



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720279/2020-41
RESOLUÇÃO	1101-000.157 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	FRONERI BRASIL DISTRIBUIDORA DE SORVETES E CONGELADOS LTDA. E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	FRONERI BRASIL DISTRIBUIDORA DE SORVETES E CONGELADOS LTDA. E FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, converter o julgamento em diligência nos termos do voto do relator.

Sala de Sessões, em 15 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jeferson Teodorovicz, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 10ª TURMA/DRJ08 (Acórdão 108-027.041, e-fls. 66917 e ss.) que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela ora recorrente, nos termos do voto do relator:

Pelo exposto, VOTO PELA PROCEDÊNCIA PARCIAL DA IMPUGNAÇÃO, para:

- manter a multa regulamentar de R\$ 4.031.635,26 por entrega de ECF com inexatidões/omissões, e
- manter em parte o crédito lançado de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, conforme demonstrativos a seguir (R\$):

	Lançado	Mantido	Exonerado
IRPJ 1ºsem/2017	3.714.001,00	3.714.001,00	0,00
Multa 75%	2.785.500,75	2.785.500,75	0,00
IRPJ 2ºsem/2017	22.304.983,73	18.875.571,55	3.429.412,18
Multa 75%	16.728.737,79	14.156.678,66	2.572.059,13
Total IRPJ	26.018.984,73	22.589.572,55	3.429.412,18
Total Multa IRPJ	19.514.238,54	16.942.179,41	2.572.059,13
	Lançada	Mantida	Exonerada
CSLL 1ºsem/2017	1.341.360,60	1.341.360,60	0,00
Multa 75%	1.006.020,27	1.006.020,27	0,00
CSLL 2ºsem/2017	8.034.114,14	6.799.525,76	1.234.588,38
Multa 75%	6.025.585,60	5.099.644,32	925.941,28
Total CSLL AC2017	9.375.474,50	8.140.886,36	1.234.588,14
Total Multa CSLL	7.031.605,87	6.105.664,59	925.941,28
	Lançado	Mantido	Exonerado
PIS-12/2017 (*)	653.630,31	440.662,71	212.967,60
Multa PIS-12/17	460.222,73	330.497,03	129.725,70
Total PIS AC2017	1.124.777,58	911.809,98	212.967,60
Total Multa AC2017	843.583,17	713.857,47	129.725,70
	Lançada	Mantida	Exonerada
Cofins-12/2017 (*)	3.010.660,82	2.029.719,18	980.941,64
Multa Cofins-12/17	2.257.995,61	1.522.289,38	735.706,23
Total Cofins AC2017	5.180.793,88	4.199.852,24	980.941,64
Total Multa AC2017	3.885.595,36	3.149.889,13	735.706,23

(*) Os lançamentos de PIS e de Cofins dos períodos de 01 a 11/2017 foram mantidos integralmente.

Devido ao valor exonerado há também o Recurso de Ofício (de acordo com o art. 34 do Decreto 70.235/72, e alterações introduzidas pela L. 9.532/97, e Portaria MF 63, de 9 de fevereiro de 2017, vigente à época).

A Autoridade Fiscal constituiu o crédito tributário do IRPJ e reflexos do AC 2017, considerando as infrações abaixo:

IV.1 - RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

IV.2 - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO

IV.3 - EXCLUSÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

IV.4 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

IV.5 - APRESENTAÇÃO DE ECF COM OMISSÕES (OUTRAS MULTAS, e-fl. 40 e ss.)

Transcrevo o relatório da decisão recorrida que resume

DO RELATÓRIO DA DECISÃO RECORRIDA

Em ação fiscal empreendida junto à contribuinte supramencionada foi verificado o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, e reflexos, no ano-calendário 2017. A forma de tributação adotada pela empresa é o lucro real, apurando estimativas mensais de IRPJ e de CSLL com base em balanço/balancete de suspensão ou redução.

A fiscalizada atua na comercialização, fabricação, importação e exportação de sorvetes e outros gelados comestíveis, bem como na fabricação das respectivas embalagens, possuindo 20 filiais ativas. Em 01/07/17, incorporou a empresa FRONERI BRASIL INDUSTRIAL DE SORVETES E CONGELADOS LTDA, CNPJ nº 25.062.706/0001-09 e, em razão disso, realizou a transmissão de ECF referente às operações da incorporada ocorridas no período de 01 a 06/2017, e ECFs referentes às suas operações nos períodos de 01 a 06/2017 e 07 a 12/2017.

DA AÇÃO FISCAL

O sujeito passivo apresentou ECFs retificadoras no curso do procedimento fiscal, contudo, as alterações de informações, notadamente aquelas com repercussão no lucro líquido e na apuração do lucro real, não afastam eventuais penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, em razão da exclusão da espontaneidade ocorrida com o início do procedimento fiscal em 25/07/19.

No Termo de Intimação Fiscal nº 01 (TIF nº 01), de 08/08/19, o contribuinte foi demandado a apresentar ECF retificadora da incorporada (Froneri Industrial), tendo em vista que a ECF original estava sem dados informados nos blocos K, L, M, N e Y. Além disso, foi solicitada a alteração contratual da incorporada com a aprovação do protocolo de intenções, da justificação e autorização para os administradores praticarem todos os atos da incorporação.

O contribuinte foi também instado a esclarecer a divergência observada entre a receita bruta declarada nas ECF (incorporadora), o somatório das bases de cálculo da apuração das contribuições (PIS/COFINS) sujeitas a alíquotas básicas (EFD Contribuições) e o somatório das notas fiscais eletrônicas de saída emitidas pela empresa:

ECF					
Ano - Tipo - Data de Entrega	Tributação	Apuração	Data Inicial	Data Final	Receita Bruta

2017 – Original - 30/07/2018	Lucro Real	Anual	01/01/2017	30/06/2017	194.164.660,83
2017 – Original - 31/07/2018	Lucro Real	Anual	01/07/2017	31/12/2017	188.299.833,18
Sped/ECF	382.464.494,01				
Sped/EFD – Contribuições	496.138.098,28				
Sped/NFe de saída (total das Nfe)	497.651.276,56				

Em razão da ausência de mapeamento das contas contábeis de origem, foi solicitado

ao contribuinte o detalhamento das adições e exclusões efetuadas na Parte “A” do e-Lalur, Registro M300 da ECF (2º Sem/2017), códigos 92.01 (Outras Adições) e 167.01 (Outras Exclusões), e também o detalhamento dos fatos contábeis registrados nas contas contábeis mapeadas para a conta referencial 2.01.01.03.01 – Fornecedores – Operações com Partes Não Relacionadas – No País - Circulante.

O sujeito passivo apresentou resposta parcial ao TIF nº 01 e pedido de dilação de prazo para atendimento conclusivo ao citado termo, apresentando os demonstrativos e justificativas a seguir:

RECEITA BRUTA	382.468.090,29
VALOR EFD CONTRIBUIÇÕES	496.138.098,28
DIFERENÇA APRESENTADA	113.670.007,99
COMPOSIÇÃO DA DIFERENÇA	
511110 Devolução Vendas	29.183.528,35
511610,002 ICMS -ST	21.013.089,97
511610,003 IPI	11.686.704,90
511610,002 ICMS -ST	53.028.677,11
TOTAL	114.912.000,33

2 (Demonstrativo) = Valor apuração das contribuições de Pis e Cofins R\$ 496.138.098,28

QUADRO DEMONSTRATIVO DAS APURAÇÕES EFD CONTRIBUIÇÕES 2017

QUADRO I - VALORES DA EFD CONTRIBUIÇÕES EXTRAÍDO DA BASE DA SRFB					
MÊS	ALQ		BASE FINAL	DEVOLUÇÕES	LIQUIDO
	ALQ BASICA	DIFERENCIADA			
jan/17	58.881.865,43	28.749,41	58.853.116,02	22.909.317,88	35.943.798,14
fev/17	50.976.521,65	228.965,19	50.747.556,46	31.996.555,75	18.751.000,71
mar/17	44.092.094,95	4.438,46	44.087.656,49	0,00	44.087.656,49
abr/17	28.534.237,30	338.956,25	28.195.281,05	14.577.485,95	13.617.795,10
mai/17	21.554.983,08	300.426,87	21.254.556,21	13.059.670,65	8.194.885,56
jun/17	25.500.212,08	741.795,86	24.758.416,22	8.670.975,27	16.087.440,95
jul/17	9.821.116,87	1.377,42	9.819.739,45	248.550,52	9.571.188,93
ago/17	32.165.584,49	0,00	32.165.584,49	4.103.556,98	28.062.027,51
set/17	44.830.145,98	4.250,00	44.825.895,98	3.072.118,70	41.753.777,28
out/17	50.897.917,98	0,00	50.897.917,98	9.163.410,36	41.734.507,62
nov/17	52.049.938,29	0,00	52.049.938,29	5.617.645,73	46.432.292,56
dez/17	78.648.506,47	166.066,83	78.482.439,64	6.978.246,06	71.504.193,58
TOTAL	497.953.124,57	1.815.026,29	496.138.098,28	120.397.533,85	375.740.564,43

Como pode ser observado nos demonstrativos acima, o valor da receita bruta extraído da EFD Contribuições, não contempla a redução relativa à devolução de vendas do período (janeiro a junho de 2017). Em contrapartida, no período de julho de 2017 até dezembro de 2017, as devoluções foram registradas diretamente na conta-contábil (511110), reduzindo-se, desta forma, o valor da Receita Bruta declarada no EFD Contribuições do período.

Em relação ao valor de R\$ 497.651.276,56, ainda não conseguimos compor este numerário, devido ao grande volume de informações no XMLs. Estamos analisando uma forma de obter as informações que contemplam os XMLs para que possamos validar o valor apresentado.

O contribuinte esclareceu ainda que os valores lançados nos códigos 92.01 (Outras Adições) e 167.01 (Outras Exclusões) do Registro M300 da ECF (2º Sem/2017) referem-se ao agrupamento de contas de provisões e, em razão disso, informou que seriam realocadas em códigos específicos de acordo com a natureza de cada ajuste na versão retificadora da ECF a ser apresentada dentro do prazo prorrogado.

Com relação ao detalhamento dos fatos contábeis mapeados para a conta referencial

2.01.01.03.01 – Fornecedores – Operações com Partes Não Relacionadas – No País

Circulante,

houve os seguintes esclarecimentos:

No código da conta ECF 2.1.01.03.01 – Fornecedores, são registradas todas as operações de compras, tais como matéria prima, materiais indiretos de manutenções, matérias de embalagens, materiais de laboratório/análise, aquisições de ativo fixo, equipamentos de segurança do trabalho, entre outras aquisições necessárias para a realização das operações da Sociedade, conforme quadro abaixo:

Reg.	Conta ECF	Nome da conta	Reg.	CC	Conta referencial	Descrição	Saldos em 31.12.2017
1050	A	252.130.007 Tributos remessa para exterior	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	-
1050	A	253.240.001 Acquisição - Outros serviços	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	857.745,11
1050	A	363.430 Other Assets	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	48.380.119,40
1050	A	431.010 Responsabilidades Comerciais	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	99.116.208,35
1050	A	431.030 Riscos Comerciais - No UE	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	527.891,51
1050	A	432.010 Respons. comerciais - GRRF	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	21.241.508,01
							168.612.268,15

Em 16/09/19, o contribuinte informou que ainda não havia conseguido extrair os arquivos XML das notas fiscais eletrônicas para uma base analítica onde pudesse identificar o valor de receita, através dos CFOPs de Receita Bruta e Devoluções. No mesmo ato apresentou arquivos digitais (em mídia) contendo ECF retificadoras.

Em 27/09/2019, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 02, por meio do qual o sujeito passivo foi cientificado de que as ECF retificadoras, entregues em mídia digital, deveriam ser transmitidas diretamente ao Sistema Público de Escrituração Digital, nos termos da IN RFB nº 1.422/2013. Ademais, o contribuinte foi reintimado a esclarecer as exclusões efetuadas no código 167.01 (Outras Exclusões) do Registro M300 da ECF (07 a 12/2017), e apresentar a documentação de suporte dos lançamentos.

Acerca da conta referencial 2.01.01.03.01 Fornecedores – Operações com Partes Não-Relacionadas – no País, a fiscalizada foi instada a apresentar demonstrativo da composição dos saldos do passivo em 31/12/2017, registrados nas conta

contábeis 432010 – Respons. comerciais – GRNI, 431010 – Responsabilidades Comerciais e 353430 – Other Accruals.

Diante da declarada dificuldade do contribuinte em obter os arquivos XML das notas fiscais eletrônicas para consolidá-las em uma base analítica onde pudesse identificar o valor da sua receita bruta, foram fornecidos à fiscalizada, em 03/10/2019, em mídia digital validada pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA, os arquivos contendo todas as Nfe emitidas pela empresa e contra ela no período sob exame. Na mesma data, o contribuinte solicitou dilação de prazo para transmissão das ECF retificadoras da incorporadora e incorporada e, em 09 e 10/10/2019, transmitiu-as ao Sped.

Em 31/10/2019, respondendo ao TIF nº 02, a fiscalizada informou que o valor declarado no código 167.01 (Outras Exclusões) do Registro M300 da ECF original (2º Sem/2017) de R\$ 5.088.000,00, refere-se a “estorno de provisão de benefício pós emprego”, contudo, esclareceu que na ECF retificadora (2º Sem/2017) apresentada, tal valor não foi mais excluído do lucro líquido para a determinação do lucro real, em contrapartida foi excluído a título de “Outras exclusões” o valor de R\$ 20.380.510,19, conforme resposta abaixo:

“2.1 Em atendimento ao esclarecimento, datados de 16/08/2019, para o item 5 do TIF nº 01, informamos que o valor declarado no registro M300 “Outras Exclusões” no valor de R\$ 5.088.000,00, refere-se “estorno de provisão de benefício pós emprego”, porém não computado na demonstração do Lucro Real pela ECF 2017 retificadora como exclusão “ registro M300”.

A composição das exclusões no valor R\$ 20.380.510,19, na apuração do Lucro Real, apresentada na ECF 2017, retificadora, refere-se:

- 1. Saldos de provisões não dedutíveis adicionadas em períodos anteriores, controladas no bloco M500 (e-LALUR e e-LACS) da Froneri Industrial “incorporada” no valor de R\$ 15.659.854,89;*
- 2. Refere-se a contas a pagar (despesas dedutíveis) adicionadas indevidamente em períodos anteriores, controladas no bloco M500 (e-LALUR e e-LACS) da Froneri Distribuidora no valor de R\$ 4.720.655,30. Ex: conta contábil 353320 (gastos promocionais) vinculada na conta-referencial 2.01.01.03.01.*

Em relação às contas contábeis mapeadas para a conta referencial da ECF 2.01.01.03.01 – Fornecedores – Operações com Partes Não-Relacionadas – No País, o contribuinte apresentou os esclarecimentos abaixo, acompanhados de planilhas eletrônicas:

“3.1 Na conta referencial 2.01.01.03.01, estamos apresentando o Aging do contas a pagar com a composição dos saldos por fornecedores que corresponde a conta contábil 431010 – Responsabilidade Comerciais e composição da conta 432010 – Respons. Comerciais – GNRI. A conta contábil 432010 – GNRI, é uma conta transitória do contas a pagar, ou seja, todas as entradas passam pela conta contábil GNRI antes de ser lançadas para Fornecedor, visto que é analisado pelo time do contas a pagar antes de ingressar na conta de fornecedores.

A conta contábil 353430 – Other Accruals “outras despesas” são registradas todos os documentos que não foram dados entradas no contas a pagar, porém todos com liquidações futuras liquidas e certas. Está conta contábil 353430 foi realocada na ECF retificadora, vinculada a conta referencial 2.01.01.15.28 – Outras Provisões. Estamos entregando a composição da conta por tipo de despesa com todo o detalhamento contábil.

Em 04/03/2020, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 05 dando ciência ao contribuinte de que, não obstante a possibilidade de retificar suas ECF mesmo no curso do procedimento fiscal, eventuais alterações nos valores declarados, notadamente aqueles com repercussão no lucro líquido e na apuração do lucro real, deveriam ser comprovadas documentalmente, sem prejuízo da aplicação das penalidades pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias.

Assim, a fiscalizada foi instada a justificar e comprovar as alterações promovidas nas ECF (1º e 2º Sem/2017), transmitidas em 09 e 10/10/2019, destacando-se:

- No tocante ao período de 01 a 06/2017, a retificadora apresentada em 09/10/2019 foi cancelada por nova retificadora apresentada em 17/11/2020.
- Com relação ao período de 07 a 12/2017, o contribuinte promoveu relevantes alterações na apuração de seu resultado, a sua receita bruta variou de R\$ 188.299.833,18 para R\$ 241.328.510,29, que representa um acréscimo de R\$ 53.028.677,11 em relação àquela oferecida à tributação antes do início do procedimento fiscal.
- Não obstante o aumento da receita bruta observado no Registro L300 (Demonstração do Resultado), a fiscalizada também promoveu a majoração de custos/despesas em igual montante, portanto, mantendo inalterado o seu resultado líquido antes do IRPJ/CSLL (R\$ -144.678.152,15). Somente na conta referencial 3.01.01.03.01.01 – Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos, o valor mapeado passou de R\$ 69.667.789,29 (ECF original) para R\$ 112.019.794,29 (ECF retificadora), uma majoração nos custos no montante de R\$ 42.352.005,46.
- A fiscalizada também realizou alterações no e-Lalur (07 a 12/2017), aumentando as exclusões de R\$ 5.088.00,00 para R\$ 20.380.510,19.

Após dois pedidos de dilação de prazo para atendimento ao TIF nº 05, ambos acolhidos pela fiscalização, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 06 em 22/04/2021, por meio do qual foram reiteradas as demandas contidas no termo anterior, além disso, o contribuinte foi informado de que, em razão das medidas de proteção para o enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do Coronavírus (Covid-19), as respostas aos termos de intimação deveriam necessariamente ser apresentadas em formato digital e juntadas ao dossiê digital criado para este fim, dispensado o encaminhamento de documentos físicos à repartição fiscal.

Novo pedido de dilação de prazo foi juntado ao dossiê digital em 24/04/2020 e, em 29/05/2020, o contribuinte apresentou resposta aos TIF nº 05 e 06, contendo quadros comparativos com as alterações realizadas nas ECF.

O demonstrativo de fls.53 apresenta a justificativa para o acréscimo na receita bruta no valor de R\$ 53.028.677,11 (2º sem/2017) indica que o aumento teve origem na alteração do valor mapeado da conta contábil 511610.002 – ICMS ST para a conta referencial 3.01.01.01.01.04 – Receita de Vendas de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno, através do procedimento denominado pelo contribuinte como “Reclassificação de saldos entre contas contábeis”.

Portanto, a fiscalizada realizou a realocação extracontábil do valor de R\$ 53.028.677,11 da conta contábil 511610.002 – ICMS ST (conta superior 511610 Impostos sobre vendas) para as contas 621112 – Control Acct CW – FG (conta superior - 621100 Custo de bens

vendidos) e 851130 – Custo Extraordinário (conta superior nível 2 – 820000 Custo dos juros).

O contribuinte esclarece ainda que a alteração promovida (reclassificação de impostos sobre vendas -ICMS ST- para custo), refere-se aos valores de ICMS ST retidos pela “industrial” (incorporada), entre 01/2017 e 06/2017, quando da aquisição de produtos para a revenda pela incorporadora, e que eram registrados em estoque, sendo baixados para resultado diretamente da conta contábil 7930010 – Non-Globe Bussines (conta superior 301313101 Receita Líquida).

Porém, ressalte-se que somente os tributos não cumulativos cobrados destacadamente na nota fiscal pelo vendedor (IPI e ICMS ST) na condição de mero depositário (substituto tributário) não se incluem na receita bruta, conforme o § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Prosseguindo nos esclarecimentos aos TIF nº 05 e 06, a fiscalizada também juntou ao dossiê digital a planilha denominada “Doc.2”, demonstrando que nas demais retificações efetuadas no Registro L300 Demonstração do Resultado (ECF 07 a 12/2017), que neutralizaram o suposto aumento da receita bruta, foram utilizadas a mesma sistemática de “Reclassificação de saldos entre conta contábeis”.

A justificativa da empresa para a retificação no saldo da conta referencial 3.01.01.03.01.01 – Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos, cujo valor mapeado variou de R\$ 69.667.789,29 (ECF original) para R\$ 112.019.794,29 (ECF retificadora), portanto uma majoração nos custos no montante de R\$ 42.352.005,46, foi que *o montante refere-se ao ICMS ST antecipação recolhido pela Froneri Industrial. Tal montante deve ser considerado como custo pela Froneri Distribuidora.*

Assim, o contribuinte efetuou diversas reclassificações de valores à margem da contabilidade para justificar as alterações nos mapeamentos das contas referenciais da ECF. Por conseguinte, não há saldo a ser mapeado para custo na conta contábil 621112 – Control Acct CW – FG (conta superior - 621100 Custo de bens vendidos), de acordo com a ECD apresentada.

Conforme ficha de relacionamento de contas referenciais do Sped, fls.54, a alteração efetuada pela fiscalizada no mapeamento de contas contábeis para a conta referencial 3.01.01.03.01.01 – Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos (ECF 07 a 12/2017) resultou na majoração nos custos no montante de R\$ 42.352.005,46.

Logo, a fiscalizada majorou seu custo através do mapeamento do suposto saldo oriundo da conta contábil 641610 Taxa de consumo, contudo, a referida conta,

apesar de ter sido inserida no Registro J050 – Plano de Contas do Contribuinte (ECF retificadora – 07 a 12/2017), não pertence ao plano de contas do contribuinte informado na ECD, conforme se verifica nos balancetes juntados ao presente processo.

Ante ao exposto, restaram não comprovadas as alterações efetuadas no Registro L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal (ECF retificadora – 07 a 12/2017).

Complementando a resposta aos TIF nº 05 e 06, o contribuinte apresentou os esclarecimentos acerca das alterações efetuadas nos e-Lalur (Registro M300) das ECF retificadoras (1º e 2º Sem/2017).

As alterações nos valores dos ajustes realizadas pelo contribuinte no e-Lalur da ECF retificadora (1º Sem/2017) transmitida ao Sped em 09/10/2019, foram revistas pela transmissão de outra ECF retificadora em 17/11/2020, como informado anteriormente, analisada adiante.

Com relação às alterações efetuadas no e-Lalur da ECF retificadora (2º Sem/2017), que resultaram no aumento das exclusões de R\$ 5.088.00,00 para R\$ 20.380.510,19, o contribuinte apresentou demonstrativo da composição dos ajustes ao lucro líquido realizados.

As exclusões realizadas no e-Lalur original foram alocadas de forma agrupada no código 167.01 (Outras Exclusões) do Registro M300 e não contemplavam os mapeamentos com as contas contábeis e/ou da Parte B, que permitissem identificar a origem e a natureza dos valores excluídos.

No e-Lalur retificador (2º Sem/2017), o contribuinte efetuou a realocação das exclusões para o código 95 – Reversão de provisões ou perdas estimadas indedutíveis.

Justificando o aumento das exclusões de R\$ 5.088.000,00 (ECF original) para R\$ 20.380.510,19 (ECF retificadora), o contribuinte preliminarmente reconheceu como indevida a exclusão efetuada no valor de R\$ 5.088.000,00, afirmando que o referido valor se trata de uma despesa de benefício pós-emprego incorretamente excluída na apuração do lucro real, e por isso, tal valor não consta da ECF retificadora.

Em contrapartida, realizou exclusão no valor de R\$ 20.380.510,19 na ECF retificadora, registrada no Código 95 – Reversão de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis da Parte A do eLalur (Registro M300).

Registre-se que exclusões efetuadas no e-Lalur a título de reversão de provisões indedutíveis pressupõem a existência de lançamento contábil a débito da conta de provisão e a crédito de conta de resultado (reversão contábil), ou seja, deve existir lançamento que comprove que tais valores foram computados na apuração do lucro líquido do período, fato contábil não identificado na conta de passivo 431010 Responsabilidades Comerciais.

Concluindo seus esclarecimentos sobre os ajustes ao lucro líquido efetuados na ECF retificadora, o contribuinte informou que *a exclusão do montante de R\$20.380.510,19 refere-se, basicamente, a saldos com natureza de contas a pagar (débitos exigíveis) que estavam sendo tratados indevidamente como provisões pela FRONERI Distribuidora e FRONERI Industrial.*

Cabe ressaltar que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem manter escrituração com observância da legislação comercial e fiscal, adotando, portanto, o regime de competência para apuração de seus resultados. Assim, ainda que comprovados eventuais erros na apropriação de despesas incorridas em exercícios anteriores, o que não ocorreu no caso em tela, a exclusão de tais valores em exercício subsequentes representaria, além de flagrante afronta ao regime de competência, hipótese de exclusão não prevista na legislação tributária.

Em 03/09/2020, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal – TIF nº 09 por meio do qual a fiscalizada foi informada sobre o andamento do procedimento fiscal e do que havia sido constatado, bem como de que a planilha eletrônica “Outras contas a pagar 353430 Dez 2017”, apresentada em resposta ao TIF 02, estava em desacordo com o demandado (nome do fornecedor, CNPJ, data e número da nota fiscal, valor da nota e data de pagamento), por este motivo, o contribuinte foi instado a confeccionar novo demonstrativo com o detalhamento requerido e a justificar o motivo pelo qual, na ECF retificadora, o saldo final da conta 353430 – Other Accruals (R\$ 48.090.118,45) foi adicionado parcialmente (R\$19.759.876,93) ao lucro líquido do exercício para determinação do lucro real.

Por igual motivo, também foram solicitados novos demonstrativos da composição dos saldos do passivo em 31/12/2017, registrados nas contas contábeis 432010 – Respons. comerciais – GRNI e 431010 – Responsabilidades Comerciais, mapeados para a conta referencial 2.01.01.03.01 Fornecedores – Operações com Partes Não-Relacionadas – no País.

Com relação à composição do saldo da conta de passivo 353430 – Other Accruals (R\$ 48.090.118,45), em 31/12/2017, e aos lançamentos nela efetuados, a fiscalizada apresentou demonstrativo do saldo (planilha eletrônica denominada “Item 3 TIF 09 outras contas a pagar”), contendo identificação dos fornecedores, das notas fiscais e datas de pagamento, e esclareceu que *do total do montante não adicionado na apuração no montante de R\$ 28,3 milhões referiam-se a obrigações contraídas – e não expectativas – junto a diversos fornecedores, revelando-se, desta forma, em um verdadeiro “Contas a Pagar”. Inclusive, para uma melhor identificação, produzimos um quadro abaixo onde esclarecemos o montante das obrigações contraídas e os fornecedores de bens e serviços:*

Descrição	Valor
Frete -	26.059.704,56
fornecedor Spot -	1.799.652,00
Unimed -	220.745,21
Atento -	187.247,32
Total contas a pagar -	28.267.349,09
Total conta Outras contas a pagar -48.090.118,45 Conta 353430	
Saldo a adicionar -19.822.769,36	
Total adicionado na apuração 19.759.876,93	
Diferença - 62.892,43	

Assim, de acordo com o contribuinte, a conta 353430 – Other Accruals é utilizada como contrapartida de despesas incorridas, mas também de provisões indedutíveis. Portanto, o montante não adicionado (28.267.349,09,52) refere-se a despesas efetivamente incorridas.

Prosseguindo, a fiscalizada informou que no demonstrativo apresentado *existem valores no “Contas a Pagar” com data de liquidação realizada ainda dentro do próprio exercício de 2017*. Esclarece ainda que esses valores ainda permanecem na referida conta por *mero erro de conciliação de contas, já que sua liquidação (contrapartida) é registrada na conta 225040.001 – Outros Créditos. Ou seja, deveria ter ocorrido a baixa dos valores do “Contas a Pagar” (C) em contrapartida a conta de Ativo “Outros Créditos” (D). Tal baixa ocorreu posteriormente*.

Assim, conforme descrito pelo contribuinte, o demonstrativo comprova a manutenção de obrigações já pagas no passivo da empresa, conta 353430 – Other Accruals.

A fiscalizada também apresentou demonstrativos da composição dos saldos do passivo em 31/12/2017, registrados nas contas contábeis 432010 – Respons. comerciais – GRNI e 431010 – Responsabilidades Comerciais.

Em 23/09/2020, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal – TIF nº 10 para confirmação da informação de que o valor de R\$ 28.267.349,09, registrado na conta de contábil 353430 – Other Accruals, representava o saldo credor da referida conta e que não foi adicionado ao Lalur/Lacs por se tratar de contas a pagar, conforme detalhamento que consta na planilha “Item 3 TIF 09 outras contas a pagar”.

Além disso, o contribuinte foi demandado a apresentar demonstrativo de composição dos saldos, em 30/06/2017, das contas passivo 2080020 – CP – Terceiros – Local, 2080820 – Comp. GRIR – MAT.F.EST e 2080830 – Comp. GRIR – Merc. Acab, que evidenciasse o CNPJ do fornecedor, data da nota fiscal, número e valor da nota fiscal e a data do pagamento. Também foi solicitado à fiscalizada que identificasse eventuais valores que ainda compunham o passivo da empresa em 31/12/2017.

Em 22/10/2019, o sujeito passivo ratificou a informação anterior de que o valor de R\$ 28.267.349,09, registrado na conta de contábil 353430 – Other Accruals, representava o saldo de contas a pagar, e esclareceu ainda:

- conta 2080020 – CP – Terceiros – Local: verificada divergência entre a data de pagamento constante do controle do sistema SAP (Nestle) e a data de baixa no sistema JDE (Froneri), em razão de migração de sistema. O fato foi corrigido nos períodos subsequentes.

- conta 2080820 – Comp. GRIR – MAT.F.EST: conta transitória para registrar a aquisição de materiais utilizados pela Froneri Distribuidora, transferidos para a conta de estoque nos períodos subsequentes, e baixados na composição do custo do produto vendido (CPV).

- conta 2080830 – Comp. GRIR – Merc. Acab: conta transitória para registro de produtos acabados adquiridos da Froneri Industrial, transferidos para o estoque para compor o CPV.

Sobre os valores registrados nessas contas em 30/06/17 que ainda compunham o passivo da empresa em 31/12/17, o contribuinte apresentou planilha com informações da conta 2080020 e informou, para as contas 2080820 e 2080830, que por serem contas transitórias cujas transferências foram realizadas em conta única (estoque), não conseguiram identificar se os valores possuíam saldo em 31/12/17.

Em que pese o fato de a fiscalizada ter migrado para outro sistema contábil após o evento incorporação ocorrido em 01/07/2017 e de ter enfrentado dificuldades na adequação ao novo plano de contas da empresa, como relatado durante todo o procedimento fiscal, verifica-se na ECD (07 a 12/2017) que não houve lançamentos contábeis nas contas 2080020 – CP – Terceiros – Local, 2080810 – Comp. GRIR – MAT.F.EST e 2080830 – Comp. GRIR – Merc. Acab durante o 2º semestre de 2017, portanto, os saldos finais de 30/06/2017 são iguais aos de 31/12/2017.

O demonstrativo apresentado pela empresa registra a existência de valores, que compõem o saldo final da conta 2080020 – CP – Terceiros – Local, em 31/12/2017, liquidados dentro do exercício, contudo, segundo o contribuinte, por “erro de conciliação de contas” as “baixas” das obrigações só ocorreram nos exercícios subsequentes, mesma dinâmica aplicada aos lançamentos efetuados na conta 353430 – Other Accruals (item 62 deste termo de verificação fiscal).

No que diz respeito às contas contábeis 2080820 – Comp. GRIR – MAT.F.EST e 2080830 – Comp. GRIR – Merc. Acab, a fiscalizada informa que, por se tratar de contas transitórias, não conseguiu identificar se estas possuíam saldo em 31/12/2017, no entanto, os balancetes acima confirmam a manutenção de obrigações a pagar, em 31/12/2017, registradas nestas contas.

Após a lavratura do Termo de Ciência e Continuidade de Procedimento Fiscal de 13/11/2020, o contribuinte apresentou nova ECF retificadora (1º Sem/2017), transmitida em 17/11/2020, e acrescentou, acerca das divergências apontadas entre a receita bruta da ECF/Nfe/EFD:

- não houve omissão de receita da Froneri pois os valores foram declarados em linhas diferentes da ECF do 2º sem/2017 por equívoco da transposição das contas para o plano de contas referencial, e erro de parametrização do sistema. As contabilizações das devoluções foram lançadas diretamente na conta de receita bruta 511110, reduzindo a receita bruta quando comparada à receita bruta da EFD Contribuições, pois o correto seria a reclassificação da linha de receita bruta para deduções de vendas. Assim, não há adições a computar na ECF/2018 (2º sem/2017), apenas a retificação da ECF com a reclassificação da Devolução para Deduções de Vendas, para informar corretamente o valor das receita bruta, de acordo com a contabilidade e a EFD Contribuições do período.

Na retificação efetuada (ECF 1º Sem/2017), o contribuinte promoveu a realocação dos ajustes efetuados no Lalur/Lacs para códigos específicos, reconhecendo valores não adicionados anteriormente ao lucro líquido para apuração do lucro real no montante de R\$30.234.333,28, bem como, valores excluídos indevidamente na ECF original no montante de R\$1.377.793,00.

Foram realizadas diligências nos principais fornecedores da Froneri Distribuidora, para confirmar os valores a pagar junto a tais empresas em 31/12/17, os quais, conforme a fiscalizada, teriam sido liquidados somente em exercícios subsequentes.

Com base nas informações prestadas pelos contribuintes diligenciados, identificamos a existência de obrigações pagas e não baixadas do passivo da Froneri Distribuidora, referentes às transações comerciais realizadas com a Accenture do Brasil Ltda e com a Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda.

DAS INFRAÇÕES APURADAS

1 – RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

Após a análise dos esclarecimentos e documentos apresentados, dos dados internos que constam nos sistemas informatizados da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e dos elementos coligidos junto a terceiros, concluímos pela existência de fatos que representam infração à legislação tributária vigente à época do período fiscalizado, ano-calendário 2017.

Registre-se que, no curso da ação fiscal, foram oferecidas diversas oportunidades ao contribuinte para justificar as divergências observadas entre a receita bruta declarada nas suas ECF (1º e 2º Sem/2017) e o somatório das suas notas fiscais eletrônicas de venda emitidas durante o período fiscalizado. Além disso, diante do elevado número de Nfe emitidas pela Froneri Distribuidora e de sua prolatada dificuldade em obter os arquivos XML das mesmas, foram fornecidos à fiscalizada, em 03/10/19, arquivos em mídia digital contendo todas as Nfe emitidas pela empresa e contra ela no período sob exame.

Contudo, o contribuinte limitou-se a informar que, na ECF (2º Sem/2017), as contabilizações de devoluções de vendas foram lançadas diretamente na conta de receita bruta 511110 (Venda de Produtos Acabados) e que seriam a causa das divergências apontadas.

Note-se que a empresa apresentou ECF retificadora (2º Sem/2017), durante o procedimento fiscal, na qual promoveu relevantes alterações na apuração de seu resultado, notadamente na sua receita bruta que variou R\$ 188.299.833,18 para R\$ 241.328.510,29, que representaria um acréscimo de R\$ 53.028.677,11.

Conforme a legislação, somente devem ser excluídos do faturamento (receita de venda de bens e prestação de serviços), para a obtenção da receita bruta do período, os tributos não cumulativos cobrados destacadamente na nota fiscal, e dos quais o emitente seja mero depositário. No caso da fiscalizada, o IPI e o ICMS-ST.

O demonstrativo de fls.65 apresenta o confronto entre a receita bruta apurada com base nas notas fiscais eletrônicas que constam no repositório do Sped e a receita bruta declarada pelo contribuinte nas ECF. Os valores não oferecidos à tributação comporão as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que estão sendo lançados de ofício. Os demonstrativos de cálculo, os enquadramentos legais e as alíquotas aplicáveis estão detalhados nos autos de infração.

2 – OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO

Conforme mencionado anteriormente, o sujeito passivo foi intimado a apresentar demonstrativos da composição dos saldos do passivo em 31/12/2017, registrados nas contas contábeis 432010 – Respons. comerciais – GRNI, 431010 – Responsabilidades Comerciais e 353430 – Other Accruals, bem como, demonstrativo de composição dos saldos, em 30/06/2017, das contas contábeis 2080020 – CP – Terceiros – Local, 2080820 – Comp. GRIR – MAT.F.EST e 2080830 – Comp. GRIR – Merc. Acab, contendo a identificação dos credores, data e número do documento fiscal, valor do documento fiscal e data do pagamento. Com base nos elementos apresentados, apurou-se:

➤ CONTA CONTÁBIL 353430 – OTHER ACCRUALS

O contribuinte informou que as obrigações registradas nessa conta (R\$ 28.267.349,09,52) foram liquidadas em períodos subsequentes, mas também ocorreram liquidações no exercício de 2017, que “por força de falta de conciliação não foram baixadas deste passivo ainda em 2017”.

O demonstrativo com a composição do saldo final da conta contábil 353430 – Other Accruals foi apresentado pelo contribuinte na planilha eletrônica denominada “Item 3 TIF 09 outras contas a pagar”, que contém, dentre outras, as abas “Frete” e “notas unimed”, nas quais foram identificados valores de obrigações pagas durante 2017 e, ainda assim, mantidas em conta de passivo no

montante de R\$ 21.165.966,55, conforme apurado nos Anexos I (“Frete”) e II (“notas unimed”) deste TVF.

➤ CONTA CONTÁBIL 431010 – RESPONSABILIDADES COMERCIAIS

No demonstrativo de composição do saldo final da conta contábil 431010 – Responsabilidades Comerciais, apresentado pelo contribuinte na planilha “Item 4 TIF 09 Base Fornecedores Dez 2017”, foram identificados valores de obrigações pagas e não baixadas da conta de passivo no montante de R\$ 14.010.517,51, conforme apurado no Anexo III deste termo de verificação fiscal.

Ademais, foram identificadas no saldo final da referida conta obrigações com os fornecedores Accenture do Brasil Ltda e Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda (submetidos à diligência fiscal), que, de acordo com o demonstrativo apresentado pela fiscalizada, possuíam datas de pagamento posteriores a 31/12/2017, contudo, parte dessas obrigações não foram reconhecidas pelas empresas diligenciadas.

O Anexo IV deste TVF contempla os valores informados pela fiscalizada como “contas a pagar” junto ao fornecedor Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda, registrados na conta 431010 – Responsabilidades Comerciais. Após expurgados os valores a receber efetivamente reconhecidos pela Globalpack, restou o montante de R\$ 7.444.671,98 de passivo não comprovado.

Além disso, com base nos elementos coligidos junto a empresa Accenture do Brasil Ltda, verificou-se que o valor de R\$ 286.861,03, referente a nota fiscal nº 23269, também registrado na conta 431010, foi liquidado em 01/12/2017 e não em 20/01/2018 como informado pela fiscalizada (Anexo V).

Não obstante a informação do contribuinte de que “a conta contábil 432010 é uma conta transitória do contas a pagar, ou seja, todas as entradas passam pela conta contábil GNRI antes de ser lançadas para Fornecedor” (item 27), a referida conta de natureza passiva possuía saldo final, em 31/12/2017, no valor R\$ 21.243.508,85.

Com base no demonstrativo de composição do saldo final da conta contábil 432010, apresentado pelo contribuinte na planilha “Item 4 TIF 09 GRNI Dez 2017”, foram identificados valores informados pela fiscalizada como obrigações a pagar junto ao fornecedor Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda, não reconhecidos por este, no montante de R\$ 13.412.313,56 (Anexo VI), configurando passivo não comprovado.

➤ CONTAS CONTÁBEIS 2080020 – CP – TERCEIROS – LOCAL, 2080820 – COMP. GRIR – MAT.F. EST E 2080830 – COMP. GRIR – MERC. ACAB

O contribuinte apresentou as composições dos saldos finais das contas contábeis 2080020, 2080820 e 2080830 (itens 68 a 72 deste termo) na planilha “Doc 2 Termo 10 Item 2”, na qual foram identificados valores de obrigações pagas, porém, mantidas em contas de passivo nos seguintes montantes: R\$ 4.246.145,33

na conta 2080020 (Anexo VII), R\$ 4.189.719,61 na conta 2080820 (Anexo VIII) e R\$ 3.412.145,48 na conta 2080830 (Anexo IX).

Ante o exposto, considerando que os valores que repousam no passivo não de ter sua exigibilidade comprovada, ficou caracterizada a presunção legal de omissão de receitas, prevista no artigo 281 do Decreto nº 3.000/99, vigente à época do período fiscalizado, que regulamentou o artigo 40 da Lei 9.430/96.

O Anexo X deste TVF apresenta a consolidação dos valores mantidos em contas de passivo referentes a obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada. A omissão de receita apurada pela fiscalização, além de compor a base de cálculo para a determinação do lucro real do sujeito passivo, para fins de apuração do IRPJ, será considerada, também, na determinação da base de cálculo da CSLL, da COFINS e do Pis, conforme determina o § 2º do art.24 da Lei nº 9.249/95.

3 – EXCLUSÕES INDEVIDAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

O contribuinte efetuou exclusão do lucro líquido (Registro M300 – ECF 2º sem/2017), código 167.01 (Outras Exclusões) no valor R\$ 5.088.000,00, sem a indicação do mapeamento das contas contábeis de origem.

Reiteradamente intimado a apresentar o detalhamento dos saldos de origem, acompanhado dos documentos de suporte da referida exclusão, o contribuinte limitou-se a informar que a exclusão se refere a “estorno de provisão de benefício pós emprego” e que o valor de R\$ 5.088.000,00 foi incorretamente excluído na ECF original, mas não computado na ECF retificadora (abordado nos itens 52 a 57).

Quando instado a esclarecer os ajustes ao lucro líquido efetuados na ECF original (1º Sem /2017), o contribuinte apresentou o detalhamento das contas de origem dos valores lançados no Registro M300 por meio da transmissão de outra ECF retificadora, em 17/11/2020, demonstrando que as exclusões autorizadas no período correspondiam a R\$ 46.683.743,64.

Cotejando tal valor com o montante excluído na ECF original (R\$ 48.061.536,64), apurou-se o valor de R\$ 1.377.793,00, para o qual não houve qualquer justificativa.

ECF	Exclusões indevidas
1º Sem/2017	1.377.793,00
2º Sem/2017	5.088.000,00

4 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Demandado a detalhar as adições ao lucro líquido efetuadas na ECF original (1º Sem /2017), decompondo e alocando os valores em códigos específicos, de acordo com a natureza do ajuste, o contribuinte apresentou ECF retificadora (1º

sem/2017) em 17/11/2020, na qual efetuou o mapeamento das contas de origem dos valores lançados no Registro M300, e demonstrou que as adições prescritas pela legislação no período correspondiam a R\$ 74.897.342,35.

Cotejando com o montante adicionado na ECF original (R\$ 44.663.009,07), obtemos o valor de R\$ 30.234.333,28, referente a adições não computadas no lucro líquido do período.

Ademais, o contribuinte deixou de adicionar ao lucro líquido do 2º sem/2017, provisões indedutíveis contabilizadas na conta 353430 – Other Accruals, no valor de R\$ 62.892,43.

ECF	Adições não computadas
1º Sem/2017	30.234.333,28
2º Sem/2017	62.892,43

5 – APRESENTAÇÃO DE ECF COM OMISSÕES

A fiscalizada, na condição de sucessora em direitos e obrigações da Froneri Brasil Industrial de Sorvetes e Congelados Ltda, havia transmitido ao SPED os arquivos da ECF (1º sem/2017) da incorporada sem dados informados nos blocos K, L, M, N e Y.

Em razão disso, o sujeito passivo foi intimado em 08/09/2019 a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, ECF retificadora corretamente preenchida. Após solicitação de prorrogação de prazo, por 20 (vinte) dias, acolhida pela fiscalização, o contribuinte transmitiu a ECF preenchida em 09/10/2019.

Conforme os arts. 8º e 8-A do Decreto-Lei nº 1.598/77 alterado pela Lei nº 12.973/2014, e IN RFB nº 1.422/2013, alterada pela IN RFB nº 1.574/15, os valores omitidos no e-Lalur serão objeto de lançamento de multa por omissão, embora outros blocos da ECF original tenham sido apresentados com omissões.

Os valores omitidos no e-Lacs também não serão objeto de lançamento de multa em virtude de os valores omitidos serem os mesmos do e-Lalur, o que poderia representar duplicidade de lançamentos.

A apresentação do e-Lalur, e da ECF, de forma completa ocorreu após o início do procedimento fiscal, porém dentro do prazo concedido, portanto, a multa por omissão será reduzida em 50%.

A multa lançada em razão dos valores omitidos na ECF original, conforme apurado nos “Demonstrativos de Apuração da Multa por Omissão na ECF – 1º Sem/2017”, Anexos XI a XIV do TVF, totalizou R\$ 4.031.635,26.

DO ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO FISCAL

Considerando os fatos apurados, aplicou-se a multa de ofício de 75% sobre o lançamento de impostos e contribuições. Fica o sujeito passivo intimado a retificar as ECF relativas à repercussão dessa autuação no prejuízo fiscal e base negativa da CSLL apurados em 2017.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, da qual foi regularmente cientificada em 22/06/21, a interessada apresentou defesa, documentos anexos, em 21/07/21, apresentando, em síntese, as seguintes alegações:

1. DOS FATOS

As infrações apuradas no TVF foram, em suma:

- 1 - Omissão de Receitas** - em razão de apuração de diferenças entre a receita bruta apurada em conformidade com as NF-e constante do sistema SPED e a receita bruta declarada na ECF/2017 (1º e 2º semestre);
- 2 - Existência de Passivo Fictício** - pelo fato de a Froneri manter registradas em suas demonstrações financeiras, obrigações que já teriam sido liquidadas em 2017, não sendo possível comprovar sua efetiva exigibilidade;
- 3 - Exclusão indevida no Lucro Real** - tendo em vista a Froneri não conseguir comprovar através das rubricas contábeis e demais documentação suporte, as exclusões realizadas no 1º e 2º semestre de 2017, consoante a ECF/2017 transmitida;
- 4 - Adições não computadas no Lucro Real** - haja vista a Froneri deixar de computar nas bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, os dispêndios identificados na ECF/2017, bem como de provisões indedutíveis contabilizadas na conta 353430 – Other Accruals; e
- 5 - Multa por infrações** - cometidas pela Froneri em razão da omissão de valores na ECF/2017 original.

2. DA FALTA DE ANÁLISE DAS PROVAS E ESCLARECIMENTOS JUNTADOS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL

A impugnante apresentou toda a documentação e esclarecimentos ao primeiro Auditor no decorrer de 17 meses, porém seu substituto lavrou o AI em apenas 5 meses (um terço do tempo empregado pelo primeiro Auditor) e com apenas dois TIF, resultando em um AI absurdo e com vários erros.

O primeiro erro está na composição do Demonstrativo de Apuração de Receita Bruta Não Declarada, da fiscalização, que não levou em conta o valor acumulado do ICMS-ST de julho na composição do mês seguinte (agosto), resultando receita bruta maior que a efetiva em R\$ 810.521,84:

INFORMAÇÕES ACUMULADAS AUTO DE INFRAÇÃO					INFORMAÇÕES ACUMULADAS CONFERÊNCIA IMPUGNANTE				
Mês	Fat. Bruto	IPI	ICMS-ST	Lucro Bruto	Mês	Fat. Bruto	IPI	ICMS-ST	Lucro Bruto
jan/17	58.377.361,63		1.305.737,95	57.071.623,68	jan/17	58.377.361,63		1.305.737,95	57.071.623,68
fev/17	110.024.672,36		2.232.515,77	107.792.156,59	fev/17	110.024.672,36		2.232.515,77	107.792.156,59
mar/17	153.737.937,96		2.965.601,11	150.772.336,85	mar/17	153.737.937,96		2.965.601,11	150.772.336,85
abr/17	182.669.304,01		3.701.842,60	178.967.461,41	abr/17	182.669.304,01		3.701.842,60	178.967.461,41
mai/17	203.960.326,55		4.171.455,05	199.788.871,50	mai/17	203.960.326,55		4.171.455,05	199.788.871,50
jun/17	229.833.767,55		4.944.820,76	224.888.946,79	jun/17	229.833.767,55		4.944.820,76	224.888.946,79
jul/17	10.147.870,01	444.651,22	810.521,84	8.892.696,95	jul/17	10.147.870,01	444.651,22	810.521,84	8.892.696,95
ago/17	47.843.209,10	2.033.574,48	3.972.145,44	41.837.489,18	ago/17	47.843.209,10	2.033.574,48	4.782.667,28	41.026.967,34
set/17	90.701.011,80	3.872.299,06	8.004.776,60	78.823.936,14	set/17	90.701.011,80	3.872.299,06	8.815.298,44	78.013.414,30
out/17	147.593.242,90	6.313.992,12	13.608.818,54	127.670.432,24	out/17	147.593.242,90	6.313.992,12	14.419.340,38	126.859.910,40
nov/17	205.188.605,59	8.784.646,58	19.085.518,27	177.318.440,74	nov/17	205.188.605,59	8.784.646,58	19.896.040,11	176.507.918,90
dez/17	298.219.070,61	12.708.170,02	29.268.736,67	256.242.163,92	dez/17	298.219.070,61	12.708.170,02	30.079.258,51	255.431.642,08
EM CONFERÊNCIA DO SOMATÓRIO, FOI IDENTIFICADO QUE O MÊS DE JULHO DE 2017 NÃO FOI ACUMULADO GERANDO DIFERENÇA NO TOTAL									

O segundo erro está na composição da receita bruta de set/17 com base nas NF-e de venda de produtos obtidas do arquivo XML, em que a receita no auto de infração é de R\$ 36.986.446,96, enquanto os arquivos em PDF conferidos pela impugnante montam a R\$ 42.928.659,87, resultando em diferença de menos R\$ 5.942.212,92.

Não houve qualquer diferença que levasse a Fiscalização a entender pela ocorrência de uma suposta “Omissão de Receitas”, eis que tal conclusão se deu apenas pelo fato de não ter considerado a forma com que foi representada a receita bruta na ECF. Mesmo que a Impugnante tenha considerado na sua demonstração da receita bruta na ECF – Original as devoluções de receita, tal procedimento foi meramente um procedimento “gráfico”, eis que não afetou as bases imponíveis das contribuições ao PIS e a COFINS, que foram corretamente apuradas e recolhidas.

Todos esses equívocos comprovam a necessidade de uma verificação minuciosa de toda a documentação e esclarecimentos apresentados pela Impugnante no decorrer do procedimento fiscalizatório, principalmente no período em que a fiscalização era conduzida pelo Auditor Fiscal substituído, pois o Auditor substituto não teve tempo suficiente para a compreensão da complexa estrutura contábil da Impugnante, que apresenta anuências em razão da necessidade de atender critérios de sua Matriz no exterior.

O Auditor substituto assumiu o procedimento fiscalizatório já em andamento, e efetuou o lançamento do AI com inúmeros vícios nele contidos, o que justifica a conversão do julgamento em diligência.

3. Do Direito: razões para o cancelamento das autuações

3.1 DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS

O Auditor não considerou os esclarecimentos no decorrer da ação fiscal, que justificariam a diferença apontada no AI.

Na composição da receita bruta do ano-calendário de 2017, informada na ECF/2017, em razão de formatação do plano de contas contábil da Froneri, as devoluções de vendas, por não terem registro (conta contábil) próprio para o seu lançamento, são lançadas diretamente na conta contábil (511110), reduzindo-se, desta forma, o valor da Receita Bruta declarada no período.

Ademais, por equívoco nos lançamentos contábeis, o montante do ICMS-ST não foi registrado corretamente para fins de composição da receita bruta final do período.

Na composição da receita bruta informada na ECF/2017 (1º e 2º semestres), foram lançadas como redutoras as contas de devoluções de mercadorias - cta. 511110 (DOC_003) e do ICMS-ST - cta. 511610002 (DOC_004). O demonstrativo de fls. 8146 revela que a Impugnante parte de uma receita bruta maior do que aquela considerada pela fiscalização.

Porém, a Fiscalização não considerou os valores redutores da receita bruta lançados pela Impugnante na composição informada na ECF/2017. No quadro a seguir demonstra-se que a receita bruta declarada pela Impugnante no EFD-Contribuições (demonstrativo de apurações do PIS e da COFINS) é superior aos valores apurados e reproduzidos nos Anexos do Relatório apenso ao AI.

EFD-CONTRIBUIÇÕES IMPUGNANTE				RELATÓRIO FISCALIZAÇÃO	
MÊS	ALÍQUOTA BÁSICA	ALÍQUOTA DIFERENCIADA	RECEITA BRUTA DECLARADA	RECEITA PELO XML AUDITOR FISCAL	DIFERENÇA APOTANDA
jan/17	58.881.865,43	28.749,41	58.853.116,02	57.071.623,68	1.781.492,34
fev/17	50.976.521,65	228.965,19	50.747.556,46	50.720.532,91	27.023,55
mar/17	44.092.094,95	4.438,46	44.087.656,49	42.980.180,26	1.107.476,23
abr/17	28.534.237,30	338.956,25	28.195.281,05	28.195.124,56	156,49
mai/17	21.554.983,08	300.426,87	21.254.556,21	20.821.410,09	433.146,12
jun/17	25.500.212,08	741.795,86	24.758.416,22	25.100.075,29	341.659,07
jul/17	9.821.116,87	1.377,42	9.819.739,45	8.892.696,95	927.042,50
ago/17	32.165.584,49	0,00	32.165.584,49	32.134.270,39	31.314,10
set/17	44.830.145,98	4.250,00	44.825.895,98	36.986.446,96	7.839.449,02
out/17	50.897.917,98	0,00	50.897.917,98	48.846.496,10	2.051.421,88
nov/17	52.049.938,29	0,00	52.049.938,29	49.648.008,50	2.401.929,79
dez/17	78.648.506,47	166.066,83	78.482.439,64	78.923.723,18	441.283,54
TOTAL	497.953.124,57	1.815.026,29	496.138.098,28	480.320.588,87	15.817.509,41

A diferença apontada pela fiscalização decorre apenas de aspecto formal contábil, ou seja, o conteúdo é o mesmo, mas sua apresentação acaba dissonando da forma legal de representação das contas (receita bruta) na demonstração financeira constante da ECF.

Algumas contas reconhecidamente pertencentes ao “Custo do Produto Vendido - CPV”, foram lançadas diretamente na demonstração da “Receita Bruta”. Porém, isso não afetou de forma alguma, principalmente, as bases de cálculo do PIS e da COFINS, eis que estas foram apuradas em consonância com o definido no art. 1º, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, conforme demonstrado no quadro acima.

Por óbvio, tal conduta não afronta e nem restringe o total acesso da fiscalização para determinação do montante efetivamente faturado e reconhecido como “receita ganha”, que integra as bases impositivas do IRPJ, CSLL, PIS e da COFINS. Até porque, a contabilidade da Impugnante está respaldada no §2º do artigo 177 da Lei n. 6.404/1976.

A forma contábil de exteriorização da receita bruta na ECF/2017 embora possa não atender aos ditames legais (art. 208, do Decreto 9.580/2018 – RIR/2018) não configurou em omissão de receita como presumiu a Fiscalização, já que a Impugnante reconheceu exatamente em sua contabilidade e, conseqüentemente, na apuração dos tributos devidos sobre a receita e o lucro, o montante correspondente a todo o produto do seu faturamento decorrente do seu objeto social (quadro acima).

Não podemos perder de vista que o dever amplo de investigação é do fisco, pois cabe a este demonstrar a ocorrência do fato constitutivo que deu raso ao lançamento. Não pode

ao seu livre dispor inverter o ônus da prova ao contribuinte. O lançamento realizado precisa ser constituído com a certeza e liquidez do crédito fiscal, nos termos do artigo 142 e seguintes do CTN. Assim, o lançamento realizado se baseou em presunção, sendo por isso improcedente.

No presente caso, a Impugnante foi autuada, sob a acusação de omissão de receitas constatadas pela fiscalização com base em ECF e EFD-Contribuições, sem que realizasse uma correta identificação do XML das notas fiscais com as informações prestadas pela Impugnante nessas obrigações acessórias. Tal procedimento já foi rechaçado pelo CARF (fls.8148).

A Fiscalização teve inúmeras dificuldades para compreender a composição da receita informada no decorrer do procedimento fiscalizatório, mesmo após a Impugnante realizar a correta abertura e composição dos saldos apresentados de forma sintetizada na ECF/2017 – Original. Esses elementos denotam a necessidade de realização de uma diligência.

Assim, não pode prosperar a presunção de omissão de receita, eis que a diferença entre a receita bruta apurada pela fiscalização e a registrada na ECF/2017 decorre de divergência na montagem da composição da receita bruta, visto que as devoluções de vendas e o ICMS-ST foram espelhados como redutores direto na composição da receita bruta na obrigação acessória (ECF/2017).

3.2 DA INEXISTÊNCIA DE PASSIVO FICTÍCIO

O Auditor não observou que as contas utilizadas para fundamentar o lançamento tinham função meramente “transitórias”, (tanto de ativo quanto no próprio passivo) e que não representavam o “Contas a Pagar” da Impugnante em 31/12/2017.

As contas a seguir não representavam o contas a pagar da impugnante, sendo contas cuja função era de apresentar lançamentos transitórios para certificação dos dispêndios realizados até a confirmação de sua exigibilidade, quando, então, se constitui o efetivo contas a pagar.

Conta Contábil	
353430	Other Accruals
431010	Responsabilidade Comerciais
432010	Responsabilidade Comercial - GNRI
2080020	CP - Terceiros - Local
2080820	Comp. GRIR-Mat.F.Est.
2080830	Comp. GRIR-Mat.F.Est.

Passamos a descrever a função e utilização dessas contas denominadas “transitórias”.

A primeira é a conta contábil 353430 - Other Accrual – Outros Contas a Pagar (Doc_005), cuja função é registrar inicialmente as despesas reconhecidas pelo regime de competência, cujas faturas após serem pagas, são posteriormente baixadas contra os lançamentos realizados em conta de adiantamento de clientes.

Já na conta contábil 431010 – Responsabilidades Comerciais (Doc_006), são registrados os documentos fiscais/contábeis para pagamento aos fornecedores, transferidos da conta contábil transitória GRNI.

A Conta contábil 432010 – Respons. Comerciais – GNRI (Doc_007), é utilizada para realizar o registro de todos os lançamentos de entradas e, posteriormente, transferidos para o contas a pagar após validação do documento fiscal pelo departamento de recebimento fiscal.

A “GNRI” é a principal conta transitória do contas a pagar, utilizada pelos sistemas ERP, e possui como objetivo atender os processos internos da empresa a fim de assegurar a idoneidade do documento registrado na contabilidade, e os demais movimentos de ordem fiscal e financeiro. Seu funcionamento pode ser descrito da seguinte forma:

i) os principais departamentos da Sociedade tais como armazém e almoxarifado, recebem os produtos e a correspondente Nota Fiscal, onde é realizada uma detida conferência desta NF com o pedido;

ii) após essa conferência, fazem o registro da NF que, posteriormente, é remetida para uma nova conferência (nas áreas contábil/fiscal), para que, só após realizada essa última checagem, seja feita a contabilização final da respectiva NF no “contas a pagar” com o destaque dos impostos incidentes.

Há outro erro cometido pelo Auditor ao alegar que a Impugnante não teria comprovado algumas obrigações a pagar junto ao fornecedor Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda., no montante de R\$ 13.412.313,56 (Anexo VI), configurando, neste caso, passivo não comprovado.

Na composição do valor (R\$ 13.412.313,56) foram considerados inúmeros lançamentos “devedores” existentes nessa conta, representativos de obrigações já baixadas (Doc_008).

Considerar operações lançadas a débito na conta contábil 432010 – Respons. Comerciais – GNRI, como se tais valores estivessem abertas e/ou a pagar, denota a falha no procedimento fiscal. Aliás, conforme devidamente comprovado através da planilha (Doc_008) e documentação anexa, o montante do contas a pagar real em aberto da Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda. em 31/12/2017 era de R\$ 505.186,66.

Outro ponto, o sistema ERP JDE da Impugnante (implementado em julho de 2017), contempla na conta contábil “GNRI” transitória de contas a pagar, lançamentos contábeis a débito e a crédito de um mesmo documento (NF). Veja-se abaixo um fluxo com os lançamentos que percorrem essa conta transitória até que a aquisição (produtos e/ou serviços) possam ser considerados como exigíveis e transferidos para o seu “Contas a Pagar”.

As contas transitórias (Passivo) são baixadas sempre contra uma conta de “Ativo”, denominada “Other Debtors” (Adiantamentos a Fornecedores ou Estoque). O contas a pagar efetivo da empresa sempre é baixado contra a conta Banco no vencimento da obrigação.

As contas que o Fiscal entendeu conter obrigações já liquidadas, na realidade já deveriam ter sido baixadas contra a conta de Ativo “Other Debtors”, o que somente não ocorreu por força da Impugnante não ter realizado a devida conciliação.

Em relação as contas contábeis 2080020 – CP – Terceiros – Local; 2080820 – Comp. GRIR – MAT.F.EST e 2080830 – Comp. GRIR – Merc. Acab, o Fiscal errou ao presumir que essas contas apresentavam saldo, quando na realidade essas contas não possuíam nenhum saldo nelas existentes em 31/12/2017, já que os lançamentos realizados nesta conta foram devidamente baixados no decorrer do período:

FRONERI BRASIL DISTRIBUIDORA DE SORVETES E CONGELADOS
25.036.392/0001-70

Balancete compreendendo o período de 01/07/2017 a 31/12/2017

Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final D/C
5	2080020	CP-TERCEIROS-LOCAL	A	9.926.975,93 C	0,00	0,00	9.926.975,93 C
5	2080820	COMP.GRIR-MAT.F.EST	A	4.195.469,38 C	0,00	0,00	4.195.469,38 C
5	2080830	COMP.GRIR-MERC.ACAB.	A	3.412.145,46 C	0,00	0,00	3.412.145,46 C

O Fiscal não atentou para o fato de que todos os valores que transitaram nestas contas foram devidamente baixados por pagamento, não restando, dessa forma, nenhuma exigibilidade e/ou valores a pagar em 31/12/2017.

Conforme o registro L100 da ECF/2017, não existe qualquer saldo de valores a pagar relativo as contas contábeis 2080020 – CP – Terceiros – Local; 2080820 – Comp. GRIR – MAT.F.EST e 2080830 – Comp. GRIR – Merc. Acab. . Isso corrobora a necessidade da conversão do julgamento em diligência tendo em vista os erros do Fiscal, que tomou como base as informações prestadas pela Impugnante no decorrer do procedimento fiscalizatório, sem avaliar toda a documentação fornecida, o que já vinha sendo realizado pelo Auditor Fiscal substituído.

Os tribunais já se pronunciaram a despeito da desqualificação da presunção de Passivo Fictício quando o contribuinte apresenta prova robusta que comprova a exigibilidade contabilizada e constante do seu Passivo ou, ainda, quando ocorrem erros na escrituração da empresa que levam a entender por uma presunção inexistente.

Pelo exposto, comprovado que não existe por parte da Impugnante a manutenção de obrigações já liquidadas, mas apenas uma questão de ordem formal, já que as contas de Ativo que deveriam estar baixando essas “contas transitórias” somente foram realizadas no ano-calendário seguinte.

Logo, não prospera a alegação da existência de “Passivo Fictício”, devendo o AI ser anulado nesse item.

3.3 DAS ADIÇÕES E EXCLUSÃO DAS BASES DO IRPJ/CSLL

Neste item a Impugnante não traz nenhuma discordância com relação aos apontamentos realizados pelo Ilustre Fiscal, posto que tal informação, inclusive, consta da ECF/2017 – Retificadora apresentada em 09/10/2020, onde restaram identificados os equívocos cometidos na apuração das bases de cálculo realizadas na ECF/2017 – Original.

Tais pontos (adições não realizadas e exclusões indevidas) devem resultar em redução do prejuízo fiscal apurado pela Impugnante na ECF/2017 – Original, posto que a manutenção deste prejuízo se torna cristalina em razão da insubsistência das omissões de receita e/ou passivo fictício constantes do AI ora combatido, consoante os saldos abaixo demonstrados:

Assim, embora a Impugnante reconheça a procedência dos lançamentos realizados, estes valores devem representar baixa do saldo de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL apurados no 1º e 2º semestres do ano-calendário de 2017.

4. DA FALTA DE RAZOABILIDADE DA MULTA PELA INFRAÇÃO COMETIDA

4.1 DA INEXISTÊNCIA DE ELEMENTOS CAPAZES DE REALIZAR A VERIFICAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DECLARADAS NA ECF

Conforme o TVF, a impugnante, tão logo intimada, retificou a ECF. Não se trata de descumprimento de obrigação acessória decorrente de “informações inexatas, incompletas ou omitidas”, pois o Fisco dispunha de todas as informações concernentes à totalidade das receitas, as quais foram, inclusive, prestadas pela Impugnante em ECD e serviram de base para a detecção da divergência na ECF.

Foi pelo acesso às informações prestadas pela Impugnante em sua ECF – Retificadora e sua ECD que a fiscalização verificou o equívoco no preenchimento da ECF - Original, o que demonstra que inexistiu descumprimento de obrigação acessória, mas mera divergência de informação que foi sanada pela Impugnante.

Os dispositivos nos quais se pretendeu fundamentar o Auto de Infração tratam, de forma genérica, a apresentação de informações fiscais pelo contribuinte, obrigação que a ora Impugnante jamais deixou de cumprir.

Ao verificar que havia informação prestada de forma divergente do entendimento fazendário, a impugnante prontamente providenciou a retificação necessária. Essa conduta não possui relação com o valor do seu faturamento, logo não pode a Impugnante ser penalizada com multa incidente sobre ele, uma vez que a Autoridade Fiscal dispunha de todas as informações quanto à totalidade das receitas em outras escriturações declaradas pela Impugnante.

Ademais, o lançamento foi feito sem o embasamento para dar liquidez e certeza à penalidade aplicada, afastando a presunção legal da Autoridade Fiscal, pois os elementos que compõem o fato ilícito descrito nas normas aplicadas não se enquadram no caso em tela, sendo vedada a sua interpretação analógica ou extensiva para fins de imposição de penalidade.

A aplicação indistinta da multa equipara indevidamente a ato ilícito o direito do contribuinte de retificar obrigações acessórias equivocadamente preenchidas, desvirtuando o art. 188 do Código Civil e violando o direito de petição e os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, todos previstos no art.5º da CF/88.

Não houve descumprimento de obrigação acessória, mas sim o preenchimento de campos da ECF/2017 de forma divergente da compreensão da RFB, não havendo inexatidão, insuficiência ou omissão de informação. Além disso, a intimação da RFB foi prontamente atendida pela impugnante.

Logo, a multa aplicada é indevida por inexistência de infração, e ofender a proporcionalidade e a razoabilidade, sendo um confisco.

4.2 DO ARREPENDIMENTO EFICAZ – BOA-FÉ DO IMPUGNANTE

A impugnante, intimada pela RFB, voluntariamente retificou as informações da ECF apontadas como divergentes, em atendimento ao Auditor. Trata-se de arrependimento eficaz, consagrado no art.138 do CTN, o qual exclui a multa isolada em caso de denúncia espontânea.

4.3. DA DESPROPORCIONALIDADE, DA IRRAZOABILIDADE E DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA

A impugnante retificou a ECF e agiu de boa-fé, sem intuito de sonegar ou causar prejuízo ao Fisco, ajustando a declaração no prazo concedido pelo Fisco. Erros de interpretação e divergências não são omissão ou inexatidão de informações.

A multa aplicada fere os princípios da confiança legítima, da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco, pois o preenchimento da ECF/2017 de forma diversa do entendimento Fiscal, sem prejuízo ao Erário, não pode acarretar uma multa de 4 milhões de reais.

A jurisprudência do STF reconhece que as multas devem ser proporcionais ao ato praticado pelo contribuinte. Por sua vez, o STJ entendeu pelo emprego da equidade para dispensar a penalidade.

5. DA ESTRITA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA FISCAL PARA VERIFICAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA PARA COMPROVAÇÃO DAS ALEGAÇÕES ADUZIDAS

O julgamento deve ser convertido em diligência para verificação dos argumentos da defesa, demonstrando assim a inexistência de omissão de receita e ajustes nas bases do IRPJ e da CSLL que justifiquem a lavratura do AI. O julgador deverá observar a verdade material para alcançar a verdade dos fatos.

Deve ser garantida a ampla defesa a Impugnante, já que os elementos que compõem a matéria tributável não foram analisados pelo Autuante. Logo, havendo a plena comprovação dos ajustes/retificações efetuadas, conforme a documentação acostada à defesa, não prospera o entendimento exposto no AI combatido, sendo de rigor a realização de diligência para apuração de todo o exposto.

6. DO PEDIDO

Requer o cancelamento das autuações IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, bem como da multa lançada por omissões e informações inexatas na ECF/2017. Protesta pela produção de todos os meios de provas admitidas na legislação, em especial as

provas documentais adicionais para o esclarecimento de quaisquer questões no curso do processo administrativo ou pela realização de diligência fiscal.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

III- DA ESTRITA NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO PROCESSO EM DILIGÊNCIA PARA QUE SEJA POSSÍVEL A CORRETA ANÁLISE E VERIFICAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO DE COMPROVAÇÃO DAS ALEGAÇÕES ADUZIDAS

A recorrente requer a conversão do julgamento em diligência, argumentando que o Auditor Fiscal responsável pelo lançamento não analisou detidamente a documentação e os esclarecimentos apresentados ao longo do processo administrativo fiscal. A empresa alega que atendeu a todas as demandas da fiscalização, apresentando farta documentação comprobatória de suas alegações.

Sustenta que a diligência é necessária para que possa comprovar a inexistência de omissão de receitas e de passivo fictício, garantindo o princípio da verdade material. A empresa fundamenta seu pedido no art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 18 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), que permitem a realização de diligências quando consideradas necessárias pela autoridade julgadora.

IV - DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS

A recorrente alega que não houve omissão de receitas, pois todas as notas fiscais eletrônicas emitidas foram devidamente registradas na contabilidade e declaradas nas obrigações acessórias. Sustenta que a diferença entre a receita bruta apurada pela fiscalização e a declarada na ECF decorre da inclusão das devoluções de vendas na conta de receita bruta, o que não afetou a apuração do PIS/COFINS e do lucro real.

Afirma que, por questões de prática contábil do grupo econômico, o reconhecimento do faturamento é realizado mediante a utilização de três contas contábeis, que somadas chegam à informação constante da ECF. Apresenta demonstrativos que comprovam que a receita bruta declarada na ECF é superior àquela apontada pela fiscalização com base nos arquivos XML das notas fiscais eletrônicas.

Ressalta que a inclusão das devoluções de vendas e do ICMS-ST como redutoras da receita bruta na ECF, embora possa não atender aos ditames legais, não configura omissão de receita, pois a empresa reconheceu o faturamento em sua contabilidade e na apuração dos tributos devidos.

Invoca o princípio do dever de investigar do Fisco e argumenta que o lançamento foi feito com base em presunção, sem a devida comprovação da ocorrência do fato gerador. Cita jurisprudência do CARF que reconhece a necessidade de a fiscalização identificar corretamente as notas fiscais com as informações prestadas nas obrigações acessórias.

V - DA INEXISTÊNCIA DE PASSIVO FICTÍCIO

A recorrente alega que não houve passivo fictício, pois as contas utilizadas para fundamentar o lançamento eram transitórias, servindo para registrar lançamentos até a confirmação da exigibilidade. Afirma que as obrigações foram devidamente quitadas, havendo apenas problemas de conciliação com as contas de ativo que registram a baixa das obrigações.

Sustenta que a presunção de omissão de receitas com base em passivo fictício, prevista no art. 40 da Lei nº 9.430/96 e na Súmula CARF 144, somente se caracteriza quando a exigibilidade

não é comprovada. Argumenta que apresentou farta documentação comprovando que os valores do passivo representam exigibilidades assumidas com fornecedores de serviços e matérias-primas.

Explica a função das contas transitórias utilizadas, como a conta 353430 – Other Accruals e a conta 432010 – Responsabilidades Comerciais - GNRI, que são utilizadas para registrar lançamentos até a confirmação da exigibilidade e posterior transferência para o contas a pagar. (cf. e-fl 66983)

Afirma que os valores registrados nas contas contábeis 2080020, 2080820 e 2080830 foram devidamente baixados por pagamento, não havendo saldo em 31/12/2017. Apresenta demonstrativos que comprovam a liquidação das obrigações.

Cita jurisprudência do TRF da 1ª e da 5ª Região que reconhece a descaracterização da omissão de receita quando há apenas erros na escrituração da empresa ou atraso na escrituração, sem fraude por parte do contribuinte.

Conclui que não houve manutenção de obrigações já liquidadas, mas apenas uma questão de ordem formal, devendo o lançamento ser anulado.

VI -DAS ADIÇÕES E EXCLUSÃO DAS RESPECTIVAS BASES DO IRPJ E DA CSLL

A recorrente reconhece a procedência dos ajustes efetuados pela fiscalização no lucro real, relativos às adições não computadas e às exclusões indevidas. No entanto, alega que a fiscalização não considerou outras exclusões que foram retificadas e fornecidas juntamente com a ECF/2017 – Retificadora.

Sustenta que, na composição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apresentadas no auto de infração, o Auditor Fiscal não considerou as exclusões ajustadas pela empresa, que refletiram um montante de exclusões superior àquele apontado pela fiscalização.

Requer que a decisão da DRJ seja revista, para que sejam consideradas na formação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o total das exclusões que foram retificadas e informadas na ECF/2017 – Retificadora.

VII - DA FALTA DE RAZOABILIDADE DA MULTA PELA INFRAÇÃO COMETIDA(FALTA DE INFORMAÇÕES NA ECF/2017)

Aduz a recorrente:

Nesse tópico, não cabe outra alternativa a Recorrente se não apresentar novamente todos os elementos trazidos para discussão na peça impugnatória, posto que a decisão e 1ª Instância se furtou a apreciar os fundamentos apresentados, sob alegação de que o exame dessa matéria não estaria sob a égide das autoridades tributárias administrativas, já que se discute no presente caso questões de inconstitucionalidade de lei. Assim, passa-se a discorrer sobre os fundamentos para afastar a Multa aplicada pela falta de razoabilidade em razão da infração cometida.

VII.1 - DA EXISTÊNCIA DE ELEMENTOS CAPAZES DE REALIZAR A VERIFICAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DECLARADAS NA ECF

A recorrente alega que o presente caso trata-se de mero equívoco no preenchimento de alguns campos da ECF, que foi prontamente ajustado após intimação da fiscalização. Sustenta que a Receita Federal possuía todas as informações sobre as receitas, declaradas na ECD, e que a retificação da ECF não causou qualquer prejuízo ao Fisco.

Argumenta que a aplicação da multa fere os princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e do direito de petição, previstos no art. 5º da Constituição Federal. Afirma que a penalidade é indevida, pois não houve descumprimento de obrigação acessória, mas sim um preenchimento divergente da interpretação da Receita Federal.

Sustenta que a multa é desproporcional e irrazoável, pois a infração cometida não possui relação com o valor do faturamento da empresa e não causou qualquer dano ao Erário.

VII.2 - DO ARREPENDIMENTO EFICAZ – BOA-FÉ DA RECORRENTE

A recorrente alega que a retificação voluntária da ECF, em atendimento à intimação da fiscalização, configura arrependimento eficaz, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, que exclui a aplicação de multa em caso de denúncia espontânea.

Argumenta que agiu de boa-fé, buscando evitar qualquer pendência perante o Fisco, e que a aplicação da multa inibe a iniciativa dos contribuintes em retificar declarações acessórias, mesmo que não afetem a obrigação principal.

Sustenta que a exclusão da penalidade é devida, em reconhecimento à conduta da empresa que agiu de forma célere e colaborativa com a fiscalização.

VII.3 - DA DESPROPORCIONALIDADE, IRRAZOABILIDADE E DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA

A recorrente reitera que agiu de boa-fé, sem intenção de sonegar ou causar prejuízo ao Erário, e que a multa aplicada é desproporcional e irrazoável, configurando confisco.

Sustenta que a penalidade fere o princípio da proporcionalidade, pois a intensidade da infração cometida, que foi o preenchimento equivocado de alguns campos da ECF, não é condizente com o valor da multa aplicada.

Argumenta que a multa viola o princípio da confiança legítima, pois a empresa declarou todas as informações sobre as receitas na ECD, confiando que a fiscalização atuaria dentro dos limites da lei.

Alega que a penalidade fere o princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV da Constituição Federal, por ser excessiva e desproporcional à infração cometida.

Cita jurisprudência do STF e do STJ que reconhecem a necessidade de as multas serem proporcionais à infração cometida e a possibilidade de aplicação da equidade para afastar a penalidade.

Requer a anulação da multa ou sua redução por equidade, conforme o art. 108, IV do CTN, tendo em vista que a infração cometida foi um erro formal que não causou prejuízo ao Fisco.

DO PEDIDO

Por tudo aqui exposto e cabalmente comprovado, requer a ora Recorrente que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido por este Eg. CARF, para reformar o v. Acórdão Recorrido, o cancelamento total das autuações fiscais lavradas a título de IRPJ, CSLL, PIS E COFINS do período de 2017, bem como da multa lançada por omissões e informações inexatas na ECF/2017, tendo em vista todos os argumentos de direito aqui aduzidos e com base em toda documentação apresentada e naquelas já acostadas nos autos do Processo Administrativo nº 17227-720.279/2020-41.

Outrossim, protesta-se pela produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente a prova documental suplementar, bem como a eventual realização/conversão do feito em diligência fiscal, caso V.Sas. reputem necessário para formação de convencimento sobre a matéria versada nestes autos, em observância ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal. Por fim, a Recorrente protesta, desde já, pela realização de sustentação oral, nos termos do Regimento Interno desse Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, requerendo, para tanto, a prévia intimação na pessoa de seu representante legal, como de direito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Itamar Artur Magalhães Alves Ruga**, Relator

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

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

Em essência há a repetição da argumentação no recurso voluntário.

Vejamos as alegações em primeira instância:

IMPUGNAÇÃO

A impugnante, em sua defesa, alega que o Auditor Fiscal responsável pelo lançamento do Auto de Infração (AI) não analisou detidamente a documentação e os esclarecimentos apresentados durante o processo administrativo fiscal, o que resultou em erros na constituição do crédito tributário. A empresa argumenta que a realização de diligência é imprescindível para a comprovação de suas alegações e para a garantia do princípio da verdade material.

2. DO MÉRITO

> 2.1 – DA PRELIMINAR DE MÉRITO

> 2.1.1 – DA FALTA DE ANÁLISE DAS PROVAS E ESCLARECIMENTOS JUNTADOS NO DECORRES DO PROCESSO FISCALIZATÓRIO:

- **Falta de Tempo para Análise:** A Impugnante alega que o primeiro Auditor Fiscal, responsável pelo processo por 17 meses, já havia compreendido a complexa estrutura contábil da empresa e os movimentos realizados, o que se refletiu na apresentação espontânea da ECF/2017 - Retificadora, elaborada com base em orientações do próprio Auditor. No entanto, o Auditor sucessor, em apenas 5 meses, e com base em apenas 2 TIFs, lavrou o AI, demonstrando que não teve tempo hábil para analisar a documentação e os esclarecimentos fornecidos.
- **Erros no Auto de Ingração:** A Impugnante aponta dois erros no AI:
 - **Erro na Apuração da Receita Bruta:** O Auditor Fiscal não considerou o valor acumulado do ICMS-ST de julho/2017 na composição da receita bruta do mês seguinte (agosto/2017), o que resultou em uma receita bruta superior à real, com uma diferença de R\$ 910.521,94. [DRJ considerou]
 - **Erro na Receita Bruta de setembro/2017:** O Auditor Fiscal considerou uma receita bruta de R\$ 36.986.446,96 para setembro/2017 com base nos arquivos XML, enquanto os arquivos em PDF, conferidos pela Impugnante, demonstram uma receita bruta de R\$ 42.928.659,87, resultando em uma diferença de R\$ 5.942.212,91.
- **Complexidade Contábil:** A Impugnante reforça a complexidade de sua estrutura contábil, que precisa atender a critérios da matriz no exterior, o que justificaria a necessidade de uma análise mais aprofundada por parte da fiscalização.

2.2 – DO DIREITO - DAS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DAS AUTUAÇÕES FISCAIS >

2.2.1 – DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS:

- **Devoluções de Vendas:** A Impugnante reitera que a diferença entre a receita bruta apurada pela fiscalização e a declarada na ECF decorre da inclusão das devoluções de vendas na conta contábil 511110, o que não afetou as bases de cálculo do PIS/COFINS, que foram corretamente apuradas e recolhidas.
- **ICMS-ST:** A empresa reconhece que o ICMS-ST não foi registrado corretamente na composição da receita bruta final do período, mas alega que esse equívoco não configura omissão de receita.
- **Primazia da Essência sobre a Forma:** A Impugnante argumenta que, apesar da forma de representação contábil da receita bruta não atender aos ditames legais, a essência da operação é a mesma, pois a empresa reconheceu o faturamento em sua contabilidade e na apuração dos tributos.
- **Dever de Investigar do Fisco:** A Impugnante alega que o Fisco tem o dever de investigar e comprovar a ocorrência do fato gerador, e não pode inverter o ônus da prova. Sustenta que o lançamento foi realizado com base em presunção, sem a devida comprovação da ocorrência do fato gerador, sendo, portanto, improcedente.

- **Jurisprudência do CARF:** A Impugnante cita jurisprudência do CARF que reconhece a nulidade de lançamentos por omissão de receitas quando a fiscalização não realiza a correta identificação das notas fiscais com as informações prestadas nas obrigações acessórias.

4. DA ESTRITA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA FISCAL PARA VERIFICAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA PARA COMPROVAÇÃO DAS ALEGAÇÕES ADUZIDAS:

- A Impugnante reforça o pedido de conversão do julgamento em diligência para a verificação dos fatos e dos argumentos apresentados, e para a garantia do princípio da verdade material.
- A empresa alega que a diligência é fundamental para comprovar a inexistência de omissão de receita (receita não declarada e passivo fictício), e para demonstrar que os ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são indevidos.
- A Impugnante invoca o princípio da verdade material, citando doutrina de James Marins, Ippo Watanabe e Luiz Pigatti Jr., que defendem a busca da verdade real e a ampla defesa no processo administrativo fiscal.
- A empresa também cita jurisprudência do CARF que reconhece a necessidade de buscar a verdade material e a legalidade da tributação no processo administrativo.

CONCLUSÃO:

A Impugnante, em sua defesa, apresenta argumentos e documentos que visam demonstrar a inexistência das infrações que motivaram o lançamento do AI. A empresa argumenta que o Auditor Fiscal não analisou detidamente as provas e os esclarecimentos apresentados, e que a realização de diligência é essencial para a garantia do princípio da verdade material e para a justa solução do litígio.

A Impugnante, no tópico "2.2.1 – Da Inexistência de Omissão de Receitas" de sua impugnação, argumenta que o lançamento por omissão de receita é indevido, pois todas as receitas foram devidamente contabilizadas e declaradas nas obrigações acessórias. A empresa reconhece que a forma de contabilização da receita bruta na ECF não atendeu aos ditames legais, mas sustenta que a essência da operação é a mesma, e que a divergência apontada pela fiscalização decorre de uma interpretação equivocada.

RACIOCÍNIO DA IMPUGNANTE:

1. **Reconhecimento Contábil e Tributário da Receita:** A Impugnante afirma que reconheceu integralmente a receita bruta em sua contabilidade e na apuração dos tributos devidos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), conforme demonstrado na EFD-Contribuições. A empresa argumenta que, embora a forma de apresentação da receita bruta na ECF não tenha seguido os padrões legais, o valor total da receita foi corretamente escriturado e tributado.
2. **Inclusão Indevida de Devoluções e ICMS-ST:** A Impugnante admite que, na ECF, lançou as devoluções de vendas e o ICMS-ST diretamente na conta de receita bruta (conta 511110), o que não é permitido pela legislação. Essa forma de contabilização, segundo a empresa, decorre da estrutura de seu plano de contas e resultou em uma redução do valor da receita bruta declarada na ECF.
3. **Primazia da Essência sobre a Forma:** A Impugnante argumenta que a divergência apontada pela fiscalização é meramente formal, pois a essência da operação é a mesma. A empresa sustenta que o Fisco teve acesso a todas as informações sobre a receita bruta, tanto na ECF

quanto na ECD, e que a forma de apresentação na ECF não prejudicou a apuração dos tributos devidos.

Conclusão:

A Impugnante argumenta que não houve omissão de receita, pois a empresa reconheceu e tributou a integralidade de sua receita bruta, conforme demonstrado na EFD-Contribuições. A empresa reconhece que a forma de apresentação da receita bruta na ECF não seguiu os ditames legais, mas sustenta que essa divergência é meramente formal e não prejudicou a apuração dos tributos.

RECURSO VOLUNTÁRIO (DILIGÊNCIA)

Em seu recurso voluntário, aduz que **diligência se torna imprescindível** para que a Recorrente possa comprovar cabalmente todos os argumentos aduzidos acima, principalmente em relação a:

- *Inexistência de qualquer tipo de omissão de receita – haja vista que todas as NF-e fornecidas pela Autoridade Fiscal em arquivo xml do período-base de 2017, estão devidamente registradas como receita bruta na contabilidade; e*
- *Passivo Fictício – nos qual os pagamentos registrados no passivo foram, na sua grande maioria, efetivamente pagos, porém não foram baixados por mero problema de conciliação com a conta do Ativo que registrava a baixa das correspondentes obrigações mediante o pagamento realizado.*

IV – DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS

No que tange ao lançamento de “omissão de receitas” fica muito claro que a decisão de 1ª instância não levou em consideração a farta documentação apensada a peça impugnatória, que demonstra com a maior clareza possível que a Recorrente em momento algum deixou de reconhecer qualquer receita decorrente do seu faturamento e/ou, ainda, outras receitas que porventura tenha auferido no exercício de 2017.

Novamente volta-se à baila a alegação de que foi oferecida diversas oportunidades para que a Recorrente pudesse vir a demonstrar a diferença entre o montante de recita bruta reconhecida e declarada na ECF/2018 (ano-base 2017) e o total decorrente do somatório de todas as NF-e emitidas pela empresa no exercício de 2017. Ora, essa comprovação foi devidamente realizada na farta documentação que foi parte integrante da Impugnação apresentada pela Recorrente.

Não obstante, a Recorrente junta ao presente Recurso Voluntário os razões da **conta de nº 511110 (Doc 003)**, que serviram de base para o registro da receita bruta na ECF.

COMPARAÇÃO ENTRE XML E RAZÃO CONTÁBIL REC. BRUTA

Mês	Relação com XML Fornecido pela Fiscalização	Notas Fiscais Contabilizadas pela Recorrente
jan/17	57.071.623,68	57.103.893,71
fev/17	50.720.532,91	50.749.948,34
mar/17	42.980.180,26	43.033.125,71
abr/17	28.195.124,56	28.193.414,66
mai/17	20.821.410,09	20.866.290,29
jun/17	25.100.075,29	25.178.369,53
jul/17	8.892.696,95	10.129.283,80
ago/17	32.134.270,39	37.593.043,74
set/17	42.993.332,51	47.170.356,55
out/17	48.846.496,10	54.250.018,22
nov/17	49.648.008,50	53.703.088,32
dez/17	78.923.723,18	80.171.896,76
TOTAL	486.327.474,42	508.142.729,63

Não resta dúvida com base nesse demonstrativo acima, que a Recorrente jamais omitiu qualquer receita, pelo contrário, o xml anexado pela Fiscalização deixou de reconhecer várias NF-e emitidas e tributas no período-base de 2017.

A propósito, de maneira a facilitar a compreensão dos Ilustres Julgadores deste E. CARF, a Recorrente apresenta, a título de exemplificação, o lançamento contábil de 04 (quatro) NF-e que fazem parte do relatório da Fiscalização em xml, de modo a facilitar a compreensão dos arquivos que estão sendo apensados à presente peça.

DEMONSTRAÇÕES DOS XMLS NOS RAZÕES CONTÁBEIS COM IDENTIFICAÇÕES NAS LINHAS DO EXCEL												
Período	Número Nota Fiscal XML	Data da Emissão	Valor XML	Linha Excel	3000000	Linha Excel	3016000			Valor do XML		Valor Receita Bruta
1º Sem	111	02/01/2017	5.489,46	4	5.916,00	205842	426,54			5.489,46		5.489,46
1º Sem	16174	03/03/2017	1.630,48	148295 e 148196	1.773,47	360341 e 360342	142,99			1.630,48		1.630,48

DEMONSTRAÇÕES DOS XMLS NOS RAZÕES CONTÁBEIS COM IDENTIFICAÇÕES NAS LINHAS DO EXCEL												
Período	Número Nota Fiscal XML	Data da Emissão	Valor XML	Linha Excel	511110	Linha Excel	521101	Linha Excel	521201	Valor do XML	Linha Excel	Valor Receita Bruta
2º Sem	27405	12/07/2017	979,11	6965	1.126,58	58	-147,47		-	979,11	12932	828,33
2º Sem	107997	06/12/2017	387.111,88	803	474.541,36		260	-87.429,48		387.111,88	832	301.813,44

Nesse sentido, cabe esclarecer que por questões de prática contábil das empresas de todo o “Grupo” econômico a qual a Recorrente é integrante, o reconhecimento do faturamento é realizado mediante a utilização de três contas contábeis (511110, 521101 e 521102), que somadas chega-se à informação constante da ECF. Veja-se o exemplo do mês de julho/2017:

Tipo	Or Ty	Soma de Montante	
JE		4.352,94	Lanç. Manual
NS	CO	13.561,15	Devolução
RI	CO	40.047,92	Devolução
RI	SO	- 12.311.176,94	Receita Bruta
RI	ST	- 4.352,94	Receita Bruta
RM	CO	842.086,73	Devolução
	TOTAL	- 11.415.481,14	ECF K355

Como se verifica acima, o montante de receita bruta indicado na ECF (ano-base 2017) na monta de R\$ 11.415.481,14, relativo ao mês de julho de 2017, está representada pelo total faturado (SO e ST), na monta de R\$ 12.315.529,88, reduzido pelas devoluções e ajuste manuais de sistema que montam R\$ 900.048,74. Frise-se, o valor reconhecido como receita bruta na ECF (R\$ 12.315.529,88) é superior aos arquivos de xml fornecidos pela Autoridade Fiscal no decorrer do processo fiscalizatório.

Vale dizer, só por esse prisma, considerando-se todos as NF-e registradas pela Recorrente nas contas nºs 511110, 521101 e 521102 (Faturamento) em comparação com o total do somatório de todas as NF-e fornecidas pela Autoridade Fiscal através de xml, emitidas no exercício de 2017, resta muito claro que todas essas NF-e foram devidamente reconhecidas pela Recorrente em sua escrita contábil, afastando-se, desta forma, qualquer possibilidade de ter cometido qualquer omissão de receitas.

Inclusive, deve-se deixar consignado que a própria decisão de 1ª instância reconheceu no Acórdão ora combatido, no final da folha 29, que a receita bruta registrada pela Recorrente estava superior àquela apontada pela Autoridade Fiscalizadora no AI. Veja-se:

Portanto, o valor da receita de venda com base nas NFe utilizado pela fiscalização (R\$ 42.857.802,70) para o período apontado está 99,84% próximo do valor alegado como correto pela defesa (R\$ 42.928.659,87).

Ora, não resta qualquer dúvida que se a documentação apresentada na Impugnação fosse devidamente analisada não restaria qualquer ponto a ser discutido em relação a questão da suposta, diga-se, desde já, “omissão de Receitas”!!!!!!!

Cabe aqui reforçar mais uma vez o que já foi devidamente esclarecido na peça impugnatória, que na composição da receita bruta do ano-calendário de 2017, informada na ECF/2017, em razão de formatação do plano de contas contábil da Froneri, as devoluções de vendas, por não terem registro (conta contábil) próprio para o seu lançamento, são lançadas diretamente na conta contábil (511110), reduzindo-se, desta forma, o valor da Receita Bruta declarada no período.

Outro fato importante, é que por equívoco nos lançamentos contábeis, o montante do ICMS-ST não foi registrado corretamente para fins de composição da receita bruta final do período. Veja-se abaixo a composição da Receita de Vendas

de Fabricação Própria no Mercado Interno, constante da ECF/2017 (1º e 2º semestres, respectivamente):

		3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	EFD Contribuições	- 496.138.098,28
3000002	270010100	3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	ECF 1º Semestre	- 231.322.208,21
511110	270010100	3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	ECF 2º Semestre	- 264.815.890,07
		3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	Total 1º e 2º Sem.	- 496.138.098,28
Conta	Centro de custo	Plano Referencial	Classificação	Descrição	Saldo
3000002	270010100	3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	Sales Finished Goods	- 231.322.208,21
7930010	270010100	3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	Deferred Revenue	37.157.547,38
					- 194.164.660,83
Conta	Centro de custo	Plano Referencial	Classificação	Descrição	Saldo
511110	270010100	3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	Sales Finished Goods	- 346.307.185,16
511180	270010100	3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	Deferred Revenue	- 16,86
511190	270010100	3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	Revenue ST OT	- 218,99
731305001	270010100	3.01.01.01.01.04	Outras Receltas	Sales Other	- 4.178.744,15
511310	270010100	3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	Sales Raw Materials	3.832,13
551101	270010100	3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	Invoice Discount	272.742,76
551201	270010100	3.01.01.01.01.04	Venda de produtos	Logistic Discounts	42.017.233,68
511610002	270010100	3.01.01.01.01.04	Impostos sobre as vendas e serviços	Sales Tax - ICMS ST	31.689.761,62
511610003	270010100	3.01.01.01.01.04	Impostos sobre as vendas e serviços	Sales Tax - IPI	11.686.704,90
			Receita Bruta ECF do 2º Semestre		- 264.815.890,07
511110	270010100	3.01.01.01.01.04	Devoluções	Sales Finished Goods	29.985.307,28
511610002	270010100	3.01.01.01.01.04	Impostos sobre as vendas e serviços	Sales Tax - ICMS ST	42.352.005,46
					- 188.299.833,18

Como acima demonstrado, na composição da receita bruta informada na ECF/2017 (1º e 2º semestres), foram lançadas como redutoras as contas de devoluções de mercadorias - cta. 511110 e do ICMS-ST - cta. 511610002. O demonstrativo acima revela que a Recorrente toma por base uma receita bruta maior do que aquela considerada pela fiscalização. Porém, a Fiscalização não considerou os valores redutores da receita bruta lançados pela Recorrente na composição informada na ECF/2017. A propósito dessa afirmativa, veja-se no quadro abaixo uma demonstração que a receita bruta declarada pela Impugnante no EFD-Contribuições (demonstrativo de apurações do PIS e da COFINS) é superior aos valores apurados e reproduzidos nos Anexos do Relatório apenso ao AI.

EFD-CONTRIBUIÇÕES IMPUGNANTE				RELATÓRIO FISCALIZAÇÃO	
MÊS	ALÍQUOTA BÁSICA	ALÍQUOTA DIFERENCIADA	RECEITA BRUTA DECLARADA	RECEITA PELO XML AUDITOR FISCAL	DIFERENÇA APOTANDA
jan/17	58.881.865,43	28.749,41	58.853.116,02	57.071.623,68	1.781.492,34
fev/17	50.976.521,65	228.965,19	50.747.556,46	50.720.532,91	27.023,55
mar/17	44.092.094,95	4.438,46	44.087.656,49	42.980.180,26	1.107.476,23
abr/17	28.534.237,30	338.956,25	28.195.281,05	28.195.124,56	156,49
mai/17	21.554.983,08	300.426,87	21.254.556,21	20.821.410,09	433.146,12
jun/17	25.500.212,08	741.795,86	24.758.416,22	25.100.075,29	- 341.659,07
jul/17	9.821.116,87	1.377,42	9.819.739,45	8.892.696,95	927.042,50
ago/17	32.165.584,49	0,00	32.165.584,49	32.134.270,39	31.314,10
set/17	44.830.145,98	4.250,00	44.825.895,98	36.986.446,96	7.839.449,02
out/17	50.897.917,98	0,00	50.897.917,98	48.846.496,10	2.051.421,88
nov/17	52.049.938,29	0,00	52.049.938,29	49.648.008,50	2.401.929,79
dez/17	78.648.506,47	166.066,83	78.482.439,64	78.923.723,18	- 441.283,54
TOTAL	497.953.124,57	1.815.026,29	496.138.098,28	480.320.588,87	15.817.509,41

A diferença apontada pela fiscalização decorre apenas de aspecto formal contábil, ou seja, o conteúdo é o mesmo, mas sua apresentação acaba dissonando da forma legal de representação das contas (receita bruta) na demonstração financeira constante da ECF.

Como já esclarecido, algumas contas reconhecidamente pertencentes ao “Custo do Produto Vendido - CPV”, foram lançadas diretamente na demonstração da “Receita Bruta”. Porém, ressalte-se, desde logo, esta contabilização não afetou de forma alguma, principalmente, as bases de cálculo do PIS e da COFINS, eis que estas foram apuradas em consonância com o definido no art. 1º, das Leis nºs

10.637/02 e 10.833/03, bem como o lucro líquido de partida para fins de determinação das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, conforme demonstrado no quadro acima.

Por óbvio, tal conduta não afronta e nem restringe o total acesso da fiscalização para determinação do montante efetivamente faturado e reconhecido como “receita ganha”, que integra as bases imponíveis do IRPJ, CSLL, PIS e da COFINS. Até porque, a contabilidade da Recorrente está respaldada no §2º do artigo 177 da Lei n. 6.404/1976.

A forma contábil de exteriorização da receita bruta na ECF/2017 embora possa não atender aos ditames legais (art. 208, do Decreto 9.580/2018 – RIR/2018) não configurou em omissão de receita como presumiu a Fiscalização, já que a Impugnante reconheceu exatamente em sua contabilidade e, consequentemente, na apuração dos tributos devidos sobre a receita e o lucro, o montante correspondente a todo o produto do seu faturamento decorrente do seu objeto social (quadro acima).

Diferentemente do alegado na decisão de 1ª instância, o dever amplo de investigação é do fisco, pois cabe a este demonstrar a ocorrência do fato constitutivo que deu raso ao lançamento. Não pode ao seu livre dispor inverter o ônus da prova ao contribuinte. O lançamento realizado precisa ser constituído com a certeza e liquidez do crédito fiscal, nos termos do artigo 142 e seguintes do Código Tributário Nacional. Por óbvio, fica evidente a comprovação de que o lançamento realizado se baseou em presunção descabida, não suprida por outro meio de prova, fato este que conduz à improcedência do lançamento.

No presente caso, a Recorrente foi autuada, sob a acusação de omissão de receitas constatadas pela fiscalização com base em ECF e EFD-Contribuições, sem que realizasse uma correta identificação do XML das notas fiscais com as informações prestadas nessas obrigações acessórias.

[...]

Mais uma vez deve-se ressaltar que a Fiscalização teve inúmeras dificuldades para compreender a composição da receita informada no decorrer do procedimento fiscalizatório, mesmo após a Recorrente realizar a correta abertura e composição dos saldos apresentados de forma sintetizada na ECF/2017 – Original. Todos esses elementos só denotam a estrita necessidade de uma verificação mais adequada por parte do Auditor Fiscal Autuante o que só poderá ser realizado mediante a realização da conversão do julgamento em diligência.

Por essa razão, não pode prosperar a presunção de omissão de receita mantida na decisão de 1ª instância, eis que restou claramente demonstrado que a diferença entre a receita bruta apurada pela fiscalização e aquela registrada na ECF/2017, decorre apenas de divergência na montagem da composição da receita bruta, visto que as devoluções de vendas e o ICMS-ST foram espelhados como redutores direto na composição da receita bruta na obrigação acessória (ECF/2017).

V - DA INEXISTÊNCIA DE PASSIVO FICTÍCIO

Outro ponto que não deve prosperar é a autuação pela suposta manutenção no passivo de obrigações já quitadas (passivo fictício), já que não foi observado pelo Ilmo. Fiscal Autuante que as contas utilizadas para fundamentar o lançamento tinham função meramente “transitórias”, (tanto de ativo quanto no próprio passivo) e que não representavam o “Contas a Pagar” da Recorrente em 31/12/2017.

Segundo o relatório que embasa o voto constante do Acórdão nº 108-027.041, da 10ª Turma/DRJ08, “a sistemática contábil particular da empresa não afasta a ocorrência do fato gerador do tributo”. Em que pese a respeitosa alegação da decisão de 1ª Instância, a Recorrente ao se referir em sua defesa acerca da sistemática contábil adotada para o registro de algumas obrigações assumidas pela empresa, buscou apenas reiterar o fato de que apesar de ainda possuir saldo de obrigações já pagas ao final do ano-calendário de 2017, tais obrigações se constituíram em exigências devidamente comprovadas, ou seja, tratam-se de obrigações legais constituídas com os fornecedores de serviços e matérias-primas adquiridas pela Recorrente obrigações se constituíram em exigências devidamente comprovadas, ou seja, tratam-se de obrigações legais constituídas com os fornecedores de serviços e matérias-primas adquiridas pela Recorrente.

A propósito, vale aqui trazer à baila o fato de que só se pode concluir pela omissão de receitas com base em passivo fictício, quando se comprova que a manutenção do passivo não corresponde a exigibilidade não comprovadas, conforme a própria súmula 144 do próprio

CARF. Vejamos:

“Súmula CARF 144

A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

Acórdãos Precedentes: (107-08.732, 1101-000.991, 1301-002.960, 1302-001.750, 1402-001.511, 1402-002.197, 9101-002.340 e 9101-003.258.)”

Como se observa acima, o próprio CARF entende que para que seja configurada omissão de receitas por manutenção de passivo já liquidado, é necessário **provar que o referido passivo não representou uma obrigação cuja exigência não tenha sido comprovada. Ora, a Recorrente juntou farta documentação capaz de comprovar que os valores do seu Passivo (cuja liquidação foi registrada em conta de Ativo) trata-se de obrigações assumidas com seus fornecedores de serviços e matérias-primas necessárias e usual a manutenção da sua fonte produtora.**

Os Passivos em questão são os seguintes:

Conta Contábil	
353430	Other Accruals
431010	Responsabilidade Comerciais
432010	Responsabilidade Comercial - GNRI
2080020	CP - Terceiros - Local
2080820	Comp. GRIR-Mat.F.Est.
2080830	Comp. GRIR-Mat.F.Est.

A decisão de 1ª Instância não atentou para o fato de que as contas acima indicadas não representavam o contas a pagar da Recorrente, tratando-se, na realidade, de contas cuja função era de apresentar lançamentos transitórios em razão de procedimentos de certificação de todos os dispêndios realizados, até a confirmação pelo setor responsável de sua exigibilidade, quando, então, se constitui o efetivo contas a pagar.

Para uma melhor compreensão, passamos a descrever a função e utilização dessas contas denominadas “transitórias”.

A primeira é a conta contábil 353430 - Other Accrual – Outros Contas a Pagar, cuja função é registrar inicialmente as despesas reconhecidas pelo regime de competência, cujas faturas após serem pagas, são posteriormente baixadas contra os lançamentos realizados em conta de adiantamento de clientes.

Já na conta contábil 431010 – Responsabilidades Comerciais, são registrados os documentos fiscais/contábeis para pagamento aos fornecedores, transferidos da conta contábil transitória GNRI.

A Conta contábil 432010 – Respons. Comerciais – GRNI, é utilizada para realizar o registro de todos os lançamentos de entradas e, posteriormente, transferidos para o contas a pagar após validação do documento fiscal pelo departamento de recebimento fiscal.

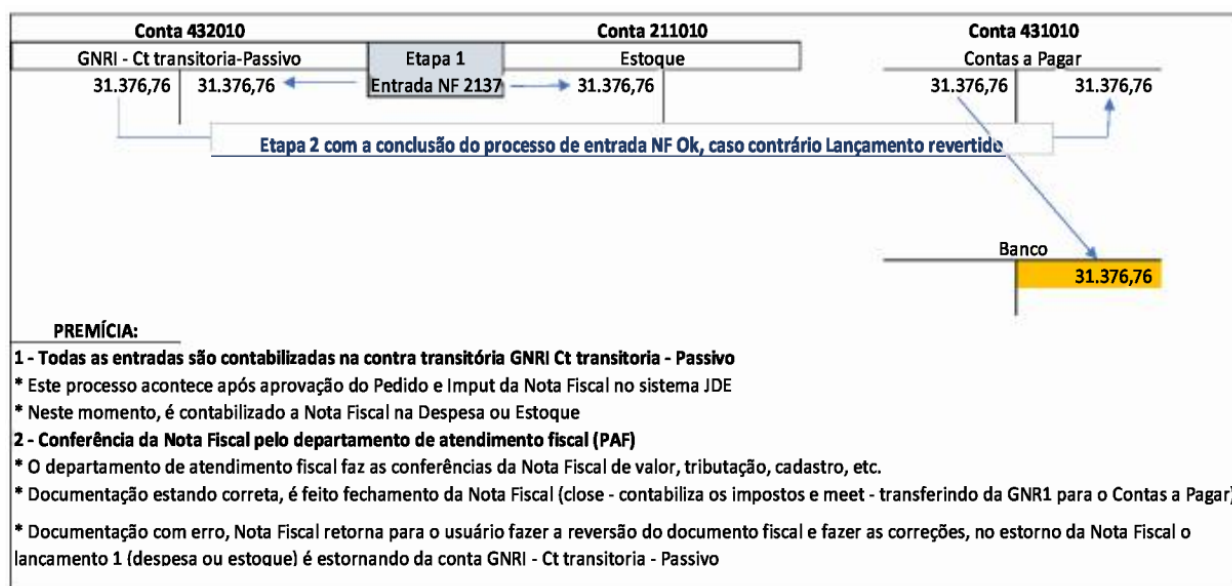
Nesse sentido, a “GNRI” é a principal conta transitória do contas a pagar, usualmente utilizada pelos sistemas ERP (SAP, JDE, entre outros), possui como objetivo atender os processos internos da empresa a fim de assegurar a idoneidade do documento registrado na contabilidade, e os demais movimentos de ordem fiscal e financeiro.

O funcionamento desta conta pode ser descrito da seguinte forma:

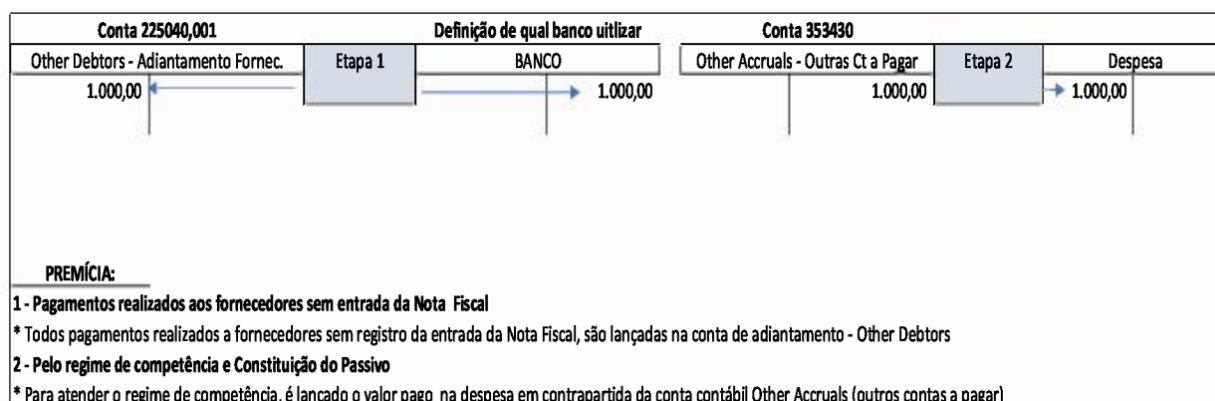
- i) os principais departamentos da Sociedade tais como armazém e almoxarifado, recebem os produtos e a correspondente Nota Fiscal, onde é realizada uma detida conferência desta NF com o pedido;
- ii) após essa conferência, fazem o registro da NF que, posteriormente, é remetida para uma nova conferência (nas áreas contábil/fiscal), para que, só após realizada essa última checagem, seja feita a contabilização final da respectiva NF no “contas a pagar” com o destaque dos impostos incidentes.

Outro ponto que merece ser explicado, é que o sistema ERP JDE da Recorrente (implementado em julho de 2017), contempla na conta contábil “GNRI” transitória de contas a pagar, inúmeros lançamentos contábeis a débito e a crédito de um mesmo documento (NF). Veja-se abaixo um fluxo com os lançamentos que percorrem essa conta transitória até que a aquisição (produtos

e/ou serviços) possam ser considerados como exigíveis e transferidos para o seu “Contas a Pagar”



Raciocínio idêntico se aplica às demais contas elencadas acima, como pode ser verificado no fluxo abaixo:



Vale dizer, essas contas transitórias (Passivo) são baixadas sempre contra uma conta de “Ativo”, denominada “Other Debtors” (Adiantamentos a Fornecedores ou Estoque). O contas a pagar efetivo da empresa sempre é baixado contra a conta Banco no vencimento da obrigação.

Não existe e nunca existiu constituição de obrigações mantidas em Passivo mesmo que já liquidadas como presume o Ilustre Fiscal. Essa questão foi amplamente debatida e comprovada no decorrer do procedimento fiscalizatório, onde foram juntados inúmeras planilhas e documentação comprovando que não existia nenhuma exigibilidade já quitada mantida no Passivo.

As contas que o Ilustre Fiscal entendeu no procedimento fiscalizatório que estariam contendo obrigações já liquidadas, na realidade já deveriam ter sido baixadas conta a conta de Ativo “Other Debtors”, o que somente não ocorreu por força da Recorrente não ter realizado a devida conciliação.

Em relação as contas contábeis 2080020 – CP – Terceiros – Local; 2080820 – Comp. GRIR – MAT.F.EST e 2080830 – Comp. GRIR – Merc. Acab, o Ilustre Fiscal

cometeu um “ERRO” grave, pois presumiu que essas contas apresentavam o saldo abaixo reproduzido, quando na realidade essas contas não possuíam nenhum saldo nelas existentes em 31/12/2017, já que os lançamentos realizados nesta conta foram devidamente baixados no decorrer do período:

FRONERI BRASIL DISTRIBUIDORA DE SORVETES E CONGELADOS							
25.036.392/0001-70							
Balancete compreendendo o período de 01/07/2017 a 31/12/2017							
Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final D/C
5	2080020	CP-TERCEIROS-LOCAL	A	9.926.975,93 C	0,00	0,00	9.926.975,93 C
5	2080820	COMP.GRIR-MAT.F.EST	A	4.195.469,38 C	0,00	0,00	4.195.469,38 C
5	2080830	COMP.GRIR-MERC.ACAB.	A	3.412.145,48 C	0,00	0,00	3.412.145,48 C

Ora, a Fiscalização, ao receber uma informação da Recorrente no decorrer do procedimento fiscalizatório acerca da composição de algumas exigibilidades quitadas no decorrer do ano calendário de 2017, se utilizou desse material para sustentar uma suposta e improvável “Omissão de Receitas – Passivo Fictício” dos valores apontados naquela documentação. Porém, não atentou para o fato de que todos os valores que transitaram nestas contas foram devidamente baixados por conta da sua satisfação (pagamento), não restando, dessa forma, nenhuma exigibilidade e/ou valores a pagar em 31/12/2017. A propósito, veja-se a composição do saldo do contas a pagar declarado na ECF/2017:

COMPOSIÇÃO DO CONTAS A PAGAR 31/12/2017 - Registro L100 da ECF 2017				
Conta Contábil Froneri	Descrição da Conta Contábil	Conta Referencial ECF	Descrição Conta Referencial ECF	Valores Contábeis em 31.12.2017
353240001	Accrual - Outros Contas a Pagar	2.01.01.03.01	Fornecedores no Pais -	857.745,11
353430	Other Accrual - Outros Contas a Pagar	2.01.01.03.01	Fornecedores no Pais -	48.090.118,45
431010	Responsabilidade Comercial - Fornecedores	2.01.01.03.01	Fornecedores no Pais -	99.118.358,25
431030	Trade Liabs - Non EU-Responsabilidade Comercial	2.01.01.03.01	Fornecedores no Pais	507.661,51
432010	Trade Liabilities - Transitória GRNI	2.01.01.03.01	Fornecedores no Pais -	21.243.508,85
TOTAL				- 168.802.069,15

Como se verifica na composição acima, não existe qualquer saldo de valores a pagar relativo as contas contábeis 2080020 – CP – Terceiros – Local; 2080820 – Comp. GRIR – MAT.F.EST e 2080830 – Comp. GRIR – Merc. Acab., como alegado pelo Ilustre fiscal autuante na descrição dos fatos e enquadramento legal que é parte integrante do AI ora combatido. Inclusive, para afastar de vez essa discussão, a Recorrente apensa ao Recurso Voluntário ora interposto, as planilhas que demonstram a liquidação das obrigações acima mencionadas (**Doc_004**).

Este também é mais um caso que só corrobora a necessidade da conversão do julgamento em diligência tendo em vista os inúmeros erros cometidos na fundamentação utilizada para o lançamento do AI neste tópico, que tomou como base as informações prestadas pela Recorrente no decorrer do procedimento

fiscalizatório, sem que pudesse realizar uma avaliação detida em toda documentação fornecida, o que já vinha sendo realizado pelo Auditor Fiscal substituído.

A propósito, nossos tribunais já se pronunciaram a despeito da desqualificação da presunção de Passivo Fictício quando o contribuinte apresenta prova robusta que comprova a exigibilidade contabilizada e constante do seu Passivo ou, ainda, quando ocorrem erros na escrituração da empresa que levam a entender por uma presunção inexistente

Não existe e nunca existiu constituição de obrigações mantidas em Passivo mesmo que já liquidadas como presume o Ilustre Fiscal. Essa questão foi amplamente debatida e comprovada no decorrer do procedimento fiscalizatório, onde foram juntados inúmeras planilhas e documentação comprovando que não existia nenhuma exigibilidade já quitada mantida no Passivo.

Com base em toda documentação acostada à presente peça, fica devidamente comprovado que não existe por parte da Recorrente a manutenção de obrigações já liquidadas, mas apenas uma questão de ordem formal, já que as contas de Ativo que deveriam estar baixando essas “contas transitórias” somente foram realizadas no ano-calendário seguinte. Lembrando, ainda, que tais obrigações com exigibilidade devidamente comprovada, já que se trata de aquisições de serviços e matérias primas necessárias a manutenção da fonte produtora. Logo, aqui não pode prosperar a alegação da existência de um “Passivo Fictício” devendo a decisão de 1ª Instância neste item ser anulada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

IV - DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS

A recorrente sustenta que todas as notas fiscais eletrônicas emitidas foram devidamente registradas na contabilidade e declaradas nas obrigações acessórias. A divergência entre a receita bruta apurada pela fiscalização e a declarada na ECF, segundo a empresa, decorre da inclusão indevida de devoluções de vendas e do ICMS-ST na conta de receita bruta, o que não afetou a base de cálculo dos tributos.

A recorrente apresenta diversos argumentos e documentos que visam demonstrar a inexistência de omissão de receita. Destaco os seguintes pontos:

Reconhecimento contábil e tributário da receita: A empresa afirma que reconheceu integralmente a receita bruta em sua contabilidade e na apuração dos tributos devidos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), conforme demonstrado na EFD-Contribuições. Alega que, embora a forma de apresentação da receita bruta na ECF não tenha seguido os padrões legais, o valor total da receita foi corretamente escriturado e tributado.

Inclusão indevida de devoluções e ICMS-ST: A empresa admite que, na ECF, lançou as devoluções de vendas e o ICMS-ST diretamente na conta de receita bruta (conta 511110), o que não é permitido pela legislação. No entanto, argumenta que essa forma de contabilização, decorrente da estrutura de seu

plano de contas, não configura omissão de receita, pois a receita total foi contabilizada e tributada corretamente.

Demonstrativos comparativos: A recorrente apresenta demonstrativos que comparam os valores da receita bruta apurada pela fiscalização, com base nos arquivos XML das notas fiscais eletrônicas, com os **valores contabilizados pela empresa nas contas 511110, 521101 e 521102. Os demonstrativos indicam que a receita bruta contabilizada pela empresa é superior àquela apurada pela fiscalização, o que corroboraria a alegação de que não houve omissão de receita.**

A DRJ, em seu voto, reconheceu que a inclusão das devoluções de vendas na receita bruta, conforme admitido pela própria recorrente, não está de acordo com a legislação. No entanto, manteve o lançamento, argumentando que a empresa não comprovou a correção dos valores da receita bruta declarada na ECF.

Considerando a complexidade da estrutura contábil da empresa, os argumentos e documentos apresentados pela recorrente e a necessidade de se garantir o princípio da verdade material, entendo ser necessária a realização de diligência para que a Autoridade Fiscal faça a verificação das questões levantadas acima, oportunizando à recorrente esclarecer os seguintes pontos:

Demonstrativos comparativos da receita bruta: demonstrar que confrontando os valores contabilizados pela empresa com os valores das notas fiscais eletrônicas, não houve omissão de receita.

Especificar a estrutura do plano de contas da empresa e os procedimentos contábeis adotados para o reconhecimento da receita bruta, a fim de esclarecer a alegação de que a inclusão das devoluções de vendas na conta de receita bruta decorre da estrutura de seu plano de contas e não configura omissão de receita.

A recorrente apresentou argumentos e documentos que, em princípio, indicam que pode haver o erro indicado e, por consequência, parte da receita bruta foi contabilizada e tributada, mas a falta de detalhamento da apuração realizada pela fiscalização impede a verificação da correção dos valores lançados. Em um esforço de comprovar a inexistência de omissão, apresenta demonstrativos detalhados que comparam os valores da receita bruta apurada pela fiscalização com base nos arquivos XML das notas fiscais eletrônicas e os valores que foram contabilizados pela empresa nas contas 511110, 521101 e 521102, contas essas que, segundo a recorrente, representam, em seu conjunto, o total da receita bruta. Os demonstrativos, de acordo com a recorrente, evidenciam que a receita bruta contabilizada pela empresa é, na verdade, superior àquela apurada pela fiscalização, reforçando a tese de que não houve omissão de receita.

A diligência, portanto, visa oportunizar à recorrente demonstrar, considerando as questões levantadas, que houve apenas erro formal, não tendo havido de fato omissão de receitas. Imprescindível a análise e parecer conclusivo da Autoridade Fiscal para embasar este Colegiado na formação de um juízo de valor seguro e justo, em consonância com o princípio da verdade material.

V - DA INEXISTÊNCIA DE PASSIVO FICTÍCIO

A recorrente alega que as contas apontadas pela fiscalização como contendo obrigações já quitadas, na verdade, possuem natureza transitória, servindo para registrar lançamentos até a

confirmação da exigibilidade. Afirma que todas as obrigações foram devidamente quitadas, existindo apenas falhas de conciliação contábil.

Para sustentar a tese de inexistência de passivo fictício, a recorrente apresenta os seguintes argumentos e documentos:

- Natureza Transitória das Contas: a recorrente argumenta que as contas contábeis 353430 – Other Accruals, 431010 – Responsabilidades Comerciais, 432010 – Respons. Comerciais – GRNI, 2080020 – CP – Terceiros – Local, 2080820 – Comp. GRIR – MAT.F.EST e 2080830 – Comp. GRIR – Merc. Acab não representam o contas a pagar da empresa, mas sim contas transitórias, utilizadas para registrar lançamentos até a confirmação da exigibilidade pelos setores responsáveis.
- Explicação Detalhada das Contas Transitórias: a recorrente detalha o funcionamento de cada conta transitória, demonstrando o fluxo dos lançamentos até a constituição do passivo real e o pagamento das obrigações.
- Erro na Análise da Conta 432010: a recorrente aponta um erro na análise da conta 432010 pela fiscalização, que teria considerado lançamentos devedores, representativos de obrigações já baixadas, como se fossem passivos a pagar. A empresa apresenta a planilha aduzindo ser o "Doc_008" com a conciliação da conta, demonstrando que o saldo real a pagar para o fornecedor Globalpack em 31/12/2017 era de R\$ 505.186,66, e não R\$ 13.412.313,56, como lançado no AI.
- Conciliação das Contas 2080020, 2080820 e 2080830: a recorrente afirma que os valores registrados nas contas 2080020, 2080820 e 2080830 foram integralmente baixados por pagamento durante o exercício de 2017, não havendo saldo remanescente em 31/12/2017. A empresa apresenta demonstrativos que comprovam a quitação das obrigações.

A DRJ, em seu voto, manteve o lançamento por passivo fictício, argumentando que:

- A utilização de contas transitórias não afasta a ocorrência do fato gerador, pois em 31/12/2017 as contas apresentavam saldo credor, com obrigações liquidadas em 2017 que não foram baixadas do passivo por falta de conciliação.
- A recorrente confirmou, em sua resposta à intimação fiscal, que as baixas das obrigações foram realizadas somente em exercícios posteriores, o que reforça a presunção de passivo fictício.
- Em relação à conta 432010, a DRJ reconheceu a necessidade de retificar o lançamento, excluindo os valores referentes às notas fiscais da Globalpack que não foram reconhecidos pelo fornecedor, reduzindo o valor do passivo fictício para R\$ 26.706.831,34.

Diante dos argumentos e documentos apresentados, e em observância ao princípio da verdade material, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que sejam averiguados os seguintes pontos:

Natureza e Funcionamento das Contas Contábeis: A diligência deve analisar a estrutura do plano de contas da recorrente e o funcionamento das contas apontadas como contendo passivo fictício, verificando se essas contas possuem, de fato, natureza transitória, conforme alegado.

Conciliação das Contas com Documentos Comprobatórios: A diligência deve confrontar os saldos das contas contábeis apontadas como contendo passivo

fictício com os documentos comprobatórios da quitação das obrigações, tais como comprovantes de pagamento, extratos bancários e confirmações de fornecedores.

A recorrente alega que as contas possuem natureza transitória e que as obrigações foram integralmente quitadas, apresentando documentos que, em princípio, corroboram suas alegações. É preciso verificar a regularidade dos lançamentos nas contas transitórias detalhados pela recorrente.

Diante do exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência para que sejam averiguados os pontos acima elencados, a fim de se apurar a veracidade das alegações da recorrente e a procedência ou não do lançamento por passivo fictício.

A diligência tem por escopo permitir que a recorrente comprove que as irregularidades apontadas decorrem de um erro formal, sem configurar fundamentos válidos para a constituição dos créditos tributários (omissão de receitas e passivo fictício). Para isso, é indispensável a análise e emissão de parecer conclusivo da Autoridade Fiscal, a qual poderá, a seu critério, estender a investigação a quaisquer outros aspectos que considere relevantes para o esclarecimento do caso em apreciação.

Após, intimar a recorrente para eventual manifestação no prazo de 30 dias.

CONCLUSÃO

Desta forma, voto por converter o julgamento em diligência.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator