



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

**Processo nº** 10530.726779/2011-13  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Resolução nº** **1201-000.267 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 15 de agosto de 2017  
**Assunto** AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
POSTO NOVENTA LTDA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli e Eduardo Morgado Rodrigues, que votaram por negar provimento aos recursos voluntário e de ofício.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Eduardo Morgado Rodrigues.

**Relatório**

Adoto como relatório, aquele da decisão de primeira instância, complementando-o a seguir:

Inicialmente, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ, PIS, Cofins e CSLL, às fls. 2.389 a 2.418, com crédito tributário total da ordem de R\$ 60.120.619,12, relativo ao ano-calendário de 2008, conforme detalhamento contido no anexo Termo de

Verificação de Infração de fls. 2.422 a 2.425, retificado pelo de fls. 2.535 a 2.538, todos cientificados à Contribuinte em 19/12/2011. Os Autos de IRPJ e CSLL foram realizados com base no lucro real anual.

Os referidos lançamentos foram contestados por meio da impugnação de fls. 2.427 a 2.464, fazendo-se acompanhar dos documentos de fls. 2.465 a 2.516 (doc 01), além de outros documentos acomodados em 5 (cinco) caixas de papelão (caixas 01 a 05). Os documentos que a Impugnante convencionou chamar de “doc 02” estavam acondicionados nas caixas 01 e 02; os documentos chamados de “doc 03”, na caixa 03; os documentos chamados de “doc 04”, na caixa 04; e os documentos chamados de “doc 05”, na caixa 05, que passaram a integrar o denominado “dossiê em papel”, que gerou o processo administrativo de nº 10530.721282/201290, anexo ao presente processo, consoante as informações prestadas às fls. 2.517 a 2.522.

Posteriormente, esta Delegacia de Julgamento autorizou a realização de diligência fiscal, para que fossem esclarecidas diversas questões atinentes aos citados lançamentos, analisada a enorme quantidade de documentos acostados aos autos e adotadas algumas providências, nos termos do despacho de fls. 2.529 a 2.533. Efetuada a diligência, foi elaborado o Relatório de Diligência, que, acompanhado de planilhas relativas à movimentação bancária da empresa, foi cientificado ao sujeito passivo e anexado às fls. 2.714 a 2.731.

Ressalte-se que foi feita uma reacomodação da documentação que compõe o “dossiê em papel”, agora acondicionada em apenas 3 (três) caixas maiores (caixas 01 a 03).

Parte do “doc 02” está na caixa 01 e parte na caixa 02; o “doc 03” está todo na caixa 02; e os docs 04 e 05 estão na caixa 03.

Foi também lavrado um novo Termo de Verificação de Infração, às fls. 2.707 a 2.712, bem como novos Autos de Infração, referentes a fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2008, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, às fls. 2.636 a 2.651, no valor de R\$ 9.199.838,40 (nove milhões, cento e noventa e nove mil, oitocentos e trinta e oito reais e quarenta centavos); de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, às fls. 2.685 a 2.704, no valor de R\$ 569.032,71 (quinhentos e sessenta e nove mil, trinta e dois reais e setenta e um centavos); de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, às fls. 2.665 a 2.684, no valor de R\$ 2.620.999,18 (dois milhões, seiscentos e vinte mil, novecentos e noventa e nove reais e dezoito centavos); e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, às fls. 2.652 a 2.664, no valor de R\$ 3.320.581,83 (três milhões, trezentos e vinte mil, quinhentos e oitenta e um reais e oitenta e três centavos); acrescidos da multa de 75%, e de juros de mora.

O novo Auto de Infração de IRPJ, que retificou e substituiu o anterior, foi realizado com base no lucro real trimestral – regra geral de tributação das pessoas jurídicas, haja vista que a empresa não optara por qualquer das formas de tributação existentes –, abrangeu os quatro trimestres do ano-calendário de 2008 e foi proveniente de:

1) omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, cuja origem não foi comprovada, conforme Termo de Verificação de Infração em anexo. O enquadramento legal aponta infração ao art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; e arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 287 e 288 do RIR/1999;

2) despesas não comprovadas, conforme Termo de Verificação de Infração em anexo. O enquadramento legal aponta infração ao art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; e arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/1999.

Os Autos de Infração relativos à CSLL, ao PIS e à Cofins decorreram do Auto de Infração de IRPJ. O enquadramento legal do Auto de CSLL aponta infração ao art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 3º da mesma lei, com a redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008; art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002. Os enquadramentos legais dos Auto de Infração do PIS e da Cofins estão discriminados às fls. 2.686 a 2.688 e 2.666 a 2.667, respectivamente.

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 2.707 a 2.712, o Autuante declara, em síntese, que:

### **1. Breve Relato do Procedimento Fiscal Realizado**

– a ação fiscal iniciou-se com a ciência do Termo de Início de Fiscalização, em 16/03/2011, que solicitava livros e documentos fiscais e contábeis, além dos extratos bancários, todos referentes ao ano-calendário de 2008. Foram feitos dois pedidos de dilação de prazo. Em ambos, houve a concessão do prazo de mais 30 dias (respectivamente, para 18/04/2011 e 18/05/2011). Em 07/06/2011, reintimamos o contribuinte a apresentar os elementos solicitados e intimamos a apresentar planilhas relativas às despesas declaradas em DIPJ. Em 13/06/2001, nova dilação de prazo por 30 dias foi solicitada e concedida, até 13/07/2011. Os documentos pedidos no Termo de Início foram entregues em 29/07/2011;

– em 04/10/2011, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos depósitos efetuados em suas contas correntes bancárias, discriminados em tabelas anexas, além de reintimado a comprovar as despesas constantes na DIPJ. Em 24/10/2011, ele solicitou dilação de prazo de 30 dias, que foi concedida até 24/11/2011. Em 13/12/2011, apresentou parte da documentação solicitada, sendo que, em 16/12/2011, foram lavrados os Autos de Infração. Em 09/05/2012, a DRJ/Salvador solicitou a realização de diligência e, em 11/09/2013, a autoridade fiscal lavrou novos Autos de Infração;

### **2. Matéria Tributável**

– IRPJ/CSLL; ano-calendário: 2008;

### **3. Descrição dos Fatos e Infrações**

#### **3.1 Glosa de Despesas Não Comprovadas**

– intimada a apresentar notas fiscais, comprovantes de pagamento e demais documentos que comprovassem as despesas declaradas na DIPJ/2009 (ano-calendário 2008), inclusive com dilação de prazo, a empresa não o fez, apresentando apenas, em relação às despesas com combustíveis e lubrificantes, um extrato de “Consumo por Cliente”, mas desacompanhado de qualquer comprovação documental. Na primeira impugnação, a empresa juntou alguns documentos que foram analisados e parte deles foi considerada, reconstituindo-se a base de cálculo para apuração do lucro real. As diferenças foram então detalhadas em planilha apresentada;

#### **3.2 Omissão de Receitas**

– embora tenha apresentado todos os extratos relativos às contas bancárias, quando intimado para comprovar a origem dos recursos creditados, inclusive com dilação do prazo concedido, o contribuinte apresentou apenas parte da documentação solicitada. O valor total de R\$ 21.684.666,58, referente à rubrica bancária “RECEBIMENTO FORNECEDOR BUNGE ALIMENTOS S/A”, do Banco Bradesco (conta 140, agência 2482) foi aceito, visto que comprovado;

– as rubricas bancárias “TED TRANSF ELET DISP REMET POSTO NOVENTA LTDA.” e “TRANSF ENTRE AGENC DINH O PRÓPRIO FAVORECIDO”, do Banco Bradesco (conta 140, agência 2482), totalizando R\$ 6.268.510,00, por tratarem de transferências entre contas de mesmos titulares, foram consideradas;

– o valor total de R\$ 9.580.947,90, referente às rubricas bancárias “TRUCKCASH – ADIANTAMENTO FRETE” e “TRUCKCASH – COMBUSTÍVEL”, do Banco Triângulo S/A.(conta 446262, agência 19), foi inteiramente comprovado. Todos os valores que foram comprovados como sendo de transferências entre contas correntes da própria empresa ou relativos a depósitos estornados foram desconsiderados da “omissão de receitas”;

– em relação ao Banco Bradesco, os valores informados como provenientes de “TESOURARIA” não foram aceitos, por falta de comprovação, como também outros valores constantes de planilhas apresentadas pela empresa, tais como “CHAPADA”, “CONTA LUIS SHIRABE”, “COOTRALEM”, “DESCONTO DE CHEQUES”, “DESCONTO DE TÍTULOS”, “MAURICEA”, “VENDA DE CAMINHÃO”, por falta de documentos probatórios diretamente relacionados à origem de tais depósitos. Os lançamentos “DEP DINHEIRO 0071104” (16/05/2008), “DEP CHQ/DINH 0926102” (05/11/2008) e “DEP CHEQUE 0002103” (14/11/2008) foram informados pela empresa como provenientes da conta nº 140, agência 2482, contudo, não foram encontrados nos respectivos extratos;

– em relação ao HSBC BANK, os valores informados em planilhas da empresa como “COMP HSBC”, “PAULO MARGEL”, “RODOGRANDE” não foram aceitos, por falta de comprovantes diretamente relacionados à origem desses depósitos; – em relação ao Banco do Brasil, os valores informados em planilhas da empresa como “CONT. TRANSPORTES RECIFE LTDA”, COOPERATIVA DOS TRANS. AUTÔNOMOS”, “COOTRALEM”, “IAURA DA SILVA”, “ICOFORTE”, “JOMAR TRANSPORTES”, “JOSÉ NUNES OLIVEIRA FILHO”, “JOSÉ PINHEIRO DE ARAÚJO”, “PROCOL”, “PROCOL LOGÍSTICA”, “RIBEIRO NETO TRANSPORTES”, “TRANSCERRADO”, “TRANSCONCEIÇÃO”, “TRANSMATIC” e “TRANSPORTADORA GARANHUNS” não foram aceitos, por falta de comprovantes diretamente relacionados à origem de tais depósitos;

– alega que o entendimento dado pela empresa a “carta-frete” não é pacífico, principalmente por que a carta-frete não é regulada por nenhuma legislação. Tal sistema de pagamento foge da fiscalização e controle por parte dos poderes públicos. Tanto assim que a Lei nº 12.249/2010, alterando a Lei nº 11.442/2007, proibiu o uso de carta-frete (transcreve o art. 5ºA). Assim, os valores referentes às cartas-frete que não foram devidamente identificados, só constando de planilhas desacompanhadas de documentos comprobatórios, não foram admitidos;

– quanto aos depósitos em dinheiro/cheque feitos pelo “Sr. Vanderlei”, a título de “Reduções Z”, como informado pela empresa, não foi possível atestar que tais depósitos eram oriundos da “tesouraria” e nem que correspondiam aos valores relativos às “Reduções Z”, até porque os valores dos extratos eram valores “redondos” e

repetidos (ex: R\$ 100.000,00, R\$ 200.000,00), sendo difícil que as “Reduções Z”, emitidas diariamente, tivessem sempre valores uniformes;

#### **4. Fundamentação Legal das Infrações**

– transcreve os arts. 249, 251, 299 e 300 do RIR/1999, além do art. 42 da Lei nº 9.430/96, e diz que os demais dispositivos encontram-se em campo próprio do Auto de Infração;

#### **5. Base de Cálculo Apurada e Ajustes Relativos à Omissão de Receitas**

– seguindo a sistemática do art. 42, §1º, da Lei nº 9.430/96, os depósitos não comprovados foram somados mês a mês, resultando as diferenças tributáveis, conforme as duas tabelas que apresenta (uma por instituição financeira e outra por mês);

#### **6. Fundamentação Legal das Penalidades Aplicadas**

– aos tributos lançados foi aplicada a correspondente multa de ofício de 75%, de acordo com o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, alterado pela Lei nº 11.488/07.

Às fls. 2.540 a 2.588, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao feito fiscal, alegando, em resumo, que:

- é empresa voltada para comercialização a varejo de combustíveis. Em fiscalização realizada em 2008, lavrou-se auto de infração na vultosa quantia de R\$ 60.120.619,12, a título de PIS, Cofins, IRPJ e CSLL. Apresentada a defesa e juntada farta documentação, foi formalizado novo processo contendo tais documentos por meio físico, que tomou o nº 10530.721282/201290;

- analisando os autos, decidiu a DRJ/BA converter o julgamento em diligência, para que fosse analisada a documentação apresentada. Contudo, houve-se por bem lavrar novo auto de infração no valor de R\$ 34.932.700,81. As despesas glosadas em 2008 totalizavam R\$ 3.458.614,85, sendo considerados R\$ 1.050.092,46, passando a glosa para R\$ 2.408.522,39. Foram consideradas as cartas-frete da BUNGE e TRUCKCASH e também parte da duplicidade alegada por se tratar de transferências entre contas de mesma titularidade. No entanto, deixou-se de analisar e considerar a maior parte da documentação apresentada, conforme demonstraremos a seguir;

- preliminarmente, grande parte dos débitos exigidos foi atingida pela decadência (transcreve os arts. 147 e 150 do CTN). Os tributos objeto do auto de infração estão sujeitos ao lançamento por homologação, caso em que o prazo de decadência deve ser analisado em face no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados do dia seguinte ao da ocorrência do respectivo fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se manifestado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário. Para corroborar esse entendimento, transcreve acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais e de outras Câmaras do CARF. No caso em tela, como o lançamento foi notificado em 16/09/2013, está caracterizada a decadência referente a supostos fatos geradores ocorridos antes de 16/09/2008;

- transcreve o art. 146 da Constituição Federal, que fala sobre a necessidade de lei complementar para efeito de se estabelecer normas relativas ao lançamento tributário, e o art. 148 do CTN, ressaltando a regra para o lançamento que dependa de “valor ou preço de bens”. Enfatiza que o Auto de Infração se baseou na denominada “Pauta Fiscal”. Através do mero confronto entre os valores declarados pela empresa e

os obtidos na sua movimentação bancária, a autoridade fiscal desconsiderou os outros documentos ou livros contábeis juntados. Fez-se uma presunção de renda. Não basta haver ingresso de numerário para se aferir ter ocorrido faturamento;

- diga-se que o arbitramento é forma excepcionalíssima para se acertar a relação jurídico-tributária. A regra é apurar os valores pelos documentos ofertados pelo contribuinte. Na impossibilidade, ele só pode ser feito após instaurado o devido processo administrativo. É ilegítimo determinar-se previamente o arbitramento, dando-se ao contribuinte a incumbência do ônus da prova em contrário, visto que a legislação determina que cabe à autoridade administrativa a prova do efetivo faturamento com esses depósitos e qual o rendimento que eles proporcionaram. A movimentação financeira não traz nenhuma presunção relativa, porque não se depositam somente rendimentos. Entender diferente é aceitar que para se obter o rendimento não é necessário qualquer investimento, custeio ou despesa. O entendimento acima já foi utilizado inúmeras vezes pelo Conselho de Contribuintes (transcreve diversas ementas de acórdãos) e também pelo Poder Judiciário (transcreve ementa de julgado do STJ). O auto, por tal razão, é nulo;

- passando ao mérito, o contribuinte realiza venda de combustíveis e a maior parte de sua movimentação é referente a cartas-frete, que é um contrato de serviço com promessa de pagamento na conclusão do serviço. Para que o caminhoneiro realize a viagem, é autorizado um adiantamento feito pela emissão da carta-frete para abastecimento e despesas de viagem. Quando a carga é entregue, libera-se o recebimento do restante do frete. O pagamento é feito em postos de combustíveis credenciados pelas empresas emissoras das cartas-frete, sendo estes postos reembolsados depois pelas empresas. Em geral, o consumo de combustível varia entre 10% e 30% do valor da carta-frete, gerando uma movimentação financeira de 3 a 10 vezes maior que a real;

- para tanto, junta aos autos do processo nº 10530.721282/201290 (que acompanha o presente processo) relatórios/tabelas (doc. 02), demonstrando o valor do combustível adquirido pelo transportador a título de abastecimento (valor venda), o valor da carta-frete (valor pago) e o valor do troco repassado ao transportador para que possa arcar com os demais gastos no decorrer da viagem (valor troco). Geralmente, é emitido um cheque da autuada no referido valor. Por isso, podemos observar nos extratos que existem vários cheques compensados de R\$100,00, R\$200,00, R\$500,00, R\$1.000,00, etc. O valor total (combustível mais o troco) é devolvido à ora autuada através de depósito bancário pela empresa emitente da carta-frete;

- tais depósitos podem ser verificados nos relatórios anexos, em que constam no campo histórico/origem; RECEBIMENTO FORNECEDOR BUNGE ALIMENTOS S/A, TRUCKCACHADIAN.FRETE – REPOM, TRASCERRADO, TRANSMATEC, COOPERATIVA DOS TRANSP. AUTÔNOMOS, etc. Parte dessas cartas-frete já foi até reconhecida pelo próprio auditor (transcreve parte do relatório da autuação). Devem ser desconsideradas da base de cálculo todas as cartas-frete anexas (doc. 02), devidamente detalhadas nos relatórios (doc. 03) anexados aos autos. Observa-se que tal operação nada mais é do que um favor que a autuada faz ao descontar a carta-frete, adiantando o dinheiro, para só recebê-lo no prazo contratado com a empresa emitente. O que a autuada fatura (vende) é o valor correspondente ao abastecimento, sendo emitido através de ECP e lançado nos seus livros fiscais como venda de combustíveis, este, sim, seu objeto social;

• ainda no relatório de autuação, consta: “os valores referentes às cartas-frete que não foram devidamente identificados, somente constando de planilhas desacompanhadas de documentos comprobatórios, não foram considerados, pelo fato de não ser possível atestar a sua efetiva ocorrência”. Ora, neste ato, juntou também os cupons fiscais que comprovam tal movimentação, caracterizando o abastecimento e o “troco”. O auditor fez vista grossa aos documentos juntados;

• existem ainda outras modalidades de cartas-frete (cartão, cheque, etc), conforme comprovam, por exemplo, os documentos anexados aos autos (doc. 05), cuja dinâmica desenvolvida era a seguinte: (i) a empresa “A” emite uma carta-frete; (ii) a autuada abastece e devolve em cheque (à vista) a diferença entre o valor da carta-frete e o que fora gasto no posto; (iii) a empresa “A” deposita na conta bancária da autuada o valor da carta-frete no prazo estipulado em contrato (de 1 a 15 dias), que é o montante necessário para cobrir o custo do transportador;

• veja-se que a autuação se refere a atos e depósitos ocorridos em 2008, quando não estava em vigor a Lei Ordinária Federal nº 12.249, de 2010, que, em seu artigo 128, alterou o artigo 5º-A, da Lei nº 11.442/2007, para, enfim, tornar ilegal o pagamento do transporte de cargas mediante a sistemática da carta-frete. Como dito, tal lei não se aplica ao caso, pois os fatos que motivaram a presente autuação são anteriores à lei que marginalizou o procedimento que, à época, era legal;

• dito isso, volta-se à autuação. A fiscalização estabeleceu como premissa, para o lançamento com base em depósitos em contas mantidas pelo contribuinte, omissão de receitas. Sabe-se que normas tributárias que criam presunções não podem ser interpretadas de forma extensiva, como fez o agente fiscal, levando à ilegalidade do lançamento. Isso quer dizer que não se pode considerar receita aquilo que, por mero depósito, não se configura como tal. As regras matrizes dos tributos exigidos não comportam integração em sua base de cálculo de valores que não correspondam à efetiva obtenção de receita. O contribuinte realiza venda de combustíveis. Nada mais! Em suas contas mantidas em instituições financeiras são depositados valores a serem repassados a terceiros (transportadores, fretistas). Ela faz a intermediação de valores para facilitar a prestação de serviço e a remuneração dos transportadores. Os valores depositados a título de carta-frete não são de sua titularidade, não sendo receitas, pois não decorrem do exercício de sua atividade. Daí a razão de ser elevada a sua movimentação financeira;

• impõe-se estabelecer a distinção entre ingresso (entrada) e receita. As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros. Somente as receitas são sujeitas à incidência dos tributos lançados no auto de infração. Esses ingressos financeiros que não caracterizam receitas, embora transitem no caixa da empresa (ativo), são registrados também no passivo, em igual valor, vindo a se anular, não havendo incremento no patrimônio. Tal operação não foi contabilizada por deficiência da contabilidade contratada para tal serviço, não tendo a ora autuada intenção de omitir os valores realmente faturados (mostra como seriam os lançamentos contábeis). Tais lançamentos não gerariam tributação/receita, com exceção do valor das vendas que se traduzem nos abastecimentos, devidamente declaradas na DIPJ e demais livros contábeis;

• em seguida, discorre sobre o que chama de “Conceito Doutrinário de Receita”, e de “Entendimento de Receita no Judiciário”. Não existe Lei que permita a presunção

com base nos meros depósitos bancários do contribuinte, quando se sabe a natureza jurídica de sua atividade. Embora contestável, a hipótese de presunção de omissão de receitas só pode ocorrer quando os depósitos bancários não são justificados (art. 42 da Lei 9.430.96). O que foi feito nesse lançamento foi uma presunção não permitida, o que não pode ser aceito. Apenas como reforço, ainda que fosse possível realizar o lançamento, o que coloca como suposição, a autuação seria improcedente, vez que os depósitos não refletem a receita. Eles se referem a adiantamentos de valores devidos a terceiros, sendo a receita apenas o valor do combustível abastecido. Assim, para que se faça justiça fiscal, deve ser cancelado o presente lançamento;

- referente às despesas glosadas, seguem anexos os relatórios e recibos que comprovam o lançamento contábil realizado, Segundo o auditor, algumas despesas foram desconsideradas (transcreve demonstrativo fiscal). Tais despesas foram comprovadas através de documentação idônea trazida aos autos (doc. 04): depreciação (relatório e notas fiscais em anexo), folha de pagamentos (documentos anexos), despesas financeiras bancárias (constantes nos próprios extratos apresentados e livro fiscal), despesas de combustível, correio, manutenção, telefone, etc. O total das despesas comprovadas atinge quantia superior ao lançado no auto de infração. Contudo, no novo auto de infração, somente parte da documentação apresentada, de R\$1.050.092,46, foi considerada, restando R\$2.408.522,39;

- no caso dos combustíveis (R\$977.507,37) e lubrificantes, só foram considerados valores referentes a estes últimos, qual seja, R\$386.007,83. Das despesas financeiras, que totalizam R\$647.137,25, desconsiderou-se o valor de R\$422.836,76, sob a simples alegação de que tal valor fora tido apenas no mês de abril de 2008 e representa 65% do valor anual, inexistindo uma razão específica. Por fim, considerou-se a depreciação, no valor de R\$439.784,14, mas foram desconsideradas as demais despesas, como energia, folha de pagamentos, etc, por entender-se não ser objeto de fiscalização e não se fazer prova da efetiva ocorrência. A título de exemplo, a empresa transporta combustível, precisando abastecer os caminhões, tendo despesas com sua manutenção. Tais abastecimentos são feitos nos postos da própria autuada. Assim, há que ser considerada a documentação apresentada;

- análise detalhada dos extratos bancários indicava como lançamentos em duplicidade, tendo em vista movimentação entre diversas contas do autuado, o montante de R\$18.203.700,03 (apresenta planilha). No novo auto de infração, segundo relatório de autuação, as rubricas bancárias “TED TRANSF ELET DISP REMET POSTO NOVENTA LTDA” e “TRANSF ENTRE AGENC DINH O PRÓPRIO FAVORECIDO”, do Banco Bradesco (conta 140, agência 2482), no total de R\$6.268.510,00, foram consideradas como transferências entre contas de mesma titularidade, valor este ainda bem inferior ao demonstrado na documentação apresentada;

- existem também vários depósitos considerados faturamento pelo auditor, e grande parte deles são depósitos realizados pela própria autuada. São recebimentos em dinheiro ou cheque nos abastecimentos (doc. 03) e já constam do próprio lançamento da ora petionária. Tanto é que o faturamento na DIPJ/2009 foi de R\$46.043.947,68. Tal valor é bem inferior do que a base de cálculo apurada no presente auto de infração. Para tanto, seguem anexos os comprovantes de depósito e a redução “Z” da impressora fiscal, demonstrados no relatório em anexo, no campo “origem” denominado de “tesouraria” (doc. 03);



• mesmo sendo lavrado outro auto de infração, não foi corrigida a duplicidade verificada ainda nas contas correntes da empresa. Por exemplo, na de nº 446262, ag. nº 19 (Tribanco – Banco Triângulo), vez que todos os valores depositados nessa conta (R\$9.580.947,90) foram recebidos a título de carta-frete, proveniente de contrato firmado com a REPOM e tais valores foram transferidos para outras contas da própria empresa (doc. 03). A maioria das entradas no Banco HSBC (ag. 2003, conta 2003/03328) são oriundas da carteira de cobranças emitidas a clientes através de boletos bancários, ou seja, já constante de seu faturamento. Esses boletos eram descontados para antecipação de receita, conforme documentos em anexo (doc. 03). Na eventualidade de mantida a autuação, esses valores devem ser excluídos;

• conforme consta no auto de infração, foi cobrado o valor de R\$5.849.086,47 a título de Cofins e R\$1.269.867,47 a título de PIS, sobre as receitas referentes a depósitos bancários não comprovados. Ora, conforme exposto, a atividade da empresa é de comércio varejista de combustíveis. Todo o recolhimento é feito na refinaria (monofásico), não havendo que se falar em ausência de recolhimento. Mesmo que se entenda que tais recolhimentos fossem devidos, há que se considerar o entendimento do STF, que declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 (transcreve), no sentido de que ao contribuinte não pode ser imputada a cobrança de PIS e Cofins para atividades que não as exercidas pelo objeto social da empresa;

• por todo o exposto, pede-se o cancelamento do auto de infração, analisando a preliminar suscitada e os argumentos de mérito, por ser de Justiça. Juntamente com a impugnação, a Impugnante trouxe aos autos os documentos de fls. 2.589 a 2.633.

A 2ª Turma da DRJ/SDR considerou a impugnação procedente em parte, conforme decisão assim ementada:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2008*

*NULIDADE.*

*Descabe a arguição de nulidade nos casos em que os Autos de Infração foram lavrados por autoridade fiscal competente e que o procedimento fiscal foi realizado em total consonância com a legislação vigente.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2008*

*DECADÊNCIA. ALEGAÇÃO NÃO CONFIRMADA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.*

*Ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não havendo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário somente decai com o transcurso do prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observando-se, no presente caso, que a decadência não se operou.*

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

*Ano-calendário: 2008*

*TRIBUTAÇÃO APARTADA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Descabe a tributação direta, em separado, dos valores tributáveis encontrados pela Fiscalização, valores estes que deveriam compor os resultados apurados pela Contribuinte, mediante o confronto de todas as receitas, custos e despesas, vindo a constituir o lucro real (ou prejuízo fiscal) trimestral da pessoa jurídica.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL*

*Ano-calendário: 2008*

*TRIBUTAÇÃO APARTADA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Descabe a tributação direta, em separado, dos valores tributáveis encontrados pela Fiscalização, valores estes que deveriam compor os resultados apurados pela Contribuinte, mediante o confronto de todas as receitas, custos e despesas, vindo a constituir a base de cálculo (positiva ou negativa) trimestral da contribuição social.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2008*

*OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL.*

*Caracterizam omissão de receitas os valores depositados em contas correntes mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais a titular, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, descabendo a alegação de que as receitas omitidas seriam oriundas do exercício da atividade inerente ao objeto da empresa, visto que a presunção legal estabelecida pela legislação limita-se a fixar que se trata de faturamento, sem definir a natureza dos negócios que geraram tais receitas.*

*TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS.*

*O regime monofásico, pelo qual a tributação sobre a comercialização de combustíveis passou a incidir, exclusivamente, na etapa inicial, ficando a cargo das produtoras (refinarias), não alcança as receitas provenientes de outras atividades praticadas pela comerciante varejista, ainda que integrantes de seu contrato social, muito menos as receitas omitidas, decorrentes do exercício de atividades desconhecidas.*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. DECISÃO DO STF. INAPLICABILIDADE.*

*A exigência fiscal consubstanciada no presente lançamento não contraria decisão do STF que rejeitou o chamado “alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins”, primeiramente, porque não resta*

*configurado nos autos que a tributação tenha incidido sobre receita não decorrente da venda de mercadoria, de serviços ou de ambos, mas, principalmente, pelo fato de que a deliberação da Suprema Corte destina-se, tão-somente, às empresas submetidas à incidência cumulativa dessas contribuições, o que não é o caso da Autuada, que está sujeita à incidência não-cumulativa.*

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

*Ano-calendário: 2008*

**OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL.**

*Caracterizam omissão de receitas os valores depositados em contas correntes mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais a titular, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, descabendo a alegação de que as receitas omitidas seriam oriundas do exercício da atividade inerente ao objeto da empresa, visto que a presunção legal estabelecida pela legislação limita-se a fixar que se trata de faturamento, sem definir a natureza dos negócios que geraram tais receitas.*

**TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS.**

*O regime monofásico, pelo qual a tributação sobre a comercialização de combustíveis passou a incidir, exclusivamente, na etapa inicial, ficando a cargo das produtoras (refinarias), não alcança as receitas provenientes de outras atividades praticadas pela comerciante varejista, ainda que integrantes de seu contrato social, muito menos as receitas omitidas, decorrentes do exercício de atividades desconhecidas.*

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. DECISÃO DO STF. INAPLICABILIDADE.**

*A exigência fiscal consubstanciada no presente lançamento não contraria decisão do STF que rejeitou o chamado “alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins”, primeiramente, porque não resta configurado nos autos que a tributação tenha incidido sobre receita não decorrente da venda de mercadoria, de serviços ou de ambos, mas, principalmente, pelo fato de que a deliberação da Suprema Corte destina-se, tão-somente, às empresas submetidas à incidência cumulativa dessas contribuições, o que não é o caso da Autuada, que está sujeita à incidência não-cumulativa.*

Em face da desoneração parcial pela DRJ/SDR, houve Recurso de Ofício.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em que alega:

a) decadência, sendo de se aplicar o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que não houve falta de pagamento, tanto do IRPJ e da CSLL, quanto da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mas falta de recolhimento, em face da apuração

de prejuízo fiscal (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL) e da substituição tributária (PIS/Pasep e Cofins);

a.1) assim, os lançamentos relativos aos fatos geradores de janeiro a setembro de 2008 devem ser afastados em virtude dessa determinação legal;

b) que há incoerência no julgamento, uma vez que, para o IRPJ e CSLL foram consideradas as despesas na apuração segundo o Lucro Real, não tendo havido essa mesma disposição no que tange à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins;

b.1) em face disso, não foram considerados os créditos da não-cumulatividade relativamente à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, como prescrevem as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Relator.

### **Admisibilidade.**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos da legislação. A desoneração efetivada pela decisão de primeira instância supera o limite de alçada. Em face disso, recursos voluntário e de ofício devem ser conhecidos.

### **Recurso de Ofício.**

#### **IRPJ e CSLL.**

Como relatado, o lançamento relativo ao IRPJ foi realizado com base no lucro real trimestral e abrangeu os quatro trimestres do ano-calendário de 2008.

As infrações descritas no auto de infração foram:

*1) omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, cuja origem não foi comprovada, conforme Termo de Verificação de Infração em anexo. O enquadramento legal aponta infração ao art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; e arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 287 e 288 do RIR/1999;*

*2) despesas não comprovadas, conforme Termo de Verificação de Infração em anexo. O enquadramento legal aponta infração ao art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; e arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/1999.*

O Auto de Infração relativo à CSLL foi decorrente do lançamento de IRPJ.

Pela decisão de primeira instância, foram exonerados os valores de IRPJ e CSLL lançados, conforme ementa abaixo:

*TRIBUTAÇÃO APARTADA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Descabe a tributação direta, em separado, dos valores tributáveis encontrados pela Fiscalização, valores estes que deveriam compor os resultados apurados pela Contribuinte, mediante o confronto de todas as receitas, custos e despesas, vindo a constituir o lucro real (ou prejuízo fiscal) trimestral da pessoa jurídica.*

O fundamento da decisão de piso está evidenciado no trecho do voto a seguir transcrito (fl. 2.751):

*Examinando detalhadamente os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL, constata-se a existência de irregularidade insanável e impossível de ser superada. Ocorre que o agente fiscal apurou valores tributáveis no ano-calendário de 2008 (receitas omitidas e despesas glosadas), mas ignorou os resultados calculados pela Autuada e informados em sua DIPJ/2009 retificadora, às fls. 2.330 a 2.357, ainda que tais resultados tenham sido escriturados em período-base anual, a despeito da falta de opção concreta, por parte da Contribuinte, pela forma de tributação e sua periodicidade.*

*Assim, tendo desconsiderado as receitas, custos e despesas apurados pela Autuada, deixando de identificar os resultados (lucro ou prejuízo) trimestrais que deveriam ser ajustados em função dos valores tributáveis apurados trimestralmente, no âmbito da ação fiscal, estes restaram completamente distorcidos, visto que a tributação levada a efeito pelo Fisco incidiu diretamente sobre parte das receitas e não sobre o lucro real e a base de cálculo da contribuição social. Portanto, não se sustentam os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL, cujos montantes exigidos estão sendo aqui integralmente exonerados.*

Não houve nenhuma contestação por parte da contribuinte (na impugnação ou no recurso voluntário) sobre o regime de tributação adotado nos autos de infração: Lucro Real Trimestral.

Como explanado no voto condutor da decisão de primeira instância, muito embora na DIPJ/2009 tenha sido declarado como regime de apuração o Lucro Real Anual, havia sido apurado Prejuízo Fiscal (fl. 2.336), em valor pequeno comparado com aquele das despesas glosadas, fato que aponta para a reversão do resultado para Lucro Real. No entanto, observados os períodos trimestrais, o valor lançado de ofício pode ser maior ou menor que o efetivamente devido, se considerados, também, as receitas e os custos declarados em cada um desses períodos pois, como explicitado no referido voto, ocorreu uma distorção quanto aos valores lançados em cada trimestre. Explica-se.

Simplificadamente a título de exemplo, suponha-se que a receita de um determinado trimestre tenha sido de \$100 e as despesas declaradas \$50. Assim, o lucro (base de cálculo) seria de \$50. Em face de fiscalização, apura-se \$100 de depósitos bancários sem a comprovação de origem e glosam-se todas as despesas. Pela sistemática adotada no presente processo, a tributação recairia sobre \$150. Contudo, se efetuada a apuração considerando-se também a receita auferida, a tributação recairia sobre o valor de \$200. Noutro sentido, se num determinado período (trimestre) não houvesse receita e as despesas fossem no valor de \$50, haveria prejuízo de \$50. Se fosse apurado \$100 de depósitos bancários sem comprovação de origem e glosados \$20 de despesas, o lançamento (conforme efetuado nos AIs) recairia sobre \$120. Fazendo-se a apuração considerando-se não ter havido receita, a base de cálculo seria o lucro de \$70.

Contudo, com a devida vênia, não há como se concordar com a decisão recorrida de que, por esse motivo, o lançamento seria improcedente. Houve sim, um erro quanto à apuração da base de cálculo que, no entanto, poderia e pode ser corrigido com o fim de se adequar o valor do tributo a ser exigido, obviamente observado o limite imposto pelo valor originariamente lançado de ofício.

Ainda, nesse sentido, como visto na impugnação (fls. 2.373 a 2.375) a contribuinte, naquela ocasião, apresentou argumentação e documentos que poderiam, em tese, modificar o valor da glosa e, por consequência, também o da base de cálculo do tributo.

Ocorre que, em face do fundamento da decisão de piso, essa argumentação e documentos não foram apreciados.

### **PIS/Pasep e Cofins**

Conforme consta na decisão de piso (fl. 2.750), houve um erro na soma, em face de inclusão indevida do valor de R\$ 1.652.712,55 no mês de abril de 2008, o que ocasionou majoração na base de cálculo dos tributos lançados:

*Nesse ponto, contudo, cabe esclarecer um equívoco verificado nos referidos Autos de Infração. O Termo de Verificação de Infração (fls. 2.707 a 2.712) reproduz dois demonstrativos contendo o total dos depósitos bancários não comprovados, um por instituição financeira e outro por mês. O primeiro deles está certo, enquanto no segundo – embora também apresentando como total o valor de R\$32.834.118,68 – a soma das parcelas mensais monta, em verdade, a R\$34.482.831,23 (R\$1.652.712,55 a mais). Isso ocorre em decorrência de erro no valor indicado para o mês de abril de 2008 (R\$3.717.425,07), visto que o valor correto é de R\$2.064.712,52, que pode ser obtido mediante o somatório dos valores dos depósitos não comprovados efetuados em cada banco, no mês de abril de 2008, consoante Relatório de Diligência, anexado às fls. 2.714 a 2.731.*

*Ressalte-se que esse valor incorreto, de R\$3.717.425,07 (com uma diferença a maior de R\$1.652.712,55), da parcela sem comprovação dos depósitos correspondentes ao mês de abril foi erradamente transportado para os Autos de Infração, vindo a majorar indevidamente o PIS e a Cofins apurados no mês de abril de 2008, como também o IRPJ e a CSLL apurados no 2º trimestre do ano-calendário de 2008, cujos montantes excedentes deverão ser excluídos de tributação.*

Quanto a esse ponto, não se suscita nenhum reparo na decisão de piso.

### **Recurso voluntário**

Aduziu a recorrente que há incoerência no julgamento, uma vez que, para o IRPJ e CSLL foram consideradas as despesas na apuração segundo o Lucro Real, não tendo havido essa mesma disposição no que tange à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins e que, em face disso, não foram considerados os créditos da não-cumulatividade relativamente à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, como prescrevem as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Quanto aos lançamentos relativos à contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, o voto está assim redigido (fls. 2.751 e 2.752):

*Em relação ao PIS e à COFINS (incidência não-cumulativa), os lançamentos devem ser apreciados normalmente, haja vista que as respectivas bases de cálculo são compostas pelo faturamento mensal e, no caso concreto, decorreram, exclusivamente, da omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação dos depósitos bancários não contabilizados.*

*A Impugnante, por sua vez, além dos questionamentos e alegações descritos acima, acrescenta que toda a sua receita é derivada do comércio varejista de combustíveis, não estando sujeita ao recolhimento de PIS e Cofins, em virtude do sistema monofásico, e que, ainda que estivesse, o STF declarou a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/09, não permitindo assim a cobrança de PIS e Cofins sobre atividades não incluídas no objeto social da empresa.*

*Começando pela alegação de que a empresa, tendo em vista a chamada monofasia, não estaria submetida ao recolhimento de PIS e Cofins incidentes sobre a venda de combustíveis, atribuição esta conferida à refinaria, que, no caso, seria a real contribuinte, cabe observar que, em se tratando de omissão de receitas decorrente de falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não há como dizer que os valores depositados correspondem a receitas oriundas da prática de atividades objeto do contrato social da Autuada.*

*O que se pode afirmar é que se trata de faturamento da pessoa jurídica, isto é, de receitas que deixaram de ser contabilizadas, consoante uma presunção legalmente autorizada, mas não que tais receitas foram, indiscutivelmente, obtidas mediante a comercialização de combustíveis.*

*Aliás, assim reza a cláusula segunda do Contrato Social da empresa, anexado às fls. 2.590 e 2.591:*

*O ramo de atividades da sociedade será o de compra e venda de derivados de petróleo, lubrificantes, peças e acessórios para veículos, prestação de serviços em geral e ainda a compra e venda de secos e molhados.*

*Posteriormente, em vista da Alteração e Consolidação Contratual nº 14 da Sociedade, às fls. 2.592 a 2.597, alterou-se a redação da cláusula segunda, in verbis:*

*A sociedade tem como objeto social Atividade de Comércio a varejo de combustíveis para veículos automotores; Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores; Serviços de borracheiros e gomaria; Serviços de lavagem, lubrificação e polimento de veículos; Serviços de manutenção e reparação de caminhões, ônibus e outros veículos pesados; Apoio rodoviário; Comércio varejista de lubrificantes; Transporte rodoviário de produtos perigosos.*

*Logo, ao contrário do declarado pela Impugnante, as atividades por ela exercidas são múltiplas e não compreendem apenas o comércio varejista de combustíveis.*

*Ainda que se pudesse garantir – e não se pode – que as receitas auferidas, correspondentes aos valores depositados em suas contas correntes bancárias, sem comprovação da origem, fossem todas decorrentes de atividades que integram o seu objeto social, apenas sobre as receitas relativas à venda de combustíveis não incidiriam o PIS e a Cofins, por estrita determinação legal, visto que, nesse caso, a responsabilidade pelo recolhimento seria das empresas produtoras.*

Como consta no voto cujo excerto foi acima transcrito, os depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, equivalem a "faturamento da pessoa jurídica, isto é, ... receitas que deixaram de ser contabilizadas, consoante uma presunção legalmente autorizada, mas não que tais receitas foram, indiscutivelmente, obtidas mediante a comercialização de combustíveis".

Ocorre também que se a receita é presumida em face dos depósitos bancários de origem não comprovada, não há como se saber quais operações deram origem a tal receita. Além disso, como visto, a alegação da recorrente foi veiculada em termos genéricos.

Em face disso, sem a indicação de quais operações ou prestações geraram a receita, com a correspondência precisa com os créditos bancários, não há como serem concedidos quaisquer créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, mesmo que comprovada a aquisição de insumos utilizados na prestação de serviços ou venda de mercadorias não sujeitas à tributação monofásica.

## **Conclusão**

Em face de todo o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que o presente processo seja remetido à unidade de origem da circunscrição da recorrente para que seja efetuada a apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, pela sistemática do Lucro Real, levando-se em conta todas as receitas, custos e despesas efetivamente comprovadas. Deverá ficar explícito em demonstrativo de apuração as despesas consideradas, de modo a restar claro se prevalece a segunda infração: glosa de despesas. Também, nas conclusões, deverá constar a comparação entre o novo valor apurado, por trimestre, e o lançado de ofício.

A contribuinte poderá ser intimada a apresentar livros e documentos para fins da apuração determinada.

As conclusões deverão constar de relatório circunstanciado do qual se dará ciência à recorrente para que, querendo, se manifeste no prazo de trinta dias.

Esgotado o prazo acima, o processo deverá retornar ao CARF para julgamento.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar