



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19311.720385/2011-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-003.291 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente PACKDUQUE INDUSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A ocorrência de saldo credor na conta Caixa caracteriza omissão de receitas.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada, quando se verifica existência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ao final do período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário (i) por maioria de votos, para negar provimento ao recurso em relação à infração de saldo credor de caixa, vencido o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva; (ii) por maioria de votos, para dar provimento ao recurso para excluir da exigência a multa isolada pela falta de pagamento de estimativas, vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Votaram pelas conclusões, em relação à multa isolada, os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto e Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Packduque Indústria de Plásticos Ltda contra o acórdão de nº 14-36.986 - 3ª Turma da DRJ/RPO, que por unanimidade negou provimento a impugnação e manteve os lançamentos objeto de discussão nestes autos.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa acima citada, foram constatadas as seguintes infrações:

1) omissão de receitas, no ano-calendário (AC) de 2008, caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada pelo confronto entre a escrituração contábil e fiscal;

2) omissão de receita, no 2º trimestre do AC de 2007, caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa;

3) falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função dos balanços de suspensão ou redução, recalculadas em função das omissões de receitas.

Diante dessas infrações, foram lavradas autuações relativas a IRPJ e CSLL acrescidos de multa isolada.

Conforme consta dos autos, a contribuinte foi intimada, relativamente aos anos-calendário de 2007 e 2008, a apresentar os livros Diário, Razão, Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS, Registro de Apuração do IPI, Registro de Apuração do ISS, Registro de Apuração do Lucro Real, Demonstrativo com valores da vendas para 50 maiores clientes, comprovantes de receitas, custos e despesas, extratos de contas bancárias e de aplicações financeiras e arquivos digitais (contábeis e notas fiscais).

Foram apresentados os livros de Registro de Entradas, de Saídas, de Apuração do ICMS e de IPI, os extratos de contas correntes nos Bancos: Unibanco, Bradesco, Safra, Itaú, Sofisa, Banco Indusval Multistock e Bic Banco, Lalur de 2007 e 2008.

Consta, também, a intimação de fl. 49, expedida em 27/04/2011, na qual foi solicitada a apresentação de livros auxiliares da conta “Caixa” e “Bancos” que contivessem os lançamentos nos seus respectivos dias, tendo em vista a constatação de saldos credores na conta “Caixa” e apenas alguns lançamentos totalizados no final de cada mês com os quais o saldo da referida conta passava a ser devedor. Solicitou-se, alternativamente, a reconstituição diária da conta “Caixa”.

Considerando que nada foi esclarecido ou justificado, o autuante adotou como tributariamente irregulares os saldos credores existentes no final de cada mês. Assim é que os meses de abril e maio do AC de 2007 apresentaram saldos credores de R\$ 491.963,80 e R\$ 1.456.341,50, respectivamente. Considerando que o saldo de abril está contido no mês de maio, o valor do saldo credor exclusivo do mês de maio/2007 é de R\$ 964.377,70, tributando-se, no 2º trimestre de 2007, como omissão de receita o total de R\$ 1.456.341,50 (saldo credor de caixa).

Analisando a movimentação financeira do AC de 2007, concluiu o autuante que o valor líquido dos créditos (depois de feitas as conciliações e os expurgos) confrontados com os recursos disponíveis oriundos da escrituração contábil e fiscal demonstram a regularidade da contribuinte quanto a essa matéria.

Foram intimados os clientes e fornecedores da contribuinte e, verificando as informações prestadas, o autuante concluiu, por meio de amostragem, que também estava regular a contribuinte.

Quanto ao AC de 2008, relatou o autuante que, ao confrontar a escrituração fiscal com a escrituração contábil, verificou divergências, estando menor a escrituração contábil que se prestou para a apuração do lucro real anual. Foi elaborada uma planilha demonstradora de todos os meses do referido AC, por CFOP de saídas e o respectivo IPI.

Foram lavrados os autos de infração para a exigência do IRPJ e CSLL, com aplicação da multa de 75%. A exigência do PIS, Cofins e IPI foi feita em outros processos e a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais se deu em razão da insuficiência de recolhimento do IPI lançado.

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou impugnação com os seguintes argumentos:

- Quanto ao IRPJ e CSLL: A contabilidade que serviu de supedâneo para o exame feito pela fiscalização padece de erros materiais nos assentamentos do razão analítico. Se o somatório dos recebimentos transacionados pelo Caixa foi de R\$ 93.677.535,38, vale dizer que, na média, deve-se em condições normais haver recebimento em valor que se situa na faixa de R\$ 7.800.000,00, podendo haver pequenas variações de um mês para outro, dependendo do prazo dado aos clientes, ou qualquer outro fator que possa provocar pequenas discrepâncias no comportamento da conta;
- Nota-se, então, que os valores registrados nos meses de julho, agosto e dezembro, R\$ 2.470.711,10, R\$ 15.256.483,51 e R\$ 396.870,04, respectivamente, destoam totalmente do número mediano acima calculado (R\$ 7.800.000,00), tendo em vista que o faturamento a prazo da impugnante, por não estar sujeita a sazonalidade, tem um desempenho quase linear e o prazo médio de recebimento foi o mesmo para o período todo;
- O mesmo raciocínio deve ser levado em consideração com relação aos pagamentos a fornecedores, para que se possa avaliar o outro lado da moeda. Na questão dos pagamentos, os R\$ 14.460.666,81, R\$ 1.620.664,95 e R\$ 657.543,94 estão totalmente fora da órbita que se estabeleceu acima, posto que se efetuam as compras em consonância com os fluxos de vendas de produtos e mercadorias;
- Apresenta a escrituração do livro Caixa, obedecendo a documentação que dá suporte aos lançamentos, tendo sido alocados os recebimentos e os pagamentos, ou seja, as entradas e as saídas de caixa nos seus devidos lugares, nos dias e meses das suas respectivas ocorrências dos fatos administrativos;
- Jamais a autoridade fiscal poderia valer-se de uma escrituração que envolve lançamentos globalizados no mês de recebimentos e pagamentos para tributar saldo credor de caixa, uma vez que os valores ingressados ou saídos do caixa devem ser apurados diariamente. Essa ocorrência já é suficiente para invalidar todo o procedimento fiscal relacionado à presunção relativa de omissão de receita com base em saldo credor de caixa;
- Da incerta apuração do IRPJ e CSLL AC 2008. Não obstante a autuação cogitar de diferenças em livros fiscais e contábeis, não declinou se existem diferenças entre esses livros e a DIPJ, que em última análise apura a base impositiva do IRPJ e da CSLL. Além disso, o autuante conferiu toda a movimentação financeira e bancária da impugnante e propugnou pela sua regularidade, não apurando qualquer incompatibilidade entre esta e a escrita contábil. Como todo o movimento de vendas transita pelos bancos, como pode haver diferenças entre a escrita fiscal e contábil;

- A multa isolada só é aplicável se a falta de recolhimento das estimativas for constatada dentro do próprio exercício, situação diversa da hipótese em tela, em que depois do encerramento do período de apuração houve um recálculo do que seria devido a título de estimativas mensais;
- Não há possibilidade da aplicação concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo apurado no ajuste anual.
- Requereu que os créditos tributários aqui apurados sejam excluídos do processo de arrolamento de bens.
- Protestou provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive com a juntada de demais documentos em diligência, além dos juntados por amostragem.

Apreciada a impugnação, o lançamento foi julgado procedente por falta de provas suficientes a elidir a presunção legal de omissão de receitas caracterizada pela existência de saldo credor de caixa indicando que a interessada utilizou recursos mantidos à margem da escrituração, oriundos de receita não escriturada, para cumprimento de suas obrigações. Mantidas também a multa de ofício e a isolada.

Inconformada, apresentou Recurso Voluntário repisando todos os argumentos antes apresentados em sua impugnação e pretendendo, assim, a reforma do julgado, com a conseqüente desconstituição do lançamento.

Vindo os autos para julgamento, o colegiado entendeu por bem, baixar os autos em diligência buscando à verificação de resposta aos seguintes apontamentos:

- 1) Se os ajustes promovidos pela contribuinte e noticiados nesses autos, em sua contabilidade em relação à conformação da conta caixa no período apontado pela fiscalização corresponde, fielmente, aos documentos que sustentam os mencionados lançamentos; e
- 2) Se, após os ajustes referenciados, remanesce ou não algum apontamento possível da mencionada existência de saldo credor na conta caixa.

O Relatório de Diligência aponta as seguintes conclusões:

1- como resposta ao Item I, considerou:

Dadas as inconsistências observadas na contabilidade da empresa, após reprocessamento, e que não foram devidamente esclarecidas ou suportadas pelo contribuinte durante o processo de diligência conforme descrito acima, não é possível afirmar que os ajustes promovidos pela contribuinte em relação a conformação da conta caixa correspondem fielmente aos documentos que sustentam os mencionados lançamentos.

2 - como resposta ao item 2, considerou:

Dadas as inconsistências observadas na contabilidade da empresa, após reprocessamento, e que não foram devidamente esclarecidas ou suportadas pelo contribuinte durante o processo de diligência, conforme descrito acima, remanesce o saldo credor do lançamento original.

Durante a realização de diligência, a contribuinte foi intimada a acompanhar o procedimento e apresentar documentos, contudo, como a Resolução não determinou sua

intimação para manifestar-se sobre o resultado da diligência, na sequência à sua conclusão, os autos retornaram automaticamente para julgamento pelo colegiado.

Com a finalidade de viabilizar a ampla defesa e o contraditório de forma plena e em obediência ao disposto no art. 18 do Decreto nº.70235/72, esta turma resolveu por bem diligenciar no sentido de que o contribuinte fosse intimado a respeito das conclusões do Relatório de Diligência e se manifestasse a respeito.

Contudo, o Recorrente apesar de intimado, não ofereceu qualquer manifestação. Concluída a diligência fiscal, os autos retornaram para julgamento.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade, por isso, dele conheço.

Trata o presente processo de exigência do IRPJ e CSLL, tendo em vista a ocorrência de saldo credor de caixa e a apuração de divergência entre a escrituração contábil e fiscal.

Saldo Credor de Caixa.

A presente tributação da omissão de receitas caracterizada pela existência de saldo credor de caixa está prevista no RIR, de 1999, art. 281, inciso I, trata-se de presunção legal relativa que admite que a contribuinte produza prova em contrário, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

Conforme fundamentado pela DRJ: *"O fato determinante dessa presunção é a comprovação de saldo credor na conta Caixa, indicando que a interessada utilizou recursos mantidos à margem da escrituração, oriundos de receita não escriturada, para cumprimento de suas obrigações"*.

Havendo mais saídas do que entradas, fica claro que foi utilizado numerário à margem da escrituração. Nesse caso, cabe à contribuinte provar que não ocorreu saldo credor.

Ao apreciar o Recurso Voluntário, os autos foram baixados em diligência justamente para viabilizar à contribuinte os esclarecimentos necessários quanto a prova da não ocorrência de saldo credor.

Contudo, embora ela tenha participado ativamente das apurações feitas pela autoridade fiscal durante o procedimento de diligência, inclusive tendo sido chamada a apresentação de todos os documentos de que dispunha para demonstrar a não ocorrência do saldo credor, concluiu-se pela existência de inconsistências na contabilidade da empresa, sem o devido esclarecimento quanto a conformação da conta caixa em razão dos documentos apresentados, tendo remanescido o saldo credor do lançamento original, até porque, a Recorrente ao final, não logrou êxito em esclarece a origem das entradas em volume suficiente para fazer frente às saídas questionadas.

Até porque, quando intimado a apresentar a documentação suficiente para dar suporte para os lançamentos glosados, o contribuinte indicou que tais lançamentos tiveram

como finalidade proceder a conciliação contábil de anos anteriores, tendo em vista que há vários anos havia se acumulado tais diferenças, de sorte que estes valores se referiam a vários anos anteriores, não tendo sido apresentada qualquer documentação suporte ao registro desses valores de duplicatas a receber da conta de compras e matéria prima do resultado.

Portanto, não merece reparo à decisão recorrida nesse ponto, de sorte que, há de ser confirmada.

Multa isolada

O auto de infração consigna aplicação da multa de ofício de 75% e mais multa isolada de 50%, alegando-se a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, citando como embasamento legal os artigos 222 e 843 do RIR/99 e art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96. Ou seja, há cobrança cumulada das duas multas sobre o mesmo evento.

Aqui entendo haver sim situação de concomitância ao passo que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, assim a primeira conduta é meio de execução da segunda.

Assim, quanto à imposição de multas isoladas sobre estimativas, sigo o entendimento que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Neste sentido, sigo entendimento manifestado pela 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 910101.455 de relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias em 15 de agosto de 2012.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada, quando se verifica existência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ao final do período.

Assim, ante o exposto, acolho o recurso voluntário quanto a este ponto para afastar integralmente a multa isolada, pelo reconhecimento da impossibilidade de sua aplicação em concomitância à multa de ofício.

Apenas a título de esclarecimento, tendo em vista que alguns Conselheiros integrantes da Turma adotam a tese da consunção, anoto que o valor das multas isoladas é inferior ao da multa de ofício, sendo por esta passível de absorção, conforme ilustrado no item 19 do Auto de Infração.

19. Em face das matérias tributáveis serão constituídos os respectivos créditos tributários, através da lavratura dos autos de infração distintos para cada tributo, porém formalizados em três (3) processos, conforme abaixo demonstrado:

Processo	19311.720385/2011-19			19311.720386/2011-55		Vide OBS
Histórico	IRPJ	CSLL	CSLL	COFINS	PIS	IPI
Principal	1.400.735,32	504.264,71	-	595.084,39	121.097,02	2.476.318,18
Juros	430.010,26	154.803,69	-	224.383,90	45.703,06	832.957,37
Multa	1.050.551,48	378.198,52	-	446.313,26	90.822,73	1.857.238,58
Isolada	501.600,49	-	181.656,18	-	-	-
Soma	3.382.897,55	1.037.266,92	181.656,18	1.265.781,55	257.622,81	5.166.514,13
Processo	4.601.820,65			1.523.404,36		5.166.514,13
Total	11.291.739,14					
OBS.: Processo do IPI nº 19311.720387/2011-08						

Razão pela qual, seja pelo fundamento da concomitância adotado por esta relatora, seja pelo da consunção, adotado por parte da Turma Julgadora, não há como prevalecer a aplicação da multa isolada.

Ante o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir a multa isolada.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.