



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720279/2020-41
ACÓRDÃO	1101-002.079 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRONERI BRASIL DISTRIBUIDORA DE SORVETES E CONGELADOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

FATURAMENTO. RECEITA DE VENDA DE BENS. EXCLUSÕES. RECEITA BRUTA.

Para obtenção da receita bruta, somente podem ser excluídos da receita da venda de bens e serviços (faturamento) os tributos não cumulativos cobrados destacadamente na nota fiscal dos quais o emitente seja mero depositário.

RECEITA BRUTA. APURAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Comprovado que a apuração da receita bruta não declarada para o 2º sem/2017 não levou em conta o valor do ICMS-ST de julho, retificam-se os cálculos.

PASSIVO. NÃO COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela empresa, bem como a manutenção de obrigações sem comprovação de sua exigibilidade, caracterizam omissão de receitas.

PASSIVO. COMPROVAÇÃO. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Comprovado o montante das obrigações detidas pela empresa junto ao fornecedor, devem ser retificados o lançamento e seus reflexos.

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL, ao PIS e à Cofins dele decorrentes.

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento questionado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência presta-se à elucidação de pontos duvidosos que exijam esclarecimentos adicionais para o deslinde da questão. Estando presentes nos autos elementos suficientes para decidir sobre o lançamento, afigura-se desnecessária a diligência.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PRECLUSÃO.

Considerando que o contribuinte não contestou as adições não computadas na apuração do lucro real, nem as exclusões indevidas, tais matérias tornam-se incontroversas no âmbito administrativo.

MULTA REGULAMENTAR PELA APRESENTAÇÃO DA ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS.

A apresentação de ECF com incorreções ou omissões, após iniciado o procedimento fiscal, acarreta a aplicação da multa prevista na legislação pertinente.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE DE NORMAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, nos termos do voto do Relator, para: a) cancelar integralmente o lançamento relativo à omissão de receitas sem presunção; b) cancelar parcialmente o lançamento relativo ao passivo fictício mediante exclusão dos valores comprovados e elencados no voto; e c) manter a autuação no que diz respeito à penalidade.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário protocolado pelo contribuinte e responsáveis solidários (efls. 66967/66997), contra acórdão da DRJ, efls. 66917/66954, que julgou procedente em parte impugnação apresentada pelo contribuinte (efl. 8135 /8170), contra autos de infração referentes a IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e Multa Administrativa (efls.04/42), lastreado em Termo de Verificação Fiscal (efls.45/73), mais acréscimos legais e referentes ao ano calendário de 2017.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

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				
	ALQ BASICA	DIFERENCIADA	BASE FINAL	DEVOLUÇÕES	LIQUIDO
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

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 Fronteira	Nome da conta	Reg	CC	Conta referencial	Descrição	Saldo em 31.12.2017	
1099	A	252.130.007	Títulos remessa para adiantar	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	-
1059	A	353.240.001	Acruval - Outros serviços	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	857.745,11
1050	A	353.430	Other Accruals	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	48.500.118,40
1050	A	431010	Responsabilidades Comerciais	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	96.116.308,25
1059	A	431030	Receitas Comerciais - No LRE	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	527.861,51
1050	A	432010	Respons. comerciais - GRF	1051	2700	2.01.01.03.01	Fornecedores - Operações com Partes Não Relacionadas - No País - Circulante	21.243.508,85
							158.852.889,15	

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 Accurals “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 3.01.01.01.04 – 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
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.

Proseguindo, 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.

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 ICMSST - 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.

MÊS	EFD-CONTRIBUIÇÕES IMPUGNANTE			RELATÓRIO FISCALIZAÇÃO	
	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	26.534.237,30	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 imponíveis 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

26.036.392/0001-70

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 inexistência, 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 inexistência 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.

É o relatório

Nada obstante, o acórdão recorrido, efls.153/167, julgou procedente em parte a pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

FATURAMENTO. RECEITA DE VENDA DE BENS. EXCLUSÕES. RECEITA BRUTA.

Para obtenção da receita bruta, somente podem ser excluídos da receita da venda de bens e serviços (faturamento) os tributos não cumulativos cobrados destacadamente na nota fiscal dos quais o emitente seja mero depositário.

RECEITA BRUTA. APURAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Comprovado que a apuração da receita bruta não declarada para o 2º sem/2017 não levou em conta o valor do ICMS-ST de julho, retificam-se os cálculos.

PASSIVO. NÃO COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela empresa, bem como a manutenção de obrigações sem comprovação de sua exigibilidade, caracterizam omissão de receitas.

PASSIVO. COMPROVAÇÃO. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Comprovado o montante das obrigações detidas pela empresa junto ao fornecedor, devem ser retificados o lançamento e seus reflexos.

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL, ao PIS e à Cofins dele decorrentes.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento questionado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência presta-se à elucidação de pontos duvidosos que exijam esclarecimentos adicionais para o deslinde da questão. Estando presentes nos autos elementos suficientes para decidir sobre o lançamento, afigura-se desnecessária a diligência.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PRECLUSÃO.

Considerando que o contribuinte não contestou as adições não computadas na apuração do lucro real, nem as exclusões indevidas, tais matérias tornam-se incontroversas no âmbito administrativo.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2017

MULTA REGULAMENTAR PELA APRESENTAÇÃO DA ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS.

A apresentação de ECF com incorreções ou omissões, após iniciado o procedimento fiscal, acarreta a aplicação da multa prevista na legislação pertinente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE DE NORMAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Após, foi devidamente cientificado conforme termo de ciência (efls. 66963) em 29.08.2022, com solicitação de juntada de recurso voluntário em 27.09.2022 (efls. 66964), às efls. 66967/66997 renovando as argumentações já expostas na manifestação de inconformidade, e requerendo que esta Turma Recursal, principalmente, conquanto sumarizado: **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; IV – DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS; V – DA INEXISTÊNCIA DE PASSIVO FICTÍCIO; VI - DAS ADIÇÕES E EXCLUSÃO DAS RESPECTIVAS BASES DO IRPJ E DA CSLL; VII - DA FALTA DE RAZOABILIDADE DA MULTA PELA INFRAÇÃO COMETIDA (FALTA DE INFORMAÇÕES NA ECF/2017); VII.1 - Da Existência de Elementos Capazes de Realizar a Verificação das Informações Declaradas na ECF; VII.2 - Do Arrependimento Eficaz – Boa-Fé da Recorrente; VII.3 - Da Desproporcionalidade, Irrazoabilidade e do Caráter Confiscatório da Multa Aplicada; e requerendo:**

VIII. 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.

Ato contínuo, o recurso voluntário foi submetido à apreciação do CARF, que decidiu converter o julgamento em diligência, conforme Resolução n. 1101-000.157 (efl. 67073/67116):

(...)

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.

Concluída a diligência, foi apresentado Relatório de Diligência, às efls. 67303/67316, desfavorável ao recorrente.

O resultado foi objeto de manifestação do recorrente, conforme efls.67326/67351, em que se conclui:

III – Da Conclusão

Em face de tudo aqui alegado e comprovado é forçoso concluir que o Ilmo. Auditor Fiscal não levou em conta toda documentação apresentada ao longo do processo e que aniquilam de vez qualquer possibilidade de alegação de que a Recorrente teria incorrido em “omissão de receitas” e “passivo fictício” no decorrer do ano-calendário de 2017 (1º e 2º semestres), o que remete a necessidade de que a Colenda Câmara do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais solicite a realização de uma nova “Diligência Fiscal” complementar, para analisar, principalmente, todos os documentos apresentados novamente nessa peça e que comprovam de uma vez por todas a inexistência de uma “suposta” omissão de receitas e passivo fictício cometidos pela Recorrente no ano-calendário de 2017.

Dentre as provas acostados a presente Manifestação destaca-se a indicação dos lançamentos contábeis na ECD das NF-e utilizadas pela Fiscalização para lançamento do AI sob o argumento de “omissão de receitas”. Nessas planilhas é possível identificar o número do lançamento na ECD em que cada NF-e foi registrada na conta de receita (3000002 no 1º semestre e ctas. 511110; 551101 e 551201 no 2º semestre) e sua correspondente contrapartida no contas a receber (Ativo).

Isto posto, a Recorrente protesta pela realização/conversão de uma nova diligência fiscal, para que seja apreciada toda documentação novamente apresentada nesta peça, 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.

Concluída a diligência, os autos foram novamente encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de autos de infração, decorrentes das seguintes acusações: i) Receitas Escrituradas e Não Declaradas; ii) Omissão de Receitas – Passivo Fictício; iii) Exclusões Indevidas e Valores que deveriam ser Adicionados nas Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL e; iv) Multas por Apresentação da ECF com Omissões.

Receitas Escrituradas e Não Declaradas (omissão sem presunção legal)

Primeiramente, o Recorrente pleiteou em seu Recurso Voluntário a conversão do julgamento em diligência, o que foi deferido por meio da Resolução n. 1101-000.157, para que fossem verificados 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 diligência teve 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).

Em relatório de diligência (fls. 67303/67316), a unidade de origem esclarece que:

- ao contrário do que é afirmado na peça recursal, às fls. 66.967 a 66.997, cujo trecho reproduzimos abaixo, não há no plano de contas da empresa, transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, qualquer referência as contas contábeis 521101

- Não obstante a constatação da existência das duas ECDs no repositório SPED, verificou-se que não há no plano de contas da empresa, ECD referente ao período 01 a 06/2017, qualquer referência à conta contábil 511110, onde, supostamente, teriam sido registradas as notas fiscais de venda emitidas pela empresa no primeiro semestre daquele ano.

- Sobre a natureza transitória das contas mencionadas pela recorrente, cumpre esclarecer que, contas transitórias são contas utilizadas para registrar transações de natureza temporária, antes de sua alocação definitiva em contas de natureza específica. Essas contas servem para evidenciar obrigações e/ou direitos, mas não afetam o resultado da empresa no período, permitindo que a entidade registre temporariamente um valor antes de sua reclassificação ou baixa, conforme as normas contábeis aplicáveis.

- Contudo, em diversas respostas aos termos de intimação fiscal lavrados pela fiscalização, reproduzidas no termo de verificação fiscal anexado ao auto de infração, a recorrente reconheceu que tais contas representavam contas a pagar, e que possuíam como contrapartida despesas incorridas, portanto, tratava-se de contas contábeis patrimoniais de natureza passiva.

- Ademais, a recorrente reconheceu a existência de obrigações registrados nas referidas “contas transitórias” liquidadas no próprio exercício de 2017, (ver resposta ao termo nº 09 e item 62 do termo de verificação fiscal), mas que não foram baixadas por mero erro de conciliação, portanto, a tentativa de atribuir natureza transitória, no intuito de desqualificar a sua natureza de conta patrimonial passiva, nos parece mera falácia contábil, que não desobriga a recorrente de comprovar a existência das obrigações mantidas

no seu passivo, ou seja, de comprovar o saldo final das contas em 31/12/2017.

Sobre esse ponto, em sua manifestação, a Recorrente argumenta:

- primeiro destaque que a Recorrente gostaria de pontuar na preliminar do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 67.307) é que o Ilmo. Auditor Fiscal afirma não ter localizado, na Escrituração Contábil Digital - ECD do 1º semestre de 2017, a conta contábil 511110, representativa do reconhecimento da receita bruta de vendas nesse período (1º semestre 2017).

De fato, o Ilmo. Auditor Fiscal não conseguiria verificar a conta contábil 511110 na ECD do 1º semestre 2017, até porque essa conta é representativa do reconhecimento da receita bruta de vendas do 2º semestre de 2017.

Como já informado e devidamente apresentado nos documentos juntados ao processo, as contas contábeis representativas da receita bruta de vendas no 1º semestre 2017 são cta. 3000000, cta. 3000001 e cta.3000002, conforme tela da ECD abaixo reproduzida:

The screenshot shows the 'REGISTRO - E150' window in the ECD software. It displays a table of accounts with columns for 'Código da conta analítica', 'Código do centro de custos', 'Saldo inicial', 'Situação do saldo inicial', 'Total dos débitos', and 'Total d...'. The following table represents the data visible in the screenshot:

Código da conta analítica	Código do centro de custos	Saldo inicial	Situação do saldo inicial	Total dos débitos	Total d...
2084010 - CP/IG-VAR CAMBIAL		R\$ 62,49	C - Credor		R\$ 62,49
2084030 - IG CUSTOMERS IM.		R\$ 5.359.328,	C - Credor		R\$ 9.324.471,59
2084060 - CP/IG-AFILHADA L.O.		R\$ 38.500,38,	C - Credor		R\$ 22.965.851,47
2084320 - CT PGR IG-RECL G.		R\$ 890.136,29	C - Credor		R\$ 0,00
3000000 - RECEITA BRUTA V...		R\$ 232.909 A.,	C - Credor		R\$ 678.307,05
3000001 - RECEITA BRUTA V...		R\$ 232.909 A.,	D - Devedor		R\$ 29.527.397,70
3000002 - VENDAS NAQ ENT...		R\$ 206.190 S.,	C - Credor		R\$ 794.350,54
3000020 - RECEITA BRUTA V...		R\$ 67.555,00	C - Credor		R\$ 0,00

Recorrente acredita que o equívoco cometido pelo Ilmo. Auditor Fiscal na identificação da conta correta se deu em razão da Impugnação e do Recurso Voluntário terem dado maior ênfase à conta contábil 511110, representativa do 2º Semestre de 2017.

Em minha leitura, contudo, apesar das manifestações preambulares, verifica-se que, a partir das fls. 67308, o relatório de diligência responde em geral com objetividade os questionamentos colocados, não se mostrando necessários complementos ou nova diligência para esses pontos já analisados.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente alega 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.

Contudo, trata-se de **afirmação genérica**. Qual a prova que teria sido deixada de ser analisada e que confirmaria o direito da Recorrente?

Ela indica que junta aos autos, com o 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

Sustenta também que, por questões de prática contábil das empresas de todo o “Grupo” econômico da 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.

Acresce que 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), no valor de R\$ 12.315.529,88, reduzido pelas devoluções e ajuste manuais de sistema que somam 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.

Além disso, sustenta que 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.

Sobre este ponto, o relatório de diligência informa:

Em atendimento às demandas contidas na Resolução CARF nº 1101-000.157, foram adotadas as medidas necessárias ao esclarecimento dos quesitos propostos pelo órgão julgador e, em resposta ao Termo de Diligência Fiscal, a recorrente apresentou os seguinte elementos/esclarecimentos:

1 - Em relação à receita não declarada, descreveu os eventos que supostamente impactaram a informação do valor da sua Receita Bruta, em cada semestre, da seguinte forma:

1º SEMESTRE DE 2017

Em relação ao 1º semestre de 2017, o valor da "Receita Bruta" constante da ECF, considerada para o lançamento do AI, foi afetado pelo lançamento relativo ao ICMS ST retidos pelo fornecedor (industrial) quando da aquisição dos produtos para distribuição "revenda". Tais ajustes foram realizados na conta 7930010 (Non Globe Business GPS Local Third Part), no valor total de R\$ 37.157.547,38 (realizados nos meses de janeiro a junho de 2017). Toda a documentação que comprova os valores recolhidos a título de ICMS ST retidos pelo fornecedor (industrial), já foram apresentadas como Doc. 04 na peça de Impugnação. Esse montante deveria ser contabilizado como integrante do Custo da Mercadoria Vendida (CMV) e não diretamente como redutor da "Receita Bruta" como foi realizado na ECF.

Em suma, tratou-se de um mero erro formal provocado por um lançamento equivocado de um valor de "Custo" como redutor direto da conta representativo do reconhecimento contábil da "Receita Bruta".

Ademais, existiram lançamentos realizados na conta representativa de "Receita Bruta" no 1º semestre (3000002), conforme quadro abaixo, que não representaram receitas decorrentes de faturamento (através da emissão de NF-e), mas sim ajustes contábeis de receitas, constituídos com a natureza de "Provisão", já que não estavam lastreadas em documento fiscal, ou seja, são ajustes extracontábil realizados à época.

Como se observa, a recorrente informa que o valor de sua receita bruta contabilizada na conta 3000002 - VENDAS NAO ENTREGUES (RECEITA BRUTA VENDAS), ao ser transportado para a ECF (1º sem/2017), foi indevidamente reduzido do ICMS ST retido pelo fornecedor (industrial) quando da aquisição de produtos para distribuição (revenda), tratando-se, portanto, de mero erro formal provocado por um lançamento de um valor de "custo" como redutor direto da conta de receita bruta.

A recorrente acrescenta ainda que tais ajustes, no montante de R\$ 37.157.547,38, foram realizados na conta 7930010 - NON-GLOBE BUSINESS - GPS LOCAL THIRD PAR e que os documentos comprobatórios dos valores recolhidos a título de ICMS ST, retidos pelo fornecedor (industrial), já foram apresentados como Doc.04 da peça de impugnação.

Cabe registrar que, de acordo com a escrituração contábil da empresa, a conta 7930010 - NONGLOBE BUSINESS - GPS LOCAL THIRD PAR possui 60.240 partidas simples, todas possuindo como data de lançamento o primeiro dia do cada mês (janeiro a junho de 2017) e todas contendo um único histórico da transação, descrita como "NON GLOBE GPS 3RD P".

Verifica-se, portanto, que a recorrente sequer adota as formalidades obrigatórias e os requisitos intrínsecos mínimos do lançamento contábil, que nos permitam avaliar suas alegações, tais como, data do registro contábil (a data em que o fato contábil efetivamente ocorreu), ordem cronológica (os registros devem ser feitos na ordem exata em que os fatos contábeis ocorreram), histórico do lançamento (descrição da transação que demonstre a essência econômica do fato contábil e fazendo referência ao documento comprobatório que lhe deu suporte).

Por outro lado, não foram apresentados os documentos comprobatórios dos respectivos lançamentos efetuados na conta 7930010 - NON-GLOBE BUSINESS - GPS LOCAL THIRD PAR, com coincidência de datas e valores, que evidenciassem a natureza econômica dos fatos contábeis lá registrados.

Vale destacar a informação trazida pela recorrente de que “existiram lançamentos na conta representativa de Receita Bruta no 1º semestre (3000002) que não representaram receitas decorrentes de faturamento (através de emissão de NF-e), mas sim ajustes contábeis de receitas, constituídos com a natureza de “Provisão”, já que não estavam lastreados em documento fiscal, ou seja, são ajustes extracontábeis realizados à época.” (grifo nosso), logo, considerando que a recorrente utiliza sua conta de receita para registros extracontábeis diversos, a apuração da receita bruta realizada pela fiscalização com base nas notas fiscais eletrônicas que constam no Sped, se mostrou determinante na busca pela verdade material acerca das operações do contribuinte.

Em relação ao 2º semestre de 2017, a recorrente descreve os eventos que, supostamente, impactaram a conta 511110 - Vendas Produtos Acabados, conforme segue:

2º SEMESTRE DE 2017

No segundo semestre de 2017, a conta representativa da “Receita Bruta” informada na ECF normal foi afetada pelos lançamentos de devolução de mercadorias no valor de R\$ 29.750.804,33 (lançada diretamente na cta. 511110, representativa da Receita Bruta e cuja documentação foi integralmente apresentada na Impugnação através do Doc 003 e Doc 004) e de reclassificação do ICMS-ST no valor de R\$ 53.028.677,11.

Neste ponto, a recorrente afirma que durante o segundo semestre de 2017, suas devoluções de venda foram lançadas diretamente na conta 511110 - Vendas Produtos Acabados, representativa da Receita Bruta, contudo, analisando o razão com contrapartidas da referida conta 511110 na ECD, não identificamos tais lançamentos.

Não obstante, foi possível verificar na ECD a existência de 03 (três) contas contábeis que fazem referência à devolução de venda e que possuíam um único lançamento, realizado em 31/12/2017, tendo como contrapartida a conta contábil 311510 — Lucro este ano.

Conta: **3000200 - DEVOLUCOES VENDAS-TERCEIROS LOCAL**

Saldo inicial: 9.948.727,43 D

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/12/2017	311510	Lucro este ano	D	9.948.727,43	0,00		Encerramento do exercício
31/12/2017	3000200	DEVOLUCOES VENDAS-TERCEIROS LOCAL	C	9.948.727,43	0,00		Encerramento do exercício

Conta:

3000201 - DEVOLUCOES VENDAS-TERCEIROS LOCAL

Saldo inicial: 9.888.578,77 C

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/12/2017	3000201	DEVOLUCOES VENDAS-TERCEIROS LOCAL	D	9.888.578,77	0,00		Encerramento do exercício
31/12/2017	311510	Lucro este ano	C	9.888.578,77	0,00		Encerramento do exercício

Conta:

3000202 - DEVOLUCOES VENDAS-TERCEIROS LOCAL

Saldo inicial: 6.296.223,03 D

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/12/2017	311510	Lucro este ano	D	6.296.223,03	0,00		Encerramento do exercício
31/12/2017	3000202	DEVOLUCOES VENDAS-TERCEIROS LOCAL	C	6.296.223,03	0,00		Encerramento do exercício

Em relação ao ICMS – ST, entendemos que procede a informação da recorrente de que os valores apurados no 2º semestre de 2017, no montante de R\$ 21.013.089,97 e contabilizados na conta 511610.002 – ICMS ST, foram lançados indevidamente como redutor de receita bruta, portanto, em desacordo com a legislação.

Efetuamos abaixo a recomposição da receita bruta da recorrente, levando em consideração o que constava na ECF original, bem como, a informação acima, e apresentamos o demonstrativo de apuração da receita bruta não declarada, para avaliação do órgão julgador.

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA NÃO DECLARADA - 2º Semestre/2017						
Período	jul/17	ago/17	set/17	out/17	nov/17	dez/17
Valor total das Nfe de vendas	10.147.870,01	47.843.209,10	90.701.011,80	147.593.242,90	205.188.605,59	298.219.070,61
(-) IPI	444.651,22	2.033.574,48	3.872.299,06	6.313.992,12	8.784.646,58	12.708.170,02
(-) ICMS - Substituição Tributária	810.521,84	3.972.145,44	8.004.776,60	13.608.818,54	19.085.518,27	29.268.736,67
=Receita Bruta (Apurada pela Fiscalização)	8.892.696,95	41.837.489,18	78.823.936,14	127.670.432,24	177.318.440,74	256.242.163,92
Receita Bruta (-) Receita Bruta (ECF original)	9.391.054,84	41.402.024,40	82.933.045,28	125.683.379,09	172.234.943,04	188.299.833,18
Bruta (-) ICMS ST (conta 511610.002)	1.023.575,04	1.786.342,10	5.392.320,26	9.279.800,28	13.904.967,91	21.013.089,97
=Receita não declarada (acumulada)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	46.929.240,77

Em sua manifestação (fls. 67326/67351), a Recorrente reitera que o valor da "Receita Bruta" constante da ECF, considerada para a lavratura do AI, foi afetado pelo lançamento relativo ao ICMS ST retidos pelo fornecedor (industrial) quando da aquisição dos produtos para distribuição (revenda). Tais ajustes foram realizados na conta 7930010 (*Non Globe Business GPS Local Third Partj*, no valor total de R\$ 37.157.547,38 (realizados de janeiro a junho de 2017).

Acresce que esse montante deveria ser contabilizado como integrante do **Custo da Mercadoria Vendida (CMV)**, e não diretamente como redutor da "Receita Bruta", como foi realizado na ECF. Tratou-se de **mero erro formal**, decorrente de lançamento equivocado de um valor de "custo" como redutor direto da conta representativa do reconhecimento contábil da "Receita Bruta".

Acresce que apresenta planilha (Doc 002) demonstrando as Notas Fiscais Eletrônicas listadas pela Fiscalização (a partir do xml das correspondentes NF) que embasaram a autuação de "suposta" omissão de receitas do 1º semestre, onde encontra-se demonstrado o número do lançamento que foi realizado na Escrituração Contábil Digital - ECD. Ou seja, a Recorrente está indicando, na ECD, os lançamentos nos quais podem ser encontradas as NF-e relacionadas pela Autoridade Fiscal no AI, o que, segundo entende a recorrente, afastaria por completo qualquer possibilidade de "omissão de receitas".

Pois bem.

Ao analisar a tabela juntada aos autos (doc. 2), verifica-se que, de fato, a unidade de origem dispunha das informações para conciliar as alegações do contribuinte, relativas ao ICMS-ST, o que não foi realizado.

Da mesma forma, em relação ao segundo semestre, os esclarecimentos indicados pelo Recorrente em sua manifestação indicam que a diligência deveria ser complementada.

Explico.

Segundo o relatório de diligência, durante o segundo semestre de 2017, suas devoluções de venda foram lançadas diretamente na conta 511110 - Vendas Produtos Acabados, representativa da Receita Bruta.

Contudo, analisando o razão com contrapartidas da referida conta 511110 na ECD, não identificamos tais lançamentos.

No entanto, a Recorrente, apresenta a captura de tela do Registro 1250 da ECD do 2º semestre (convertida em excel), no qual, em minha leitura, resta demonstrado o lançamento a débito da conta de receita 511110 – Venda de Produtos Acabados e a contrapartida a crédito na conta 221010 – TR Recebíveis Internos:

NUM_LCTO	DT_LCTO	VL_LCTO	REG	COD_CTA	VL_DC	IND_DC	HIST
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	221010	595,68	C	Dikus Conf E Restaurante Ltda 000072072001
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	166,44	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006154 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	97,09	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006173 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	1,23	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006173 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	5,54	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006173 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	2,11	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006154 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	4,92	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006173 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	194,18	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006181 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	2,47	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006181 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	11,07	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006181 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	9,83	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006181 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	73,97	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006218 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	0,94	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006218 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	4,22	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006218 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	3,75	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006218 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	9,49	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006154 7207201
14109127IB2017-07-147207201	14/07/2017	829,78	1250	511110	8,43	D	Dikus Conf E Restaurante Ltda31006154 7207201

NF-e
Nº: 000.072.072
Série 001

DANFE
Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica

0 - ENTRADA
1 - SAÍDA

Nº. 000.072.072
Série 001
Fórmula 1/1

CHAVE DE ACESSO
3317 0725 0363 9200 0170 5500 1000 0720 7312 0170 7140

Consulta de autenticidade no portal nacional de NF-e
www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE
DISTRIB. DE SORVETES E CONGELADOS LTDA
Est. dos Bandeirantes, 4935 - Lote 2 PAL.44427
Jardimregina - 22755-1115
Rio de Janeiro - RJ Fone/Fax:

DEVOLOCAO DE VENDA ST
INSCRIÇÃO ESTADUAL: 87164454 INSCRIÇÃO MUNICIPAL: INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.: 333170091672353 - 14/07/2017 20:07:13 CNPJ/CPF: 25.036.392/0001-70

DESTINATÁRIO / REBENTENTE
Dikus Conf E Restaurante Ltda
Rua Oscar Valdeiros, 55
Barra Da Tijuca
RJ

VALORES
BASE DE CALC. DO ICMS: 538,43 VALOR DO ICMS: 107,68 BASE DE CALC. DO ICMS ST: 690,00 VALOR DO ICMS SUBST: 30,32 V. IMP. IMPORTAÇÃO: 0,00 F. REMB. UF REMET: 0,00 V. SUP. UF DEST: 0,00 VALOR DO PIS: 8,88 V. TOTAL PRODUÇÃO: 538,43
VALOR DO FRETE: 0,00 VALOR DO SEGURO: 0,00 OUTRAS DESPESAS: 0,00 VALOR TOTAL IPT: 26,93 F. REMB. UF SAÍD: 0,00 V. TERC. TRIB: 214,73 VALOR DAS COFINS: 40,92 V. TOTAL DA NOTA: 595,68

TRANSPORTE ADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS
PREÇO: 0- Por conta do Rem
PLACA DO VEÍCULO: UF: CNPJ/CPF:

QUANTIDADE
QUANTIDADE: 11 UNIDADE: MARCA: NUMERAÇÃO: PRODUTO: 9,376 (PIRÓ LIQUEIRO)

BAIXOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS

CODIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	QDCT	CSOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	VALOR ICMS	RECALC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPT	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPT
31000218	Sorvacao Com: 16x74g Sorvacao Com: 16x74g pk=60x20,00% Bc=60,00 v=60,00 v=4,27	21050010	010	1411	CR	1,0000	74,9094	74,91	0,00	74,91	14,98	3,75	20,00	5,80
31000154	Ladofa Usa P/c 30x50g Ladofa Usa P/c 30x50g pk=60x20,00% Bc=60,00 v=60,00 v=5,44 PCT:204C/DEDA-CDEF-4127-943A-240C/35DAC79	21050010	510	1411	CR	2,0000	84,2509	168,55	0,00	168,55	33,71	8,43	20,00	3,80
31000173	Ladofa Usa P/c 30x50g Ladofa Usa P/c 30x50g pk=60x20,00% Bc=60,00 v=60,00 v=5,44	21050010	010	1411	CR	1,0000	88,3250	88,32	0,00	88,32	17,66	4,92	20,00	5,80
31000181	Ladofa P/c Montego 30x50g Ladofa P/c Montego 30x50g pk=60x20,00% Bc=60,00 v=60,00 v=11,07	21050010	010	1411	CR	2,0000	98,3250	196,65	0,00	196,65	39,33	9,83	20,00	3,80

Em relação ao ICMS-ST, a diligência apenas reconhece que procede a informação da recorrente de que os valores apurados no 2º semestre de 2017, no montante de R\$ 21.013.089,97

DOCUMENTO VALIDADO

e contabilizados na conta 511610.002 — ICMS ST, foram lançados indevidamente como redutor de receita bruta e, portanto, em desacordo com a legislação, **mas sem se manifestar sobre o montante de R\$ 53.028.677,11, lançado na conta 511610.002, lançado na ECD:**

Número do lançamento contábil	Data do lançamento	Valor do lançamento	Tipo do lançamento
11162402 2017-12-31 11162402	31/12/2017	R\$ 60.000.000,00	Lançamento normal
11162402 2017-12-31 11162402	31/12/2017	R\$ 111.000.000,00	Lançamento normal
11162402 2017-12-31 11162402	31/12/2017	R\$ 111.000.000,00	Lançamento normal
11162402 2017-12-31 11162402	31/12/2017	R\$ 78.441.314,60	Lançamento normal

Segundo a recorrente, o lançamento indevido também afetou consideravelmente o valor total da conta de “Receita Bruta”, uma vez que o correto seria lançá-lo na conta contábil 851130 - Outras Despesas Operacionais (conta referencial 3.01.01.09.01.99).

Estas inconsistências, em meu entender, demonstram que há pontos a serem esclarecidos pela autoridade de origem, não completadas na diligência anterior e que poderiam levar à **nova conversão em diligência para que se conclua a análise em relação aos fatos narrados na manifestação.**

Porém, creio que, **sendo ônus da autoridade fiscal a comprovação da infração destacada**, e considerando que a diligência não deve servir de complemento para autuação, considero-a **superada**, entendendo **que deve ser dado o provimento ao recurso nessa parte.**

Isso porque, em se tratando de lançamento de omissão de receitas **sem presunção legal**, nos termos do art. 142 do CTN, **é ônus do fisco demonstrar o lançamento na origem.**

Os esclarecimentos apontados pelo contribuinte, bem como os indícios apresentados, levam à conclusão de que o **auto de infração não restou devidamente amparado no acervo probatório apresentado.**

Inclusive em sua petição, o contribuinte demonstra exemplificativamente que as Notas Fiscais do 1º semestre, relacionadas e validadas pela Autoridade Fiscal competente, estão em conformidade com as informações declaradas em ECD (com destaque para arquivo .txt da obrigação acessória).

Veja-se:

Vlr_Total_Liq	Data Emissão	CNPJ Destinatário	Nota Fiscal	Num_Lcto	ECD
394.962,03	04/01/2017	05.157.816/0001-47	24435		3120082614
434.355,58	04/01/2017	11.330.623/0002-20	132		3120082650
513.964,43	11/01/2017	89.147.912/0001-02	116		3120093394

```
I200|3120082614|04012017|568563,65|N|
I250|1046002|504400,86|D|____31200826142017008_2U||DEVEDORES COMERCIAIS||
I250|2062202|27628,78|C|____31200826142017006_2U||ICMS A PAGAR||
I250|2062212|109438,83|C|____31200826142017003_2U||ICMS NA FONTE A PAGA||
I250|2062232|30017,13|C|____31200826142017004_2U||ICMS NA FONTE A PAGA||
I250|2062242|6516,88|C|____31200826142017001_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
I250|3000002|394962,03|C|____31200826142017009_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
I250|3001102|27628,78|D|____31200826142017007_2U||ICMS PIS COFINS||
I250|3001122|6516,88|D|____31200826142017002_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
I250|3001132|30017,13|D|____31200826142017005_2U||ICMS NA FONTE A PAGA||
```

```
I200|3120082650|04012017|474533,47|N|
I250|1046002|434355,58|D|____31200826502017005_2U||DEVEDORES COMERCIAIS||
I250|2062232|33011,03|C|____31200826502017003_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
I250|2062242|7166,86|C|____31200826502017001_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
I250|3000002|434355,58|C|____31200826502017006_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
I250|3001122|7166,86|D|____31200826502017002_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
I250|3001132|33011,03|D|____31200826502017004_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
```

```
I200|3120093394|11012017|561506,13|N|
I250|1046002|513964,43|D|____31200933942017005_2U||DEVEDORES COMERCIAIS||
I250|2062232|39061,29|C|____31200933942017003_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
I250|2062242|8480,41|C|____31200933942017001_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
I250|3000002|513964,43|C|____31200933942017006_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
I250|3001122|8480,41|D|____31200933942017002_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
I250|3001132|39061,29|D|____31200933942017004_2U||RECEITA BRUTA VENDAS||
```

Esclarece ainda que os documentos que comprovam o ICMS-ST (GNRE e DARJ) foram apresentados no Doc. 04 da peça de impugnação, **conforme reconhecido no próprio Relatório.**

Nesse sentido, pode-se verificar o **mesmo cenário para o segundo semestre de 2017**, dadas as informações constantes da manifestação, bem como os demais indícios que se extraem do acervo probatório.

Logo, por esses motivos, verifica-se que o lançamento não se mostra hígido suficiente para sua manutenção, em violação ao disposto no art. 142 do CTN, bem como ao dever de motivação próprio dos atos administrativos.

Reforça esse ponto, o fato de a própria diligência reconhecer, para o 2º semestre, a existência de equívoco na apuração da base de cálculo do lançamento, conforme acima reproduzido.

Assim, por entender que é ônus do fisco demonstrar a omissão de receitas, **entendo que o lançamento deve ser cancelado no que diz respeito à omissão sem presunção legal (receitas escrituradas e não declaradas).**

Da omissão de receitas por passivo fictício

No que diz respeito ao **passivo fictício**, assim se manifestou a diligência:

2 — Em relação ao passivo fictício, a recorrente foi instada a apresentar demonstrativo contendo a composição detalhada do saldo final das contas contábeis de passivo 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, bem como, documentação hábil e idônea que comprovasse a existência das referidas obrigações em 31/12/2017, a empresa apresentou os seguintes esclarecimentos:

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 pagas, são posteriormente baixadas contra os lançamentos realizados em conta de adiantamento de clientes.

No caso da conta contábil 353430 - Other Accrual, estamos anexando ao presente esclarecimento **(DOC 04)**, razão contábil com o detalhamento da liquidação do correspondente saldo.

Continuando, a recorrente apresenta como exemplo um pagamento realizado ao fornecedor Spot Trabalho Temporário Ltda., referente à Nf-e 00002626, no valor de R\$ 1.799.652,00, cujo valor foi supostamente contabilizado na conta 353430 — Other Accrual, no 2º semestre de 2017 e quitado em fevereiro 2018.

Avançando em seus argumentos, a empresa informa a juntada de documentos diversos, no montante de R\$ 6.041.712,32, para comprovar a existência do saldo da conta 353430, em 31/12/2017.

Além dos exemplos acima, a Froneri também está pensando à presente Petição de Esclarecimentos **(DOC 05)** comprovantes de diversos fornecedores componentes do saldo existente em 31/12/2107 (2º semestre de 2017), na conta contábil 353430 - Other Accrual – Outros Contas a Pagar, que monta o valor de R\$ 6.041.712,32.

O quadro abaixo apresenta a consolidação dos documentos juntados ao processo, por meio do anexo denominado DOC 05, que contém os comprovantes de pagamentos de fls. 67.168 a 67.220.

(...)

Como se observa, os documentos apresentados pela recorrente, no montante R\$ 5.668.795,45, para comprovar a existência do saldo final da conta 353430 — Other Accruals (R\$ 48.090.118,45), além de representar apenas pequena fração daquele saldo final, somente reforça a existência de passivo fictício, visto que comprovam valores liquidados no ano-calendário 2017 e não baixados da referida conta.

Com relação ao suposto lançamento contábil no valor de R\$ 1.799.652,00, fornecedor Spot Trabalho Temporário Ltda., referente à Nf-e 00002626, que teria sido efetuado em 2017 e pago em 2018, aplicamos filtros no razão da conta 353430 — Other Accruals, buscando por valor e/ou número da Nfe e/ou nome fornecedor, contudo, não localizamos o referido registro contábil.

No tocante à conta contábil 431010 — Responsabilidades Comerciais, a recorrente trouxe os esclarecimentos a seguir.

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

No caso da conta contábil 431010 – Responsabilidades Comerciais, estamos apensando ao presente esclarecimento **(DOC 06)** razão contábil com o detalhamento da liquidação do correspondente saldo, bem como a evidência de parte dos pagamentos realizados no valor de R\$ 23.972.417,24 **(DOC 07)**.

Registre-se que o saldo final da conta 431010 — Responsabilidades Comerciais era, em 31/12/2017, R\$ 99.118.358,25, dos quais R\$ 14.010.517,51 foram reconhecidos pela empresa por meio da planilha denominada “Item 4 TIF 09 Base Fornecedores Dez 2017”, as folhas 7.202 a 7.204, como liquidadas e não baixadas dentro do ano-calendário de 2017. Além disso, foram identificadas no saldo final da referida conta, obrigações com os fornecedores Accenture do Brasil Ltda e Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda (ambos 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.

Desta forma, após expurgarmos os valores a receber efetivamente reconhecidos pelo fornecedor Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda, registrados na conta 431010, resultou o montante de R\$ 7.444.671,98 de passivo não comprovado (Anexo IV do termo de verificação fiscal).

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

No curso desta diligência fiscal, a autuada foi intimada a apresentar demonstrativo contendo a composição detalhada do saldo final da referida conta contábil e a documentação hábil e idônea que comprovasse de forma inequívoca a data da liquidação das referidas obrigações.

Em resposta a recorrente apresentou 45 (quarenta e cinco) planilhas eletrônicas (DOC 07 parte 01 a 27, fls.67.222 a 67.260, e Documentos comprobatórios 01, f1.67.287) contendo recortes (prints colados na planilhas) de extratos bancários, muitos deles sem qualquer referência a

data da operação, outros sem identificação do fornecedor e/ou da titularidade do extrato como se observa abaixo, mostrando-se inservível como documento comprobatório.

(...)

Com relação à conta contábil 432010 — Respons. Comerciais — GRNI, a recorrente trouxe os esclarecimentos a seguir.

A Conta contábil 432010 – Respons. Comerciais – GRNI é utilizada para realizar o registro de todos os lançamentos de entradas que, posteriormente, são 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), e possui como objetivo atender aos 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. ✓

No caso da conta contábil 432010 – Respons. Comerciais – GRNI, estamos pensando ao presente esclarecimento **(DOC 08)** razão contábil com o detalhamento da liquidação do correspondente saldo. No caso em particular, estamos juntando evidência de parte dos pagamentos acima mencionados no valor de R\$ 4.064.090,22. **(DOC 09)**.

Sobre a natureza transitória da conta 432010, já exteriorizamos nosso entendimento nas considerações iniciais deste relatório, porém, aproveitamos para destacar o evento que dá início aos registros contábeis efetuados na referida conta: "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".

Em relação ao momento do reconhecimento da obrigação, a contabilização das compras e o registro do passivo devem ser feitos em função da data da transmissão do controle e/ou direito de propriedade, que usualmente corresponde a data do recebimento da mercadoria (tradição da mercadoria). Logo, se após o recebimento do bem e registro deste fato contábil na conta 432010, a empresa resolve, por questão de controle interno, reclassificar este lançamento para outra conta contábil, este movimento não altera a natureza passiva, tampouco desobriga a recorrente de comprovar o saldo final da conta 432010, existente em 31/12/2017.

Cabe esclarecer que os elementos juntados ao processo por meio Documento 09 (partes 1 a 13) da peça recursal, às fls. 67.262 a 67.279, não guardam correlação com a infração apurada pela fiscalização (passivo fictício — conta contábil 432010 — fornecedor Globalpack), contudo, verificamos um erro na base originalmente apurada, pois na composição

do valor R\$ 13.412.313,56, de obrigações a pagar junto ao fornecedor Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda, conta contábil 432010 – Respons. Comerciais – GNRI (Anexo VI do termo de verificação fiscal), foram considerados lançamentos “devedores” existentes nessa conta, representativos de obrigações já baixadas (planilha Doc 008 e documentação anexa da peça impugnatória, fl. 26.583).

A planilha denominada “Item 4 TIF 09 GRNI Dez 2017”, fl. 7.203, foi apresentada pela empresa sem os indicadores de débito e crédito (D/C), desta forma, realizada a retificação (planilha “Conciliação Anexo VI”, fl. 26.583) o montante do contas a pagar em aberto da Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda. Em 31/12/2017, deve, a critério da autoridade julgadora, ser alterado de R\$ 13.412.313,56 para R\$ 505.186,66.

Em relação às 2080020 – CP – Terceiros – Local, 2080820 – Comp. GRIR – MAT.F.EST e 2080830 – Comp. GRIR – Merc. Acab, não houve quaisquer esclarecimentos ou juntada documentos comprobatórios no curso da diligência fiscal por parte da interessada, mesmo sob intimação.

Contudo, na peça recursal, a empresa apresenta a seguinte alegação: “o Ilustre Fiscal cometeu “ERRO” grave, pois presumiu que essas contas apresentavam o saldo abaixo reproduzido, quando na realidade essas contas não possuíam nenhum nelas existentes em 31/12/2017, já que ao lançamentos realizados nesta conta foram baixados no decorres 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 InicialD/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo FinalD/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

Os balancetes acima foram extraídos da Escrituração Contábil Digital (ECD) transmitida pela FRONERI BRASIL DISTRIBUIDORA DE SORVETES E CONGELADOS ao repositório do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e, como podemos constatar, haviam saldos nas referidas contas, em 31/12/2017.

Tal informação foi confirmada pela empresa em resposta a intimação no curso da ação fiscal (fls. 7220):

❖ **Resposta ao Item 2.1:**

No tocante ao item 2.1. do Termo, estamos anexando aos Esclarecimentos (Doc. 02) planilha demonstrando a composição dos saldos contábeis das contas 2080020 (CP – Terceiros Local), 2080820 (Comp. GRIR – Mat. F. Est) e 2080830 (Comp. GRIR – Merc. Acab), que totalizam um saldo em 30/06/2017 de R\$ 17.34.590,79, conforme quadro abaixo:

Conta	Descrição	Saldo Contabil em 30/06/2017	Abertura DF	Sub-Conceito	Conta referencial
2080020	CP-Terceiros-Local	(9.926.975,93)	Fornecedores	Fornecedores nacionais	2.1.01.03.01
2080820	Comp.GRIR-Mat.F.Est	(4.195.469,38)	Fornecedores	Fornecedores nacionais	2.1.01.03.01
2080830	Comp.GRIR-Merc.Acab.	(3.412.145,48)	Fornecedores	Fornecedores nacionais	2.1.01.03.01
Total		(17.534.590,79)			

Na mesma resposta, a impugnante admitiu a baixa dos valores apenas posteriormente à quitação dos títulos (fls.7221):

Tal diferença decorreu do fato de que em razão da migração o sistema JDE utilizado pela Froneri somente realizou a conciliação das baixas, posteriormente a quitação dos títulos por parte da empresa.

Também na própria impugnação (fls. 8154), a empresa admite que as baixas somente teriam sido realizadas no ano seguinte:

(...) as contas de Ativo que deveriam estar baixando essas “contas transitórias” somente foram realizadas no ano-calendário seguinte.

Quanto ao fornecedor Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda., verifica-se que Ilmo. Auditor fiscal, na conclusão do seu relatório, **não considerou devidamente comprovado o montante de R\$ 7.444.671,78**, sob a justificativa de que as obrigações não teriam sido reconhecidas pelo próprio fornecedor, após circularização, em razão de pagamentos posteriores a 31/12/2017.

A Recorrente aduz que as obrigações mantidas em 31/12/2017 foram pagas no ano de 2018, como demonstram as obrigações nos valores de R\$ 35.863,19 (NF-e 2255) e R\$ 125.507,05 (NF-e 2251).

Acresce que não há como se manter a alegação de “passivo fictício” pelo simples fato de o passivo existir em 31/12/2017, pois tais obrigações — exigíveis — foram satisfeitas (pagas) em fevereiro de 2018, o que demonstra que a despesa lançada em 2017 é inerente e usual à atividade da Recorrente e que o pagamento ao fornecedor efetivamente ocorreu.

E assevera que é plausível concluir que houve um grande equívoco na circularização realizada junto à Globalpack do Nordeste Indústria e Comércio Ltda., já que, como acima demonstrado, as NF-e 2255 e 2251, exemplificadas acima e, integrantes do saldo de 31/12/2017 (R\$ 7.444.671,78), foram quitadas em fevereiro de 2018.

Contudo, **sem razão a recorrente.**

No caso, tratando-se de lançamento por **passivo fictício, portanto, por presunção legal, é do contribuinte o ônus de demonstrar o equívoco do lançamento.**

Assim, ter demonstrado que as NF -e 2255 e 2251 foram quitadas em fevereiro de 2018, portanto, após o fim do período, não é capaz de implicar cancelamento da integralidade do lançamento, **mas tão somente em relação às duas referidas notas.**

Com relação a NF-e 23269, no valor de R\$ 286.861,03 do fornecedor Accenture do Brasil Ltda., embora tenha sido paga em 01/12/2017, ela só foi baixada após a conciliação com a conta 432010 — Respons. Comerciais - GNRI em janeiro de 2018.

Como já explicado na Impugnação e Recurso Voluntário, ao invés de baixar a obrigação quando paga diretamente do Passivo, a Recorrente mantinha uma conta transitória no Ativo de natureza devedora “outros créditos”, onde registrava esses pagamentos e, posteriormente, após a reconciliação, eram lançados contra o Passivo, zerando a obrigação.

Novamente, esse argumento não socorre a recorrente.

Isso porque, em minha leitura, não há demonstrativo nos autos de que tais valores teriam sido efetivamente baixados em janeiro de 2018 e, logo, entendo que **deve ser mantido o auto nesse ponto.**

Contudo, em minha leitura, **assiste razão ao recorrente em relação aos documentos juntados na Resposta à diligência encaminhada em 17/03/2025** (Doc. 7, fls 67.222 a 67.260 e fl. 67.287), e pontuados pela autoridade diligenciada de que não seriam servíveis como comprovação, por suposta ausência da data, identificação do fornecedor e/ou titularidade dos correspondentes extratos bancários.

Com efeito, e por outro lado, ao examinar tais documentos, **verifica-se a existência de indicativo das notas fiscais, bem como dos respectivos pagamentos**, conforme exemplificam o caso da Heber Transportadora:

Soma de Open Amount			Baixa Banco					
Payee Name	Paymer Invoice Numbe	Due Date	Banco Ita	Bradesco	Outros créditos	Santander Total Geral		
Heber Transportadora Ltda	108536	00030000	10/01/2018			30.737,66	30.737,66	EXTRATO 108536 DIVERSOS COMPROVANTES
		00031600	10/01/2018			27.086,98	27.086,98	EXTRATO 108536 DIVERSOS COMPROVANTES
		00031700	10/01/2018			8.074,56	8.074,56	EXTRATO 108536 DIVERSOS COMPROVANTES
	108537	00032400	10/01/2018			7.426,12	7.426,12	
	108542	00029400	10/01/2018			11.607,18	11.607,18	
		00030100	10/01/2018			17.663,10	17.663,10	
	108546	00029000	11/01/2018			30.597,86	30.597,86	
	109253	00021800	30/01/2018			28,00	28,00	

133.221,46

10/01/2018	PAGAMENTO A FORNECEDORES	2271.4902934877	010110	-1.546,45	
10/01/2018	PAGAMENTO A FORNECEDORES	2271.4902934877	010110	-2.117,00	
10/01/2018	PAGAMENTO A FORNECEDORES	2271.4902934877	010110	-2.431,65	
10/01/2018	TED PGTO FORNECEDORES CIP	2271.4902934877	030110	-2.635,52	
10/01/2018	TED PGTO FORNECEDORES CIP	2271.4902934877	030110	-2.690,10	
10/01/2018	TED PGTO FORNECEDORES CIP	2271.4902934877	030110	-4.861,88	
10/01/2018	TED PGTO FORNECEDORES CIP	2271.4902934877	030110	-7.157,85	
10/01/2018	PAGAMENTO A FORNECEDORES	2271.4902934877	010110	-7.426,12	
10/01/2018	PAGAMENTO A FORNECEDORES	2271.4902934877	010110	-9.906,00	
10/01/2018	TED PGTO FORNECEDORES CIP	2271.4902934877	030110	-10.999,71	
10/01/2018	TED PGTO FORNECEDORES CIP	2271.4902934877	030110	-16.750,15	
10/01/2018	PAGAMENTO A FORNECEDORES	2271.4902934877	010110	-29.270,28	
10/01/2018	TED PGTO FORNECEDORES CIP	2271.4902934877	030110	-23.031,43	

09/07/2019			Internet Banking		
●	900005728	MARCELO PINHEIRO PEREIRA	10/01/2018	223,30	CC
●	900005729	MARCIO DE ALMEIDA LOPES	10/01/2018	167,57	CC
●	900005730	MARCIO JOSE DA SILVA DE ASSIS	10/01/2018	334,80	CC
●	900005731	MARCO ANTONIO MACEDO LEDIS	10/01/2018	60,50	CC
●	900005732	00011074/00108534 3M DO BRASIL LTDA	10/01/2018	57.958,20	TED CIP
●	900005733	00011074/00108535 43 SA GRAFICA E EDITORA	10/01/2018	65.688,01	TED CIP
●	900005734	00011074/00108536 HEBER TRANSPORTADORA LTDA	10/01/2018	65.899,20	CC
●	900005735	00011076/00108537 HEBER TRANSPORTADORA LTDA	10/01/2018	7.426,12	CC
●	900005736	00011076/00108538 INPA INDUSTRIA DE EMBALAGENS	10/01/2018	32.021,43	TED CIP
●	900005737	00011076/00108539 KSB BOMBAS HIDRAULICAS SA	10/01/2018	7.157,85	TED CIP
●	900005738	00011076/00108540 TEKNOVELT EQUIPAMENTOS DE SEGU	10/01/2018	2.117,00	CC
●	900005739	00011081/00108541 BIG DRUM LTDA	10/01/2018	60.530,40	TED CIP
●	900005740	00011081/00108542 HEBER TRANSPORTADORA LTDA	10/01/2018	29.270,28	CC

Assim, nessa linha, entendo que estes documentos **comprovam a inexistência do passivo fictício em relação a tais lançamentos, devendo ser afastada a autuação referente à omissão de receitas por passivo fictício apenas com relação aos lançamentos constantes no DOC 07 - parte 01 a 27 (efls.67.222 a 67.260) e nos Documentos comprobatórios n. 01 (efl.67.287).**

Adições e Exclusões das bases de cálculo de IRPJ e CSLL

Quanto às adições e exclusão das respectivas bases do IRPJ e da CSLL, **sustenta a recorrente, em petição recursal que, ao contrário do informado no voto condutor do acórdão recorrido houve divergência interpretativa sobre a ausência de contestação desse ponto.**

Veja-se o que diz o acórdão recorrido (efls. 66950/66951):

c) Das exclusões indevidas e das adições não computadas na apuração do lucro real Neste item a impugnante reconhece a procedência dos lançamentos realizados.

Portanto, não foram contestados os lançamentos de IRPJ e de CSLL relativos às adições não computadas no lucro real e às exclusões indevidas.

Assim, não se instaurou o litígio em relação a essas matérias, consoante o disposto nos artigos 14, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III -os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997).

Ressalte-se que, face à ausência de contestação, esses lançamentos tributários caracterizam-se como incontroversos, estando, portanto, definitivamente constituídos na esfera administrativa.

A respeito da questão, citam-se decisões proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf: **MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO E DEFINITIVIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.** Nos termos do artigo 17, do Decreto n. 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, o que a torna definitiva na esfera administrativa. (CSRF, acórdão 9101-005357, de 04/02/21)

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada. (Carf, acórdão 1201-004550, de 19/01/21)

Em relação ao reflexo de tais infrações na redução do prejuízo fiscal do período, saliente-se que os cálculos do auto de infração já contemplam tal circunstância (fls. 10).

Segundo a recorrente, porém, em petição recursal (efls. 6686/6687):

Segundo voto do relator no Acórdão ora combatido, a Recorrente teria reconhecido a procedência dos lançamentos realizados, tendo em vista não haver ter sido contestados os lançamentos relativos às adições não computadas no lucro real e às exclusões indevidas.

Obviamente, existe uma interpretação totalmente equivocada do Ilustre Relator do voto constante do Acórdão combatido, pois a Recorrente ao não discordar com relação aos apontamentos realizados pelo Ilustre Fiscal (apontamentos esses fornecidos pela própria Recorrente na ECF/2017 – Retificadora apresentada em 09/10/2020), se referiu não apenas às adições não computadas no lucro real e às exclusões indevidas, mas também com às demais exclusões que não foram computadas inicialmente pela Fiscalização.

Ou seja, na composição do montante das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apresentadas no AI, o Ilustre Fiscal autuante não considerou as exclusões ajustadas pela Recorrente (já que haviam sido adicionadas provisões, cujos valores tratava-se de exigibilidades liquidadas), que refletiram um montante de exclusões muito superior àquela apontada pela Fiscalização.

Logo aqui, a decisão de 1ª Instância precisa ser revista, posto que não foram consideradas na formação das bases de cálculo exteriorizadas no lançamento do AI, o total das exclusões que foram retificadas e fornecidas juntamente com a ECF/2017 – Retificadora.

Pois bem.

Reproduz-se abaixo o trecho da impugnação que trata das adições e exclusões:

O terceiro item que consta na exigência fiscal representa a falta de adições não efetuadas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como pela realização de exclusões indevidas sem qualquer amparo legal.

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 plenamente identificados os equívocos cometidos na apuração das bases de cálculo realizadas na ECF/2017 – Original.

Porém, deve-se ressaltar, que estes 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:

DEMONSTRATIVO DO PREJUÍZO FISCAL 2017						
Primeiro Semestre 2017			2º Semestre de 2017			
			Movimento		Saldo	
09/10/2019	ECF Retificadora	47.912.550,33	10/10/2019	Retificadora	51.513.487,14	99.426.037
30/07/2018	ECF Original	16.318.217,05	31/07/2018	Original	67.206.223,53	83.524.440,58

Logo, neste item 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.

Assim, a recorrente, em sua impugnação, reconhece expressamente os lançamentos no que tange às exclusões e adições. Porém apenas acrescenta a necessidade de que repercutam na verificação do saldo de prejuízos fiscal e base de cálculo negativas do ano calendário de 2017.

Contudo, **na petição recursal esse requerimento não é renovado**, já que se optou por questionar, apenas na etapa recursal, os lançamentos efetuados e a necessidade de revisão do lançamento sobre adições e exclusões consideradas pelo recorrente como indevidas.

Logo, data vênua a pretensão recursal, **tenho que concordar com o acórdão recorrido, que aplicou o art. 17 do Decreto 70.235/72, considerando incontestes a discussão desse ponto, não podendo ser conhecida na etapa recursal.**

Nada obstante, a meu ver, o pedido registrado na impugnação e não renovado na petição recursal de que tais valores deveriam ser repercutidos na apuração dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativas na etapa da liquidação ocorrerá independente de pedido recursal. Assim, orienta-se a autoridade de origem, a considerar tais ajustes, no momento adequado.

A Recorrente questiona ainda a **multa aplicada**, pela falta de razoabilidade em razão da infração cometida, isto porque não houve descumprimento de obrigação acessória, mas sim o preenchimento de alguns campos da ECF/2017 de forma divergente da compreensão da Receita Federal do Brasil - RFB, cuja intimação foi prontamente atendida pela Recorrente, não ocasionando qualquer dano ao Fisco.

Acresce ainda que efetuou, voluntariamente a retificação das informações apontadas pela i. Autuante como divergentes, em atendimento ao próprio Auditor Fiscal.

Trata-se, em verdade, de notório arrependimento eficaz, uma vez que o referido instituto tem como requisitos a i) voluntariedade, bem como a ii) eficácia do arrependimento consistente em evitar a produção do resultado, o que se encontra presente no caso em tela, eis que a Recorrente imediatamente se prontificou em ajustar as informações divergentes apontadas pela Fiscalização quando intimada a prestar esclarecimentos.

Além disso, defende ainda a **Desproporcionalidade, Irrazoabilidade e do Caráter Confiscatório da Multa Aplicada.**

Sobre os questionamentos aduzidos **em relação às multas**, assim como à perda da espontaneidade do recorrente, nos termos do art. 138 do CTN, entendo que restou bem decidido na decisão recorrida, oportunidade em que replico os fundamentos ali trazidos fazendo também meus as razões constantes no acórdão recorrido (art. 114, par.2 do Ricarf):

1 Das multas aplicadas

Sobre a multa por apresentação de ECF com informações incorretas, a impugnante alega que não descumpriu obrigação acessória, pois o Fisco dispunha de todas as informações sobre as receitas. Expõe que o auto de infração não possui liquidez nem certeza, pois sua fundamentação trata de forma genérica a apresentação de informações, e os elementos que compõem o fato ilícito descrito nas normas aplicadas não se enquadram no caso em tela.

Ademais, alega que retificou a ECF tão logo intimada pelo Fisco, e isso não pode ser equiparado a ato ilícito pois viola o direito de petição, o devido processo legal, o contraditório, a proporcionalidade, a razoabilidade, o não confisco e a ampla defesa. Entende que a retificação da ECF é ato de

arrependimento eficaz, previsto no art.138 do CTN (denúncia espontânea). A jurisprudência dos Tribunais Superiores reconhece que as multas devem ser proporcionais, devendo ser empregada a equidade.

A respeito das alegações, transcreve-se a fundamentação legal utilizada no auto de infração, a saber, os arts. 8º e 8-A do Decreto-Lei nº 1.598/77 com a redação da Lei nº 12.973/14:

Art Bº - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, (...)

Art. Bº-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. Bº, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas:

/ - equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento}, por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e
li - 3% (três por cento}, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais}, do valor omitido, inexato ou incorreto.

(...)

*§ 3º A multa de que trata o inciso li do caput: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões **antes de iniciado qualquer procedimento de ofício**; e (destacou-se)*

li - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

Regulamentando a matéria, a IN RFB nº 1.422/13, com redação da IN RFB nº 1.574/15, assim dispôs em seu art.6º:

Art. 6º A não apresentação da ECF pelos contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica pela sistemática do Lucro Real, nos prazos fixados no art. 3º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

No caso, foi constatado, no curso do procedimento fiscal, que a impugnante omitiu informações na ECF do 1º sem/2017. No curso da ação fiscal, a impugnante, somente após intimada pelo Auditor, realizou a retificação da ECF. Assim, a multa, aplicada com a redução de 50%, tem expressa previsão legal.

As alegações de violação a princípios constitucionais pelo lançamento da multa em tela não podem ser opostas em sede de impugnação ao lançamento, visto que a autoridade administrativa se encontra vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de

ultrapassar tais limites para examinar questões outras como as suscitadas na contestação em exame, uma vez que às autoridades tributárias cabe simplesmente cumprir a lei e obrigar seu cumprimento.

Nesse sentido dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº

11.941/2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II - que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral/ da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Há também a determinação do Parecer Normativo CST/SRF nº 329/70:

Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

Ademais, a autoridade julgadora de primeira instância administrativa tem o dever de observar as normas legais e também os atos da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, conforme preceituado no art. 116 da Lei nº 8.112/90, e no art. 17, inciso V, da Portaria ME nº 340/2020, disciplinadora da constituição das turmas e do funcionamento das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil:

Lei nº 8.112/1990:

Art. 116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais e regulamentares;

Portaria ME nº 340/2020:

Art. 17 São deveres do julgador:

(...)

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que o Poder Executivo dá a ele, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca de aspectos de sua validade. A corroborar o exposto, atente-se para a Súmula no 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), do Ministério da Fazenda:

Súmula Carf nº 2: O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

É ineficaz, pois, suscitar alegações de afronta a preceitos constitucionais e/ou ilegalidade de legislação na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar as normas motivadoras do lançamento, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN.

Em relação ao art.138 do CTN, seu parágrafo único assim dispõe:

Art. 138 (...)

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida defiscalização, relacionados com a infração.

Tendo em conta que a retificação se deu após iniciado o procedimento fiscal, e isso é fato incontroverso nos autos, revela-se devida a multa. Ademais, o citado §3º, 1, do art.8-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, também só dispensa a multa se a retificação ocorrer antes de qualquer procedimento de ofício, o que não foi o caso. Ressalte-se que a jurisprudência citada pela defesa serve apenas para ilustrar suas teses, não vinculando as decisões da DRJ.

Assim, houve fundamento válido para a aplicação das penalidades e não seria cabível afastá-las simplesmente pela alegação de violação a princípios constitucionais, conforme a inteligência da Súmula CARF n. 2 e do próprio art. 26-A do Decreto 70.235/72.

Naturalmente, a aplicação da penalidade deve ser ajustada à nova realidade infracional, ajustada pelo provimento parcial da pretensão recursal, assim como a manutenção em parte da autuação que não foi afastada por este voto deve ser replicada tanto ao IRPJ como, se for o caso, aos reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento, para: a) cancelar integralmente o lançamento relativo à omissão de receitas sem presunção, b) cancelar parcialmente o lançamento relativo ao passivo fictício, excluindo os valores comprovados, nos termos acima prolatados; c) manter a autuação no que diz respeito à penalidade.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

