócio administrador, demonstrando e comprovando quais os atos foram por esse praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, relacionando referido(s) ato(s) a lei e/ou dispositivo do contrato social ou estatuto violados, devendo ser afastada quando o fundamento se revela genérico, deficiente ou ausente de subsunção.

6. Inconformada com o v. acórdão recorrido a empresa NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA. interpôs Recurso Voluntário de fls. 3052/3066 visando sua reforma, sem, contudo, trazer aos autos qualquer elemento novo ou ter apresentado quaisquer documentos que comprovassem suas alegações.

7. Cabe salientar ainda que houve a juntada no RV, novamente, de comprovantes de transferência bancária – v. cf. fls. 3067/3097, 3100/3123, 3125/3139, 3142/3166, 3168/3175, 3177/3180, bem como de cheques de fls. 3098/3099, 3124, 3140/3141, 3167, 3176 e 3181.

8. Contudo, referidos documentos já se encontravam nos autos e foram analisados quando da prolação do v. acórdão recorrido.

9. Em seu recurso a Recorrente arguiu, em síntese, que:

(i) **“DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA PELA OCORRÊNCIA DE SALDO CREDOR DE CAIXA – EQUÍVOCO FORMAL DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL”**, afirma que *“(...) Inicialmente, conforme já apontado na defesa junto à DRJ, cumpre esclarecer que fatores alheios à alegada omissão de receita – essencialmente equívocos de integração de lote de lançamento contábil –, fizeram com que os referidos saldos de caixa em 07/02/2018 ficassem credores (...)”*, acrescenta que *“(...) Conforme demonstra o razão da conta contábil nº 111010001 - CAIXA GERAL do mês de fevereiro de 2018 - especificamente do dia 06/02/2018 (Razao_CC_111010001_CAIXA_GERAL_022018.pdf), houve um problema sistêmico de integração de um dos lotes de lançamentos contábeis que, ao invés de integrar a contabilização de pagamentos durante os diversos dias do mês, o fez num único dia, causando o “estouro” de caixa mencionado pela fiscalização (...)”*, aduziu ainda que *“(...) Tratam-se dos mesmos lançamentos contábeis com histórico do fornecedor Hélio Manoel Lázaro, objeto do pedido de esclarecimento pela fiscalização e posterior lançamento fiscal por suposta não comprovação de custos, relacionado abaixo, no valor de R\$ 16.943.100,41 (...)”*, asseverou que *“(...) A partir da identificação de tal equívoco, a*

Recorrente reprocessou os referidos lançamentos contábeis e gerou novo razão contábil do período, de modo a escriturar os registros nas corretas datas e com os devidos históricos contábeis, resultando em saldo devedor da conta caixa na data apontada pela fiscalização (07/02/2018), conforme demonstrado abaixo, o que igualmente ocorrera para a totalidade do período de fevereiro de 2018, segundo comprova-se pela juntada do novo razão gerado pela Recorrente com os devidos ajustes, em anexo (Novo_Razão_CC_111010001_CAIXA_GERAL_022018.pdf), que por sinal já foram juntados na primeira manifestação da Recorrente junto à DRJ (...)", e conclui aduzindo que "(...) Ressalta-se que os saldos inicial (R\$ 13.461.711,25) e final (R\$ 11.050.912,33) da conta caixa (111010001 - CAIXA GERAL) do mês de fevereiro não foram alterados, bem como de qualquer outro período de 2018, demonstrando-se que somente foram reposicionados os pagamentos de acordo com sua devida efetivação e com a verdade material que envolveu os fatos contábeis apresentados no período. Para fins de comprovação dos pagamentos nas referidas datas e para fazer elidir qualquer manifestação de "insuficiência de elementos probatórios", junta-se à presente defesa 120 comprovantes de pagamentos dos referidos documentos (Pgts lançados na conta caixa em 06022018.pdf), totalizando o montante de R\$ 11.541.860,48, bem como demonstrativo ("Identificação dos pgts lançados na conta caixa em 06022018.xlsx", aba "ID. Pgto NF") constando a relação sequencial dos documentos que lhes deram base (...)" e,

- (ii) **"DOS RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS"**, afirma que "(...) Segundo a autoridade fiscal a requerente apurou lucros, mas teria deixado de declará-los em DCTF, razão pela qual, a autoridade fiscal constituiu o crédito tributário sobre esses valores não declarados. Ocorre, contudo, que a requerente apresentou a ECF – Escrituração Contábil Fiscal (...)", acrescenta que "(...) Como se sabe, a ECF é declaração de competência federal que substituiu a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) a partir do ano-calendário 2014. Tal declaração visa informar todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Logo, tendo a requerente entregue a ECF, os valores devidos ficaram confessados, sendo prescindível o lançamento fiscal de ofício. A Súmula n. 436 do STJ não deixa dúvida quanto à matéria (...)", assevera ainda que "(...) Ou seja, o que se pode observar é que legislação e jurisprudência — judicial e administrativa — são claras ao dispensar a Autoridade Fiscal de qualquer providência para a constituição do débito tributário declarado pelo contribuinte, dispensando-se a lavratura de auto de infração, podendo o Fisco encaminhar eventuais débitos declarados e não pagos para imediata inscrição em dívida ativa e execução fiscal (...)", e conclui aduzindo que "(...) se o tributo já está constituído, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal é inútil e desnecessário, sendo evidente a ofensa aos princípios basilares da legalidade, da finalidade, da eficiência, da razoabilidade e da proporcionalidade, entender que cabe ao fiscal decidir se irá lavrar ou não o auto de infração. No caso presente, observa-se que parte

dos débitos foram declarados na ECF, através de retificação da declaração, não ocorrendo o mesmo para a informação da DCTF (...)”.

10. Por fim, requereu que “(...) sejam julgados improcedentes os lançamentos fiscais levados a efeito, por consequência, declarada a invalidação dos lançamentos (...)”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

11. Do Recurso De Ofício

11.1 O v. acórdão recorrido julgou procedente em parte a Impugnação, a fim de declarar a nulidade parcial do lançamento, assim sintetizados:

- (i) Totalidade das receitas não contabilizadas – omissão de receitas – no valor de R\$ 7.999.999,99;
- (ii) Parte do saldo credor de caixa – omissão de receitas por presunção – no valor de R\$ 624.103,00;
- (iii) Totalidade das compras não respaldadas com nota fiscal – custos não comprovados – no valor total de R\$ 63.203.835,56;
- (iv) Totalidade do passivo inexistente – omissão de receitas por presunção – no valor total de R\$ 184.430.279,29;
- (v) Totalidade do crédito tributário correspondente ao lançamento reflexo sobre PIS e Cofins – no valor total de R\$ 2.957.360,03 e R\$ 13.649.355,01, respectivamente;
- (vi) Exclusão da multa qualificada.

11.2 Ademais disso, excluiu a responsabilidade solidária do senhor ELEUMAR CAETANO DO CARMO (sócio administrador).

11.3 Assim sendo, a DRJ/CE manteve parte do saldo credor de caixa – omissão de receitas por presunção (R\$ 4.445.670,79) –, a totalidade da divergência entre DRE e DCTF – resultados operacionais não declarados (R\$ 19.942.334,49), e a multa agravada.

VALORES ORIGINÁRIOS

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS
PRINCIPAL	R\$ 54.300.687,74	R\$ 24.502.569,96	R\$ 5.925.001,52	R\$ 1.283.750,28
JUROS DE MORA	R\$ 9.771.838,46	R\$ 4.268.296,93	R\$ 968.726,86	R\$ 209.890,76
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 64.444.683,47	R\$ 29.143.392,94	R\$ 6.755.626,63	R\$ 1.463.718,99
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO	R\$ 128.517.209,67	R\$ 57.914.259,83	R\$ 13.649.355,01	R\$ 2.957.360,03

TOTAL	R\$ 203.038.184,54
--------------	---------------------------

VALORES MANTIDOS

INFRAÇÃO	FATO GERADOR	PERÍODO	VALOR APURADO	IMPOSTO	ADICIONAL	DEDUÇÕES	TOTAL
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	31/03/2017	1 TRIMESTRE 2017	4.324.948,44	648.742,27	426.494,84	480.196,06	995.043,05
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	30/06/2017	2 TRIMESTRE 2017	5.074.758,30	761.213,75	501.475,83	-	1.262.689,58
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	30/09/2017	3 TRIMESTRE 2017	3.450.292,13	517.543,82	345.029,21	-	862.579,03
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	31/12/2017	4 TRIMESTRE 2017	7.092.335,62	1.063.850,34	709.235,56	-	1.773.085,91

INFRAÇÃO	FATO GERADOR	PERÍODO	COMPENSAÇÃO APURADA	COMPENSAÇÃO MANTIDA
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 112,5%	31/03/2017	1 TRIMESTRE 2017	4.324.948,44	4.324.948,44
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 112,5%	30/06/2017	2 TRIMESTRE 2017	5.074.758,30	5.074.758,30
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 112,5%	30/09/2017	3 TRIMESTRE 2017	3.450.292,13	3.450.292,13
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 112,5%	31/12/2017	4 TRIMESTRE 2017	7.092.335,62	7.092.335,62

2018	FATO GERADOR	PERÍODO	VALOR APURADO	VALOR MANTIDO
SALDO CREDOR DE CADA	07/02/2018	1 TRIMESTRE 2018	4.445.670,79	4.445.670,79
PASSIVO FICTÍCIO	31/01/2018	1 TRIMESTRE 2018	16.036.250,96	0
PASSIVO FICTÍCIO	28/02/2018	1 TRIMESTRE 2018	12.544.524,88	0
PASSIVO FICTÍCIO	31/03/2018	1 TRIMESTRE 2018	14.399.622,90	0
BASE DE CÁLCULO APURADA			47.426.069,53	4.445.670,79
IMPOSTO			7.113.910,43	666.890,52
ADICIONAL			4.742.606,95	444.567,08
IMPOSTO DEVIDO			11.856.517,38	1.111.457,60

2018	FATO GERADOR	PERÍODO	COMPENSAÇÃO APURADA	COMPENSAÇÃO MANTIDA
SALDO CREDOR DE CADA	07/02/2018	1 TRIMESTRE 2018	4.445.670,79	4.445.670,79
PASSIVO FICTÍCIO	31/01/2018	1 TRIMESTRE 2018	16.036.250,96	0
PASSIVO FICTÍCIO	28/02/2018	1 TRIMESTRE 2018	12.544.524,88	0
PASSIVO FICTÍCIO	31/03/2018	1 TRIMESTRE 2018	14.399.622,90	0
CUSTOS NÃO COMPROVADOS	31/03/2018	1 TRIMESTRE 2018	20.019.634,71	0
CUSTOS NÃO COMPROVADOS	31/03/2018	1 TRIMESTRE 2018	19.790.431,51	0
CUSTOS NÃO COMPROVADOS	31/03/2018	1 TRIMESTRE 2018	16.943.100,41	0
TOTAL			104.179.236,16	4.445.670,79

CSLL
CÁLCULO DO IMPOSTO REFERENTE A INFRAÇÕES MANTIDAS - CFE ACD 103-012.794 - 4ª TURMA/DRJ03 -

INFRAÇÃO	FATO GERADOR	PERÍODO	VALOR APURADO	CSLL	DEDUÇÃO	TOTAL
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	31/03/2017	1 TRIMESTRE 2017	4.324.948,44	389.245,36	175.029,86	214.215,50
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	30/06/2017	2 TRIMESTRE 2017	5.074.758,30	456.728,25	-	456.728,25
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	30/09/2017	3 TRIMESTRE 2017	3.450.292,13	310.526,29	-	310.526,29
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	31/12/2017	4 TRIMESTRE 2017	7.092.335,62	638.310,21	-	638.310,21

INFRAÇÃO	FATO GERADOR	PERÍODO	COMPENSAÇÃO APURADA	COMPENSAÇÃO MANTIDA
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	31/03/2017	1 TRIMESTRE 2017	4.324.948,44	4.324.948,44
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	30/06/2017	2 TRIMESTRE 2017	5.074.758,30	5.074.758,30
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	30/09/2017	3 TRIMESTRE 2017	3.450.292,13	3.450.292,13
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS - MULTA 75%	31/12/2017	4 TRIMESTRE 2017	7.092.335,62	7.092.335,62

2018	FATO GERADOR	PERÍODO	VALOR APURADO	VALOR MANTIDO
SALDO CREDOR DE CAIXA - MULTA 112,5%	07/02/2018	1 TRIMESTRE 2018	4.445.670,79	4.445.670,79
PASSIVO FICTÍCIO - MULTA 112,5%	31/01/2018	1 TRIMESTRE 2018	16.036.250,96	0
PASSIVO FICTÍCIO - MULTA 112,5%	28/02/2018	1 TRIMESTRE 2018	12.544.524,88	0
PASSIVO FICTÍCIO - MULTA 112,5%	31/03/2018	1 TRIMESTRE 2018	14.399.622,90	0
BASE DE CÁLCULO APURADA			47.426.069,53	4.445.670,79
CSLL			4.268.346,26	400.110,37

2018	FATO GERADOR	PERÍODO	COMPENSAÇÃO APURADA	COMPENSAÇÃO MANTIDA
SALDO CREDOR DE CAIXA - MULTA 112,5%	07/02/2018	1 TRIMESTRE 2018	4.445.670,79	4.445.670,79
PASSIVO FICTÍCIO - MULTA 112,5%	31/01/2018	1 TRIMESTRE 2018	16.036.250,96	0
PASSIVO FICTÍCIO - MULTA 112,5%	28/02/2018	1 TRIMESTRE 2018	12.544.524,88	0
PASSIVO FICTÍCIO - MULTA 112,5%	31/03/2018	1 TRIMESTRE 2018	14.399.622,90	0
CUSTOS NÃO COMPROVADOS	31/03/2018	1 TRIMESTRE 2018	20.019.634,71	0
CUSTOS NÃO COMPROVADOS	31/03/2018	1 TRIMESTRE 2018	19.790.431,51	0
CUSTOS NÃO COMPROVADOS	31/03/2018	1 TRIMESTRE 2018	16.943.100,41	0
TOTAL			104.179.236,16	4.445.670,79

TOTAL**R\$ 9.136.225,96**

11.4 Portanto, verifica-se que a parcela exonerada (R\$ 193.901.958,58), que constitui o objeto do Recurso de Ofício, atende ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, razão pela qual dele conheço.

11.5 **Passo ao reexame da decisão recorrida.**

11.6 *Ab initio*, cabe salientar que no dia 24 de outubro de 2022, por meio da Resolução nº 103-000.234, 4ª Turma da DRJ/CE (DRJ03), identificou situações que exigiam esclarecimentos e documentos adicionais, a fim de que pudessem formar convicção, vez que entre os termos do Relatório Fiscal de fls. 83/96 e os da Impugnação de fls. 583/662, existiam disparidades que deveriam ser sanadas.

11.7 Desta forma, o processo foi baixado em diligência para que a unidade de origem, realizasse os seguintes procedimentos:

a) *Intime o contribuinte e seu sócio para apresentação de extratos de movimentações bancárias que confirmem a operação de mútuo e seu efetivo pagamento, nos termos dos contratos de empréstimo apresentados.*

b) Intime contribuinte para juntada do arquivo digital da Escrituração Contábil Digital (ECD) com retificação dos lançamentos referentes aos erros alegados.

c) Providencie juntada do arquivo digital da Escrituração Contábil Digital (ECD) analisada pela fiscalização.

11.8 Em atendimento à Resolução supracitada, após as intimações e respostas da contribuinte e do responsável tributário, foi elaborado o Relatório Fiscal de Diligência de fls. 2544/2545, por meio do qual, em suma, a autoridade administrativa informou o seguinte em relação aos tópicos solicitados:

- (i) O sujeito passivo NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA apresentou em 09/01/2023: **1)** Extrato de Movimentações Bancárias no Banco do Brasil Agência 941-5, Conta 33872-9 – 49 folhas – fls. 2487/2530; **2)** Comprovantes de Transferências para Eleumar – 5 folhas – fls. 2531/2535; **3)** Arquivo Não Paginável com os arquivos digitais da ECD 2018 – 1 folha – fl. 2536;
- (ii) O responsável tributário ELEUMAR CAETANO DA SILVA entregou em 20/01/2023: **1)** Extrato de Movimentações Bancárias no Banco do Brasil Agência 941-5, Conta 33872-9 – 49 folhas, o mesmo apresentado pelo sujeito passivo; **2)** Não houve exibição de documentos comprobatórios relativos aos contratos de empréstimo solicitados no item 2 da intimação fiscal.

11.9 Após os autos forma remetidos à DRJ/CE (DRJ03) para análise do feito.

DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS

11.10 Com relação às contribuições para o PIS e a Cofins, constatou-se que a autuação fiscal incorreu em nulidade, vez que foi adotado pelo fisco o regime de apuração cumulativo para o cálculo das contribuições, ao invés do correto que seria o regime não-cumulativo, ao qual se sujeitaria no período a contribuinte, considerando a apuração do IRPJ sob a sistemática do lucro real, conforme Autos de Infração abaixo:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO
INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA

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

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
11/07/2017	624.103,00	112,50
07/02/2018	4.445.670,79	112,50

Omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/11/2017	7.999.999,99	150,00

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação inexistente e, consequentemente, não comprovada, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2018	16.036.250,96	112,50
28/02/2018	12.544.524,88	112,50
31/03/2018	14.399.622,90	112,50
30/04/2018	15.201.461,11	112,50
31/05/2018	16.808.241,00	112,50
30/06/2018	15.990.886,17	112,50
31/07/2018	16.550.286,16	112,50
31/08/2018	16.578.785,36	112,50

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2017 e 31/12/2018:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO
INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA

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

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
11/07/2017	624.103,00	112,50
07/02/2018	4.445.670,79	112,50

Omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/11/2017	7.999.999,99	150,00

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação inexistente e, consequentemente, não comprovada, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2018	16.036.250,96	112,50
28/02/2018	12.544.524,88	112,50
31/03/2018	14.399.622,90	112,50
30/04/2018	15.201.461,11	112,50
31/05/2018	16.808.241,00	112,50
30/06/2018	15.990.886,17	112,50
31/07/2018	16.550.286,16	112,50
31/08/2018	16.578.785,36	112,50

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**SUJEITO PASSIVO**

CNPJ

16.995.395/0001-40

Nome Empresarial

NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2018	16.198.165,07	112,50
31/10/2018	15.809.322,31	112,50
30/11/2018	14.121.169,63	112,50
31/12/2018	14.191.563,74	112,50

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2017 e 31/12/2018:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70

Arts. 2º, inciso I e 9º da Lei nº 9.715/98

Arts. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 79, da Lei nº 11.941/2009

Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

11.11 Com efeito, as ECFs dos anos de 2017 e 2018 e o pagamento de IRPJ referente ao 1º trimestre de 2017, comprovam a opção do contribuinte pela apuração do IRPJ com base no lucro real, situação que, de regra, determina a apuração das contribuições para o PIS e a Cofins sob o

regime da não-cumulatividade, conforme artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 10 da Lei nº 10.833/2003.

11.12 Desta forma, como a base de cálculo e a alíquota aplicáveis ao tributo são aspectos quantitativos da hipótese de incidência da norma tributária, ou seja, são elementos essenciais do lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN, é flagrante a nulidade dos Autos de Infração.

11.13 Neste sentido, segue fundamentação do voto da i. Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro, no bojo Acórdão CARF nº 3301-006.057, da 3ª Sessão / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado à unanimidade, em sessão realizada no dia 23 de abril de 2019:

[...] Então, o lançamento estará eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente e no conseqüente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a ser levado aos cofres públicos a título de tributo).

A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. Dito de outra forma, a mácula ao texto legal se deu em um dos elementos que compõem a obrigação tributária.

Por outro lado, não há falar-se em vício formal, pois não se está diante de defeito provocado por descumprimento de formalidades do lançamento, tais como: ausência de notificação, ausência de assinatura da autoridade autuante, ou quaisquer outros elementos apenas “estruturais”.

Em suma, o auto de infração lavrado com alíquotas do regime não cumulativo, estando a Recorrente sujeita ao regime cumulativo, está viciado materialmente.

Já tive a oportunidade de sustentar que são matérias de ordem pública, todas aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa (acórdão nº 3301-004.787). Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

Sustento que os motivos de nulidade do auto de infração por vício material são matérias de ordem pública, por isso me manifesto de ofício.

Logo, o auto de infração é nulo na origem por vício material.

[...]

11.14 Portanto, considerando que a definição do regime cumulativo de apuração das contribuições para o PIS e a Cofins resultou na determinação errônea da base de cálculo e das alíquotas dessas contribuições, que deveriam ter sido definidas em atendimento as regras do regime não cumulativo, é patente a nulidade de parte da autuação fiscal.

DA OMISSÃO DE RECEITA – NÃO CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS

11.15 Constatou-se nos autos que a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do ônus de comprovar a omissão direta como, por exemplo, a demonstração de notas fiscais não contabilizadas, ou de prova indireta, quando a legislação exige a prova da ocorrência de fato que, *per se*, não autoriza a presunção de omissão de receita – v. cf. artigo 293, do RIR/2018.

11.16 Em outras palavras, a receita de venda não contabilizada, não se sustenta apenas com o lançamento contábil a crédito da conta clientes e a débito da conta custo de mercadoria vendidas, pois de fato referido lançamento poderia indicar várias situações, inclusive erro, como defendido pela contribuinte.

11.17 Assim sendo, como a Autoridade Fiscal não comprovou a omissão e não se verifica que o lançamento contábil em referência, por si só, demonstra a ocorrência de omissão de receita, aliado ao fato de que não constam nos autos outros elementos de prova, suficientes à conclusão pela verossimilhança da ocorrência da omissão de receita imputada.

11.18 Portanto, resta reconhecer o vício material na demonstração e prova de ocorrência do fato gerador da hipótese tributária, o que leva a manutenção de nulidade desta parte do lançamento.

DA OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO – SALDO CREDOR DE CAIXA

11.19 A contribuinte alegou que os saldos credores de caixa identificados em sua contabilidade (em 11/07/2017, no valor de R\$ 624.103,00 e 07/02/2018, no valor de R\$ 4.445.670,79) decorreriam de erros de escrituração, conforme documentos acostados aos autos com a peça de defesa.

11.20 Com relação ao saldo credor do dia 11/07/2017, verificou-se a ocorrente de 03 erros nos lançamentos contábeis de operações de mútuo registrados como retiradas de caixa.

11.21 A contribuinte comprovou por meio de 03 contratos particulares de mútuo (fls. 674/682), celebrados com o sócio administrador ELEUMAR CARDOSO DO CARMO, nos montantes de R\$ 360.000,00 (em 02/01/2017), R\$ 200.000,00 (em 01/03/2017) e R\$ 200.000,00 (em 04/07/2017), bem assim pelas imagens colecionadas na Impugnação dos comprovantes de transferência da conta do sócio administrador no Banco do Brasil (e extratos bancários do sócio administrador, apresentados no âmbito da diligência fiscal – fls. 2414/2462), que efetivamente foram realizadas transferências para conta bancária da contribuinte nos exatos valores constantes nos contratos de mútuo anexados aos autos.

11.22 Ademais disso, para corroborar com o entendimento de erro de escrituração, a contribuinte fez a associação dos valores e datas concernentes aos contratos, com os comprovantes de transferências apresentados, aos registros contábeis, com a coincidência de datas e valores aos de referidas operações.

11.23 Pois bem, embora os contratos de mútuo apresentados não estejam registrados ou com firmas reconhecidas em cartório, o que reduz seu valor probatório em análise isolada, o conjunto probatório (comprovantes de transferência associados a lançamentos em idênticas datas e valores) aponta para a verossimilhança da alegação da contribuinte sobre erro de contabilização do registro da operação de mútuo.

11.24 Bem assim, os registros de transferência bancária constantes no extrato bancário do sócio administrador ELEUMAR CAETANO DO CARMO, apresentados no âmbito da diligência fiscal (fls. 2414/2462), condizem com as imagens de comprovantes de transferência bancária colacionados na Impugnação.

11.25 Assim, considero suficientemente comprovadas as operações de mútuo alegadas, nos valores de R\$ 360.000,00 (em 02/01/2017), R\$ 200.000,00 (em 01/03/2017) e R\$ 200.000,00 (em 04/07/2017), bem como o erro de contabilização das operações, indevidamente registradas

como saídas da conta caixa da empresa, a fim de manter o cancelamento do lançamento sobre saldo credor de caixa do dia 11/07/2017.

DOS CUSTOS NÃO COMPROVADOS – COMPRAS NÃO RESPALDADAS COM NOTA FISCAL

11.26 No Relatório Fiscal de fls. 83/96 não houve a identificação na base de dados do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), das notas fiscais eletrônicas referidas na contabilidade da contribuinte, relacionadas a registros de compras de mercadorias realizadas no 1º trimestre de 2018 (fls. 281/375), perante os fornecedores MASTER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ETIQUETAS (233 lançamentos de nº 36275 a 36739, totalizando o valor de R\$ 19.790.431,15), ETIFLEX RÓTULOS E ETIQUETAS LTDA (208 lançamentos de nº 5178 a 5592, totalizando a quantia de R\$ 20.019.634,71) e HÉLIO MANOEL LÁZARO (231 lançamentos de nº 15260 a 15720, totalizando o valor de R\$ 16.943.100,41).

11.27 Como não houve resposta do contribuinte em relação à intimação para comprovação dos referidos registros contábeis, a fiscalização efetuou a glosa desses valores, a título de custos não comprovados, adotando a totalidade dos valores glosados como base de cálculo do lançamento do IRPJ e da CSLL.

11.28 Contudo, a contribuinte juntou aos autos vários documentos fiscais e respectivos comprovantes de pagamento – v. cf. fls. 683/1806 – que demonstrariam erros nos lançamentos, vez que se refeririam a operações de compra e venda com diversos fornecedores e embasadas em documentos fiscais distintos.

11.29 Ademais disso, alegou a contribuinte que teria havido problema sistêmico em vários lançamentos do 1º trimestre de 2018, bem assim critica o procedimento adotado pela fiscalização alegando que a autoridade, sob o argumento de documentos e informações prestadas insatisfatórias, teria glosado custos para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ do 1º trimestre de 2018 em montante superior ao seu custo operacional do período.

11.30 Aduziu ainda que o montante de glosas teria sido de R\$ 56.753.166,63, enquanto no extrato do balancete extraído de seu SPED contábil, o custo operacional do 1º trimestre de 2018 totalizou somente a quantia de R\$ 55.385.463,28.

11.31 Por fim, asseverou que considerando a glosa de 100% dos custos da contribuinte, a fiscalização deveria ter realizado o arbitramento de seu lucro, consoante orientariam doutrina, parecer normativo e jurisprudência.

11.32 As alegações apresentadas pela contribuinte estão lastreadas em documentos – v. cf. fls. 683/1806 – e em arquivo de contabilidade retificadora – Arquivo Não-paginável de fl. 2467 –, que apontam fortemente para a verossimilhança das alegações de erro na contabilização dos lançamentos da ECD utilizada pela autoridade fiscal como referência para a autuação em análise.

11.33 De outro lado, conforme extrato da pesquisa feito pela DRJ/CE, na base de dados do SPED, sobre as notas fiscais de entrada emitidas pela contribuinte, verificou-se, no período referente à infração em questão (1º trimestre de 2018), que a soma dos valores se aproxima do total contabilizado na ECD retificadora a título de aquisição de produtor rural, reforçando o argumento de erro na contabilidade analisada pela fiscalização:



Modelo Analítico Dinâmico dos Mestres e Itens de Notas Fiscais (Todas)
Por Período

Mês da Emissão	Entrada/Saída	Código CFOP	Descrição CFOP	Valor Tributável pelo IPI SOMA	IPI: Base de Cálculo SOMA	IPI: Valor do Tributo SOMA	Valor Isento SOMA	Valor (Outros) SOMA
Janeiro de 2018	Entrada	1101	Compra para industrialização ou produção rural	0,00	0,00	0,00	0,00	18.310.085,39
Fevereiro de 2018	Entrada	1101	Compra para industrialização ou produção rural	0,00	0,00	0,00	0,00	15.658.330,85
Março de 2018	Entrada	1101	Compra para industrialização ou produção rural	0,00	0,00	0,00	0,00	18.371.019,73

11.34 Quanto a alegação da necessidade de arbitramento em casos de substancial glosa de custos, também procede as arguições da contribuinte, que encontram-se em consonância com a jurisprudência dominante deste egrégio CARF sobre o tema:

GLOSA DAS DESPESAS OPERACIONAIS. ARBITRAMENTO.

Incabível o lançamento pela sistemática do lucro real, quando a Fiscalização efetuou glosa de monta expressiva das despesas operacionais escriturada pela Contribuinte em razão da imprestabilidade da documentação apresentada, sendo aplicável, assim, a apuração do lucro tributável pela sistemática do arbitramento, em atenção a preceitos contábeis e ao pátrio ordenamento jurídico. (AC 1201- 001.520, de 05 de outubro de 2016).

OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO - GLOSA SUBSTANCIAL DOS CUSTOS DO PERÍODO

Não é cabível o lançamento pelo regime do lucro real, se a Fiscalização glosou montante expressivo dos custos do período. Nesse caso, impõe-se o arbitramento do lucro. (Acórdão nº 1401-002.162. 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão do dia 19 de fevereiro de 2018).

11.35 Portanto, mantenho o cancelamento da autuação referente à infração sobre custos não comprovados – compras não respaldadas com nota fiscal.

DA OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO – PASSIVO INEXISTENTE

11.36 O Relatório Fiscal de fls. 83/96 descreveu que a contribuinte escriturou como obrigação e manteve em seu passivo a transferência de mercadoria advinda de sua filial, fazendo com que a conta 216070001 – MERC. RECEBIDAS DA FILIAL registrasse, em 31/12/2017, saldo credor de R\$ 184.430.279,29.

11.37 Diante do registro e manutenção no passivo da empresa de obrigação inexistente, entendeu a Autoridade Fiscal que mencionado fato amoldava-se perfeitamente ao tipo previsto no inciso III, do artigo 293, do RIR/2018, *in verbis*:

Art. 293. **Caracteriza-se como omissão no registro de receita**, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, **a ocorrência das seguintes hipóteses** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou

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

11.38 Todavia, a aplicação da regra de presunção de omissão de receita descrita no artigo 40 da Lei nº 9.430/1996 exige a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, *in fine*:

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

11.39 Assim sendo, o antecedente da regra que autoriza a presunção de receita omitida é o registro de uma relação obrigacional (um passivo) já quitada ou de existência não comprovada.

11.40 Como é cediço, presunção é uma regra que expressa a conexão entre um fato conhecido e outro desconhecido. A regra em análise (artigo 40 da Lei nº 9.430/1996 e inciso III, do artigo 293, do RIR/2018) relaciona a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada (de modo antecedente), com a ocorrência de omissão de receita (consequência), pois a manutenção no passivo é utilizada para o não registro de receita, para a quitação da obrigação ou para a aquisição de ativo.

11.41 Logo, a presunção de omissão de receita em apreço exige a identificação do registro e manutenção no passivo de uma relação obrigacional propriamente dita, já paga ou com exigibilidade não comprovada.

11.42 No caso dos autos, pelo que se percebe do relatado pela autoridade fiscal e diante dos argumentos e documentos apresentados pela contribuinte, o registro da transferência de mercadorias entre filial e matriz em conta do passivo decorreu de erro de escrituração, uma vez que a transferência de mercadorias entre unidades da empresa, comprovadas com as notas fiscais eletrônicas acostadas aos autos (anexo 5 do Termo de Intimação nº 1 – fls. 160/247), não representa negócio jurídico bilateral oneroso, ou seja, não representa relação obrigacional, ainda que simulada, entre a contribuinte e um terceiro.

11.43 Desta forma, representando a operação manifesto erro de escrituração, que além de não ser uma relação de natureza obrigacional, está lastreada em notas fiscais de transferência de mercadorias com correspondência entre contas de ativo (conta 115010001 - MERCADORIAS PARA REVENDA) e de passivo (conta 216070001 – MERC. RECEBIDAS DA FILIAL).

11.44 Portanto, entendo incabível a subsunção do fato à norma presuntiva de omissão de receita prescrita no artigo 40 da Lei nº 9.430/1996 e replicada no artigo 293, inciso III, do RIR/2018, motivo pelo qual mantenho o cancelamento da autuação relacionada a esta matéria.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SÓCIO ADMINISTRADOR

11.45 O artigo 135, inciso III, do CTN determina que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os representantes de pessoas jurídicas de direito privado, *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

11.46 Com efeito, para a caracterização da responsabilidade solidária é preciso a demonstração inequívoca e individualizada da conduta do sócio, que agiu com excesso de poder

ou infração a lei, contrato social ou estatutos. Assim, não admite-se a responsabilização genérica pela simples função de gestão que exerce na empresa, sendo exigido da Autoridade Fiscal que aponte e prove a conduta dolosa pessoal do administrador.

11.47 No caso em análise existem dois sócios no contrato social da empresa, os senhores ELEUMAR CAETANO DO CARMO e WESLEY ANDERSON RODRIGUES NOGUEIRA – v. cf. fl. 667:

NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA

INSTRUMENTO PARTICULAR DE ALTERAÇÃO CONTRATUAL

QUINTA ALTERAÇÃO CONTRATUAL E CONSOLIDAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL

CNPJ: 16.995.395/0001-40

NIRE: 532.0184031-0

Pelo presente instrumento particular de alteração contratual os sócios **ELEUMAR CAETANO DO CARMO**, brasileiro, divorciado, empresário, natural de Luziânia - GO, nascido em 08/07/1972, filho de Albino Caetano do Carmo e Maria Gomes do Carmo, portador da CNH sob registro nº. 01354080264 DETRAN-GO e inscrito no CPF sob o nº. 428.210.701-44, residente e domiciliado na Rua Joaquim Mendonça Roriz nº. 173 – Centro – Luziânia – GO, com Cep nº. 72.800-190.

WESLEY ANDERSON RODRIGUES NOGUEIRA, brasileiro, casado sob regime de comunhão parcial de bens, empresário, natural de Jussara - GO, nascido em 10/07/1978, filho de Daniel Alves Nogueira e Creuraci Martins Rodrigues Nogueira, portador da Cédula de Identidade RG nº. 3762266 2ª Via – DGPCII/GO e inscrito no CPF sob o nº. 820.014.301-59, residente e domiciliado na Rua 15 de Novembro, Quadra 13 Lote 12 S/N – Setor Norte – Luziânia – GO, com Cep nº. 72.815-770.

ÚNICOS sócios da sociedade limitada: **NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA**, com a expressão de fantasia de **BEEF NOBRE**, com sede e foro na QNN 17 Conjunto A Lote 25 – Ceilândia – Brasília – DF, Cep nº. 72.225-171, inscrita no CNPJ Sob o nº. 16.995.395/0001-40, Cadastro Fiscal no Distrito Federal sob o nº. 07.624.949/001-34 e registrada na Junta Comercial do Distrito Federal sob o NIRE 532.0184031-0 por despacho datado em **09/10/2012**, resolvem de comum acordo e na melhor forma de direito, **ALTERAR** o referido contrato social, conforme as cláusulas e condições seguintes:

11.48 Se não bastasse a Cláusula Sexta determina que a “*administração da sociedade e o uso do nome empresarial serão exercidos pelos sócios Eleumar Caetano do Carmo e Wesley Anderson Rodrigues Nogueira*”, conforme print abaixo:

Cláusula Sexta: Administração – A administração da sociedade e o uso do nome empresarial serão exercidos pelos sócios **Eleumar Caetano do Carmo e Wesley Anderson Rodrigues Nogueira** que assinarão em conjunto ou separadamente e a eles caberão a responsabilidade ou apresentação ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente com os poderes e atribuições de administradores, autorizado o uso da denominação social, ficando vedado, no entanto, em atividades estranhas ao objetivo social ou assumir obrigações seja em favor de qualquer dos cotistas ou de terceiros, bem como prestação de avais, endossos, cauções, onerar ou alienar bens imóveis da sociedade, sem autorização do outro sócio.

11.49 Ora, constata-se que ambos os sócios poderiam exercer a administração da sociedade, de forma conjunta ou separadamente.

11.50 Portanto, caberia a fiscalização a individualização da conduta do sócio administrador que agiu com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos. Contudo, não foi o que ocorreu no caso dos autos.

11.51 No Relatório Fiscal de fls. 83/96, com relação à responsabilidade tributária do sócio administrador ELEUMAR CAETANO DO CARMO, consta tão somente, de forma genérica que “(...) As infrações reportadas neste Relatório Fiscal (...) configuram fraude contábil passível de responsabilização tributária da pessoa com poderes de gerência e administração bastantes para determinar a correta e real contabilização dos fatos contábeis ocorridos na atividade operacional da pessoa jurídica sob sua gestão. Os Dados das Assinaturas abaixo comprovam que a Escrituração Contábil Digital com as ilicitudes comprovadas nos anos-calendário de 2017 e 2018, tem como signatário o sócio administrador ELEUMAR (...)”, in fine:

XII. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR.

30. O inciso III do art. 135, do CTN, define a responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas. A responsabilização dessas pessoas não se fundamenta na qualidade de sócio, mas nos poderes de gerência que elas são detentoras. A responsabilidade tributária remanejada para o administrador é cabível quando se comprova infração praticada pelo gestor em ato culposo ou doloso ao longo de sua gestão. É o seguinte o seu enunciado:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

31. É dever do administrador assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas em conformidade com as disposições de leis e regulamentos, inclusive dos valores e informações inseridos nas demonstrações contábeis da entidade. Manipular a contabilidade para omitir ou inserir informações para suprimir ou reduzir a carga tributária constitui-se em fraude contábil.

32. As infrações reportadas neste Relatório Fiscal, capítulos VI - Não Contabilização de Receita, VII - Saldo Credor de Caixa, VIII - Custos Sem Comprovação – notas Fiscais inexistentes, e, IX - Passivo Fictício – “compra” de produção da filial, configuram fraude contábil passível de responsabilização tributária da pessoa com poderes de gerência e administração bastantes para determinar a correta e real contabilização dos fatos contábeis ocorridos na atividade operacional da pessoa jurídica sob sua gestão.

33. Os Dados das Assinaturas abaixo comprovam que a Escrituração Contábil Digital com as ilicitudes comprovadas nos anos-calendário de 2017 e 2018, tem como signatário o sócio administrador ELEUMAR CAETANO DO CARMO, CPF 428.210.701-44, em vista disso, o administrador foi inserido no polo passivo do lançamento como responsável tributário.

DADOS DAS ASSINATURAS	
Entidade:	NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA EPP MATRIZ
Período da Escrituração:	01/01/2017 a 31/12/2017 CNPJ: 16.995.395/0001-40 Número de Ordem do Livro: 7
Dados das Assinaturas da Escrituração	
Qualificação do Assinante	Signatário da ECD com e-CNPJ ou e-PJ
Tipo do Certificado	Pessoa Jurídica
CPF / CNPJ	428.210.701-44
Nº de Série do Certificado	6624006743821830630
Nome do Signatário	NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA.16995395000140
Autoridade Certificadora Emissora	AC VALID RFB
Validade	14/09/2018 a 14/09/2019

DADOS DAS ASSINATURAS	
Entidade:	NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA EPP MATRIZ
Período da Escrituração:	01/01/2018 a 31/12/2018 CNPJ: 16.995.395/0001-40 Número de Ordem do Livro: 8
Dados das Assinaturas da Escrituração	
Qualificação do Assinante	Signatário da ECD com e-CNPJ ou e-PJ
Tipo do Certificado	Pessoa Jurídica
CPF / CNPJ	428.210.701-44
Nº de Série do Certificado	6624006743821830630
Nome do Signatário	NACIONAL DISTRIBUIDORA DE CARNES BEEF LTDA:16995395000140
Autoridade Certificadora Emissora	AC VALID RFB
Validade	14/09/2018 a 14/09/2019

11.52 Ora, restou evidenciado que a Autoridade Fiscal não indicou de forma pormenorizada e individual a conduta adotada pelo sócio administrador ELEUMAR CAETANO DO CARMO.

11.53 A falta ou a inadequação na declaração e no pagamento de impostos pode oferecer vantagens tanto aos sócios, na partilha de lucros e dividendos, quanto à própria empresa, que tem a possibilidade de incorporar o valor não pago ao seu capital social.

11.54 Além disso, sem dúvida, quando existem dois ou mais sócios que atuam como administradores da empresa, a autoridade tributária deve ter um cuidado maior ao identificar a conduta de cada um, apresentando de forma clara qual ato infracional resultou na aplicação da norma legal. Embora possam ter agido em conjunto, isso não implica que em todos os atos tenham realmente feito isto.

11.55 Como se trata de uma responsabilidade pessoal e subjetiva, é necessário comprovar a intenção dolosa do responsável pelo ilícito tributário, reunindo atos, fatos e provas concretas, em vez de uma acusação genérica que coloca apenas um dos sócios administradores como parte passiva do lançamento, tão somente por ser um dos administradores da empresa e ter assinado a ECD.

11.56 Nesse sentido, confira-se alguns precedentes deste egrégio CARF:

RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. DEMONSTRAÇÃO ESPECÍFICA DA CONDUTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A responsabilização do sócio administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto, preciso e individualizado da conduta infracional para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular. A mera constatação da função de administração em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade ao sócio administrador. (Acórdão nº 1402-002.958. 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão do dia 13 de março de 2018)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para atribuição de responsabilidade pessoal. A responsabilidade tributária pessoal tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A expressão infração à lei diz respeito à lei comercial ou civil e não à lei tributária. Os diretores,

gerentes de pessoas jurídicas de direito privado somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes de atos praticados fora dos limites de suas respectivas competências, isto é, quando manifestamente excedem os limites da sua função e praticam atos não abrangidos pelas finalidades da empresa. Não restando comprovado que os atos de administração foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, deve-se afastar a responsabilidade tributária pessoal. (**Acórdão nº 2201-005.559**. 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão do dia 08 de outubro de 2019)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

A responsabilidade do art. 135 do CTN deve ser atribuída aos sócios-administradores, sócios de fato e mandatários da sociedade, se restar comprovado que tais pessoas exorbitaram as suas atribuições estatutárias ou limites legais, e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias. Inexistindo referida comprovação, não há que se atribuir a responsabilidade solidária. (Acórdão nº 9303-011.196. CSRF / 3ª Turma. Sessão do dia 09 de fevereiro de 2021)

11.57 Portanto, mantenho a exclusão da aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, ao sócio administrador ELEUMAR CAETANO DO CARMO, em virtude da insuficiência argumentativa e probatória para sustentar a imposição da responsabilidade solidária.

DA MULTA QUALIFICADA

11.58 A contribuinte afirma não ter cometido fraude, simulação ou conluio, nos termos da legislação, vez que tratam-se de hipóteses taxativas que, de acordo com a doutrina e jurisprudência citadas, somente nestes casos autorizariam a qualificação da multa.

11.59 De outro lado, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 83/96, as inconsistências contábeis identificadas concernentes às infrações “receita não contabilizada” e “custos não comprovados”, associadas à não apresentação dos documentos e esclarecimentos requeridos durante a ação fiscal, enquadrar-se-iam no conceito de fraude, autorizando a qualificação do percentual da multa de ofício prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

11.60 O supracitado artigo determina:

Art. 44. **Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:** (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; (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)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

11.61 Com efeito, a norma legal traz três situações distintas para aplicação da multa:

- 1) A hipótese do inciso I do *caput*, para o caso da falta de recolhimento ou mesmo a falta de declaração ou a declaração inexata, sendo esta a regra geral;
- 2) A qualificação da multa de ofício, nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, primeira hipótese excepcional;
- 3) O agravamento da multa de ofício, em 50%, nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do § 2º do artigo 44, sendo a segunda hipótese excepcional.

11.62 Referida distinção encontra-se fundamentada na variedade de contextos passíveis de serem verificados quando da realização de um procedimento de fiscalização.

11.63 A primeira situação, considerada a regra geral, refere-se ao caso em que a fiscalização realiza seu procedimento sem qualquer alteração que justifique um aumento da multa de ofício, apenas constatando fatos geradores que não foram declarados pelo contribuinte ou identificando uma declaração imprecisa que o exclua da hipótese de incidência.

11.64 Nesse cenário, a fiscalização aplica a multa na sua porcentagem básica (75%), sem a necessidade de apresentar qualquer argumento ou justificativa como requisito para sua validade, vez que essa aplicação resulta do próprio dever de ofício que acompanha o crédito tributário constituído.

11.65 Por outro lado, essa situação não se aplica às hipóteses descritas nos §§ 1º e 2º do mesmo artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Nesses casos, há a inclusão de um elemento adicional que justifica a aplicação da penalidade, tornando-a vinculada a uma motivação específica.

11.66 No que diz respeito à qualificadora mencionada no § 1º do artigo 44, a Autoridade Fiscal deve comprovar a existência de uma das situações descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como sonegação, conluio ou fraude, *in fine*.

Art. 71. Sonegação é toda 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 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.

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.

11.67 Portanto, a aplicação de uma penalidade mais severa, por meio do aumento da multa de ofício, só é adequada em circunstâncias específicas, onde fica evidente o comportamento irregular do contribuinte, seja em relação a sonegação, conluio ou fraude, condições que, por sua vez, exigem uma fundamentação mais rigorosa da fiscalização, tendo em vista que resultam em uma sanção punitiva mais severa, com o objetivo de penalizar o infrator que age desta maneira, ultrapassando a conduta do mero inadimplente, e desestimulando futuras ações semelhantes.

11.68 A caracterização da fraude atribuída pela fiscalização como motivo para a qualificação da multa estabelecida no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 requer a demonstração e comprovação de uma ação (seja comissiva ou omissiva) que vise impedir ou atrasar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou que busque excluir ou alterar suas características essenciais, de modo a diminuir o valor do imposto a ser pago ou evitar ou adiar seu pagamento.

11.69 No caso em análise, não ficou demonstrada uma ação específica da contribuinte que pudesse ser enquadrada nas situações de fraude, conluio ou sonegação. As inconsistências contábeis apontadas pela Autoridade Fiscal, sem evidências de qualquer artifício adotado pela parte Recorrente como fundamento para os registros contábeis considerados incorretos, não provam, por si só, a intenção dolosa de fraudar a contabilidade e prejudicar a arrecadação.

11.70 Mesmo que se reconhecesse a validade da autuação em razão das supostas inconsistências contábeis apresentadas pela fiscalização, entendo que a situação se enquadra apenas no disposto no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996.

11.71 Isto porque eventuais erros contábeis que resultem na falta de pagamento de tributos, e que não provenham comprovadamente de fraude, conluio ou sonegação, devem ser tratados como casos de declaração inexata, justificando a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%.

11.72 Desta forma, mantenho a exclusão da qualificação da multa prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996.

11.73 Portanto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

12. **Passo a análise do Recurso Voluntário**

13. O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de fl. 3197, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual dele conheço.

14. Cuida-se o feito de Autos de Infração, com a consequente manutenção do crédito tributário lançado apenas com relação ao saldo credor de caixa, especificamente quanto ao fato gerador ocorrido em 07/02/2018, assim como da multa agravada imposta sobre os valores decorrentes da infração; bem assim dos resultados operacionais não declarados, com a multa de ofício aplicada, no percentual deduzido de 75%.

15. Em sede de Recurso Voluntário de fls. 3052/3066, a Recorrente aduziu, em suma, que:

- (i) ***“DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA PELA OCORRÊNCIA DE SALDO CREDOR DE CAIXA – EQUÍVOCO FORMAL DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL”***, afirma que *“(...) Inicialmente, conforme já*

apontado na defesa junto à DRJ, cumpre esclarecer que fatores alheios à alegada omissão de receita – essencialmente equívocos de integração de lote de lançamento contábil –, fizeram com que os referidos saldos de caixa em 07/02/2018 ficassem credores (...)”, acrescenta que “(...) Conforme demonstra o razão da conta contábil nº 111010001 - CAIXA GERAL do mês de fevereiro de 2018 - especificamente do dia 06/02/2018 (Razao_CC_111010001_CAIXA_GERAL_022018.pdf), houve um problema sistêmico de integração de um dos lotes de lançamentos contábeis que, ao invés de integrar a contabilização de pagamentos durante os diversos dias do mês, o fez num único dia, causando o “estouro” de caixa mencionado pela fiscalização (...)”, aduziu ainda que “(...) Tratam-se dos mesmos lançamentos contábeis com histórico do fornecedor Hélio Manoel Lázaro, objeto do pedido de esclarecimento pela fiscalização e posterior lançamento fiscal por suposta não comprovação de custos, relacionado abaixo, no valor de R\$ 16.943.100,41 (...)”, asseverou que “(...) A partir da identificação de tal equívoco, a Recorrente reprocessou os referidos lançamentos contábeis e gerou novo razão contábil do período, de modo a escriturar os registros nas corretas datas e com os devidos históricos contábeis, resultando em saldo devedor da conta caixa na data apontada pela fiscalização (07/02/2018), conforme demonstrado abaixo, o que igualmente ocorrera para a totalidade do período de fevereiro de 2018, segundo comprova-se pela juntada do novo razão gerado pela Recorrente com os devidos ajustes, em anexo (Novo_Razão_CC_111010001_CAIXA_GERAL_022018.pdf), que por sinal já foram juntados na primeira manifestação da Recorrente junto à DRJ (...)”, e conclui aduzindo que “(...) Ressalta-se que os saldos inicial (R\$ 13.461.711,25) e final (R\$ 11.050.912,33) da conta caixa (111010001 - CAIXA GERAL) do mês de fevereiro não foram alterados, bem como de qualquer outro período de 2018, demonstrando-se que somente foram reposicionados os pagamentos de acordo com sua devida efetivação e com a verdade material que envolveu os fatos contábeis apresentados no período. Para fins de comprovação dos pagamentos nas referidas datas e para fazer elidir qualquer manifestação de “insuficiência de elementos probatórios”, junta-se à presente defesa 120 comprovantes de pagamentos dos referidos documentos (Pgts lançados na conta caixa em 06022018.pdf), totalizando o montante de R\$ 11.541.860,48, bem como demonstrativo (“Identificação dos pgts lançados na conta caixa em 06022018.xlsx”, aba “ID. Pgto NF”) constando a relação sequencial dos documentos que lhes deram base (...)”; e,

- (ii) **“DOS RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS”**, afirma que “(...) Segundo a autoridade fiscal a requerente apurou lucros, mas teria deixado de declará-los em DCTF, razão pela qual, a autoridade fiscal constituiu o crédito tributário sobre esses valores não declarados. Ocorre, contudo, que a requerente apresentou a ECF – Escrituração Contábil Fiscal (...)”, acrescenta que “(...) Como se sabe, a ECF é declaração de competência federal que substituiu a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) a partir do ano-calendário 2014. Tal declaração visa informar todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido

do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Logo, tendo a requerente entregue a ECF, os valores devidos ficaram confessados, sendo prescindível o lançamento fiscal de ofício. A Súmula n. 436 do STJ não deixa dúvida quanto à matéria (...)”, assevera ainda que “(...) Ou seja, o que se pode observar é que legislação e jurisprudência — judicial e administrativa — são claras ao dispensar a Autoridade Fiscal de qualquer providência para a constituição do débito tributário declarado pelo contribuinte, dispensando-se a lavratura de auto de infração, podendo o Fisco encaminhar eventuais débitos declarados e não pagos para imediata inscrição em dívida ativa e execução fiscal (...)”, e conclui aduzindo que “(...) se o tributo já está constituído, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal é inútil e desnecessário, sendo evidente a ofensa aos princípios basilares da legalidade, da finalidade, da eficiência, da razoabilidade e da proporcionalidade, entender que cabe ao fiscal decidir se irá lavrar ou não o auto de infração. No caso presente, observa-se que parte dos débitos foram declarados na ECF, através de retificação da declaração, não ocorrendo o mesmo para a informação da DCTF (...)”.

16. Por fim, requereu que “(...) sejam julgados improcedentes os lançamentos fiscais levados a efeito, por consequência, declarada a invalidação dos lançamentos (...)”.

17. Verifica-se que não houve arguição a respeito da multa de ofício agravada.

18. Todas as matérias de mérito já foram devidamente e exaustivamente enfrentadas pela DRJ/CE, bem assim a decisão proferida encontra-se bem fundamentada, tendo apreciado com precisão e esmero as questões de fato e de direito apresentadas pela Recorrente.

19. Assim sendo, como não houve nenhum argumento de mérito ou documentos novos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, tendo se pronunciado sobre todos os argumentos apontados pela Recorrente em sua Impugnação (e que foram basicamente os mesmos trazidos em seu Recurso Voluntário), adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº **103-012.794, 4ª TURMA/DRJ03**, sessão de 13 de julho de 2023, de relatoria do Julgador Carlos Gomes Meneses Júnior), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹ c/c art. 114, § 12, inciso I, do Novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023²:

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

[...] b) **Do saldo credor em 07/02/2018, no valor de R\$ 4.445.670,79**

Sobre referido saldo credor de caixa identificado pela fiscalização na contabilidade do contribuinte, aduz ter havido um problema sistêmico de integração de um dos lotes de lançamentos contábeis, que teriam todos sido registrados no dia 06/02/2018, quando se refeririam a pagamentos realizados ao longo do mês de fevereiro de 2018. Diante de tal equívoco, que teriam sido posteriormente corrigidos conforme novo razão contábil informado, o saldo da conta caixa na data apontada pela fiscalização restaria devedor, apontando para a inexistência do saldo credor de caixa que fundamentou a autuação fiscal.

Entretanto, o argumento da impugnante sobre equívoco nos lançamentos contábeis, assim como a retificação da contabilidade, não veio acompanhada dos documentos hábeis e idôneos que lastreassem a alegação do contribuinte, como procedido em relação ao tópico anterior.

A impugnante não demonstrou, de forma específica, os documentos (faturas e recibos de pagamento, por exemplo), com datas e valores, que sustentassem a alegação de erro na escrituração. A relação de notas fiscais de fls. 2381/2385, apresentada com a impugnação, por si, não demonstram o erro contábil alegado, nem a idoneidade da retificação aduzida.

Deve-se atentar que a eficácia probatória da escrituração, notadamente em relação ao fisco, apenas se aperfeiçoa com a confirmação de que os registros contábeis estão amparados em documentação hábil e idônea que comprove a efetiva realização do negócio jurídico, consoante prescrição do art. 226 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Desse modo, diante da insuficiência de elementos probatórios apresentados pela impugnante, deve-se manter a autuação diante do saldo credor de caixa, no valor de R\$ 4.445.670,79, identificado na contabilidade do contribuinte em 07/02/2018.

[...]

5. Dos resultados escriturados e não declarados.

O contribuinte aduz que o lançamento de ofício era desnecessário para se constituir o crédito tributário de IRPJ e CSLL, pois este já havia sido constituído mediante declaração em ECF, em que se apurou a base de cálculo e o montante devido de IRPJ e CSLL.

Sem razão a impugnante.

A Escrituração Contábil Fiscal – ECF não é apta para constituir o crédito tributário, visto que, por lei, ela não constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos créditos tributários nela consignados, tal qual a DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (art. 5º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984) e a Declaração de Compensação – Dcomp (artigo 74, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996).

Nos termos da legislação tributária, a ECF possui apenas caráter informativo e cadastral.

Outrossim, esse é o entendimento adotado na SCI Cosit nº 48, de 30/09/2008, segundo o qual a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ (substituída pela atual ECF)

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

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

não está enumerada, pela legislação tributária, como documento típico de confissão de dívida, para efeito de inscrição do saldo a pagar em Dívida Ativada.

[...]

Da multa agravada

A impugnante também contesta o agravamento da multa, que ocorrera em relação às infrações SALDO CREDOR DE CAIXA e PASSIVO FICTÍCIO.

O agravamento da multa de ofício, consoante prescrição do §2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, decorre de não atendimento pelo sujeito passivo de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos. E no caso dos autos, restou demonstrado que, no curso da fiscalização, a ora impugnante foi instada a apresentar esclarecimentos e/ou documentos em diversas oportunidades, não as respondendo.

Assim, não procede a impugnação quanto ao agravamento das multas acima referidas.

[...]

20. Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

21. Contudo, com relação ao agravamento da multa de ofício, reduzo-a de ofício para percentual para 100% (cem por cento), por força do teor do artigo 14, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Dispositivo

22. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso de Ofício, tendo em vista atender ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, e no mérito **NEGO PROVIMENTO**, a fim de: **(i)** manter a nulidade dos Autos de Infração, referente às contribuições para o PIS e a Cofins; **(ii)** manter a nulidade do lançamento, com relação a omissão de receita – não contabilização de receitas; **(iii)** manter o cancelamento do lançamento sobre saldo credor de caixa do dia 11/07/2017, referente a omissão de receita por presunção – saldo credor de caixa; **(iv)** manter o cancelamento da autuação referente à infração sobre custos não comprovados – compras não respaldadas com nota fiscal; **(v)** manter o cancelamento do lançamento, referente à omissão de receita por presunção – passivo inexistente; **(vi)** manter a exclusão da responsabilidade solidária do sócio administrador ELEUMAR CAETANO DO CARMO; **(vii)** manter a exclusão da qualificação da multa prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996. Quanto ao Recurso Voluntário conheço e a ele **DOU PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de **(i)** manter os lançamentos remanescentes; **(ii)** manter a multa de ofício agravada aplicada, reduzindo seu percentual para 100% (cem por cento), por força do teor do artigo 14, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.