



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.722903/2013-04  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-004.196 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2020  
**Recorrentes** SÉ SUPERMERCADOS LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Exercício: 2009

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. HIPÓTESE DE GLOSA DE CUSTOS. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO DE HIPÓTESE LEGAL PARA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

Não há como atribuir a pretensa omissão de receitas em razão da falta de comprovação das despesas escrituradas. Seria um claro caso de glosa de despesas, não de omissão de receitas. Tanto assim que a autoridade fiscal não conseguiu enquadrar os atos praticados pelo contribuinte em qualquer dos artigos que tratam de omissão de receitas no RIR/99.

A presunção apenas pode ser aplicada com expressa previsão legal, o que não se verifica no caso dos autos, não cabendo à autoridade fiscal ou à DRJ interpretar fatos e aplicar presunções sem base legal correspondente, e foi o que ocorreu no presente caso.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento, no mérito, ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões em relação ao recurso voluntário os Conselheiros Carlos André Soares Nogueira e Nelso Kichel.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Nelso Kichel.

## Relatório

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interposto em face do Acórdão proferido Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) que julgou procedente em parte a impugnação administrativa interposta pelo contribuinte, contra o qual fora lavrado o Auto de Infração (AI) de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referentes ao exercício 2010, ano-calendário de 2009, com consequente ajuste dos saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, nos seguintes valores:

	Principal (R\$)	Juros de mora (R\$)	Multa 75% (R\$)	Total (R\$)
IRPJ	45.905.096,92	18.788.690,74	34.428.822,69	99.122.610,35
CSLL	16.525.834,88	6.763.928,66	12.394.376,16	35.684.139,70
Cofins	21.671.791,61	9.008.291,95	16.253.845,97	46.933.932,53
PIS/Pasep	4.705.060,67	1.955.747,60	3.528.795,50	10.189.603,77

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de e-fls. 326/332, o Contribuinte elaborou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) apurando o lucro real trimestralmente, que serviu de base para a presente auditoria.

O contribuinte efetuou sua escrita Fiscal pelo SPED, que serviu também de base para a presente auditoria, referente aos Livros de n.ºs 787 a 798, Escrituração Geral, para o período de 01/01/2009 a 31/12/2009.

Inconformado com a autuação, o Contribuinte apresenta impugnação (fls. 404/475), alegando em síntese:

- a) No exercício regular de suas atividades, a Autuada adquire mercadorias de diversos fornecedores, dentre os quais a Companhia Brasileira de Distribuição - CBD. Isso porque a CBD atua, dentro da estrutura do Grupo Pão de Açúcar - GPA, como uma distribuidora para suas controladas, já que ao comprar grandes quantidades para atender sua demanda e de suas controladas, consegue melhores condições na negociação.
- b) Em razão do volume de aquisições que realiza a Contribuinte, todos os dias existem centenas de pagamentos a serem feitos aos fornecedores de mercadorias, sendo alguns desses pagamentos equivalentes aos totais das notas fiscais, outros equivalentes a frações das notas fiscais, quando a negociação com o fornecedor é feita para pagamento em mais de uma parcela com vencimentos pré-definidos.
- c) Para uma companhia do porte da Contribuinte, é essencial a utilização de um bom sistema de gestão corporativa (contábil, financeira, logística, etc.), que garanta celeridade

- e segurança com a automatização e padronização de fluxos de informações e controles internos no processo de contabilização e liquidação das obrigações com fornecedores. Um sistema de gestão corporativa com essas características garante eficiência na gestão dos negócios.
- d) Nesse contexto, buscando maior eficiência, no mês de janeiro de 2009, o GPA, do qual a Contribuinte é sociedade integrante, implantou um novo sistema de gestão contábil e financeira corporativa, o "SAP". Referido sistema trouxe grandes benefícios como a melhoria nos controles internos.
- e) Como qualquer outro sistema de gestão contábil e financeira, para plena utilização dos recursos oferecidos, é inevitável que previamente a sua implantação sejam feitas inúmeras padronizações para definição de rotinas e processos que possibilitem sua automatização.
- f) Para o usuário da informação contábil, sendo ele um colaborador ou um terceiro, como ocorre no caso de uma fiscalização, faz-se indispensável o conhecimento e entendimento dessas rotinas.
- g) Conforme restará demonstrado no curso da presente Impugnação, os AIs devem ser declarados nulos, em razão da ausência de indicação da capitulação legal, em face do cerceamento do direito de defesa e, ainda, por inexistir correlação lógica entre a acusação (falta de comprovação de pagamentos) e a exigência fiscal (omissão de receitas).
- h) Especificamente em relação às despesas operacionais, cuja alegação funda-se na falta de comprovação dos pagamentos, será visto que a falta de comprovação de custos ou despesas operacionais não poderia ensejar a aplicação de presunção de omissão de receitas.
- i) Quando muito, poderia gerar a respectiva glosa (vedação à sua dedução fiscal) na base de cálculo do IRPJ, com fundamento no art. 299, do RIR/99. E no caso da BC-CSLL, nem mesmo a glosa, haja vista a ausência de previsão legal nesse sentido.
- j) No tocante aos fornecedores, cuja alegação também se funda na falta de comprovação dos pagamentos, o que se esclarecerá é que a legislação tributária não autoriza a presunção de ocorrência do fato gerador sem que haja a devida comprovação de que receitas (rendas) foram verdadeiramente omitidas da escrituração contábil. Não sendo o caso de lançamento baseado em presunção legal é dever da Fiscalização provar a omissão de receitas!
- k) No mérito, restará demonstrado que a alegação de falta de comprovação de pagamento não é verdadeira. Para tanto, como prova dessa alegação, a Contribuinte juntará aos autos inúmeros comprovantes que atestam a efetividade dos pagamentos escriturados e relacionados com fornecedores, tais como: extratos bancários e comprovantes emitidos pelas instituições financeiras que confirmam a liquidação financeira, individualizada para os respectivos beneficiários.
- l) Mais que isto, restará demonstrado que, do montante de R\$ 272.105.390,53, classificado pela D. Fiscalização como sendo referente a pagamentos efetuados a fornecedores, uma pequena fração corresponde a pagamentos por obrigações assumidas em contrapartida de aquisição de mercadorias. Eis um ponto que precisa ser demonstrado: 86% da base

utilizada para justificar a presunção de omissão de receita, sob a alegação de ausência de comprovação de pagamentos efetuados, na verdade, corresponde a transferências bancárias entre contas correntes de mesma titularidade da Contribuinte, que, uma vez estando devidamente escrituradas contabilmente e evidenciadas em extratos bancários e comprovantes de transferência, não podem dar ensejo à aplicação de qualquer presunção de omissão de receitas.

- m) No que diz respeito à parcela remanescente, será demonstrado e provado que a D. Fiscalização, inadvertidamente, incluiu na amostragem registros de Split Segmento (R\$3.564.105,60), que em nada se relacionam com fornecedores, já que se trata de conta utilizada para fins eminentemente gerenciais, cujos valores são debitados e creditados, simultaneamente, no mesmo dia e hora, contra a própria conta, portanto, sem efeito patrimonial.
- n) Ademais, será também demonstrado e provado que a amostragem selecionada pela D. Fiscalização contém (a) registros em duplicidade, que majoraram a base de incidência dos tributos exigidos, (b) registros objeto de estorno e que, assim, não representam efetivas transferências bancárias ou pagamentos a fornecedores e (c) registros que representam devoluções de compras.
- o) Para facilitar a investigação desta Delegacia de Julgamento em relação aos
- p) referidos documentos, a Contribuinte informa que organizou em anexos separados, ordenados sequencialmente por data e valor, e contendo um conjunto de documentos composto por: (i) cópia do respectivo registro no Livro Diário; (ii) cópia das páginas dos extratos bancários que demonstram o recurso debitado e creditado nas respectivas contas correntes, e que poderão ter sua autenticidade comprovada com os extratos bancários completos (e-fls. 548/1857); e (iii) cópia do respectivo comprovante de transferência. Todos esses documentos estão organizados às e-fls. 1858/2305, sequenciado de acordo com o número de ordem (1 a 68) dos registros apresentados às e-fls. 521/541.
- q) Não fosse o bastante, da mencionada análise ainda se constatou que o valor de R\$ 5.150.000,00, indicado na página '10 de 20' (e-fls. 262) do anexo ao Termo de Intimação Fiscal datado de 18/09/2013 (e-fls. 251/272), foi imputado em duplicidade na amostragem fiscal. Tal constatação resta inconteste na imagem reproduzida abaixo, que revela a seleção de lançamento de mesmo número '2000098042', na mesma data (30/03/2009), mesmo histórico ("LANC. DE PAGAMENTO UNI 0951 150 355 0").
- r) Devido ao grande volume de notas fiscais de aquisição de fornecedores, que só em relação ao montante de R\$ 8.002.020,34 corresponde a aproximadamente 18.900 notas fiscais, das quais 13.513 notas fiscais impressas e em meio magnético (e-fls. 2641/2646, correspondente a arquivos não-pagináveis) são apresentadas juntamente com a presente Impugnação como uma amostra da quantidade de documentos envolvidos na seleção requerida pela Fiscalização. Devido ao número ainda maior de pagamentos que precisam ser efetuados em datas diferentes, referido sistema foi parametrizado para consolidar as obrigações com vencimento no dia, através de um documento interno denominado "Fatura". Junta relatório do sistema às e-fls. 2647 (arquivo não-paginável), contendo aproximadamente 32 mil linhas, o qual consolida a composição das obrigações vencidas

- em 27/04/2009. Indica o procedimento pelo qual se podem extrair informações do citado relatório (itens “135” a “138” da Impugnação, e-fls. 438/440).
- s) Para os demais casos objeto de alegação, por parte da Fiscalização, de falta de comprovação de pagamentos (com exceção das devoluções de compras a seguir esclarecidas), a Contribuinte informa que organizou em anexos individualizados, ordenados por valor, conjunto de documentos composto por: (i) cópia do respectivo registro contábil no Livro Diário extraído do SPED Contábil 2009; (ii) cópia das páginas dos extratos bancários que demonstram o respectivo pagamento aos fornecedores, as quais poderão ter sua autenticidade comprovada com a íntegra dos extratos juntados às e-fls. 588/1857; e (iii) cópia dos respectivos Demonstrativos de Pagamento/Débitos emitidos pelas instituições financeiras. Todos esses documentos estão organizados às e-fls. 2648/2781, sequenciado de acordo com o número de ordem (69 a 87) dos registros apresentados às e-fls. 521/541.
  - t) Sem embargo, para demonstrar a lisura do procedimento da Contribuinte, são acostados aos autos documentos ordenados por valor, contendo: (i) cópia de todos os registros no Livro Diário dos lançamentos selecionados pela Fiscalização, relativos aos “Avisos de Vencimento” de aquisições efetuadas com fornecedores nacionais; (ii) cópia de todos os registros no Livro Diário das correspondentes baixas contábeis dos fornecedores, por pagamento; (iii) cópia de todos os Demonstrativos de Pagamento/Crédito emitidos pelas instituições que atestam as compensações financeiras; e (iv) cópia das páginas dos extratos bancários que demonstram o respectivo pagamento aos fornecedores, as quais poderão ter sua autenticidade comprovada com a íntegra dos extratos juntados às e-fls. 548/1857. Todos esses documentos estão organizados às e-fls. 2787/3335, sequenciado de acordo com o número de ordem (88 a 147) dos registros apresentados às e-fls. 521/541.
  - u) O Relatório de Notas Fiscais em meio magnético, no formato "Excel" (e-fls. 3352, arquivo não-paginável), contém a consolidação das informações relativas às obrigações vincendas no decorrer do mês de janeiro de 2009, individualizadas por fornecedor (no caso da nota fiscal em referência, o pagamento foi antecipado para o dia 19/01/2009), dentre outras informações relevantes relacionadas dentre as 18 colunas da planilha.
  - v) A despeito das explicações, verifica-se que a Fiscalização entendeu ser aplicável a presunção de omissão de receitas sobre o montante de R\$ 3.564.105,60, consistente na somatória dos lançamentos aleatoriamente selecionados na amostragem fiscal (e-fls. 521/541). Nesse contexto, a Contribuinte reitera as explicações apresentadas à época, que buscaram demonstrar que referida conta contábil, a despeito de aparentar ser uma conta patrimonial, devido ao fato de assim estar classificada em seu plano de contas, não repercutiu (e nunca repercutirá, em face de sua natureza) em qualquer efeito patrimonial (ativo ou passivo) ou em resultado (receita, custo ou despesa), porquanto se destina, exclusivamente, para fins gerenciais.
  - w) Vale observar que, de acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico "Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis", emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), item 70 (a), a receita é definida como

"aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade". Ou seja, "receita" é algo que afeta os resultados da pessoa jurídica, aumentando o patrimônio da pessoa jurídica. Cita doutrina.

- x) A diferença entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL decorre da própria natureza das duas espécies tributárias, inconfundíveis entre si, e é comprovada por diversas disposições legais específicas, que determinam ajustes (adições ou exclusões) ao Lucro Real sem que, contudo, haja igual previsão para que aqueles que devam ser feitos para a apuração desta base de cálculo também o sejam para a base de cálculo da CSLL. Essa diferenciação, corolário do Princípio da Tipicidade Cerrada, é um desdobramento do Princípio da Estrita Legalidade Tributária, insculpido no artigo 150, inc. I, da Constituição Federal. Cita doutrina.
- y) No caso em apreço, deve ser afastada a cobrança de juros moratórios sobre as multas constituídas nos AIs ora impugnados, tendo em vista que afrontam o artigo 161, do CTN; o princípio da legalidade, assegurado pela CF/88 (arts. 5º, inc. II) e pelo CTN (art. 97); ao art. 29, inc. I, da Lei nº 9.784, de 1999, tendo em vista que os atos da Autoridade Administrativa estão totalmente vinculados à lei; e, por fim, os arts. 142, do CTN, e art. 10, do Dec. nº 70.235, de 1972, e, por conseguinte, ofensa ao contraditório e a ampla defesa (artigo 5º, inc. LV, da CF), pois tal penalidade (juros sobre multa de ofício) não foi objeto de regular, lançamento e, assim, não foi conferido à Contribuinte o direito pleno para contestá-la previamente à constituição definitiva do crédito tributário. Cita jurisprudência administrativa.
- z) Tendo em vista que a Contribuinte apresentou diversos documentos, dentre os quais (i) cópia de aproximadamente 20.800 notas fiscais de aquisição de mercadorias, (ii) cópia dos respectivos registros contábeis no Livro Diário extraídos do SPED Contábil 2009; (iii) cópia dos extratos bancários que demonstram os respectivos pagamentos aos fornecedores e transferência entre contas de mesma titularidade; (iv) cópia de Demonstrativos de Pagamento/Débitos emitidos pelas instituições financeiras, para comprovação dos pagamentos a fornecedores; e (v) cópia dos comprovantes de transferência bancária entre contas de mesma titularidade, o que comprova plenamente as suas alegações e, no entender da Contribuinte, é suficiente para o cancelamento integral da exigência.
- aa) Requereu "que seja conhecida e provida a presente Impugnação, pelos seus próprios e jurídicos fundamentos, para o fim de ser a exigência fiscal cancelada na sua totalidade a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, multa de ofício, juros e demais acréscimos, determinando-se, ainda, o restabelecimento do saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL compensados "de ofício", por ocasião dos lançamentos ora atacados. Requer, ao final, o arquivamento do processo administrativo instaurado."

Às fls. 3736/3757 dos autos - Resolução nº 492 – 3º Turma da DRJ/SPO – Conversão do Feito em diligência, solicitando que:

- i. Se apontasse qual enquadramento, dos apresentados no AI, trata das omissões de receitas apuradas;

- ii. Fossem apresentadas as justificativas para considerar a não comprovação do pagamento das despesas rateadas intragrupo como omissão de receita;
- iii. O mesmo quanto à não comprovação dos pagamentos aos fornecedores.

Quanto ao mérito, indagaram-se acerca dos seguintes itens:

- i. Quanto à regularidade do Contrato de Rateio de Custos e Despesas - R\$ 13.049.801,51, apesar da Fiscalização já ter intimado a Contribuinte para comprovar os pagamentos das despesas selecionadas, que incluía as rateadas intragrupo, e não tendo sido apresentado nenhum comprovante de liquidação, intimar novamente para que sejam apresentados tais documentos.
- ii. Quanto a Transferências Bancárias entre Contas Correntes de mesma Titularidade - R\$ 232.666.912,38, a Contribuinte, pelo que se pode entender, informou, somente na Impugnação, quando deveria ter informado quando do atendimento da intimação lavrada pela Fiscalização, que na realidade foram selecionados registros contábeis referentes à simples transferência de numerários entre contas bancárias da mesma titularidade, através da conta #212101 “Fornecedores Nacionais”.
- iii. Solicitou-se também que fossem avaliados os seguintes pontos trazidos na Impugnação: (i) estornos realizados de transferências (e-fls. 2212/2305 – 63 a 68); e (ii) valor de R\$ 5.150.000,00, indicado na página “10 de 20” do anexo ao Termo de Intimação Fiscal de 18/09/2013 (e-fls. 262), imputado em duplicidade.
- iv. Quanto ao Pagamento de Aviso de Vencimento - Fornecedor Cia. Brasileira de Distribuição - R\$ 30.219.906,67, a Contribuinte apresenta a maneira de contabilização das compras, reproduzida nos itens de 41 e seguintes do Relatório deste Acórdão.
- v. Quanto ao Aviso de Vencimento - Fornecedor Nacional - R\$ 4.295.089,01, o Contribuinte alega que não poderia comprovar o pagamento por se tratar de simples contabilização de aviso de vencimento.
- vi. Quanto ao Split de Segmento - R\$ 3.564.105,60, também o Contribuinte apresentou detalhadamente as maneiras de contabilização das operações e apresenta exemplos e documentos que alega que comprovariam os devidos pagamentos.
- vii. Ao fim, solicitou-se que o responsável pela diligência elaborasse relatório conclusivo dos trabalhos realizados, mencionando os motivos, se o caso, da não aceitação dos argumentos e documentos apresentados na impugnação e, se for o caso, indicando as alterações na base de cálculo do lançamento. Concedeu-se ao Contribuinte, após realização do trabalho, o prazo de 30 dias para manifestação, de acordo com o art. 35, parágrafo único, do Dec. nº 7.574, de 2011.

Às fls. 3777/3790 dos autos – 1º RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL, constando em síntese:

a) **Sistema SAP**

A respeito do sistema SAP, adotado pelo Contribuinte, destaca-se que, independentemente das padronizações alegadas, o sistema contábil do contribuinte tem obrigação de estar em consonância com todos os requisitos do SPED, da RFB, sistema padronizado para todo o país e onde se estrutura a auditoria efetuada por esta Fiscalização.

Alegar que é condição o conhecimento pela Fiscalização do sistema SAP para que se possa fazer as comprovações intimadas não é pertinente, pois o que se tem é necessidade de apresentar simplesmente os documentos comprobatórios intimados, detalhados o suficiente para se relacionar com os lançamentos intimados, de modo inequívoco.

**b) Nulidade do auto por falta de capitulação legal**

Descabida tal alegação, pois as e-fls. 335, 336, 348, 356, 365, 372, 373, 374, 378, 381, 382, 383 e 387 do presente PAF relacionam o enquadramento legal que embasou as presentes autuações (IPPJ e reflexos da CSLL, Cofins e PIS/Pasep).

**c) Glosa de despesas operacionais**

De fato, a não comprovação da ocorrência das despesas ou custos bem como a sua vinculação com a empresa pode gerar a sua glosa, desde que comprovada a origem dos recursos e a efetividade do seu pagamento. Porém, a não comprovação do pagamento é pressuposição de omissão de receitas, não caso de enquadramento de glosa, que só é possível, desde que seja comprovado o pagamento da despesa que poderia ser glosada pela não comprovação de sua ocorrência ou vinculação com a empresa.

**d) Falta de comprovação de pagamentos como presunção de omissão de receitas.**

Nas intimações lavradas em 16/04/2013, (e-fls 131/148) e em 18/09/2013 (e-fls. 251/272), foram detalhados e exemplificados os critérios para se efetuar a comprovação das despesas intimadas. Assim, para esta comprovação, são analisadas a comprovação do efetivo pagamento da despesa, da ocorrência da despesa e da vinculação da despesa com a empresa. Para a comprovação da ocorrência do efetivo pagamento da despesa devem ser apresentados duplicatas, extratos bancários, cópias de cheques ou outros documentos que comprovem a entrega e a origem efetiva dos recursos.

Cabe ressaltar que não bastam à comprovação a apresentação somente de extratos bancários e de outros documentos com valores superiores aos lançamentos intimados sem a devida demonstração da composição destes valores, sem o destaque das despesas então intimadas e sem a vinculação dos beneficiários a empresa. Menciona jurisprudência administrativa.

**e) Documentação apresentada.**

Também em 19/08/2013, o Contribuinte apresentou um demonstrativo com cerca de 40 lançamentos (lançamentos de nºs de ordem 13.2 a 16.59), juntamente a um contrato particular de rateio de custos e despesas entre as empresas, com a proporção de rateio entre as empresas, porém sem a devida comprovação das despesas incorridas para os rateios efetuados, tampouco a vinculação destas despesas com a SÉ (e-fls. 328).

**f) Necessidade da apresentação de documentação comprobatória individualizada para cada lançamento intimado. Não atendimento aos termos das intimações lavrada.**

O Contribuinte não atentou às exigências em todas intimações. Apresentar a liquidação de beneficiários sem apresentação de documentação comprobatória com a individualização para cada lançamento não atende as intimações, como visto anteriormente.

Isto inviabiliza a auditoria em face da quantidade muito grande de documentos a serem examinados, pois tem de ser feita conferência dos documentos agrupados para cada lançamento, com todas as explicações e demonstrações necessárias. Necessário o Contribuinte deixar cristalina a conciliação que possa fazer da documentação que deva apresentar individualmente para cada lançamento intimado. Sem esta conciliação não é praticável efetuar a auditoria.

Sensível a isto, o Contribuinte, que tem uma receita declarada de mais de 1,2 bilhão de reais, com uma quantidade muito grande de lançamentos em qualquer conta que se apresente, além de ser coligada a outras empresas do grupo, com uma contabilidade nem sempre muito clara numa auditoria que se possa fazer. Esta Fiscalização, por critérios de amostragem, dentro deste universo, selecionou apenas 690 lançamentos para comprovação das contas declaradas em DIPJ, “Outras despesas operacionais” (item 32 da ficha 4 A da DIPJ) e 820 lançamentos relativos às contas “fornecedores” (item 23 da ficha 4 A e item 01 da ficha 37 A da DIPJ), num total, portanto, de 1.510 lançamentos.

**g) Split de Segmento e Fornecedores.**

Após elaborar quadro comparativo das contas questionadas pelo Contribuinte, elaborado a partir dos dados do SPED e de sua DIPJ, relata que faz parte do grupo das despesas antecipadas (cujos saldos, inicial e final, ao longo do ano de 2009, montaram a R\$ 9.415.005,55 e 9.435.803,35, respectivamente) a conta “Split de Segmento”, de número 15199, com uma movimentação a débito e a crédito, no decorrer de 2009, de cerca de 3,22 bilhões de reais cada, cerca de 3 vezes a receita da SÉ.

Estranhou-se que uma conta gerencial (sem efeito patrimonial, como alegado) integre o balanço patrimonial da SÉ, formado pelos dados por ela informados no SPED, pertencente à conta 115100 – “Despesas Antecipadas” (ativo circulante), em desacordo com a bibliografia de referência (que aponta, dentre outras características, que “se classificam no Ativo Circulante, representando uma parcela não muito significativa em comparação com os demais ativos”, representando “pagamentos antecipados, cujos benefícios ou prestação de serviço à

empresa se farão durante o exercício seguinte”). A SÉ não soube explicar este fato à Fiscalização, alegando sempre ser uma conta gerencial, sem efeitos patrimoniais.

A documentação comprobatória ora apresentada, se atendesse aos quesitos das intimações citadas (e não no modo que julga o Contribuinte ser suficiente), poderia comprovar ou não todos estes fatos apontados. Fatos não comuns no balanço patrimonial, como a conta Split de Segmento, com movimentação superior a 3 vezes a receita declarada e classificada como antecipação de despesas no ativo, ou a conta fornecedores, no passivo, com movimentação duas vezes superior a receita declarada, poderiam ser esclarecidos ou não, se o Contribuinte atendesse às exigências das intimações.

DO TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA E DE INTIMAÇÃO FISCAL,  
constando em síntese:

- a) Até a finalização da auditoria, em 17/12/2013, o Contribuinte logrou comprovar os lançamentos 14.1 a 14.48 do Grupo "Outras Despesas Operacionais". Posteriormente, apresentou novos elementos na Impugnação, que motivou esta diligência, para a verificação e coleta de dados que possam lograr a comprovação exigida nas contas relacionadas nos subitens anteriores deste Termo.
- b) Considerando que a entrega dos novos documentos na Impugnação não obedeceu ao disposto nas intimações lavradas durante a auditoria realizada para a referida autuação (ser indispensável a necessidade da individualização e reunião dos documentos para cada lançamento contábil, tendo em vista o grande volume de dados envolvidos), intimou-se o Contribuinte neste ato, com base nos arts 904, 905, 910, 911, 927 e 928 do RIR/99, no prazo de 20 dias, contados da data de ciência deste Termo, a apresentar a esta Fiscalização, os seguintes elementos:
  - (i) Comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, perfeitamente legível, coincidentes em datas e valores, individualizadas, para cada lançamento (linha e nº de ordem) constante nas planilhas do ANEXO I e ANEXO II desta intimação;
  - (ii) Estes anexos foram transcritos das planilhas constantes nas intimações lavradas em 16/04/2013 e 18/09/2013, já citadas, que serviram de base para a autuação impugnada, expurgando a conta de nº 334412 – “Arrendamento” (n.ºs. de ordem 14.1 a 14.48), que foi comprovada;
  - (iii) Salienta-se que todas as linhas das planilhas dos ANEXOS I e II foram caracterizadas por um número de ordem, constante na primeira

coluna destas planilhas e que estão indicados na primeira coluna dos quadros dos itens “2” e “3” deste Termo;

(iv) Considerando que esta auditoria demanda a conferência de um grande volume de documentos, é imprescindível toda documentação apresentada estar individualizada e agrupada para cada número de ordem destas planilhas;

(v) Observar que cada documento deverá estar marcado, no canto superior à direita das fls. com o número de ordem da linha de lançamento, destacado preferencialmente com uma caneta frisadora amarela, de modo a uma perfeita e fácil identificação;

(vi) Estes documentos serão agrupados para cada número de ordem das duas planilhas dos ANEXOS I e II, devendo estar preferencialmente envelopados, anotando-se o número de ordem no canto superior do envelope, se for o caso;

(vii) Notar que numa auditoria é fundamental o cruzamento de informações de fontes diferentes externas. Os documentos apresentados pela empresa, como demonstrativos, relatórios de compras, pagamentos etc., elaborados pela própria empresa, indicam, mas não comprovam por si sós, os lançamentos intimados. Importante a apresentação das notas fiscais emitidas pelas empresas contratadas para a geração das despesas operacionais e das notas fiscais de aquisição de mercadorias para revenda junto aos seus fornecedores, assim como contratos entre empresas prestadoras e fornecedoras, extratos bancários (com os lançamentos destacados da sua quitação), conhecimento de transportes das mercadorias entregues etc.;

(viii) Este critério vale para as compras compartilhadas por empresas do grupo. Não é suficiente a apresentação somente de demonstrativo e relatórios de transações que foram compartilhadas pelas empresas do grupo (caso típico das compras efetuadas pela controladora do Contribuinte). Necessário também apresentar as notas fiscais e outros documentos externos que deram origem a estes lançamentos;

(ix) Para os lançamentos intimados em que o Contribuinte alega em sua Impugnação serem decorrentes de transferências de mesma titularidade, compras com rateios etc., além da apresentação dos relatórios e demonstrativos pertinentes, é necessário apresentar seus fatos geradores (notas fiscais, conhecimentos de transporte das mercadorias etc.), em conformidade com seus lançamentos descritos no seu histórico (“Histórico” constante na “sétima coluna dos ANEXOS I e II”), assim como sua efetiva quitação;

(x) Os extratos bancários para a comprovação do efetivo pagamento deverão estar individualizados para cada número de ordem e destacado, preferencialmente, com caneta frisadora, o seu lançamento.

Para o caso do extrato apresentar um pagamento englobando diversos lançamentos, deverá apresentar o demonstrativo da composição deste pagamento, destacando o lançamento a ser comprovado;

(xi) No caso, de um documento comprobatório ser comum a alguns números de ordem, estes deverão ser, preferencialmente, copiados para os demais;

(xii) A documentação a ser apresentada a esta Fiscalização, (individualizada e agrupada para cada número de ordem) deve ser feita em uma via em papel, devidamente identificada com o carimbo do CNPJ do Contribuinte, ou constante tal informação impressa no papel;

(xiii) Para a facilitação da conferência do grande volume de dados, o Contribuinte deverá obrigatoriamente preencher as planilhas constante nos ANEXOS III e IV deste termo (e-fls. 5385/5411);

(xiv) Tais anexos são um protocolo de recebimento, referente à "Relação de Documentos Entregues", preenchidos com um "X", nos campos indicados quando houver a apresentação de documentos para cada item intimado;

(xv) A primeira coluna do ANEXO III se refere ao mesmo "número de ordem" constante nas planilhas do ANEXO I, assim como a primeira coluna do ANEXO IV se refere ao mesmo "número de ordem" constante nas planilhas do ANEXO II.

Às fls. 3799/3800 dos autos – RESPOSTA AO TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA E INTIMAÇÃO FISCAL, constando em síntese:

**a)Resposta em relação aos ANEXOS II e IV:**

- i. Após fazer breve relato sobre os fatos, inicia destacando que os documentos e informações para comprovação do afastamento da presunção de omissão de receitas foram devida e tempestivamente acostados aos autos deste processo administrativo, tendo sido, para instrução quanto à análise e confrontação com os respectivos lançamentos contábeis questionados pela Fiscalização, indicados com números de referência sequenciais de 1 a 214 (Impugnação, e-fls. 521/541), agrupados em blocos de acordo com a respectiva matéria questionada.
- ii. A um só tempo, para provar que o critério adotado pela Intimada não gera prejuízo ao trabalho fiscal, e, ademais, para exteriorizar o compromisso da Intimada com o regular andamento desta Diligência, anexa à presente

resposta se encontra planilha eletrônica, elaborada no formato Excel, denominada "Anexo II -Termo de Diligência (13\_03).", juntada ao processo eletrônico como arquivo não paginável " (e-fls. 5348), a qual contém a reprodução dos lançamentos contábeis evidenciados no "Anexo II" do Termo de Diligência, com acréscimo de 2 (duas) colunas denominadas "Nº de Ordem Contribuinte" e "Nome do Arquivo impugnação".

**b)Transferências Bancárias entre Contas Correntes de mesma Titularidade:**

- i. Quanto aos lançamentos contábeis que versam sobre transferência de recursos entre contas correntes de mesma titularidade, não há que se cogitar, tal como sugerido no Termo de Diligência, em apresentação de notas fiscais, conhecimentos de transporte das mercadorias ou contratos com fornecedores, visto que para esse tipo de transação, que não representa pagamento e não guarda relação com nenhum pagamento de fornecedores em contraprestação de aquisição de mercadorias, os únicos documentos hábeis e idôneos que se prestam a evidenciar os registros contábeis são os extratos bancários das contas correntes (origem e destino).

**c)Pagamento de aviso de vencimento - Fornecedor Cia. Brasileira de Distribuição:**

- i. Reitera suas razões acerca dos lançamentos contábeis no valor de R\$ 8.002.020,34, pertinente a "Aviso de Vencimento" de 27/04/2009 e no valor de R\$ 10.148.236,29, pertinente a "Aviso de Vencimento" de 17/08/2009, quando teria apresentado, para comprovação, 13.513 e 7.288 notas fiscais, de um total de 18.900 e 10.178, respectivamente.

**Pagamento de aviso de vencimento - Fornecedor Nacional:**

Em tempo, à época da Impugnação, foram apresentados os extratos bancários que atestam os pagamentos realizados, do que se conclui, portanto, ser infundada a alegação de falta de comprovação dos pagamentos efetuados, visto que os pagamentos realizados pela Intimada aos seus fornecedores, restaram comprovados por meio dos extratos bancários e dos respectivos demonstrativos de pagamento.

**Aviso de vencimento - Fornecedor Nacional:**

Para demonstrar o que se alega, a Intimada esclarece que os documentos relativos aos lançamentos selecionados, foram acostados aos autos juntamente com sua Impugnação, os quais estão ordenados por valor, contendo: (i) cópia de todos os registros no Livro Diário dos

lançamentos selecionados pela D. Fiscalização, relativos aos Avisos de Vencimento de aquisições efetuadas com fornecedores nacionais; (ii) cópia de todos os registros no Livro Diário das correspondentes baixas contábeis dos fornecedores, por pagamento; (iii) cópia de todos os Demonstrativos de Pagamento/Crédito emitidos pelas instituições que atestam as compensações financeiras; e (iv) cópia das páginas dos extratos bancários que demonstram o respectivo pagamento aos fornecedores, as quais poderão ter sua autenticidade comprovada com a íntegra dos extratos juntados.

#### Split de segmento:

Como prova de suas alegações, a Intimada esclarece que foram acostadas aos autos deste processo cópias de todos os registros selecionados pela Fiscalização em sua amostragem, e que dizem respeito à conta # 115199 "Split de Segmento", extraídos diretamente dos Livros Diário e Razão que se encontram na base de dados do SPED Contábil 2009. Todos esses documentos estão organizados, sequencialmente de acordo com o número de ordem (148 a 197), da coluna "Nº de Ordem Contribuinte", inserida no Anexo II, os quais correspondem aos lançamentos de (198 a 204) - não sequenciais, da coluna "Nº de Ordem".

#### Resposta ao Termo de Diligência - Anexos I e III:

A Intimada reitera as alegações prestadas em sua Impugnação de que seu "Instrumento Particular de Contrato de Rateio de Custos e Despesas entre Empresas" estabelece critérios objetivos para apropriação direta de todos os custos que sejam diretamente aplicados em cada uma das signatárias do contrato e rateio de custos com as áreas comercial, prevenção, meios de pagamento e corporação, calculados com base na receita bruta auferida pelo grupo, excluindo-se as devoluções.

Às fls. 18011/18024 dos autos – RELATÓRIO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL, constando em síntese:

a) Impugnação em andamento: documentos apresentados SEM individualização e conexão com os lançamentos intimados: Diante das circunstâncias, tendo em vista que o Contribuinte demonstrou não conseguir atender inicialmente os quesitos desta diligência, para a apresentação de documentação individualizada e relacionada com os lançamentos impugnados, optou-se por lavrar novas intimações, selecionadas por amostragem, dos lançamentos que serviram de base para a autuação em 2013, em reduzido número de para comprovação.

b) Impugnação em andamento:- "Intimação Consolidada" e apresentação de documentos COM a individualização e conexão com os lançamentos intimados: Foram desta vez entregues a esta Fiscalização 10.383 fls. com documentação comprobatória (e-fls. 7590/17973), atendendo aos quesitos de individualização e conexão com os lançamentos da Intimação Consolidada, já citada, permitindo realizar a auditoria nesta impugnação, que não foi possível ter

sido efetuada durante a fase da fiscalização, pelo fato de o Contribuinte não ter apresentado documentação. De qualquer modo, todos estes documentos referem-se à conta "Fornecedores", sem ter sido nada apresentado para a conta "Outras Despesas Operacionais".

c) Análise dos dados: ANEXO I com lançamentos consolidados:

A planilha do ANEXO I relaciona todos os lançamentos analisados, que coincidem com os lançamentos que serviram de base para a lavratura do auto de infração. A planilha foi confeccionada da seguinte forma:

- (i) (primeira coluna), comum em todas as intimações e planilhas aqui citadas;
- (ii) Toda documentação apresentada pelo Contribuinte está identificada e agrupada para cada um destes números de ordem e consta, facilmente identificável, no presente processo;
- (iii) A décima coluna da planilha do ANEXO I, com as palavras "sim" ou "não", refere-se à comprovação do efetivo pagamento do lançamento;
- (iv) A décima primeira coluna do ANEXO I indica com as palavras "sim", "não" ou "parcialmente" a comprovação quanto à compra de mercadoria junto ao fornecedor;
- (v) A décima segunda coluna do ANEXO I apresenta, para cada lançamento, a motivação para a não aceitação dos documentos apresentados como comprovação do efetivo pagamento e/ou compra de mercadorias junto fornecedores. Transcreve também os números das fls. dos documentos comprobatórios que foram apresentados e anexados ao processo, facilitando sua consulta para qualquer lançamento.
- (vi) Os lançamentos que foram comprovados (caracterizados por "sim" na décima e décima primeira coluna) estão assinalados na última, (décima segunda coluna) com a palavra "comprovado", juntamente com a indicação dos números das fls no processo, onde se encontra a documentação que foi apresentada e comprovada, para uma eventual consulta.

d) Análise de dados: ANEXO II com compras não comprovadas (glosa):

Os lançamentos não tiveram comprovadas a compra junto ao fornecedor, pois para tal é imprescindível a apresentação das notas fiscais de vendas de mercadorias emitidas pelo próprio fornecedor. A escrituração no Livro Diário e/ou a apresentação de notas fiscais de entrada de mercadorias, emitida pela Fiscalizada, não permitem esta comprovação. Tais lançamentos estão caracterizados como "não" ou "parcialmente" na coluna 11 das planilhas dos ANEXOS I e II. A motivação pela não comprovação deste lançamento, bem como a indicação das fls. onde se encontra a documentação apresentada, estão na última coluna das referidas planilhas.

e) Análise de dados: Totais Mensais dos Dados Analisados (Anexos IV e V):

Diante do exposto, a "Glosa de Compras de Mercadorias para Revenda" motivada pela não comprovação da efetivação das compras, por falta de apresentação de notas fiscais de vendas, emitidas pelos fornecedores (em conformidade com o exposto em relação aos ANEXOS II e IV), acarreta os seguintes valores de base de cálculo revisada.

f) Base de Cálculo de Autuação Revisada para a Conta: 330000 "Outras Despesas Operacionais":

Conforme resposta de e-fls. 5436/5437, o Contribuinte admitiu não ser possível a apresentação de comprovação dos documentos relativos à conta "Outras Despesas Operacionais", não apresentado qualquer documentação relativa à conta "Outras Despesas Operacionais", em atendimento à Intimação Consolidada.

g) Considerações sobre os requisitos necessários para o atendimento das intimações:

Cabe mais uma vez destacar que, para fins de comprovação de qualquer lançamento contábil, todas as intimações lavradas por esta Fiscalização sempre foram enfáticas nos quesitos necessários para a apresentação das documentações. O Contribuinte, de início, inviabilizou a análise, pois não houve a conexão com os lançamentos impugnados. Porém, este comportamento foi alterado quando recebeu as intimações com reduzido número de lançamentos cada, como se viu. Com este procedimento, foi possível agilizar a conferência de mais de 10 mil fls. apresentadas obedecendo a estes quesitos, quando se atendeu à Intimação Consolidada. Consequência disto foi a redução drástica dos fatos geradores autuados em 2013, num total de R\$ 191.930.286,35 [R\$ 285.155.192,04 = R\$ (13.049.801,51 + 272.105.390,53), como se vê da somatória das infrações do AI] para R\$ 57.677.819,77.

Às fls. 18047/18073 dos autos - MANIFESTAÇÃO AO RELATÓRIO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL:

- a) Indevida aplicação de presunção de omissão de receitas não respaldada em disposição legal: A Manifestante salienta que, quanto aos valores mantidos no Relatório da Diligência, tampouco cabe sua exigência, haja vista que a presunção de omissão de receitas levada a cabo pela D. Fiscalização não tem previsão legal, conforme extensamente discorrido em sua Impugnação. Isso porque o pagamento não é hipótese de omissão de receitas e, portanto, a simples falta de sua comprovação não autoriza a D. Fiscalização a presumir (a partir do uso de uma presunção legal) a ocorrência de omissão de receitas.

- b) Manutenção indevida de presunção de omissão de receitas: Na hipótese de serem desconsideradas as razões de fato e de direito aduzidas anteriormente, as quais revelam a absoluta improcedência das presentes exigências constantes do Relatório da Diligência (fato esse que somente se admite para argumentar), a Manifestante demonstrará que deve ser reformada a parcela em que esta restou vencida, visto que não há, como supôs a D. Fiscalização, falta de comprovação do pagamento. Reposta-se às suas razões de impugnação, quando teceu esclarecimentos acerca do funcionamento das contas contábeis "Fornecedores Nacionais" e # 212201 "Fornecedor - Cia. Brasileira de Distribuição" e sua relação com as demais contas contábeis que compreendem a formação de seu Plano de Contas.
- c) Neste particular, é importante que fique esclarecido que os lançamentos contábeis envolvidos nesse ponto, não se referem a registros de transferências bancárias realizadas com efetivo débito em conta corrente, e com posterior estorno. Ao contrário, os lançamentos contábeis que perfazem o montante de R\$ 25.203.240,05 foram escriturados de forma a refletir as transferências que seriam debitadas de contas correntes. Porém, ao se constatar que os valores não foram objeto de débito e crédito nas contas correntes de mesma titularidade, foram, como determinam as práticas contábeis, estornados. Conclui-se que as evidências probantes estão circunscritas à própria escrituração contábil, com a demonstração dos lançamentos contábeis originais e dos correspondentes aos estornos. Uma vez que não houve transferência efetiva de recursos, os extratos bancários exigidos pela D. Fiscalização não apresentam nenhuma referência aos valores dos lançamentos contábeis dos números de ordem 121, 129, 130, 143, 180 e 181.
- d) Omissão de Receitas quanto à conta "Fornecedores" - Exigência de R\$ 25.987.543,59: No decorrer do procedimento de atendimento à Diligência, a D. Fiscalização solicitou que a Manifestante apresentasse os respectivos "fatos econômicos" que deram origem ao espelhamento gerencial na conta "Split de Segmento". A Manifestante anexou às respostas apresentadas os documentos e informações relevantes para comprovação dos "fatos econômicos" que deram origem aos registros de "Split de Segmento". Não obstante o fato de que, sob o ponto de vista jurídico, é inadequada a exigência de comprovação dos "fatos econômicos" relacionados aos lançamentos de "Split de Segmento", uma vez que não constituíram fundamento para a lavratura dos AIs.
- e) **Omissão de Receitas quanto à conta "Outras Despesas Operacionais" - Exigência de R\$ 13.049.801,5: Com relação à matéria aqui tratada, a Manifestante reitera as alegações prestadas em sua Impugnação, bem como durante a Diligência (e-fls. 3815, 5436, 5437, 5444, 5445 e 7588), dentre elas a de que o "Instrumento Particular de Contrato de Rateio de Custos e Despesas entre Empresas" estabelece critérios objetivos para apropriação direta de todos os custos que sejam diretamente aplicados em cada uma das signatárias do contrato e rateio de custos com as áreas comercial, prevenção, meios de pagamento e corporação,**

**calculados com base na receita bruta auferida pelo grupo, excluindo-se as devoluções. Portanto, o rateio de custos e despesas realizado atende integralmente aos requisitos estabelecidos na SD nº 23, de 2013.**

- f) Tentativa de aperfeiçoamento do lançamento ao trazer motivação de fato e de direito diversa daquela constante nos Autos de Infração: Na hipótese da alteração do critério jurídico do lançamento ser mantida pelos D. Julgadores, a Manifestante salienta que, ainda assim, a glosa apurada não poderia ser admitida da forma como procedida, visto que, em se tratando de glosa de custo derivados de compras de mercadorias para revenda, a D. Fiscalização deveria ter realizado a movimentação dos estoques para identificar, precisamente, a competência afetada pela baixa dos respectivos custos de aquisição, em consonância ao disposto no art. 273, do RIR/99. Não tendo assim procedido, não se pode admitir os efeitos da glosa levada a efeito.
- g) Falhas na quantificação da glosa de compras de mercadorias: Apesar dos registros contábeis apontados nesses números de ordem terem tido contrapartida na conta de fornecedores, os registros de sua escrituração contábil (Diário), bem como os respectivos documentos de suporte (petições iniciais, atas de audiência, guias de recolhimento) que foram devidamente apresentados, comprovam que, excepcionalmente, esses lançamentos não têm relação com aquisição de mercadorias para revenda junto à CBD, mas sim com o reembolso de despesas efetuado à CBD, que se tornou credora da Manifestante devido ao pagamento (por conta e ordem) de guias referentes a tributos e depósitos judiciais em reclamações trabalhistas movidas contra a Manifestante.
- h) Portanto, diante do todo o exposto, na hipótese de não ser deferido o cancelamento da glosa perpetrada pela D. Fiscalização, ante à inovação do fundamento jurídico do lançamento tributário, que culminou com a glosa de custos de compras de mercadorias para revenda, sob a alegação de suposta falta de apresentação de notas fiscais, requer seja reconhecida a necessidade de reparos aos valores sugeridos no "Anexo II - Compras não comprovadas", do Relatório da Diligência.

Às fls. 25026/25030 dos autos – 3º RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL, constando em síntese:

- a) Omissão de Receitas quanto à conta ‘Fornecedores’ – Exigência de R\$ 25.987.543,59: O Contribuinte alega, quanto aos lançamentos de números de ordem 214 a 220, que “devido ao curto espaço de tempo para levantamento de enorme quantitativo de documentos, não foi possível à época, apresentar comprovação dos respectivos documentos”.

- b) Falhas na quantificação da glosa de compras de mercadorias: O Contribuinte alega que “(...) a exigência consubstanciada na glosa de custos, devido seu caráter inovador nos fundamentos jurídicos dos lançamentos, ou porque não observou a imputação dos efeitos nos períodos de competência em que os custos de aquisição supostamente não comprovados impactaram o resultado contábil e tributável”. Insurge-se, ademais, contra a manutenção, na base de cálculo do AI, do valor de R\$ 18.640.474,67, em face da afirmação da Fiscalização de que não houve “comprovação da efetivação das compras, por falta de apresentação de notas fiscais de vendas emitidas pelos fornecedores”. Assevera que ocorreram “(...) erros que majoraram indevidamente o montante sugerido como passível de exigência no Relatório da Diligência”.

TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA FISCAL III - Na petição do dia 09/10/2017, em atenção ao Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal ("Relatório da Diligência"), de e-fls. 18026/18040, manifestou no item II.3.2 — Omissão de Receitas quanto à conta "Outras Despesas Operacionais" - Exigência de R\$ 13.049.801,51, alegando que as informações solicitadas pela Fiscalização, por se referirem a período antigo, estão espalhadas pelo país (CD, lojas físicas e empresas de guarda de documentos), e que tendo em vista o nível de detalhamento, bem como o volume das informações requeridas, não foi possível o levantamento dos documentos que fundamentaram o rateio de despesas no prazo concedido durante a Diligência II. Na presente intimação, intima-se a apresentar as despesas comuns arcadas inicialmente pela sua então controladora e comprovar a fração imputada à SÉ SUPERMERCADOS LTDA. a princípio, dos meses de junho de 2009, julho de 2009 e dezembro de 2009.

Às fls. 25059/25065 - RESPOSTA AO TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA FISCAL III, constando em síntese:

- a) Quanto à segunda questão, reitera as alegações prestadas em sua Impugnação, nas Respostas aos Termos de Intimação da Diligência II e na Manifestação ao Relatório da Diligência II, de que a suposta falta de comprovação de despesas ou de seu respectivo pagamento não constitui fundamento para presunção de omissão de receitas. Quando muito, poderia ensejar a glosa da dedução das despesas na determinação do Lucro Real.
- b) Contudo, mesmo diante de informações de período antigo, para o qual há dificuldades logísticas para a obtenção dos documentos comprobatórios, buscou elementos para demonstrar, exemplificativamente, a comprovação do montante de R\$ 166.639,01, correspondente aos números de ordem 13.4 e 13.25.

#### RELATÓRIO FISCAL DA DILIGÊNCIA III:

- a) Relativamente à “GLOSA DE COMPRAS DE MERCADORIAS — SUGESTÃO DE EXIGÊNCIA R\$ 18.640.474,67”, referindo-se ao item 115 da “Manifestação ao Relatório da [2ª] Diligência” (e-fls. 18070), em que se comprovaria o montante de lançamentos contábeis de R\$ 7.431.239,05, aduz

que “[o] próprio contribuinte reconhece que não há comprovação das compras no valor de R\$ 2.716.997,24 (dois milhões, setecentos e dezesseis mil, novecentos e noventa e sete reais e vinte e quatro centavos). Esta glosa seria passível de lançamento complementar de acordo com art. 41, do Dec. n.º 7.574, de 2011, entretanto, o auto complementar somente pode ser lavrado enquanto persistir o direito da Fazenda Pública, ou seja, antes da decadência, de acordo com art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional (CTN)”.

DA MANIFESTAÇÃO AO RELATÓRIO DA DILIGÊNCIA III às fls. 25119/25144:

- a) Falhas na quantificação da glosa de compras de mercadorias: Ademais, quanto à glosa do montante de R\$ 7.024.008,44 devido à suposta ausência de nota fiscal de aquisição de mercadorias junto a fornecedores nacionais, o trabalho da Fiscalização merece ser reformado, haja vista a Manifestante ter apresentado esclarecimentos e comprovações no decorrer da Diligência II que não foram considerados quando do Relatório da Diligência III. A Manifestante reitera que não foram analisadas pela Diligência III, em inobservância ao solicitado pela DRJ na Resolução n.º 813, de 2018, as notas fiscais de aquisições de mercadorias, emitidas por fornecedores nacionais anexas quando da Manifestação ao Relatório da Diligência II, referentes aos seguintes números de ordem: 4, 26, 31, 43, 55, 59, 60, 104, 108, 113, 114, 116, 117, 118, 119, 231, 237, 242, 245, 248, 250, 253, 255, 257, 259, 260, 262, 265 e 267 (e-fls. 20156/5024). 223. Por fim, a Manifestante ressalta que na Diligência III foi lavrado apenas o “Termo de Início de Diligência Fiscal”, o qual solicitou esclarecimentos pontuais acerca do número de ordem 214 e quanto aos valores da conta "Outras Despesas Operacionais". Logo, a Manifestante salienta que outros termos de intimação poderiam ter sido lavrados, visando a solicitação de esclarecimentos e/ou documentação adicional acerca dos argumentos e equívocos descritos no Relatório da Diligência II.
- b) Indevida aplicação de presunção de omissão de receitas não respaldada em disposição legal : Reitera o exposto na Impugnação, durante a Diligência II, na Manifestação ao Relatório da Diligência II e durante a Diligência III. A presunção somente pode ser aplicada quando houver previsão legal autorizando que, a partir de elementos indiciários concretos, pressuponha-se a ocorrência do fato gerador do tributo. Não há na legislação brasileira qualquer dispositivo que autorize a presunção de omissão de receitas quando da falta de comprovação do pagamento de uma determinada despesa.

- ✓ Pedido final: (...) “serve a presente para reiterar os termos da Impugnação apresentada, e, assim, requerer seja dado regular processamento do feito, a fim de ser convalidado o resultado das Diligências II e III, quanto aos valores exonerados, bem como cancelado integralmente os lançamentos tributários mantidos (tributo, multa, juros e demais encargos) na Diligência III, pelos fundamentos expostos”.

O Acórdão (16-85.653 - 3ª Turma da DRJ/SPO) ora recorrido recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009

**CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Comprovado nos autos que o procedimento fiscal propiciou ao contribuinte informações e esclarecimentos acerca da infração cometida, com indicação dos dispositivos legais aplicados e composto dos elementos de comprovação da autuação, não há que se argüir cerceamento de defesa.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

**FISCALIZAÇÃO. MEIOS DE PROVA ADMITIDOS EM DIREITO. PRESUNÇÃO SIMPLES. POSSIBILIDADE.**

O Fisco não sofre qualquer restrição de investigação e, assim, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizá-la através de todos os meios lícitos admitidos em Direito, inclusive com base em presunção simples, firmada com indícios veementes.

**PAGAMENTO DE DESPESAS. INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.**

A intimação do contribuinte para comprovar a efetiva origem dos recursos empregados para pagamento de despesas é indispensável e deve ser minudente para que o Fisco possa, à falta de tal comprovação, lançar o imposto com base na prova indiciária de omissão de receitas.

**RATEIO DE DESPESAS ADMINISTRATIVAS COMUNS.**

Para que os valores movimentados em razão do rateio de despesas administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam, dentre outros requisitos, despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas.

**DOCUMENTAÇÃO LEGAL. DEVER DE GUARDA E DE APRESENTAÇÃO.**

A legislação tributária impõe aos contribuintes o dever de conservar os documentos e de apresentá-los quando solicitados.

**PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE PROVAS.**

Estando devidamente comprovado nos autos que a Autuada foi por diversas vezes intimada a apresentar os documentos pertinentes a sua escrituração, descabe o argumento de que o tempo teria sido exíguo para atender ao solicitado.

**EXCLUSÃO DOS VALORES DE PIS/PASEP E COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL EXIGIDOS NO LANÇAMENTO.**

Não são dedutíveis na apuração do lucro real para determinação do IRPJ os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa por impugnação, nos termos da lei reguladora do processo tributário administrativo.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

**INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2009

**BASE DE CÁLCULO.**

A Cofins incide sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2009

**BASE DE CÁLCULO.**

A Contribuição para o PIS/Pasep incide sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2009

**GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PREVISÃO LEGAL.**

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento CSLL as normas da legislação vigente para apuração do IRPJ.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Isto porque, conforme entendimento da turma julgadora, “ **a falta de comprovação de pagamentos, embora não seja prova direta de auferição de rendimento ou receita nem hipótese de presunção legal deste fato, é um indício da provável existência de lucro omitido à tributação. Tal indício converte-se em comprovação de renda se o contribuinte não explica a origem da disponibilidade econômica que possui.** Assim, a prova indiciária de omissão de receitas que repousa sobre a falta de comprovação de pagamentos se torna completa quando, devidamente intimada a empresa a esclarecer a origem dos recursos que possibilitaram aqueles desembolsos, não logra fazê-lo. A Fiscalização se conduziu deste modo durante todo o procedimento: intimou e reintimou a Autuada, por diversas vezes, de modo minudente, enumerando um a um os lançamentos contábeis cuja comprovação se exigia (extraídos da contabilidade elaborada pela própria Fiscalizada), como se viu no “Relatório” deste Acórdão, para que explicasse a origem dos recursos com que pagou suas despesas. Investigou-se a verdade material, portanto. Em contrapartida, como se viu, na maioria dos casos a Impugnante logrou se desincumbir deste ônus probatório”.

Ainda, que (...) “Os custos e despesas considerados indedutíveis, que devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ, também devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL, com previsão nos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430, de 1997, combinados com o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995. O referido art. 28 afirmava, em sua redação original, vigente à época dos fatos ora examinados, que a apuração da CSLL seria feita com base no lucro real, o qual está sujeito a adições, exclusões e compensações, conforme referido art. 1º, prescrição que continua vigente. Então, se a base de cálculo do IRPJ está sujeita à adição, o mesmo ocorrerá com a base de cálculo da CSLL. Mencionado art. 13, que trata das deduções, por sua vez, deixa claro que na apuração do IRPJ e da CSLL utilizam-se as mesmas regras de dedutibilidade, isto é, se determinado custo ou despesa é dedutível para um tributo, será dedutível também para outro, e se for indedutível para um, também o será para outro, entendimento consagrado no âmbito da RFB nos arts. 1º e 3º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 390, de 2004 (revogada pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que mantém o entendimento em seus arts. 1º e 3º)”.

Assim é que, acatando o resultado das 3 diligências realizadas realizou nova apuração e afastou quase que a totalidade do lançamento (aproximadamente 96%). Em resumo, manteve a BC de suposta omissão de receitas no valor de R\$ 13.049.801,51 des despesas escrituradas em outras despesas operacionais, para as quais entendeu a DRJ que a contribuinte não comprovou as despesas e, por isso, correta a manutenção da omissão de receitas.

Inconformado com a decisão da DRJ, o interessado apresenta Recurso Voluntário, alegando em síntese:

- a) Da indevida aplicação de presunção de omissão de receitas não respaldada em disposição legal: Conclui-se “que os aspectos inerentes às obrigações

de ordem tributária deverão estar esgotados no bojo da lei, não podendo o seu aplicador se arvorar na condição de legislador para ampliar seu limite e alcance. Assim, não pode o fisco, ao seu talante, impor a cobrança de tributos ou penalidades, quando inexistente base legal autorizando-o a assim proceder, ou quando há uso indevido de dispositivo legal, sem verificação de evidências que lhe estão à disposição e que lhe convenceriam, no caso em concreto, acerca da inexistência de omissão de receitas”.

- b) A Fiscalização está autorizada a presumir a omissão de receitas apenas nas hipóteses expressamente previstas no ordenamento jurídico. Em qualquer outra situação, a Fiscalização não pode se vale de presunção, pois lhe incumbe o ônus da prova de comprovar a ocorrência da omissão de receitas com elementos disponíveis para tanto, como, por exemplo, no caso de vendas realizadas com ou sem emissão de documentos fiscais, cujas correspondentes receitas não foram escrituradas nos registros contábeis.
- c) Inocorrência de saldo credor de caixa: Afirma que há anos tem sido reconhecido nos julgamentos administrativos que saldo credor de caixa costuma ser o resultado final de um trabalho de recomposição da conta caixa e decorre, no mais das vezes, da desconsideração de lançamentos devedores artificiais, não comprovados, como, por exemplo, suprimentos fictícios de numerários aportados pelos sócios para dar origem para o pagamento de obrigações.
- d) Inexistência de acusação de falta de escrituração de pagamentos efetuados a fornecedores: Diz que o presente caso, a evidência de que não se está diante da situação de falta de escrituração de pagamentos efetuados decorre da análise do próprio Termo de Verificação Fiscal, tendo em vista que a D. Fiscalização partiu dos próprios lançamentos contábeis contidos na escrituração da Recorrente, para apurar a suposta "omissão de receitas". É dizer, os Autos de Infração foram lavrados em função da não comprovação dos pagamentos efetuados e regularmente escriturados.
- e) Não ocorrência de suprimentos de caixa cuja entrega ou origem não tenham sido comprovados: Aduz que o art. 282 do RIR/99 estabelece que a omissão de receitas poderá ainda ser provada a partir de indícios de suprimentos de recursos fornecidos por administradores, sócios, titulares de empresas individuais ou pelo acionista controlador, cuja efetividade da entrega e a origem dos recursos não tenha sido comprovada por documentação hábil e idônea.
- f) Inocorrência de falta de emissão de notas fiscais: Afirma que nos Autos de Infração não há qualquer menção à constatação de qualquer indício de realização de operações sem a emissão dos documentos fiscais, o que já atesta que não foi em tal hipótese e dispositivo que se lastreou a D. Fiscalização para presumir a ocorrência de omissão de receitas.

- g) Inexistência de diferença de estoque, apurada por meio de levantamento quantitativo por espécie: Afirma que a toda evidência, não há nos autos qualquer sinal de que a D. Fiscalização efetuou a movimentação dos estoques de mercadorias e identificou diferenças não justificadas pela Recorrente. Portanto, o art. 286 é absolutamente inaplicável.
- h) Passivo fictício: ausência de imputação de manutenção no passivo de obrigação já liquidada ou cuja exigibilidade não se comprova: Aduz que caso a D. Fiscalização tivesse desconfiado que a Recorrente manteve no passivo o registro de obrigações já liquidadas, teria necessariamente que realizar diligência perante as demais empresas do grupo (através de procedimento designado como circularização), indagando-as a respeito de eventuais recebimentos de pagamentos que permaneciam em aberto na contabilidade da Recorrente.
- i) Da indevida presunção de omissão de receitas nos casos de custos ou despesas operacionais supostamente não comprovados: Afirma que não havendo respaldo legal para presunção de omissão de receitas, inclusive por se configurar ilógico no presente caso, a D. Fiscalização deveria ter realizado a glosa de tais montantes de modo a recompor o lucro real apurado e não considerar tais montantes como receitas tributáveis.
- j) Da improcedência da exigência de PIS e COFINS: Diz que de acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico "Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis", emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), item 70 (a), a receita é definida como "aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade".
- k) Extinção de Direitos e Obrigações Recíprocos Entre a SÉ e a Controladora CBD: Prova que Invalida a Acusação de Falta de Comprovação de Pagamentos das Despesas Operacionais: Afirma que por óbvio, havendo compensação, não há como se comprovar a saídas de valores em benefício de outra empresa a título de pagamento de despesas rateadas, uma vez que tais saídas de fato não ocorrem! Dessa forma, a exigência de comprovação de pagamentos em espécie não se torna congruente com a realidade dos fatos. E, como bem apontado e amplamente demonstrado nas razões impugnatórias iniciais, o contrato de rateio de custos e despesas era regular e válido, não havendo razões para sua desconsideração.
- l) Da regularidade do contrato de rateio de custos e despesas: Afirma que "no presente caso, foi apresentado à D. Fiscalização o "Instrumento Particular de Contrato de Rateio de Custos e Despesas entre Empresas" (fls. 234 a 238), cuja Cláusula 4 (fl. 236 e 237) estabelece critérios objetivos para apropriação direta de todos os custos que sejam diretamente aplicados em cada uma das signatárias do contrato e rateio de custos com as áreas

comercial, prevenção, meios de pagamento e corporação, calculados com base na receita bruta auferida pelo grupo, excluindo-se as devoluções.

- m) Erro na quantificação da suposta receita omitida — Não dedução, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores lançados por via reflexa a título de PIS e COFINS — Falhas nos lançamentos: Afirma que a dedutibilidade das despesas de COFINS e PIS, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é garantida pelos artigos 41 e 57 da Lei n.º 8.981/95, segundo os quais os tributos e contribuições sociais são dedutíveis de acordo com o regime de competência, salvo se estiverem com a exigibilidade suspensa, nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional.
- n) Embora a legislação seja expressa acerca da dedutibilidade de tais montantes da base de cálculo do IRPJ e conseqüentemente da CSLL, a D. Fiscalização lavrou os autos de infração ora impugnados sem a realização de tal abatimento. No entanto, a despeito da previsão legal expressa e a clara afronta de tal legislação, a DRJ pautou sua análise no momento processual da impugnação dos autos, ignorando por completo que no momento da autuação a legislação não foi respeitada.
- o) Requereu que o presente recurso seja recebido e acolhido in totum para ser reformado parcialmente o V. Acórdão recorrido, reconhecendo-se a nulidade do lançamento, de forma a julgar total procedente os pedidos ora deduzidos. Embora a legislação seja expressa acerca da dedutibilidade de tais montantes da base de cálculo do IRPJ e conseqüentemente da CSLL, a D. Fiscalização lavrou os autos de infração ora impugnados sem a realização de tal abatimento.

É o relato do essencial/

## **Voto**

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Preenchidos os requisitos de Admissibilidade dos recursos apresentados, por isso deles conheço.

Antes de adentrar ao mérito dos recursos, para fins didáticos, entendo necessário reiterar de forma sintética qual foi o procedimento adotado pela autoridade fiscal e as bases que fundamentaram o presente lançamento.

Tratam-se de 02 infrações de omissões de receitas decorrentes da falta de comprovação da realização de despesas declaradas na escrituração do SPED. Neste particular, cumpre reproduzir trechos do TVF que justificam a atuação da autoridade fiscal:

I – DESPESAS OPERACIONAIS: OMISSÃO DE RECEITAS PELA FALTA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS:

1]- O contribuinte efetuou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, DIPJ, de número 0753070, apurada trimestralmente pelo lucro real, que serviu de base para a presente auditoria.

2]- A SÉ efetuou sua escrita fiscal pelo SISTEMA SPED, que serviu também de base para a presente auditoria, referente aos Livros de nºs 787 a 798, Escrituração Geral, para o período de 01/01/2009 a 31/12/2009.

3]- Esta auditoria foi iniciada com o Termo de Início de Fiscalização, lavrado junto ao contribuinte em 27/03/2012, intimando em seus itens 2.4, 2.5 e 2.6, a apresentar, todas as contas e subcontas e seus respectivos saldos, que compõem o item 32 – “Outras Despesas Operacionais”, da Ficha 05A – “Despesas Operacionais – PJ em Geral”, para cada trimestre, de sua DIPJ, entre outros quesitos, posteriormente abordados.

4]- Em resposta, a SÉ, apresentou em 16/04/2012, as planilhas “DOC 4”, [anexadas ao presente processo], composto por 102 contas, relacionadas e escrituradas no SPED.

6]- Nas intimações citadas no item anterior, foram explicados sobre a necessidade da comprovação do efetivo pagamento da despesa, a comprovação da ocorrência da despesa e a comprovação da vinculação da despesa com a empresa.

8]- Finalmente deve-se ainda ressaltar a existência de inúmeros Acórdãos do 1º Conselho dos Contribuintes, que firmam jurisprudência, sobre a necessidade da comprovação de pormenores a respeito da operação que dê causa à concessão do benefício auferido, com a indicação das operações/causas que deram origem.

12]- Apesar da SÉ mencionar sempre em suas respostas, que toda sua equipe está empenhada no levantamento das demais informações, para apresentação com a maior brevidade, nada mais apresentou até o presente momento, que pudessem comprovar os lançamentos restantes, muito embora tenha sido intimada para tal, desde 17/07/2012, [item 5].

13]- Assim, o quadro a seguir, apresenta os subtotais mensais dos lançamentos intimados. [vide item 5], expurgados os comprovados, [vide item 9], que não foram comprovados, pela não apresentação de qualquer documentação ou documentação insuficiente conforme exposto nos itens 10 e 11.

Despesas Operacionais não Comprovadas	
MÊS	VALOR - R\$
jan/09	475.772,67
fev/09	470.997,15
mar/09	849.017,47
abr/09	746.192,15
mai/09	987.995,68
jun/09	2.950.933,42
jul/09	1.018.082,99
ago/09	750.541,32
set/09	869.878,75
out/09	853.668,76
nov/09	636.199,15
dez/09	2.440.522,00
<b>TOTAL/09</b>	<b>13.049.801,51</b>

14]- Diante dos fatos será lavrado auto de infração de IRPJ e reflexos para a CSLL, PIS e COFINS, por omissão de receitas, tendo em vista a não comprovação dos lançamentos intimados, cuja base de autuação, são os subtotais apresentados no item anterior.

15]- A fundamentação legal para esta autuação é apresentada no auto de infração decorrente.

**II – FORNECEDORES: OMISSÃO DE RECEITAS PELA FALTA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS:**

16]- Em 18/09/2013, a SÉ foi regularmente intimada a comprovar mediante a apresentação com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, os lançamentos relacionados nas planilhas anexas, a intimação, transcritos da escrituração do SPED, para as contas nº 212100 – “Fornecedores Mercadorias para Revenda” e 212201 – “Fornecedores P. Relacionadas / Cia Brasileira de Distribuição”,

17]- Atendendo a esta intimação, a SÉ, apresentou em 22/11/2013, apenas um demonstrativo, [anexado aos autos], com 22 lançamentos, não identificados, em total desacordo com os itens 1 a 4 da intimação de 18/09/2013, [item 16 deste termo] e sem qualquer outra manifestação sobre os demais intimados, como efetuado na intimações anteriores [vide item 12 deste termo].

18]- O quadro a seguir, apresenta os subtotais mensais dos lançamentos intimados, [item 16], que não foram comprovados, pela não apresentação de qualquer documentação ou documentação insuficiente conforme exposto no item 17.

Pagamento de fornecedores não comprovados

MÊS	VALOR - R\$
jan/09	19.314.817,25
fev/09	39.116.318,39
mar/09	35.929.288,70
abr/09	74.924.472,67
mai/09	44.376.841,28
jun/09	36.377.338,02
jul/09	8.927.729,76
ago/09	10.465.349,56
set/09	808.770,17
out/09	424.827,80
nov/09	818.682,54
dez/09	620.954,39
<b>TOTAL/09</b>	<b>272.105.390,53</b>

19]- Assim será lavrado auto de infração de IRPJ e reflexos para a CSLL, PIS e COFINS, por omissão de receitas, tendo em vista a não comprovação dos lançamentos intimados, cuja base de autuação, são os subtotais apresentados no item anterior.

Da análise dos citados trechos do TVF é possível, sem adentrar no mérito da correção do procedimento, se depreender claramente a motivação do lançamento fiscal, qual seja, a falta de comprovação de despesas operacionais declaradas em sua escrituração contábil.

Por consequência, concluiu a autoridade fiscal estar diante de omissão de receitas em razão da não comprovação das despesas declaradas!

A alegada fundamentação legal aplicada pela autoridade fiscal e constante do auto de infração é a seguinte:

0001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS  
OMISSÃO DE RECEITAS PELA NÃO COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS DE DESPESAS OPERACIONAIS

Omissão de receitas, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2009	475.772,67	75,00
28/02/2009	470.997,15	75,00
31/03/2009	849.017,47	75,00
30/04/2009	746.192,15	75,00
31/05/2009	987.995,68	75,00
30/06/2009	2.950.933,42	75,00
31/07/2009	1.018.082,99	75,00
30/08/2009	750.541,32	75,00
30/09/2009	869.878,75	75,00
31/10/2009	853.668,76	75,00
30/11/2009	636.199,15	75,00
31/12/2009	2.440.522,00	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

0002 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS  
OMISSÃO DE RECEITAS PELA NÃO COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS DE FORNECEDORES

Omissão de receitas, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2009	19.314.817,25	75,00
28/02/2009	39.116.318,39	75,00
31/03/2009	35.929.288,70	75,00



INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL  
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

SUJEITO PASSIVO

CNPJ  
01.545.828/0001-98  
Nome Empresarial  
SE SUPERMERCADOS LTDA

30/04/2009	74.924.472,67	75,00
31/05/2009	44.376.841,28	75,00
30/06/2009	36.377.338,02	75,00
31/07/2009	8.927.729,76	75,00
30/08/2009	10.465.349,56	75,00
30/09/2009	808.770,17	75,00
31/10/2009	424.827,80	75,00
30/11/2009	818.682,54	75,00
31/12/2009	620.954,39	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Passo a reproduzir a íntegra dos dispositivos legais indicados como fundamentação legal para a suposta infração cometida pela Recorrente:

Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º](#)).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º](#)).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º](#)).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º](#)).

### **Seção**

**III**

#### **Conceito de Lucro Líquido**

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º](#), [Lei nº 7.450, de 1985, art. 18](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º](#)).

### **Seção**

**IV**

#### **Ajustes do Lucro Líquido**

##### **Adições**

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º](#)):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de

quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i."](#));

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o [§ 3º do art. 146](#) quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas ([Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º](#));

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º](#)).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior ([Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 25](#)).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11](#)).

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 1º](#)).

## **Seção Lucro Bruto**

**II**

Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º](#)).

Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços ([art. 280](#)) e o custo dos bens e serviços vendidos - Subseção III ([Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, inciso II](#)).

## **Subseção Disposições Gerais sobre Receitas**

**I**

### **Receita Bruta**

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 44](#), e [Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12](#)).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

### **Receita Líquida**

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º](#)).

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver

submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 24](#)).

Da análise da fundamentação legal indicada, é possível verificar que, quanto à subseção do RIR/99 que trata da Omissão de Receitas (infração imputada ao contribuinte), o agente fiscal apenas indicou o art. 288, o qual não imputa especificamente qualquer ato que constitua a omissão alegada.

Cumprе ressaltar ainda que, ainda em sede de DRJ, foram realizadas extensas diligências fiscais, onde a autoridade fiscal acatou como provadas todas as despesas autuadas na infração 02, cuja BC originária da alegada omissão foi de R\$ 272.105.390,53, o que foi acatado pela DRJ (aproximadamente 96% da base autuada).

Assim é que, manteve a DRJ a infração 01, cuja alegada BC de omissão por falta de comprovação de despesas montam R\$ 13.049.801,51.

A DRJ assim justificou a parte mantida:

237. Conclui-se, portanto, ser possível a autuação com base em presunção simples, devendo-se analisar, no mérito, as provas trazidas pela fiscalização e pelo contribuinte. É o que se fará em seguida.

238. No caso presente, a Fiscalização se valeu de uma presunção simples: não tendo o Contribuinte comprovado como pagou por suas despesas, presumiu a omissão de receitas.

238.1. A falta de comprovação de pagamentos, embora não seja prova direta de auferição de rendimento ou receita nem hipótese de presunção legal deste fato, é um indício da provável existência de lucro omitido à tributação. Tal indício converte-se em comprovação de renda se o contribuinte não explica a origem da disponibilidade econômica que possuiu.

238.2. Assim, a prova indiciária de omissão de receitas que repousa sobre a falta de comprovação de pagamentos se torna completa quando, devidamente intimada a empresa a esclarecer a origem dos recursos que possibilitaram aqueles desembolsos, não logra fazê-lo.

239. A Fiscalização se conduziu deste modo durante todo o procedimento: intimou e reintimou a Autuada, por diversas vezes, de modo minudente, enumerando um a um os lançamentos contábeis cuja comprovação se exigia (extraídos da contabilidade elaborada pela própria Fiscalizada), como se viu no “Relatório” deste Acórdão, para que explicasse a origem dos recursos com que pagou suas despesas. Investigou-se a verdade material, portanto. Em contrapartida, como se viu, na maioria dos casos a Impugnante logrou se desincumbir deste ônus probatório.

240. Demais disso, não assiste razão à Impugnante quando assenta que deveria se proceder à glosa das despesas não comprovadas, e não presumir omissão de receitas. É que, como assenta a Fiscalização no “1º Relatório de Diligência Fiscal”, a glosa “(...) só é possível desde que seja comprovado o pagamento da despesa que poderia ser glosada pela não comprovação de sua ocorrência ou vinculação com a empresa”, a teor do § 1º do art. 299 do RIR/99. Este aspecto será abordado adiante.

Em que pese o grande volume de crédito tributário em litígio, bem como as quase 30 mil páginas que compõem o presente processo administrativo fiscal, entendo que a resolução da lide administrativa é absolutamente simples.

Não há como deixar de registrar que o presente lançamento decorreu de uma clara inércia do contribuinte no procedimento fiscalizatório. Isto porque, deveria fazer a prova da legitimidade dos seus lançamentos contábeis e assim não o fez.

Entretanto, em atenção ao princípio da verdade material, bem como após a realização de diversas diligências (que resultou na juntada de aproximadamente 30 mil documentos) a própria autoridade fiscal reconheceu que a quase totalidade das despesas escrituradas estariam abarcadas pela documentação correspondente.

Desta feita, restando reconhecido pela própria autoridade fiscal que deixaram de existir as razões que fundamentaram o lançamento na parcela desonerada, e tratando-se de análise técnica entendo, desde já, que o Recurso de Ofício não deve ser provido vez que reconhecida a improcedência, quase que integral, do lançamento.

No entanto, mesmo que assim não fosse, entendo que o lançamento também restaria improcedente em sua totalidade, e neste ponto já passo à análise do mérito recursal. Deixo de apreciar a preliminar de nulidade arguida por entender que a mesma se confunde com o mérito do lançamento.

Cumprе ressaltar que, em regra, diante de um volume tão significativo das despesas operacionais reputadas como não comprovadas, entendo que não teria como o agente fiscal atribuir segurança à escrituração fiscal da contribuinte. Seria o caso, em teoria, de hipótese de arbitramento, o que inquinaria o lançamento de nulidade.

Entretanto, outra questão de mérito é ainda mais grave. A premissa adotada pela autoridade fiscal é absolutamente equivocada.

Isto porque, não há como atribuir a pretensa omissão de receitas em razão da falta de comprovação das despesas escrituradas. Seria um claro caso de glosa de despesas, não de omissão de receitas.

Tanto assim que a autoridade fiscal não conseguiu enquadrar os atos praticados pelo contribuinte em qualquer dos artigos que tratam de omissão de receitas no RIR/99.

A presunção apenas pode ser aplicada com expressa previsão legal, o que não se verifica no caso dos autos, não cabendo à autoridade fiscal ou à DRJ interpretar fatos e aplicar presunções sem base legal correspondente, e foi o que ocorreu no presente caso.

A autoridade fiscal sequer justifica ou fundamenta o porquê da caracterização da omissão!! Por sua vez, a DRJ tenta justificar o lançamento, na parte mantida, em uma presunção sem qualquer fundamentação legal.

E neste ponto a defesa do contribuinte foi absolutamente cirúrgica e ataca o ponto central que caracteriza o lançamento como improcedente, qual seja, a inexistência de previsão legal para aplicação da presunção de omissão de receitas que fundamentou o lançamento.

Por sua vez, caso tivesse ocorrido uma das hipóteses de omissão de receitas previstas no RIR/99, a autoridade fiscal teria que enquadrar os atos praticados pelo contribuinte em um dos tipos legais, o que também não o fez.

As hipóteses de omissão de receitas previstas no RIR/99 são as seguintes:

- i. Saldo credor de Caixa (art. 281, I);
- ii. Falta de escrituração de pagamento (art. 281, inc. II);
- iii. Manutenção de obrigações no passivo (art. 281, III);
- iv. Suprimento de caixa (art. 282);
- v. Falta de emissão de notas fiscais (art. 283);
- vi. Diferença de estoque apurada por levantamento quantitativo (art. 286), e;
- vii. Depósitos de origem não comprovada (art. 287).

Nesse espeque, da análise do TVF e do lançamento é possível concluir que, além dos atos ou fatos descritos não configurarem nenhuma das hipóteses legais, tampouco o agente fiscal fundamentou o lançamento em qualquer das referidas hipóteses.

Assim é que, não há como subsistir o presente lançamento, o qual afigura-se, para este relator, como manifestamente improcedente.

Desta feita, face a tudo o quanto exposto, oriento meu voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento, no mérito, ao Recurso Voluntário apresentado para julgar improcedente o lançamento subsistente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva