



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.721251/2017-32
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1402-006.729 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrente ITAPUAMA AGRO INDUSTRIAL E SERVIÇOS LTDA. E FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAPUAMA AGRO INDUSTRIAL E SERVIÇOS LTDA. E FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

O artigo 42 da lei 9.430/1996 estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira e em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não faça prova de sua origem, com documentação hábil e idônea, serão tributados como receita omitida.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial. Matéria já consolidada na Suprema Corte em diversos julgados, dentre ele, no RE nº 601.314 - SP e no RE 855.649 - RS.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONSEQUÊNCIAS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

RECURSO DE OFÍCIO. INTERPOSIÇÃO. LIMITE DE ALÇADA.

Não se conhece de recurso de ofício manejado quando o valor exonerado for inferior ao limite previsto em ato da Autoridade Tributária, no caso, a Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023. Inteligência da Súmula CARF nº 103.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos conforme decidido e demonstrado

no Acórdão de 1º Grau, inclusive os ajustes nas bases de cálculo negativas da CSLL; ii) não conhecer do recurso de ofício, por estar abaixo do limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023. Inteligência da Súmula CARF n.º 103.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir José Dalle Lucca, Maurício Novaes Ferreira, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 10ª Turma da DRJ/RPO, sessão de 29 de agosto de 2019 (fls. 6290/6306)¹, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada perante aquele órgão (fls. 3120/3131), referente a lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS perpetrados pelo Fisco (autos de infração – fls. 2934/2987), regime do Lucro Real, ano-calendário 2014, relativamente à infração “omissão de receitas – depósitos bancários de origem não comprovada”, e de Recurso de Ofício manejado pela presidência da Turma Julgadora em razão de exoneração de crédito tributário superior ao limite de alçada fixado para a oportunidade.

O AI de IRPJ está abaixo reproduzido (fls. 2935), sendo que os de CSLL, PIS e COFINS têm a mesma conformação, observadas as respectivas tipificações legais:

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL		
INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA		
Omissão de receita operacional, determinada por presunção legal, em virtude da não comprovação da origem de créditos/depósitos bancários, conforme RELATÓRIO FISCAL DAS INFRAÇÕES APURADAS , anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2014	39.309.674,02	75,00
28/02/2014	38.419.331,71	75,00
31/03/2014	27.353.915,08	75,00
30/04/2014	18.044.148,85	75,00
31/05/2014	15.510.958,87	75,00
30/06/2014	15.590.474,40	75,00
31/07/2014	14.517.046,78	75,00
31/08/2014	16.838.696,22	75,00
30/09/2014	22.855.019,66	75,00
31/10/2014	18.872.600,08	75,00
30/11/2014	16.601.128,06	75,00
31/12/2014	14.753.888,70	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2014 e 31/12/2014:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 287 e 288 do RIR/99		

DA ACUSAÇÃO FISCAL E DA IMPUGNAÇÃO

A acusação fiscal centrou-se basicamente em exigir da fiscalizada que esclarecesse as origens dos valores careados às suas contas bancárias no ano-calendário de 2014.

Para tanto, a teor do mandamento legal previsto no artigo 42, da Lei nº 9.430/1996 (artigo 287, do RIR/1999), o Fisco intimou e reintimou a contribuinte diversas vezes

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

ao longo da ação fiscal (de 13/07/2017 a 30/05/2018) a justificar, com documentação hábil e idônea, a origem de mencionados recursos. Ao todo, foram seis Termos de Intimação, mais o Termo de Início do Procedimento Fiscal.

Tendo a recorrente, na visão fiscal, logrado apenas parcialmente comprovar o quanto solicitado, foi realizado o lançamento de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada.

Cientificada, a pessoa jurídica, por seus procuradores constituídos, acostou impugnação refutando *in totum* o procedimento fiscal, alegando haver comprovado integralmente o quanto requerido, tendo para tanto, juntado diversos documentos, especialmente contratos de mútuo que justificariam a maior parte dos depósitos e créditos havidos em suas contas bancárias,

DA DECISÃO RECORRIDA

Encaminhada a impugnação ao crivo da 10ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto/SP, os autos foram inicialmente convertidos em diligência na data de 12/11/2018, por proposta do Relator de 1º Grau (fls. 3353/3357), a qual foi cumprida pela unidade de origem após circularização junto a diversos contribuintes que tiveram relacionamento com a recorrente, além de outros procedimentos.

A diligência foi finalizada em 16/04/2019, com elaboração de Relatório Fiscal (fls. 6230/6234). Cientificada do teor do RF em 17/04/2019 (fls. 6286/6287), a interessada não se manifestou.

Voltando o processo à apreciação da Turma Julgadora, foi dado provimento parcial à impugnação, na forma do substancioso e detalhado voto condutor (fls. 6290/6306), cujo Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM.

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OPERAÇÃO DE MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS INTERLIGADAS. COMPROVAÇÃO.

A operação de mútuo entre pessoas jurídicas interligadas é comprovada por meio do contrato de mútuo firmado entre elas, documento hábil da efetiva entrega dos recursos, registro contábil na mutuante e registro contábil na mutuária. Os registros contábeis só terão valor probatório se realizados com base em documentação hábil, nesta hipótese o contrato

de mútuo e o comprovante da efetiva entrega dos recursos. O primeiro dá o suporte legal à operação, que, no entanto, somente é considerada efetivada, para efeito contábil, com a comprovada transferência do numerário.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2014

LANÇAMENTOS DE CSLL, PIS E COFINS. SUPORTE FÁTICO COMUM.

Por não apresentarem fato novo que suscite conclusão diversa, devem os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS acompanhar o decidido quanto ao lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, por terem suporte fático comum.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada na parte em que seus argumentos não foram aceitos, a recorrente acostou recurso voluntário (fls. 6320/6330) no qual, exceto em registros pontuais acerca do quanto decidido pela Turma *a quo*, no mais basicamente repetiu de forma literal o quanto aduzido na impugnação inaugural.

Não foram juntados novos documentos.

Houve, também, interposição de Recurso de Ofício manejado pela presidência da Turma Julgadora em razão de exoneração de crédito tributário superior ao limite de alçada fixado para a oportunidade.

É o relatório do essencial em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência do acórdão recorrido em 09/10/2019 – fls. 6317, protocolização da peça recursal de 2ª Instância em 08/11/2019 – fls. 6318), a representação da recorrente está corretamente formalizada (fls. 3328/3348), e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Quanto ao Recurso de Ofício, foi corretamente interposto pela presidência da Turma Julgadora em razão de exoneração de crédito tributário superior ao limite de alçada fixado para a oportunidade.

BREVE RESUMO DOS FATOS

O tema é recorrente neste Colegiado: omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, sendo, inclusive, objeto de Súmulas tratando e pacificando a matéria.

No caso concreto, a Fiscalização da Receita Federal, mediante o TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL (fls. 2/4), cientificou a contribuinte da abertura da ação fiscalizatória de auditoria de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativamente ao ano-calendário de 2014.

No referido termo inicial já se delineou a motivação da ação fiscal, ou seja, a expressiva movimentação financeira mantida pela recorrente em instituições bancárias.

Veja-se o teor do TIPF:

Contexto
<p>No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil damos INÍCIO à fiscalização dos tributos e contribuições mencionados neste termo e em relação ao sujeito passivo acima identificado, com base nos arts. 904, 905, 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), ficando o mesmo sujeito passivo INTIMADO a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, contados da data da ciência deste termo, os elementos discriminados abaixo:</p> <ol style="list-style-type: none">1) Relação dos bens que compõem o ATIVO NÃO CIRCULANTE – IMOBILIZADO, contendo a descrição pormenorizada, número e órgão ou cartório do registro (quando for o caso) e valor.2) Extratos de todas as contas-correntes bancárias mantidas pelo sujeito passivo, relativos ao ano-calendário de 2014, preferencialmente em meio magnético (em PDF e Excel).

Em 04/08/2017 (fls. 8) a contribuinte juntou petição (fls. 11) e parte dos documentos solicitados (fls. 15/722), requerendo dilação de prazo para os demais não entregues.

O condutor do feito deferiu o pedido de prorrogação de prazo (fls. 723) e, a partir daí, novas intimações foram emitidas (seis ao todo), a primeira datada de 12/09/2017 (TIF nº 1 – fls. 729/819) e a última, antes da lavratura dos autos de infração, em 30/05/2018 (TIF nº 6

– fls. 2925/2927), sempre voltadas a exigir da fiscalizada a devida comprovação das origens dos recursos carreados às suas contas bancárias, inclusive com elaboração, pelo Fisco, de planilhas com detalhamento completo de cada lançamento a crédito constante nos extratos das instituições financeiras.

A estas requisições a contribuinte contrapôs suas argumentações, juntou documentos e prestou os esclarecimentos que entendeu pertinentes.

Coletadas tais informações e documentos, a Autoridade Fiscal depurou os valores que reconheceu como comprovados e lavrou autos de infração por omissão de receitas, na forma do artigo 42, da Lei n.º 9.430/1996, base legal do artigo 287, do RIR/1999, então vigente.

Interposta impugnação pela recorrente, com juntada de novos documentos e laudo pericial contábil elaborado por empresa contratada pela contribuinte (fls. 3132/3327), os autos foram à apreciação da 10ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto/SP que os converteu em diligência e os remeteu à unidade de origem para manifestação do Fisco.

Cumprindo o determinado, o SEFIS/DRF/Belém/PA, fez amplo, detalhado e parcimonioso procedimento, com intimação da recorrente para se manifestar durante a realização do mesmo, juntada de documentos, acesso às escriturações digitais (SPED) da autuada e de empresas a ela ligadas e por ela mesma identificadas no laudo acostado aos autos, circularização junto a terceiros visando aferir e comprovar as transferências que a contribuinte alegou haver ocorrido entre ela e as pessoas jurídicas que elencou no laudo pericial contábil que juntou, finalizando com a seguinte informação (RF – fls. 6230/6234, abaixo transcrito):

Na apreciação da impugnação apresentada pelo contribuinte acima identificado, achou por bem o julgador converter o julgamento em diligência, determinando:

- a) A realização de circularização na contabilidade das empresas remetentes dos recursos que, conforme o laudo pericial, seriam decorrentes de operações de mútuo/empréstimo entre interligadas;
- b) A apresentação de manifestação sobre o laudo pericial e os documentos a ele anexos, inclusive os contratos de mútuo, apresentando parecer conclusivo pela manutenção ou retificação do lançamento, devendo, em caso de retificação, apresentar planilha demonstrativa, por tributo, dos valores a serem mantidos;
- c) A intimação do contribuinte acerca do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 dias para apresentar manifestação a respeito.

Diante disso, os seguintes procedimentos foram executados:

1) Intimação de todas as pessoas jurídicas ligadas, mencionadas no laudo pericial apresentado pela impugnante, através de **Termo de Início do Procedimento Fiscal (Diligência)**, para apresentar os seguintes elementos:

- a. Contratos de Mútuo com sua interligada **ITAPUAMA AGRO INDUSTRIAL E SERVICOS LTDA (CNPJ 06.696.322/0001-01)**, referentes às operações ocorridas no ano-calendário de 2014, nos quais a intimada tenha atuado como mutuante, conforme o demonstrativo anexo ao referido termo (o demonstrativo anexado foi exatamente o mesmo apresentado juntamente com o laudo pericial);

b. Comprovantes bancários das efetivas entregas dos recursos (TED, DOC, etc.).

2) Análise da documentação recebida e anexada ao presente processo. Em sua totalidade, as PJ ligadas **atenderam apenas parcialmente às intimações fiscais**. Nenhuma delas apresentou os comprovantes bancários das efetivas entregas dos recursos (TED, DOC, etc.), limitando-se, todas elas, nesse aspecto, a informar expressamente o seguinte:

“A comprovação da efetiva entrega dos recursos, por sua vez, resta efetuada nos autos do próprio Processo Administrativo nº 10280.721251/2017-32, em que foi formalizada a autuação em face ITAPUAMA AGRO INDUSTRIAL E SERVIÇOS LTDA, por meio do documento consistente no extrato das contas correntes bancárias empresa, onde se encontram relacionados todos os depósitos realizados pela ora intimada.”

No que tange à justificativa apresentada pelas PJ ligadas para a não apresentação dos comprovantes bancários das remessas de recursos, temos a observar o seguinte:

a. A planilha que serviu de base para a lavratura do auto de infração contra a impugnante foi elaborada exatamente a partir dos extratos das contas-correntes bancárias apresentados pela autuada à fiscalização e, cristalinamente, nesses extratos, na sua ampla maioria, não são identificados os remetentes dos recursos nos casos listados na mencionada planilha, motivo pelo qual esses documentos foram solicitados à empresa.

b. Ressalte-se que uma operação de mútuo é plenamente comprovada com os seguintes elementos: contrato, documento hábil da efetiva entrega dos recursos, registro contábil na mutuante e registro contábil na mutuária. E mais: os respectivos registros contábeis só terão valor probatório se realizados com base em documentação hábil, nesta hipótese o contrato de mútuo e o comprovante da efetiva entrega dos recursos. O primeiro dá o suporte legal à operação, que, no entanto, somente é considerada efetivada, para efeito contábil, com a comprovada transferência do numerário. Em outras palavras, não há que se falar em operação de mútuo apenas com a existência de um contrato, sem que se comprove que o valor contratado foi efetivamente entregue à outra parte. E o simples registro contábil, sem esses elementos probantes, não tem nenhum valor.

c. Acrescente-se que nenhum dos contratos apresentados possui registro ou mesmo firmas reconhecidas em cartório. E como são documentos elaborados internamente, dentro de um mesmo grupo econômico, deveriam, no mínimo, para dar-lhes a indispensável credibilidade, estar vinculados aos comprovantes bancários das efetivas remessas de recursos.

d. Importante destacar que a autuação decorreu da **presunção legal de omissão de receita** (créditos/depósitos bancários de origem não comprovada), **cujo ônus da prova é invertido**, ou seja, **cabe ao contribuinte** – e não ao fisco - reunir todos os elementos hábeis necessários para enfrentar a questão.

3) Análise das Escriturações Contábeis Digitais (ECD) das pessoas jurídicas ligadas, identificadas no laudo pericial como mutuantes das operações de mútuo, visando localizar os registros contábeis dessas operações. Todos os razões das contas representativas de operações de mútuo dessas empresas com a **ITAPUAMA** foram, também, anexados ao presente processo.

Para concluir peremptoriamente:

As análises acima mencionadas conduziram às seguintes conclusões:

A) A parcela de R\$ 13.506.516,34 **foi aceita como comprovada integralmente**, uma vez que foram apresentados os contratos de mútuo, identificadas as origens e também os registros contábeis nas PJ mutuantes (vide demonstrativo “*ANÁLISE DOS CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS*”, identificados no rodapé como “*COMPROVAÇÃO INTEGRAL (CAUSA, ORIGEM E CONTABILIZAÇÃO NAS PJ MUTUANTES)*”);

B) A parcela de R\$ 1.509.560,35 **foi aceita como comprovada integralmente**, uma vez que os créditos foram identificados como transferências entre contas de mesma titularidade (vide demonstrativo “*ANÁLISE DOS CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS*”, identificados no rodapé como “*COMPROVAÇÃO INTEGRAL (CRÉDITOS DE MESMA TITULARIDADE)*”);

C) A parcela de R\$ 229.358.437,16 **não foi aceita como comprovada**, uma vez que, apesar de terem sido apresentados os contratos de mútuo e identificados os registros contábeis nas PJ mutuantes, deixaram de ser apresentados os documentos comprovantes das efetivas entregas dos recursos - origens (vide demonstrativo “*ANÁLISE DOS CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS*”, identificados no rodapé como “*COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE (APENAS CAUSA E CONTABILIZAÇÃO NAS PJ MUTUANTES; ORIGENS NÃO COMPROVADAS)*”);

D) A parcela de R\$ 1.920.164,18 **não foi aceita como comprovada**, uma vez que, apesar de terem sido apresentados os contratos de mútuo, não foram identificados os registros contábeis nas PJ mutuantes e também deixaram de ser apresentados os documentos comprovantes das efetivas entregas dos recursos - origens (vide demonstrativo “*ANÁLISE DOS CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS*”, identificados no rodapé como “*COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE (APENAS A CAUSA; ORIGENS E CONTABILIZAÇÃO NAS PJ MUTUANTES NÃO COMPROVADAS)*”);

E) A parcela de R\$ 10.475,06 **não foi aceita como comprovada**, uma vez que, apesar de terem sido identificadas as origens dos recursos, deixaram de ser apresentados os contratos de mútuo e, ainda, não foram identificados os registros contábeis nas PJ mutuantes (vide demonstrativo “*ANÁLISE DOS CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS*”, identificados no rodapé como “*COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE (APENAS ORIGENS COMPROVADAS; CAUSA E CONTABILIZAÇÃO NAS PJ LIGADAS NÃO COMPROVADAS)*”);

F) A parcela de R\$ 331.385,61 **não foi aceita como comprovada**, uma vez que, apesar de terem sido identificados os registros contábeis nas PJ mutuantes, deixaram de ser apresentados os contratos de mútuo e os documentos comprovantes das efetivas entregas dos recursos - origens (vide demonstrativo “*ANÁLISE DOS CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS*”, identificados no rodapé como “*COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE (APENAS CONTABILIZAÇÃO NAS PJ LIGADAS COMPROVADAS; ORIGENS E CAUSAS NÃO COMPROVADAS)*”);

G) A parcela de R\$ 9.395.430,56 **não foi aceita como comprovada**, uma vez que deixaram de ser apresentados os contratos de mútuo, os documentos comprovantes das efetivas entregas dos recursos e, ainda, não foram identificados os registros contábeis nas PJ mutuantes (vide demonstrativo “*ANÁLISE DOS CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS*”, identificados no

rodapé como “**CRÉDITOS SEM QUALQUER COMPROVAÇÃO (AUSÊNCIA DE CAUSA, ORIGEM E CONTABILIZAÇÃO NAS PJ LIGADAS)**”;

Remanesceu, portanto, sem comprovação ou com comprovação insuficiente, o total de créditos/depósitos bancários da ordem de R\$ 241.015.892,57, conforme apresentado no “**DEMONSTRATIVO MENSAL DOS CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS OU COM COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE**”, anexo.

Tendo ocorrido retificação no valor do lançamento, foram produzidos os demonstrativos denominados “**AUTO DE INFRAÇÃO – RECOMPOSIÇÃO DO CÁLCULO**”, um para cada tributo (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS), todos anexados a este processo.

O resultado desta diligência será encaminhado ao contribuinte, que terá um prazo de 30 dias para apresentar sua manifestação a respeito.

Com dito pelo condutor da diligência, a recorrente foi cientificada deste Relatório em 22/04/2019 (fls. 6286/6287), quedando-se silente.

Voltando o processo ao crivo da 10ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto/SP houve o julgamento, com afastamento parcial dos lançamentos.

Sequencialmente, foram interpostos recursos de ofício e voluntário, agora sob análises.

Feitas estas considerações, passo ao voto, iniciando pelo recurso voluntário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Não há preliminares.

Ao mérito.

Como discorrido ao longo deste voto, os autos de infração lavrados suportaram-se no artigo 42, da Lei n.º 9.430/1996 (base legal do artigo 287, do RIR/1999):

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Como se sabe, este dispositivo traz a figura jurídica da presunção, deslocando o ônus da prova que, via de regra, cabe ao autor (CPC, artigo 373, I), para o acusado (ibidem, artigo 373, II), possibilitando ao Fisco tão somente apontar os indícios que entendeu presentes no procedimento fiscal, sem necessidade de comprová-los, ônus que cabe ao contribuinte.

É evidente que, por se tratar de uma presunção *júris tantum*, ou seja, não se está diante de uma verdade absoluta, mas relativa, cabe (e pode) o acusado da infração comprovar a regularidade de seu procedimento e desconstruir a tese fiscal.

Ou seja, matéria ESTRITAMENTE de prova, lembrando que o acesso do Fisco às contas bancárias dos administrados já está consolidado pela Corte Maior, mediante a decisão exarada no RE nº 601.314 – SP, de 24/02/2016, assim ementada:

“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 225 da repercussão geral, em conhecer do recurso e a este negar provimento, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello.

Por maioria, o Tribunal fixou, quanto ao item “a” do tema em questão, a seguinte tese: **“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”**; e, quanto ao item “b”, a tese: **“A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN”**, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Ministro EDSON FACHIN Relator”.

E, mais recentemente ainda - 30/04/2021 - RE 855.649 – RS - com voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes, quando o STF decidiu ser **constitucional a incidência de Imposto de Renda sobre receitas depositadas em conta corrente cuja origem não foi comprovada pelo titular, desde que ele tenha sido intimado para tanto.**

Excertos do voto do Ministro mostram o entendimento consolidado no STF:

“Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996.

(...)

In casu, a Receita Federal lavrou auto de infração, por ausência de recolhimento do Imposto de Renda, com fundamento no artigo 42 da Lei 9.430/1996, haja vista que, após intimação para esclarecer a origem dos depósitos efetuados em sua conta corrente, o recorrente não apresentou documentos que comprovassem sua alegação de que os depósitos referiam-se a operações de

factoring e empréstimos que este realizava com seus clientes.

(...)

Ora, consoante o dispositivo legal citado (art. 43, CTN), o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.

O Decreto 9.580/2018 (que revogou o Decreto 3.000/1999) regulamenta o Imposto de Renda e traz três hipóteses em que as autoridades administrativas poderão proceder ao lançamento de ofício do Imposto de Renda em razão da omissão de receita pelo contribuinte. São elas: acréscimo patrimonial não justificado (artigo 47, XIII); sinais exteriores de riqueza (artigo 910); e depósitos bancários não comprovados (artigo 913).

No que se refere aos depósitos bancários não comprovados, o artigo 913 do Decreto 9.580/2018, regulamentando o artigo 42 da Lei 9.430/1996, dispõe que:

(...)

Como se afere da leitura de todas essas disposições, diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

Pensar de maneira diversa permitiria a vedação à tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

Assim, para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração.

(...)

Nessa linha de consideração, a omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor.

Dessa forma, entendo ser constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular, desde que este seja intimado para tanto.

(...)

Fixo a seguinte tese para fins de repercussão geral: O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”.

Resumindo, o Fisco aponta a movimentação financeira incompatível com os rendimentos/receitas declarados ou informados pela pessoa jurídica. A esta compete mostrar que tais recursos têm origem comprovada.

Simple assim.

Factualmente, a Autoridade Fiscal, usando da prerrogativa legal que o artigo 42, da Lei nº 9.430/1996 lhe outorgou, detectou a existência de movimentação bancária incompatível nas contas mantidas pela recorrente junto a instituições financeiras, seguiu a rotina procedimental que cerca tal operação, fez diversas intimações ao longo do procedimento fiscal (seis ao todos, mais o Termo de Início, de 13/07/2017 a 30/05/2018), recebeu as informações, concedeu prazo, fez as depurações dos valores que entendeu comprovados, planilhou detalhadamente o que concluiu não ter sido justificado, intimou a contribuinte a comprovar a origem dos recursos. Tudo na exata e estrita proporção do mandamento legal, inclusive § 3º do referido dispositivo (“§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente”).

Posteriormente, quando da diligência determinada pela DRJ, novos valores foram considerados como comprovados e excluídos da tributação.

De seu turno, a recorrente, exceto os que já havia juntado na fase inaugural, não trouxe com seu recurso voluntário quaisquer outros documentos comprobatórios.

Então, não tendo a recorrente conseguido demonstrar a totalidade das origens dos recursos que levaram aos créditos em suas contas mantidas junto a instituições financeiras, a norma do artigo 42 é implacável, sempre lembrando tratar-se de presunção que pode ser destruída pelo contribuinte, o que não se viu nos autos, o que fortalece a posição da Autoridade Fiscal.

Tudo sem esquecer que se está falando de movimentação financeira superior a 258 milhões de reais, apenas em um ano-calendário (2014).

Ademais, como não se admite prejuízo à incidência tributária pela impossibilidade de se produzir a prova direta da infração, a presunção de omissão de receita construída a partir de tal indício é suficiente para a exigência, até porque lastreada legalmente.

Em outras e finais palavras, presente a “presunção”, **ao Fisco só cabe trazer os indícios** que a expõe ao mundo jurídico, momento em que o *onus probandi* se reverte em desfavor do sujeito passivo, **que dele deverá se safar, com os meios legais e documentais**

possíveis, sob pena de ver aflorar o fato gerador que estava latente, surgir a obrigação tributária respectiva e a subsequente constituição do crédito tributário, via lançamento.

Tem-se, dessa forma, como ensina Maria Rita Ferragut (*in Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001*), uma prova indireta condutora da mesma ‘probabilidade fática’ da prova direta, *in verbis*:

“Assim, tem a Administração Pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção homini de forma alguma significa que a tributação ocorrerá em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento, inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”

A autora, em seu trabalho ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’ (*in Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, Dialética, São Paulo*), ainda acrescenta:

“As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.”

Neste cenário, certo que a presunção legal trazida pelo artigo 287, do RIR/1999, não é absoluta, antes comporta a possibilidade de a acusada elidir o trabalho do Fisco de perpetrar os lançamentos calcados na hipótese prevista no referido dispositivo, DESDE QUE carregue aos autos documentos, livros e comprovantes que destruam a pretensão da Autoridade Fiscal, visto que, como dito, a presunção tem cunho de relatividade.

Pois bem, a análise dos documentos que compõem todo o presente processo administrativo, desde os Termos e Intimações emitidos pela Fiscalização, passando pelas respostas da contribuinte, os autos de infração, o Relatório Fiscal, o Termo de Encerramento de

Ação Fiscal, as diversas impugnações, as conclusões da Diligência, e os documentos juntados por ambas as partes, até se chegar a esta fase do julgamento, pós-recurso voluntário, mostra que a presunção não restou elidida da forma que deveria.

Neste quadro, para que dúvidas não parem, sabe-se, a chamada prova indiciária é pacificamente admitida em nosso direito como ferramenta necessária para apurar eventos que não se mostram explícitos, como já decidido pelo CARF:

ASSUNTO: PROVA INDICIÁRIA

A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em uma concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, “econômicos” e convergentes. (Relator ANTONIO BEZERRA NETO - Acórdão 1401-000.405 - Data da Sessão 25/01/2011)

Assim, cabe ao Fisco, em tais circunstâncias, tão só provar o indício, como, de fato, foi feito. A relação de causalidade, entre ele e a infração imputada, é estabelecida pela própria lei, o que torna lícita a inversão do ônus da prova e a consequente exigência atribuída ao contribuinte de demonstrar que tais valores não são provenientes de receitas omitidas, mantidas à margem da escrituração regular ou em poder dos sócios.

A prova contrária à presunção legal não foi fornecida pela autuada, como já enfatizado anteriormente.

Nesse cenário, não restando elidida a presunção pela recorrente, consolida-se a omissão de receita, na forma do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

Há outros pontos que entendo relevante abordar.

O primeiro deles diz respeito às incisivas colocações da recorrente de que os contratos de mútuo deveriam ser aceitos como prova da origem dos recursos e que a posição do Fisco de não aceitá-los, por não terem firma reconhecida ou não terem sido levados a registro, carece de fundamento legal.

De fato, comungando com o pensamento expresso pelo ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, desta Turma Ordinária e depois da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando da Relatoria do Ac. nº 1402-004.105, de 15/10/2019, abaixo reproduzido em sua ementa, igualmente entendo que os Contratos de Mútuo, especialmente quando firmado entre empresas interligadas, prescindem de registro em Cartório:

Contratos de Abertura de Crédito são figuras não solenes, sendo inexistente um formato legal específico ou um rol de cláusulas obrigatórias, previstas em Lei, para seu aperfeiçoamento e validade.

O Direito Contratual brasileiro é regido pela autonomia da vontade. Havendo um negócio bilateral lícito, em que há expressão de vontade de ambas as partes capazes em pactuá-lo, este é plenamente válido e vigente, inclusive diante do

reconhecimento mútuo de legitimidade da firma aposta no instrumento. O interesse do questionamento da autenticidade e da representativa da assinatura é dos celebrantes.

O conceito de terceiro que o art. 221 do Código Civil de 2002 emprega não abrange a Receita Federal do Brasil. A Fiscalização não pode desconsiderar a validade, os efeitos regulares e as características comerciais de um contrato firmado entre particulares, sob a argumentação de ausência de registro público, quando a Lei não obriga a assim fazê-lo.

A exigibilidade da obrigação não se confunde com a exequibilidade do contrato, sendo indiferente para a verificação de regularidade da escrituração do passivo a natureza de título executivo dos instrumentos que expressam as obrigações lançadas. Exigibilidade das obrigações contratuais é tema alheio ao teor da Súmula nº 233 do E. Superior Tribunal de Justiça.

Todavia, esta variável ficou restrita à posição do condutor do feito e da diligência, não tendo a decisão recorrida se fundamentado neste aspecto formal para manter os lançamentos, mas, sim, no que é mais importante e relevante, a falta de comprovação documental das transferências entre contas da recorrente e terceiros, especialmente empresas com ela interligadas.

Ou seja, **não foi a falta de registro dos Contratos de Mútuo** que ensejou a lavratura dos autos de infração, mas sim a não comprovação pela interessada, “*mediante documentação hábil e idônea*”, da “*origem dos recursos utilizados nessas operações*” (artigo 42, *in fine*, da Lei nº 9.430/1996).

Em segundo lugar, e na mesma linha, padecem de robustez as alegações da recorrente de que os valores estão contabilizados em seus livros e que constam dos extratos bancários (isso é óbvio). O problema surge quando tais registros **NÃO TÊM SUPORTE DOCUMENTAL**, exceto os citados contratos de mútuo, que mostram um acordo jurídico entre duas partes, mas não comprovam, para os fins aqui analisados, as transferências de recursos entre os contratantes.

Nesse ponto, a própria recorrente assume (RV – fls. 6326/6327):

25. Nesse tipo de operação creditícia, a RECORRENTE ora figura como mutuante, ora figura como mutuária. Na contabilidade da RECORRENTE, pode-se aferir que, quando a RECORRENTE remete dinheiro às empresas ligadas, registra essa operação com histórico “**IMPORTÂNCIA QUE ENTREGAMOS NESTA DATA**”. Por outro lado, quando ocorre a transação de devolução

do numerário anteriormente remetido, esse ocorre com o histórico “RECEBIDO PARA SEU CRÉDITO”.

(...)

31. Já no que diz respeito ao montante de R\$ 229.358.437,16, foi comprovada a apresentação dos contratos de mútuo, **foi certificado o registro das operações constantes do extrato bancário da RECORRENTE na contabilidade da mutuante**, mas se entendeu pela não comprovação da origem dos recursos, **simplesmente porque o nome das empresas mutuantes não foi informado no extrato bancário**. Veja-se, também, excerto da tabela colacionada pelo AFRFB no que tange a esse montante (fl . 6.238) :

Ora, não se trata de não aceitar a operação “*simplesmente porque o nome das empresas mutuantes não foi informado no extrato bancário*” como sustenta a recorrente.

É exatamente o inverso: este dado é FUNDAMENTAL! Afinal, como a Fiscalização poderá aferir se os recursos vieram para as contas bancárias da recorrente pela remessa a título de mútuo feita por outra empresa, SE NÃO EXISTE IDENTIFICAÇÃO do depositante (remetente)?

Indiscutível, pois, a fragilidade (ou inexistência) de prova capaz de elidir a presunção.

Por fim, acerca da alegação de que a contabilidade registraria tais operações, bom lembrar que a escrituração é feita a partir e com suporte em documentos relativos e relacionados à pessoa jurídica, documentos estes que devem lastrear TODOS os fatos contábeis levados ao Diário e demais livros.

Em claro dizer, não basta a contabilidade registrar lançamentos, é imprescindível que os registros tenham suporte documental, conforme artigo 264, do RIR/1999:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

(...)

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

Quadro que se completa com a imperiosidade imprimida pelos artigos 276 e 923, do mesmo diploma regulamentar, vigente à época dos fatos:

Art. 276. *A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º).*

Art. 923. *A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

E pelo Código Civil (Lei n.º 10.406/2002, artigo 1179):

O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

E no mesmo diapasão, para a ciência contábil, por seu órgão regulador, Conselho Federal de Contabilidade, mediante a **RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/2011** (DOU de 22.03.2011), que aprovou a ITG 2000 – Escrituração Contábil, assim redigida no que interessa:

Documentação contábil

26. *Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apóiam ou compoñham a escrituração.*

27. *A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.*

28. *Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente.*

E neste Tribunal:

ASSUNTO: ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE. A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais **somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela**

registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (*Acórdão CARF n.º 1402-000.290 – 09/11/2010 – Relator Antonio José Praga de Souza*)

Assim, estando-se diante de uma acusação de “omissão de receitas por presunção”, quando o ônus da prova é revertido ao contribuinte, a satisfação de tal incumbência passa por um conjunto probatório robusto e não por meras alegações.

Resumindo, **cabe ao Fisco provar o indício, hipótese em que, por força de lei, o ônus probandi volta-se para o contribuinte.**

Encargo do qual a recorrente não conseguiu se safar inteiramente.

Finalizando, dentro deste contexto, por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, tendo se pronunciado sobre todos os itens apontados pela contribuinte na impugnação (e que foram basicamente os mesmos trazidos em seu recurso voluntário), adoto como minhas e como se de minha lavra pessoal fossem, na forma do artigo 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999² e artigo 114, § 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023)³, as razões de decidir externadas pela decisão recorrida no Acórdão nº **14-97.692 - 10ª Turma da DRJ/RPO, sessão de 29 de agosto de 2019**, relatoria do Julgador Carlos Alberto de Souza, abaixo reproduzida – (fls. 6300/6306 - todos os destaques são do original).

Da presunção de omissão de receitas

A presunção de omissão de receitas por depósitos bancários sem comprovação de origem está prevista no artigo 42 da Lei 9.430/1996:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica,

² Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

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

³ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

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

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida

regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Em tais circunstâncias, cumpre ao fisco tão-somente provar o indício, como foi feito. A relação de causalidade, entre ele e a infração imputada, é estabelecida pela própria lei, **o que torna lícita a inversão do ônus da prova e a conseqüente exigência atribuída ao contribuinte de demonstrar a efetividade da entrega e a origem dos recursos.**

No caso em análise, o contribuinte, embora intimado por diversas vezes, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem de parte dos valores creditados em suas contas bancárias, conforme informado no item 18 do Relatório Fiscal das Infrações Apuradas - IRPJ e Reflexos. **Ademais, conforme bem observado pela autoridade lançadora, a simples contabilização das operações, sem lastro nos documentos respectivos, não serve como comprovação dos fatos.**

Em sua defesa, o contribuinte aduz que os **valores tidos como omitidos não possuem natureza de receita**, tratando-se, em realidade, de operações de mútuo / empréstimos entre interligadas; adiantamento de clientes; transferência entre contas bancárias da própria empresa; e eventos não significativos, não representativos de receitas. Ante os documentos apresentados pelo contribuinte, inclusive um laudo pericial, os autos foram remetidos à unidade da DRF para realização de diligência. Em atendimento, a autoridade tributária emitiu Relatório Fiscal no qual concluiu haver remanescido sem comprovação ou com comprovação insuficiente, o total de créditos/depósitos bancários de **R\$ 241.015.892,57**. Regularmente cientificado do resultado dessa diligência, o contribuinte não se manifestou a respeito.

O resultado na íntegra da diligência consta do Relatório Fiscal de fls. 6230/6233, transcrito no relatório deste voto, cujos fundamentos e conclusões adota-se aqui como razão de decidir.

Passa-se, assim, a análise das alegações da defesa.

Das Operações de Mútuo/Empréstimos entre interligadas

O contribuinte aduz que, da análise dos valores atribuídos como omissão de receitas, o valor de **R\$ 255.385.100,00** (98,7% do total) corresponde a operações de mútuo entre interligadas, e que esses valores ingressaram em suas contas bancárias exclusivamente por duas hipóteses: quando ele figurava na situação de mutuário (recebe valores de empréstimos contraídos); e quando ele figurava na situação de mutuante (recebe valores a título de amortização dos empréstimos anteriormente cedidos). E conclui que esses valores não se tratam de receita.

Quanto a este ponto, a autoridade fiscal, na análise dos documentos apresentados, tanto pelo contribuinte como pelas pessoas jurídicas interligadas, pautou-se pelos seguintes critérios, o qual se adota como razão de decidir:

“...uma operação de mútuo é plenamente comprovada com os seguintes elementos: contrato, documento hábil da efetiva entrega dos recursos, registro

contábil na mutuante e registro contábil na mutuária. E mais: os respectivos registros contábeis só terão valor probatório se realizados com base em documentação hábil, nesta hipótese o contrato de mútuo e o comprovante da efetiva entrega dos recursos. O primeiro dá o suporte legal à operação, que, no entanto, somente é considerada efetivada, para efeito contábil, com a comprovada transferência do numerário. Em outras palavras, não há que se falar em operação de mútuo apenas com a existência de um contrato, sem que se comprove que o valor contratado foi efetivamente entregue à outra parte. E o simples registro contábil, sem esses elementos probantes, não tem nenhum valor.”

Pois bem, no curso do procedimento fiscal, o contribuinte não apresentou, em relação aos créditos bancários que a fiscalização presumiu como omissão de receita, os contratos que dariam suporte aos registros contábeis desses créditos como operações de mútuo com empresas interligadas. Além disso, nos extratos bancários apresentados pelo contribuinte, em sua ampla maioria, **não foram identificados os remetentes dos recursos.**

Posteriormente, em procedimento de diligência, as pessoas jurídicas mutuantes não apresentaram **os comprovantes da efetiva entrega dos recursos** e, em alguns casos, também **não se identificou os registros contábeis dessas operações nas mutuantes** ou estas não apresentaram os respectivos contratos de mútuo. Ademais, conforme relatado pela autoridade fiscal, **nenhum dos contratos de mútuo apresentados pelas mutuantes possuía registro ou firmas reconhecidas em cartório**, circunstância que lhes retirava a credibilidade, por se tratar de documentos elaborados internamente, dentro de um mesmo grupo econômico.

Assim sendo, quanto às operações de mútuo entre interligadas, conclui-se que não restou comprovada a origem dos créditos bancários ora em litígio, salvo em relação a parcela de **R\$ 13.506.516,34**, para a qual foram apresentados os contratos de mútuo, bem como identificadas a origem dos recursos e os registros contábeis nas pessoas jurídicas mutuantes, conforme relatado no item A das conclusões do Relatório Fiscal da diligência realizada.

Por fim, a circunstância de a autoridade lançadora haver lavrado Auto de Infração - IOF sobre os valores lançados na conta "Crédito em Interligadas", referentes ao ano-calendário de 2014 (Processo Administrativo nº 10280-720.730/2018-12), a contrário do quanto alegado em defesa, não implica em contradição com as razões adotadas nos Autos de Infração objeto deste processo.

Deveras, enquanto que no Auto de Infração - IOF objeto daquele processo, a autoridade lançadora baseou-se nos valores constantes da conta 121010000 – Créditos em Interligadas”, com **registros a débito**, sob histórico “IMPORTÂNCIA QUE ENTREGAMOS NESTA DATA”; nos Autos de Infração IRPJ e tributos reflexos objeto deste processo, a autoridade lançadora baseou-se nos valores indicados na conta

121010000 – Créditos em Interligadas”, mas com **registros a crédito**, sob histórico “RECEBIDO PARA SEU CRÉDITO”.

E mais, enquanto que a lavratura do Auto de Infração - IOF dependia da comprovação de que o contribuinte havia entregue, ou colocado à disposição da pessoa jurídica interligada, o valor que constituía o objeto do contrato de mútuo - fato gerador do IOF (artigo 3º do Decreto n.º 6.306, de 2007); a lavratura dos Autos de Infração IRPJ e tributos reflexos, dependia da comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos depósitos/créditos bancários, especialmente da prova da entrega efetiva desses recursos, o que não ocorreu em relação aos valores mantidos.

Das transferências entre contas bancárias da própria empresa

O contribuinte aduz que o valor de **R\$ 2.642.932,62** corresponde a transferências bancárias entre contas da própria empresa, conforme demonstrado na conciliação contábil realizada no lado pericial que acompanha a presente impugnação.

Contudo, conforme item B das conclusões do Relatório Fiscal da diligência realizada, a título de transferência entre contas da mesma titularidade, apenas foi comprovado o valor de **R\$ 1.509.560,35**.

A simples contabilização das operações, sem lastro nos documentos respectivos, não serve como comprovação dos fatos.

Nos termos do [art.] 42, §3º, I, da Lei 9.430/1996, os créditos os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica não serão considerados para efeito de determinação da receita omitida.

Portanto, deve ser excluído o valor de **R\$ 1.509.560,35**, mantendo-se a presunção de omissão de receita em relação ao restante, por falta de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos utilizados nas operações.

Dos adiantamentos de clientes

O contribuinte aduz que o valor de **R\$ 520.036,31** corresponde a adiantamento recebido por serviços prestados à empresa ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A, sendo reconhecido como receita em momento posterior, **por meio da emissão das notas fiscais n.º 14 a 35, que se encontram anexadas no Laudo Contábil anexo.**

Conduto, o contribuinte não apresentou os documentos comprobatórios do quanto alegado. Apesar de no item 7º do laudo pericial ser informado que o detalhamento do ocorrido constaria do anexo III desse laudo, referido anexo não consta dos autos.

A simples contabilização das operações, sem lastro nos documentos respectivos, não serve como comprovação dos fatos.

Portanto, ante a falta de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos utilizados nessas operações, a presunção de omissão de receita deve ser mantida.

Dos outros eventos não significativos

O contribuinte aduz que o valor de **R\$ 117.841,60** corresponde a outros eventos tais como, reembolso de adiantamentos realizados a empregados, recuperação de despesas e a pequenas montas não identificadas na contabilidade, a qual revela-se inexpressiva.

Ante a falta de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos utilizados nessas operações, a presunção de omissão de receita deve ser mantida.

Dos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS

Com relação aos lançamentos de Programa de Integração Social – PIS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, por não apresentarem fato novo que suscite conclusão diversa, devem os mesmos acompanhar o decidido quanto ao lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, por terem suporte fático comum.

Da revisão do lançamento

Considerando o resultado da diligência fiscal, em relação a qual o contribuinte não se manifestou, o lançamento deve ser revisto da seguinte forma:

<u>Tributo por período de apuração</u>			
Trimestre	IRPJ		
	Lançado	Excluído	Mantido
1º	23.870.370,12	4.130.599,60	19.739.770,52
2º	12.275.324,85	225.293,98	12.050.030,87
3º	13.552.690,65	-	13.552.690,65
4º	12.556.854,20	4.322,77	12.552.531,43
TOTAIS	62.255.239,88	4.360.216,35	57.895.023,47

Trimestre	CSLL		
	Lançado	Excluído	Mantido
1º	6.643.580,28	1.063.412,15	5.580.168,13
2º	4.421.276,95	503.487,80	3.917.789,15
3º	4.878.968,63	-	4.878.968,63
4º	4.520.467,51	-	4.520.467,51
TOTAIS	20.464.293,37	1.566.899,95	18.897.393,42

Mês	PIS/PASEP		
	Lançado	Excluído	Mantido
jan-14	648.609,62	138.786,18	509.823,44
fev-14	633.918,97	72.467,64	561.451,33
mar-14	451.339,59	61.701,73	389.637,86
abr-14	297.728,45	14.795,18	282.933,27
mai-14	255.930,82	20,40	255.910,42
jun-14	257.242,82	53,81	257.189,01
jul-14	239.531,27	-	239.531,27
ago-14	277.838,48	2.089,51	275.748,97
set-14	377.107,82	-	377.107,82
out-14	311.397,90	1.338,40	310.059,50
nov-14	273.918,61	-	273.918,61
dez-14	243.435,86	-	243.435,86
TOTAIS	4.268.000,21	291.252,85	3.976.747,36

Mês	COFINS		
	Laçado	Excluído	Mantido
jan-14	2.987.535,22	639.257,54	2.348.277,68
fev-14	2.919.869,20	333.790,34	2.586.078,86
mar-14	2.078.897,54	284.201,95	1.794.695,59
abr-14	1.371.355,31	68.147,50	1.303.207,81
mai-14	1.178.832,87	93,98	1.178.738,89
jun-14	1.184.876,05	247,88	1.184.628,17
jul-14	1.103.295,55	-	1.103.295,55
ago-14	1.279.740,91	9.624,44	1.270.116,47
set-14	1.736.981,49	-	1.736.981,49
out-14	1.434.317,60	6.164,77	1.428.152,83
nov-14	1.261.685,73	-	1.261.685,73
dez-14	1.121.280,34	-	1.121.280,34
TOTAIS	19.658.667,81	1.341.528,40	18.317.139,41

Totais por tributo

Tributo	Laçado	Excluído	Mantido
IPRJ	62.255.239,88	4.360.216,41	57.895.023,47
CSLL	20.464.293,37	1.566.899,95	18.897.393,42
PIS	4.268.000,21	291.252,85	3.976.747,36
COFINS	19.658.667,81	1.341.528,40	18.317.139,41
TOTAIS	106.646.201,27	7.559.897,61	99.086.303,66

Totais por tributo - Exclusões Principal e Multa

	Principal	Multa	Principal + Multa
IRPJ	4.360.216,41	3.270.162,31	7.630.378,71
CSLL	1.566.899,95	1.175.174,96	2.742.074,91
PIS/PASEP	291.252,85	218.439,64	509.692,49
COFINS	1.341.528,40	1.006.146,30	2.347.674,70
TOTAIS	7.559.897,61	5.669.923,21	13.229.820,81

Os valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados nos demonstrativos “Auto de Infração - Recomposição do Cálculo” (fls 1678/1681) foram revistos para limitá-los aos valores originalmente lançados, especificamente em relação ao 3º Trimestre do IRPJ, aos 3º e 4º Trimestres do CSLL e aos períodos de apuração 07/2014 e 09/2014 do PIS/PASEP e da COFINS, uma vez que o agravamento da exigência inicial só é permitida por intermédio de auto de infração complementar, nos termos do artigo 18, §3º do Decreto nº 70.235/1972.

Por sua vez, as informações constantes do e-Sapli para a Base de Cálculo Negativa de CSLL, 1º e 2º Trimestres, devem ser alteradas de acordo com os quadros abaixo:

Base de Cálculo Negativa de CSLL - 1º Trimestre 2014	
Discriminação	Atividades em Geral
01. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores	31.265.362,07
02. BC antes das Comp. de BC Negativa de Próprio Período	88.540.159,76
Compensações de BC Negativa do Próprio Período	
03. Atividade Geral	
04. Atividade Rural	
05. BC antes das Comp. de BC Negativa de Períodos Anteriores	88.540.159,76
Compensações de BC de Períodos Anteriores	
06. Atividade Geral	26.572.229,20
07. Atividade Rural	
08. Saldo de Base de Cálculo Negativa no Final do Período	4.693.132,87
Base de Cálculo Negativa de CSLL - 2º Trimestre 2014	
Discriminação	Atividades em Geral
01. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores	4.693.132,87
02. BC antes das Comp. de BC Negativa de Próprio Período	48.244.406,12
Compensações de BC Negativa do Próprio Período	
03. Atividade Geral	
04. Atividade Rural	
05. BC antes das Comp. de BC Negativa de Períodos Anteriores	48.244.406,12
Compensações de BC de Períodos Anteriores	
06. Atividade Geral	4.693.132,87
07. Atividade Rural	
08. Saldo de Base de Cálculo Negativa no Final do Período	-

Não houve alterações em relação ao Saldo Prejuízo Fiscal - 1º a 4º Trimestres e da Base de Cálculo Negativa de CSLL - 3º e 4º Trimestres.

Pelo exposto, voto pela procedência em parte da impugnação e manutenção em parte do crédito tributário exigido, para retificar os Autos de Infração de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, bem como a Base de Cálculo Negativa de CSLL no e-Sapli, de acordo com os valores indicados nos quadros acima.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sobre os lançamentos reflexos, a medida está definida no artigo 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF):

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Certo, pois, que os autos devem ser lavrados de forma concomitante – artigo 9º, § 1º, do PAF e artigo 142 do CTN - e que o julgamento do principal, no caso o IRPJ, refletirá nos demais, observadas as peculiaridades de cada tributo.

Portanto, sendo os lançamentos reflexos mera decorrência do principal e havendo sido estes julgados procedentes em parte, igual sorte devem colher as demais exigências presentes nos autos.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Analiso agora o Recurso de Ofício manejado pela presidência da 10ª Turma da DRJ/RPO em face de decisão prolatada pelo Colegiado de 1º Grau que desonerou o crédito tributário em litígio, ultrapassando o então limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017 (R\$ 2.500.000,00).

Antes de qualquer análise, porém, há prejudicial de mérito que necessita ser apreciada pela Turma Julgadora.

Explico.

Quando da interposição do RO pela presidência da Turma *a quo* na data de 29/08/2019, o limite de alçada vigente e que exigia o reexame necessário era de R\$ 2.500.000,00, fixado mediante a citada Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Ou seja, naquele momento temporal, o procedimento adotado pela presidência da 10ª Turma da DRJ/RPO foi absolutamente correto e de acordo com as normas vigentes.

Entretanto, um cenário é quando ocorre a **interposição** do recurso de ofício, oportunidade em que se deve observar o limite de alçada vigente **naquele** momento; outro cenário se apresenta quando do **julgamento** do referido recurso no CARF, quando se deve atentar para o limite fixado **no instante em que o julgamento se realizar** (embora, claro, existam situações em que tal limite possa ser o mesmo).

Em outras palavras, o limite de alçada existente quando do manejo do recurso de ofício pela Turma *a quo* pode não ser, necessariamente, o mesmo quando do julgamento em 2º Grau, por isso deve-se, sempre, se atentar para os dizeres da Súmula CARF nº 103:

Súmula CARF nº 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Concretamente, o limite de alçada que vigia em 2019, quando da interposição (correta) do recurso de ofício era de R\$ 2.500.000,00, enquanto que o vigente em fevereiro/2024, momento do julgamento em 2ª Instância é de R\$ 15.000.000,00, em virtude da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, com efeitos a partir de 1º de fevereiro deste mesmo ano.

Conforme decisão prolatada pela Turma, a exoneração foi de pouco mais de 13 milhões de reais (Ac. DRJ – fls. 6305):

	Principal	Multa	Principal + Multa
IRPJ	4.360.216,41	3.270.162,31	7.630.378,71
CSLL	1.566.899,95	1.175.174,96	2.742.074,91
PIS/PASEP	291.252,85	218.439,64	509.692,49
COFINS	1.341.528,40	1.006.146,30	2.347.674,70
TOTAIS	7.559.897,61	5.669.923,21	13.229.820,81

Desse modo, o RO não pode ser conhecido, por força da Súmula acima reproduzida.

CONCLUSÃO

Pelo exposto e pelo que mais consta nos autos, voto por, **i) NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos conforme decidido e demonstrado no Acórdão de 1º Grau, inclusive os ajustes nas bases de cálculo negativas da CSLL (fls. 6304/6306); **ii) NÃO CONHECER** do recurso de ofício, por estar abaixo do limite de alçada fixado pela Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2023.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone