



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10865.720361/2016-25</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.253 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	C T M - COMERCIO E TRANSPORTES MATIELO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO VOLUNTÁRIO. INÉPCIA RECURSAL. REITERAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO. CONHECIMENTO EXCEPCIONAL.

Recurso que reproduz *ipsis litteris* a impugnação. Hipótese que, em regra, conduz ao não conhecimento por ausência de impugnação específica dos fundamentos da decisão recorrida. Conhecimento excepcional para enfrentamento de mérito, com adoção dos fundamentos da instância *a quo* na parte em que subsiste interesse recursal.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

IRPJ — OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Cabível a tributação quando não comprovada, por documentação hábil e idônea, a origem/causa dos créditos bancários.

ÔNUS DA PROVA. ARBITRAMENTO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Compete à pessoa jurídica manter escrituração contábil ou, se for o caso, Livro Caixa, e comprovar a natureza dos ingressos (RIR/99, arts. 9º e 527). Ausente a escrituração exigida, legitima-se a determinação do lucro tributável pelo lucro arbitrado (RIR/99, art. 530, III), inclusive quando a receita bruta é conhecida, com aplicação dos percentuais legais.

EXCLUSÕES ALEGADAS. TRANSFERÊNCIAS, IMOBILIZADO, INDENIZAÇÕES DE SEGURO E DEMAIS ITENS.

Necessidade de prova específica (coincidência de datas/valores, identificação de contas de origem, contratos, apuração de ganho de capital). Documentação insuficiente/inexistente.

**DECADÊNCIA. MOMENTO DE AUFERIMENTO.**

Na ausência de prova que elida a presunção do art. 42, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, considera-se a receita auferida no mês do crédito efetuado pela instituição financeira. Inocorrência de decadência.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA (CSLL, PIS E COFINS).**

Receita omitida integra as bases de cálculo das contribuições reflexas (Lei nº 9.249/1995, art. 24). Na impossibilidade de identificar atividade/alíquota, aplica-se o percentual/alíquota mais elevado dentre os praticados pela pessoa jurídica. Ônus do contribuinte em vincular cada depósito a operações com tratamento específico (p.ex., exportações).

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO.**

Impossibilidade de afastar lei sob fundamento de inconstitucionalidade no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF, art. 26-A; Súmula CARF nº 2).

**MULTA DE OFÍCIO.**

Caracterizada a falta de pagamento e o descumprimento de obrigações acessórias. Inaplicáveis alegações de confisco na via administrativa. Multa qualificada não aplicada no caso concreto.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente o recurso voluntário, e, da parte conhecida, negar provimento, nos termos do voto da relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho** – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de autos de infração lavrados para cobrança de IRPJ e CSLL, com reflexos de PIS e COFINS dos anos de 2011 e 2012, decorrentes do arbitramento de lucro da autuada, após o fisco identificar omissões de receitas da atividade e depósitos bancários de origem não comprovada.

Segundo o Termo de Verificação de Infração Fiscal (fls. 2.193/2.213), o trabalho fiscal teve origem em divergências encontradas entre os valores de receita bruta declarados à RFB (DIPJ, DCTF e Dacon) e ao Fisco Estadual (GIA).

Identificado o objeto social como “Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional” e a opção da empresa pelo lucro presumido em 2011 e 2012, a Autoridade Fiscal a intimou justificar as divergências e a apresentar Livro Caixa ou Diário e razão; Livro Registro de Saídas; Livro de Registro de Apuração do ICMS do período fiscalizado, bem como elaborar e apresentar planilhas demonstrativas dos faturamentos (vendas) mensais realizados no período fiscalizado.

Inicialmente, a Contribuinte apresentou apenas documentos societários e requereu dilação do prazo, que foi concedida. Posteriormente, foi apresentada petição narrando difícil situação de falecimento do fundador da empresa, que já passava por problemas de gestão e que foi assumida pelos herdeiros “em absoluto caos”. Justificou-se, com isso, a existência de eventuais inconsistências contábeis e fiscais e requereu-se o prazo de 6 meses para “contratar empresa de consultoria especializada em inspeção contábil e fiscal, para que reprocessem seus dados contábeis e, apurando eventuais equívocos, apurem o *quantum debeatur* fiscal e procedam à extinção do débito ou o seu parcelamento”.

A Fiscalização, então, constatou a não apresentação do livro-caixa, nos termos do art. 527 do RIR/99 e intimou o Contribuinte a entregar, em 30 dias, os demais itens requeridos na intimação anterior. Sem resposta, nova intimação foi enviada, reiterando o pedido de apresentação de todos os documentos e esclarecimentos.

Novamente sem resposta, a Autoridade Fiscal acessou a movimentação financeira do Contribuinte e intimou as instituições financeiras respectivas, identificando quantias creditadas em montante superior à receita declarada em DIPJ nos anos de 2011 e 2012. Diante disso, emitiu-se novo termo de intimação contendo planilhas elaboradas com base nos extratos bancários obtidos junto às instituições financeiras, com prazo de 20 dias para o Contribuinte apontar as origens de cada crédito.

Essa mesma intimação foi reiterada mais uma vez, permanecendo silente o Contribuinte, o que levou a Autoridade Fiscal a arbitrar o lucro, conforme avisos contidos em quase todas as intimações efetuadas, nos termos do art. 47, da Lei nº 8.981/95.

O arbitramento foi feito com base nos artigos 15 e 16 da Lei 9.249/95, acrescentando 20% ao percentual de presunção aplicável à atividade do Contribuinte sobre a receita bruta conhecida. Nesse procedimento, o Fisco encontrou duas infrações:

- 1) OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE – INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES - na apuração da diferença a ser tributada, dos valores mensais informados na DACON e Gias pela fiscalizada como Receitas das atividades de transportes, foram deduzidas as bases de cálculo constantes da DIPJ de 2011 e 2012, bem como foram deduzidos os tributos pagos naqueles mesmos anos.
- 2) OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL – INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – dos créditos/depósitos encontrados nos extratos bancários da fiscalizada nas contas-correntes em instituições financeiras, foram deduzidas as receitas declaradas na DIPJ e as diferenças apuradas na infração 1.

Sobre ambas as infrações, aplicou-se multa de ofício de 75%.

Devidamente intimado, o Contribuinte apresentou **impugnação (fls. 2.296/2.310)**, aduzindo o seguinte:

- A Autoridade Fiscal não teria intimado o Contribuinte de forma individualizada a comprovar os créditos em conta bancária – ameaça ao contraditório;
- Teve problemas em obter as informações com o contador, ao que lavrou Boletim de Ocorrência e notificações – juntadas com a impugnação;
- Incabível presunção de receitas com base em depósitos bancários, conforme súmula nº 182, do extinto TFR;
- Comprova a existência de créditos decorrentes de indenizações securitárias, conforme documentação anexada;
- Foram considerados em janeiro de 2011 R\$ 393.904,59, que se referiam a faturamento de dezembro de 2010, competência já decaída;
- Apresenta tabela contendo depósitos com origem comprovada, conforme documentação acostada;
- Junta planilha listando empréstimos próprios e recebimentos de seguros, que deveriam ser excluídos da presunção de receita omitida;

- Quanto ao PIS e à COFINS, alega imunidade, visto que seus serviços seriam fretes necessários a operações de exportação – junta conhecimentos de transporte (CTE);
- Ainda no PIS/COFINS, alega ser aplicável suspensão para dois CTEs juntados, por se tratar de transporte de produtos destinados a exportação;
- Defende-se da multa alegando que se refere a não declaração em GFIP de informações decorrentes de ação trabalhista, invocando súmula 25 do CARF e arguindo caráter confiscatório e
- Diz que os juros são indevidos porque não se encontram em consonância com os redutores de base de cálculo.

No julgamento da impugnação (**fls. 2.730/2.773**), a **DRJ** delimitou a matéria em disputa, reconhecendo a preclusão quanto à acusação de omissão de receitas da atividade a partir do confronto entre as declarações apresentadas à RFB (DIPJ, DCTF e Dacon) e ao Fisco Estadual (GIA), que não foi objeto de impugnação.

**No mérito**, pontuou que os lançamentos se fundamentaram no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, que presume como receita omitida os valores creditados em contas de depósito quando, regularmente intimado, o titular não comprova a origem com documentação hábil e idônea, com análise individualizada dos créditos e desconsideração de meras transferências internas, estornos e lançamentos congêneres.

Constatada a não apresentação da escrituração comercial/fiscal ou, ao menos, do Livro Caixa exigido às pessoas jurídicas no lucro presumido, a decisão reputou legítima a adoção do lucro arbitrado, nos termos do art. 530 do RIR/1999 (art. 47 da Lei nº 8.981/1995 e art. 1º da Lei nº 9.430/1996). Afirmou, ainda, que a circunstância de a receita bruta ser conhecida não afasta o arbitramento. Nessa hipótese, a autoridade aplica os percentuais legais sobre a receita conhecida para quantificar o lucro arbitrado.

Não seria possível também opor ao fisco suas dificuldades de obtenção dos documentos com o contador, já que se trata de relação privada, sendo que a responsabilidade pela manutenção e disponibilização da escrituração continua sendo da empresa.

A respeito das alegações de nulidade por suposta ausência de intimações individualizadas, o julgador descreveu o procedimento fiscal adotado, com a entrega prévia dos extratos bancários integrais e, na sequência, de anexos com a discriminação dos créditos que demandavam comprovação caso a caso, além de reintimação formal, concluindo pela regularidade das intimações e, por consequência, pela higidez da presunção legal.

Quanto ao acervo probatório trazido na impugnação, **autoridade julgadora procedeu à análise detalhada das tabelas e planilhas**, buscando identificar, nos documentos juntados, a existência de elementos hábeis a afastar a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Para receitas de 2010 recebidas em 2011, concluiu que a mera juntada de faturas/duplicatas

emitidas em dezembro/2010 é insuficiente, exigindo-se prova do efetivo oferecimento à tributação por meio da escrituração e sua confrontação com DIPJ/DCTF.

Ao final da depuração probatória, **excluíram-se do cômputo da omissão os créditos cuja natureza fora efetivamente demonstrada** (indenização de seguros comprovada; estorno/cheque devolvido; transferências internas confirmadas; transferência de sócio comprovada; estorno de tarifa; crédito bancário estornado).

Quanto aos argumentos envolvendo exportações, consignou-se que a imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição, ou a suspensão do art. 40 da Lei nº 10.865/2004 — inclusive para fretes vinculados — só seria aplicável se o Contribuinte demonstrasse que os CTEs apresentados correspondiam, efetivamente, a receitas de exportação ou a prestação de serviços para pessoa jurídica preponderantemente exportadora ou empresa comercial exportadora, o que não ocorreu.

Ao final, a DRJ julgou a impugnação procedente em parte, determinando a exclusão, das bases de cálculo formadas por depósitos de origem não comprovada, apenas dos valores cuja natureza tenha sido comprovada nos autos (como transferências internas, estornos e ingressos alheios ao faturamento), mantendo-se, no mais, o lançamento e a adoção do lucro arbitrado.

Cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário reprimando *ipsis litteris* seus argumentos e pedidos, repetindo até mesmo os pontos que tiveram provimento na instância de origem. Listados a seguir os pedidos aduzidos no recurso:

- A) Requer a exclusão do Auto de Infração do e COFINS ante a suspensão nos termos da Legislação pertinente.
- B) Seja levada em consideração a dificuldade de obtenção de Documentos junto ao contador anterior responsável pela escrituração, conforme notificações e boletim de ocorrência, para demonstração de necessidade de maior prazo a juntada de documentos para impugnação bem como atendimento ao procedimento fiscal;
- C) Requer seja excluída da base de cálculo nos termos dos documentos em anexo conhecimentos de transporte, demonstrando faturamento realizado em Dezembro de 2010, cuja receita é pertinente ao mesmo mês de Dezembro de 2010 e não Janeiro de 2011, como entendido pelo Auditor Fiscal;
- D) Seja excluído da base de cálculo os lançamentos impugnados nos quadros anteriormente discriminados, no tocante à indenizações de seguros, transferências entre contas mesma titularidade, transferências entre contas de sócio PF para PJ;
- E) ante o conhecimento de receita real, seja deferido o lucro presumido e afastada a aplicabilidade do lucro arbitrado, ante a dificuldade em atendimento ao procedimento fiscal, tendo em vista o não atendimento do contador quanto às notificações de entrega de documentos, bem como o B.O. da polícia Civil que estão em anexo.

F) No mérito não sendo acolhida a preliminar invocada, seja julgado TOTALMENTE PROCEDENTE a presente DEFESA ADMINISTRATIVA e IMPUGNAÇÃO com a exclusão do Auto de Infração os lançamentos referentes à Pis e Cofins nos termos da legislação vigente e tópico próprio, CANCELANDO o AUTO de INFRAÇÃO em anexo com a EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, como aplicação da mais sábia JUSTIÇA!.

C) requer ainda e protesta por juntada de novos documentos oportunamente, protocolados.

É o relatório.

## VOTO

Inicialmente, necessário pontuar que o recurso é cópia fiel da impugnação, tendo sido modificados apenas o nome da peça recursal e a data de assinatura. Até a qualificação do Contribuinte se repete no recurso, sendo ele tratado como “Impugnante” e atacando as autuações, não a decisão recorrida. Ainda, conforme já narrado nos fatos, o recurso repete até mesmo as alegações relacionadas aos depósitos comprovados em impugnação e reconhecidos pela Turma julgadora de origem.

Isso, por si só, seria suficiente para suscitar inépcia recursal, por ausência de questionamento específico às razões da decisão pretensamente recorrida, o que levaria ao não conhecimento do recurso.

Contudo, levando em conta que, genericamente, a reiteração *ipsis litteris* da impugnação acaba por confrontar o acórdão da DRJ, voto por conhecer parcialmente do recurso, apenas na parte em que subsiste interesse recursal do Contribuinte, para enfrentá-lo com a adoção e transcrição dos fundamentos da decisão recorrida:

No que diz respeito à oportunidade de instrução probatória dos autos, ressalte-se que nos termos da legislação em vigor, a impugnação da exigência, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo ser apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência (arts. 14 e 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

O art. 16 do mesmo diploma legal, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, é ainda mais explícito ao consignar que a impugnação deve mencionar não apenas os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões, mas também as provas que possuir.

Infere-se, daí, que a oportunidade para a apresentação de provas é no prazo de impugnação, somente sendo admitida a juntada extemporânea, nos termos dos §§ 4º e 5º do mesmo dispositivo (parágrafo incluído pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997), que ora transcritos:

“Art. 16. (...)§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.”

Ambas as preliminares levantadas serão apreciadas como matérias de mérito.

Saliente-se que há duas infrações apuradas pela fiscalização: (i) omissão de receitas da atividade de transporte de carga, apurada mediante o confronto entre as informações prestadas na DIPJ e DCTF, e nas Dacon e GIAS por CFOP (Infração 1 do Auto de Infração); e (ii) omissão de receitas da atividade, apurada por falta de comprovação da origem/causa dos recursos creditados/depositados nas contas correntes de titularidade da pessoa jurídica (Infração 2 do Auto de Infração). A quantificação de ambas as infrações se encontra demonstrada, mensal e trimestralmente, no Anexo I – fls. 2213 ao Termo de Verificação.

Limitou-se a defesa a questionar a apuração de omissão de receitas, com base nos depósitos bancários de origem não comprovada, e o arbitramento dos lucros.

Consolida-se administrativamente a matéria não expressamente impugnação relativa à acusação de omissão de receitas a partir do confronto entre as declarações apresentadas à RFB (DIPJ, DCTF e Dacon) e ao Fisco Estadual (GIA), operando-se em relação a ela a preclusão processual.

#### **Da omissão de receitas e do arbitramento dos lucros**

Os presentes lançamentos de ofício encontraram fundamento nas disposições do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo reproduzido, in verbis:

“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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem

sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

.....

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002).

Decorre das expressas disposições legais, que o contribuinte, pessoa física ou jurídica, titular de conta de depósito ou de investimento, mantida junto à instituição financeira, deve comprovar, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados nas referidas contas. Caso contrário, pode o Fisco presumir, até prova em contrário a ser produzida pelo contribuinte, a ocorrência de omissão de receitas ou de rendimentos.

No caso de pessoa jurídica, a comprovação deve ser facilitada pela regular observância das obrigações acessórias previstas na legislação, principalmente, aquelas vinculadas à manutenção de escrituração, nos termos da legislação comercial e fiscal – ou do livro caixa, se for o caso –, na qual deve estar escriturada toda a movimentação financeira da pessoa jurídica com a indicação da origem dos recursos. Verifica-se, assim, que a pessoa jurídica que regularmente cumpre as suas obrigações acessórias tem perfeitas e plenas condições de comprovar a natureza dos recursos depositados.

Na verdade, tal comprovação se impõe para que seja possível o exercício da competência da Administração Tributária de verificação do regular oferecimento à tributação e, conseqüentemente, do cumprimento das obrigações principais pelos contribuintes, prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, consolidado no Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

Determinação pela autoridade tributária

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - 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.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

No caso em questão, a pessoa jurídica fiscalizada, como fez opção pelo Lucro Presumido, deveria ter apresentado a escrituração contábil ou o Livro Caixa, nos quais deveria estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, assim como o Livro Registro de Inventário e todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica. É o que se encontra consolidado nos preceitos do art. 527 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99, verbis:

#### OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

Portanto, caso tivesse cumprido tais obrigações acessórias, a fiscalizada teria condições de comprovar a origem/causa dos recursos depositados em suas contas correntes, e não teria se submetido ao arbitramento dos lucros.

Nesse aspecto, a tentativa de atribuição de responsabilidade ao contador pela inobservância da legislação, não tem o condão de exonerar a contribuinte de qualquer responsabilidade, porque, nos termos da Lei, o dever de manutenção da escrituração é da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, e não do contador.

Nesse contexto, relevante dizer que a relação jurídica entre a contribuinte e o contador tem natureza privada, no âmbito da qual em relação aos atos culposos,

deve o contador responder civilmente perante a pessoa jurídica pelos danos causados; e nos casos de dolo, poderá responder solidariamente com a pessoa jurídica perante terceiros.

Entretanto, jamais a relação jurídica tributária entre a Fazenda Nacional e a contribuinte (pessoa jurídica) pode ser desconstituída mediante a mera alegação de que o descumprimento das obrigações tributárias principais ou acessórias seria de responsabilidade do profissional contratado pela própria empresa. É o que se encontra expresso no art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), verbis:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Quanto à irregularidade nas intimações para a comprovação da origem/causa dos recursos depositados, não tem razão a defesa.

Observe-se, na intimação, datada de 18/03/2015, fls. 548/549, cientificada em 24/03/2015 (AR de fls. 550), que a fiscalização forneceu os extratos bancários integrais relativos a toda a movimentação financeira efetuada pela empresa nos anos-calendário 2011 e 2012, e somente depois procedeu à intimação para a comprovação individualizada de alguns dos depósitos/créditos efetuados nas contas correntes da empresa. Veja-se que às fls. 552/612, tem-se o extrato completo da conta corrente de titularidade da empresa mantida no Banco Bradesco, e somente às fls. 613/627, o Anexo 1 em que discriminados individualizadamente cada um dos créditos, em relação aos quais deveria a fiscalizada providenciar a prova hábil da origem/causa dos recebimentos.

O mesmo de fez em relação à conta corrente mantida junto ao Banco Itaú: o extrato bancário integral foi fornecido à empresa, conforme documentos de fls. 2073/2102; e às fls. 2103/2110, tem-se o denominado Anexo 2, com os créditos que individualizadamente deveriam ter a sua origem/causa devidamente esclarecida por documentação hábil e idônea.

De observar que a empresa foi regularmente reintimada, conforme termo de fls. 2111, em 27/04/2015 (AR de fls. 2136), com seus Anexos 1 e 2 (fls. 2113/2135).

Por conseguinte, não se verifica qualquer irregularidade nas intimações que possam afetar a construção da presunção legal de omissão de receitas com base nos depósitos de origem/causa não comprovada.

Cumpra também prestigiar o procedimento da fiscalização de adoção do lucro arbitrado como sistemática de determinação do lucro tributável, na medida em que a pessoa jurídica não apresentou a escrituração a que estava obrigada. É o que se encontra preceituado no art. 530 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99, verbis:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

[...]

O art. 527 já se encontra acima transcrito, e traz as obrigações acessórias a que estão obrigadas as pessoas jurídicas optantes pela sistemática de tributação com base no Lucro Presumido. Descumpridas as obrigações acessórias de apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou o Livro Caixa, deve ser o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica.

É completamente inócua para afastar o arbitramento dos lucros a alegação de que a receita bruta era conhecida. Na verdade, quando a receita bruta é conhecida, o lucro arbitrado é determinado a partir dela, mediante a aplicação de percentuais específicos para cada atividade empresarial, o que foi regularmente efetuado no caso sob apreciação.

A invocação de confisco ou de abuso de poder afastar a acusação de omissão de receitas, com base na presunção legal de depósitos de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996) não pode ser apreciada por este órgão administrativo de julgamento que não tem competência para o controle da constitucionalidade ou legalidade das normas editadas pelo Poder Legislativo. Enquanto não declarada a inconstitucionalidade pelos órgãos competentes do Poder Judiciário, e não expungida do ordenamento jurídico, as normas legais têm presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a Administração Pública.

A competência dos órgãos administrativos de julgamento restringe-se ao controle da legalidade dos lançamentos (normas jurídicas individuais e concretas), ou seja, à verificação da correta subsunção dos fatos à Lei, sendo-lhe vedada a apreciação de validade de dispositivos legais (normas jurídicas gerais e abstratas), validamente editados pela autoridade competente e segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

Registre-se que, é em observância ao devido processo legal, que um controle da legalidade mais abrangente não pode ser feito na esfera administrativa, e que se configura incabível a distinção, por vezes pretendida, entre o controle de constitucionalidade e a decisão administrativa pela inaplicabilidade de norma inconstitucional ao caso concreto, porque o antecedente lógico desta última decorre de declaração implícita de inconstitucionalidade de norma.

E não se trata aqui de admitir que os órgãos administrativos não devem respeito à Constituição Federal – CF, mas de conferir concretude ao princípio constitucional da separação dos Poderes, que de tão relevante valor jurídico, tem o status de cláusula pétrea (art. 60, §4º, III, da CF). Como poderia a Administração Pública, por sua própria iniciativa, sem intervenção do Poder Judiciário, negar validade e vigência à norma editada pelo Poder Competente, segundo o processo legislativo constitucionalmente definido?

Saliente-se que atualmente já se encontra em vigor o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, introduzido pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que dispõe, in verbis:

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

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Há também em vigor, Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF a referendar a interpretação ora adotada:

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

Oportuno apenas consignar que não se trata de lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

A partir das informações contidas nos extratos, a contribuinte foi regularmente intimada a comprovar a origem/causa de alguns dos créditos lançados nos extratos e a apresentar a escrituração que contivesse aquela movimentação financeira. Diante da completa inércia da fiscalizada em produzir prova hábil e idônea de que referidos depósitos não eram receita, ou se eram receita, haviam

sido oferecidos à tributação, a autoridade fiscal, com base em lei, construiu a presunção de omissão de receitas, com base em depósitos/créditos de origem/causa não comprovada.

Com relação às provas trazidas por ocasião da impugnação, serão ora apreciadas.

O primeiro ponto a destacar é que a Impugnante deveria ter correlacionado, na planilha apresentada na impugnação, as razões de defesa às provas juntadas ao processo. Como não o fez, cumpre a esta Relatora a apreciação da documentação na tentativa de identificar essa correlação.

Para afastar a presunção legal de omissão de receitas com base na falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas correntes, no que se refere à receitas auferidas em 2010, mas recebidas em 2011, não basta a mera apresentação de Faturas / Duplicatas, emitidas em dezembro de 2010. Deve a contribuinte comprovar o regular oferecimento à tributação das receitas auferidas em 2010, mediante a apresentação da escrituração a que estiver obrigada, a ser confrontada com as informações prestadas à RFB na DIPJ e DCTF.

E não há que se falar em decadência, porque se não desconstituída a presunção legal de omissão de receitas, válido é o preceito do §1º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, agora novamente transcrito:

Art. 42 Omissis § 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

(...)

Com relação às operações de venda de ativo imobilizado (veículos), os valores também não podem ser simplesmente excluídos das receitas omitidas, porque cumpriria à pessoa jurídica fazer prova da ocorrência, ou não, de ganho de capital na operação, passível de tributação, nos termos dos art. 521 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99

(...)

Quanto às invocadas indenizações de seguros, os valores somente serão excluídos da base de cálculo se houver prova de que o recurso depositado coincide, em data e valor, com aquele cujo pagamento foi autorizado pela seguradora, conforme documentos de fls. 2430 e 2473. Em relação aos demais valores integrantes da planilha da Impugnante não foi localizada nos autos a documentação comprobatória de que se tratam de recursos recebidos de seguradora (...)

Na documentação acostada aos autos não se localizou qualquer documento comprobatório das referidas transferências e das contas correntes de origem dos recursos, tendo sido verificadas ambas as contas correntes auditadas. Apenas as transferências em destaque amarelo puderam ser confirmadas por terem tido origem numa das contas correntes auditadas, haja vista a existência de lançamentos idênticos em mesma data e valor.

Saliente-se ainda que se o recurso porventura teve origem em conta corrente de titularidade da empresa que não foi objeto da presente auditoria fiscal, não cabe a exclusão do valor da base de cálculo da receita omitida sem que feita a regular comprovação de que não se trata de receita, ou que se trata de receita já regularmente oferecida à tributação. Mencione-se que os lançamentos em destaque cinza, sequer constam das intimações para comprovação da origem elaboradas pela fiscalização, com mesma data e valor. Já o destaque azul se refere a operações cujo histórico contradita a argumentação da defesa de se tratar de transferências entre contas de mesma titularidade (...)

Entretanto, a documentação de suporte da alegação não foi localizada na documentação trazidas aos autos, e no histórico do lançamento no extrato, a informação é que se trata de transferência entre conta, mas sem que seja identificada a conta corrente de origem dos recursos.

(...)

Ao contrário do professado pela Impugnante, o valor de R\$ 1.500,00, creditado na conta corrente em 05/01/2012, conforme histórico do lançamento no extrato, se refere a recebimento de “acerto/diferença de título”, portanto, entrada de recursos na conta corrente da Impugnante, e não a estorno.

(...)

Com relação ao valor de R\$ 14.000,00 e R\$ 6.000,00 não seriam excluídos porque se referem à operação de alienação de bem do ativo permanente, conforme documentos de fls. 2482/2484, em relação ao qual não foi feita a prova de apuração ou não de ganho de capital.

Entretanto, não se pode deixar de mencionar que o valor de R\$ 14.000,00 sequer integra a planilha elaborada pela fiscalização.

(...)

Mais uma vez não se confirmou a alegação da defesa, tendo sido conferidos um a um e todos os lançamentos da planilha da fiscalização com os valores constantes do extrato bancário, e não se apurou qualquer divergência.

(...)

#### **Tributação reflexa**

Quanto à tributação reflexa de CSLL, PIS e Cofins, cumpre trazer à colação os termos do art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com as alterações legislativas supervenientes, vigentes à data da ocorrência dos fatos geradores em apreço:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 4º Para a determinação do valor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a esta a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)§ 5º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao recolhimento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, calculadas por unidade de medida de produto, não sendo possível identificar qual o produto vendido ou a quantidade que se refere à receita omitida, a contribuição será determinada com base na alíquota ad valorem mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)§ 6º Na determinação da alíquota mais elevada, considerar-se-ão: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)I – para efeito do disposto nos §§ 4º e 5º deste artigo, as alíquotas aplicáveis às receitas auferidas pela pessoa jurídica no ano-calendário em que ocorreu a omissão; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)II – para efeito do disposto no § 5º deste artigo, as alíquotas ad valorem correspondentes àquelas fixadas por unidade de medida do produto, bem como as alíquotas aplicáveis às demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Desta forma, comprovada a omissão de receitas, o valor da receita omitida deve ser considerado na determinação das bases de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para a Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para os Programas de Integração Social - PIS.

Pretende a Impugnante afastar a exigência de PIS e Cofins invocando a imunidade sobre as receitas de exportação, com base nos preceitos do art. 149, § 2º, inciso II da Constituição Federal – CF, ou a suspensão tributária prevista no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004 (...)

Em qualquer das hipóteses, apesar de se tratar de empresa cujo objeto social é a prestação de serviços de transporte, conforme contrato social e Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC, por ela emitidos e juntados aos autos (fls. 2661/2714), diante da presunção legal de omissão de receitas, por falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas correntes, compete

à Impugnante fazer a prova da origem/causa de cada um depósitos reputados como receitas omitidas.

Dito por outras palavras: é da fiscalizada o ônus de fazer a vinculação entre cada um dos depósitos e as operações de prestação de serviços de transporte a pessoas jurídicas exportadoras ou empresas comerciais exportadoras, sendo insuficiente a mera juntada dos CTRC aos autos.

#### **Da multa de ofício**

As razões apresentadas não tem relação com os fatos apurados. De um lado, porque não se trata de falta de declaração em GFIP de informações relativas a ação trabalhista, homologação de acordo ou liquidação de sentença; e de outro, porque não foi aplicada a multa qualificada.

No caso em apreço, encontram-se comprovadas nos autos a falta de pagamento de impostos e contribuições devidas sobre as receitas omitidas – descumprimento de obrigação principal, assim como a falta de manutenção de escrituração a que estava obrigada a pessoa jurídica – descumprimento de obrigações acessórias.

Quanto ao caráter confiscatório da multa de ofício e a exigência dos juros de mora, conforme já anotado anteriormente, não compete a este órgão administrativo a apreciação das normas gerais e abstratas, editadas pelo Poder Legislativo, e regularmente aplicadas pela autoridade fiscal no exercício de sua atividade plenamente vinculada.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, apenas na parte em que subsiste interesse recursal do Contribuinte, para negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha**