



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10970.720200/2016-34
ACÓRDÃO	1201-007.488 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RECUPERADORA GAÚCHA LTDA. - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

PAF. PROVA. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal, as provas das alegações de defesa devem ser apresentadas, ordinariamente, na impugnação, salvo se ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, se relativas a fato ou a direito superveniente ou se destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Além destas hipóteses, admite-se a apresentação da prova na fase recursal, mas apenas quando estas forem conclusivas na demonstração do fato alegado.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO/MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação/manifestação de inconformidade, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, sob pena, inclusive, de supressão de instância.

GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

O papel do CARF é o de julgar os recursos das decisões de primeira instância. Dentre as competências materiais definidas para tal instância, não consta a impugnação contramedidas de garantia dos créditos tributários. Por isso, quaisquer questionamentos sobre essa matéria devem ser direcionados à autoridade titular da unidade de origem da Receita Federal.

APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12º, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

ARBITRAMENTO DO LUCRO. HIPÓTESES LEGAIS.

Restando demonstrada a ocorrência de fatos que se enquadram no disposto no art. 530, II, alínea a e b, do RIR/99, o imposto deve ser apurado com base nos critérios do lucro arbitrado.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. PERCENTUAL APLICÁVEL.

O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados na legislação pertinente, acrescidos de 20%.

OMISSÃO DE RECEITAS. VENDA DE MERCADORIAS.

A Recorrente não trouxe qualquer elemento de prova que desqualificasse o lançamento fiscal ou demonstrasse sua inexatidão, por isso, não há qualquer vício que macule o lançamento fiscal neste ponto.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

A Recorrente não trouxe qualquer elemento de prova que desqualificasse o lançamento fiscal ou demonstrasse sua inexatidão, por isso, não há qualquer vício que macule o lançamento fiscal neste ponto.

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS

O art. 42 da Lei nº 9.430/1996 presume como omissão de receitas a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários. Por se tratar de uma

presunção relativa, caso comprovada a origem, pelo contribuinte, aquela presunção é afastada. É dever do contribuinte, contudo, essa comprovação, que deve ser feita através de documentação hábil e idônea. Correto o lançamento fundado na insuficiência de comprovação da origem dos depósitos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, PIS e COFINS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, e, da parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Raimundo Pires de Santana Filho e Nilton Costa Simões (Presidente).

RELATÓRIO

Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 2.063/2.069, apresentado em face do acórdão nº 10-58.564, exarado pela 1ª Turma da DRJ/POA, em 24 de abril de 2017, às fls. 2.016/2.023, que julgou improcedente a Impugnação apresentada, em peça única, pelo RECUPERADORA GAÚCHA LTDA. - EPP (doravante denominado RECUPERADORA GAÚCHA) e responsáveis tributários, às fls. 1.957/1.962, contra Autos de Infração lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberlândia-MG – DRF-Uberlândia, às fls. 2/110, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante R\$ 4.228.398,98 (quatro milhões, duzentos e vinte e oito mil, trezentos e noventa e oito reais e noventa e oito centavos), aí incluídos principal, acrescido de multa de ofício de 75% e de juros moratórios, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Arbitrado, nos anos-calendário de 2012 e 2013:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	R\$ 1.145.842,30
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2016)	R\$ 490.199,27
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 859.381,69
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 2.495.423,26
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	R\$ 357.642,71
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2016)	R\$ 152.918,33
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 268.231,98
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 778.793,02

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 80.718,12
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2016)	R\$ 35.053,85
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 60.538,50
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 176.310,47
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS	R\$ 372.604,67
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2016)	R\$ 161.814,15
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 279.453,41
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 813.872,23

Ademais, foram responsabilizadas tributariamente as empresas: FG Peças e Acessórios Ltda. – EPP; Gaúcha Fibras Indústria e Comércio Ltda. – ME; e Nélon Antônio Mascarello – EPP.

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

O presente processo contempla a lavratura de autos de infração (lançamento) em função da identificação de irregularidades na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (Pis) relativamente aos anos-calendário 2012 e 2013.

O interessado, que tem Juliano Mascarello como seu sócio gerente, apresentou movimentação financeira incompatível com a receita bruta por ele declarada em 2012 e 2013. Paralelamente, o Fisco identificou, em outra ação de fiscalização, indícios da participação do contribuinte em irregularidades fiscais. Esse o estopim do presente trabalho.

Iniciado o procedimento, foram solicitados livros comerciais, notas fiscais e extratos bancários. Houve a apresentação de extratos bancários de terceiros (FG Peças e Acessórios Ltda. – EPP). O interessado autorizou o Fisco a obter extratos bancários seus perante as instituições financeiras Banco Santander do Brasil S.A., Banco Bradesco S.A. e Banco Sicoob Credicopa S.A.. A autoridade fiscal requisitou,

então, as informações financeiras detidas pelas instituições financeiras antes citadas. Também houve a requisição, perante a Prefeitura Municipal de Uberlândia, das notas fiscais emitidas pelo interessado.

Em 11 de julho de 2016, o interessado, optante pelo “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional”, foi excluído do referido regime retroativamente ao dia 1º de maio de 2011 (fl. 1.836). Em razão disso, a autoridade tributária requereu ao sujeito passivo manifestação expressa a respeito da forma de tributação a ser adotada nos anos-calendário 2012 e 2013. A fiscalização alertou o contribuinte “que a opção pela tributação na forma do lucro real demandaria a apresentação da Escrituração Contábil Digital - ECD e o livro LALUR/LACS para possibilitar a apuração de IRPJ e CSLL. O contribuinte também foi cientificado que a impossibilidade da apuração do lucro real implicaria no arbitramento do lucro” (fls. 91, 1.332/3). **O interessado manifestou-se pela adoção da sistemática do lucro real.**

Diante do acervo documental colhido, em especial extratos bancários, a fiscalização identificou diversos depósitos em relação aos quais intimou o interessado a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (fls. 1.338 a 1.341). Em resposta, o interessado alegou (1) o lançamento na escrita comercial dos depósitos atinentes aos bancos Bradesco e Santander, (2) a existência de contratos de mútuo com FG Peças e Acessórios Ltda. – EPP, Gaúcha Fibras Indústria e Comércio Ltda. - ME e Néelson Antônio Mascarello, (3) empréstimos perante empresas de factoring, (4) registro contábil de pagamentos a sócios e, por fim, (5) contestação dos registros constantes dos extratos do Banco Sicoob Credicopa, uma vez que não teriam sido autorizados pelo contribuinte e seriam “forjados” (fl. 1.345).

A fiscalização demonstrou que os mútuos mantidos perante FG Peças e Acessórios Ltda. – EPP, Gaúcha Fibras Indústria e Comércio Ltda. - ME e Néelson Antônio Mascarello - EPP estavam registrados na escrita comercial em valores que não se aproximavam daqueles constantes dos extratos bancários (fls. 96 e 97).

Quanto aos valores depositados em função do desconto de títulos, a fiscalização demonstrou que títulos do interessado, da FG Peças e Acessórios Ltda. – EPP e de Néelson Antônio Mascarello - EPP foram descontados, sendo que os respectivos depósitos beneficiaram as três pessoas acima referidas, sem que existisse relação direta entre o contratante do desconto e o beneficiário do depósito. Tal fato denota confusão patrimonial (fl. 97).

Quanto aos registros comerciais da movimentação bancária, a autoridade tributária constatou severa divergência entre a escrita e os dados oriundos das instituições financeiras por via da Declaração de Informações sobre a Movimentação Financeira – Dimof. Quanto às operações perante o banco Sicoob Credicopa, a fiscalização não identificou a existência de conta contábil para o

registro das operações, “apesar da movimentação financeira total neste período [2012 e 2013] atingir a ordem de 12,5 milhões de reais a débito” (fl. 97).

Frente a esse cenário, a autoridade tributária aplicou o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, adotou a presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Confira-se o teor da norma legal:

(...)

O resumo do cálculo dos valores omitidos consta das planilhas das folhas 101 e 102, sendo relevante a seguinte informação preliminar oferecida pela autoridade (fl. 100):

“42. Os créditos bancários realizados em 2012 e 2013, após a exclusão de valores relacionados a empréstimos, estornos, cheques devolvidos, empréstimos junto a Factorings e transferências entre empresas do grupo econômico, podem ser visualizados em planilhas anexas ao presente Termo de Verificação Fiscal, cuja consolidação mensal é apresentada nos quadros a seguir:”

Paralelamente, a fiscalização também aplicou o disposto no artigo 530 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, norma lastreada no artigo 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Repriso:

(...)

O fundamento fático para o arbitramento do lucro foi assim resumido pela autoridade tributária (fl. 99):

“36. Durante todo o procedimento fiscal, do Termo de Início de Procedimento Fiscal até o Termo de Intimação e Reintimação Fiscal 01/2016 (de 19/04/2016 até o presente momento), o contribuinte foi intimado a apresentar a Escrituração Contábil Digital - ECD, o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR e o Livro de Apuração da Contribuição Social - LACS. A empresa fiscalizada não apresentou os livros fiscais solicitados e a escrituração contábil digital.”

Como conseqüência do arbitramento, a apuração da Cofins e do Pis foi calculada segundo o regime cumulativo, nos termos do artigo 10, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do artigo 8º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Nesse trabalho, a fiscalização considerou as notas fiscais emitidas, segregando os produtos vendidos entre tributáveis e sujeitos à incidência monofásica.

Houve, também, a imputação de responsabilidade solidária ao sócio gerente Juliano Marscarello e às pessoas que compunham o grupo econômico advindo da confusão patrimonial antes relatada, quais sejam: FG Peças e Acessórios Ltda. – EPP, Gaúcha Fibras Indústria e Comércio Ltda. - ME e Nélon Antônio Mascarello – EPP. Consta dos autos, ainda, exaustivo trabalho fiscal que conclui, lastreado em diversos indícios, pela existência de confusão patrimonial entre as sociedades que refere, evidenciando “interesse comum na situação que constitua o fato gerador

da obrigação principal”, nos termos do artigo 124, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (fls. 468 a 499).

O interessado teve ciência do lançamento no dia 28 de dezembro de 2016, uma quarta-feira (fl. 1.941). Os responsáveis também foram cientificados no mesmo dia (fls. 1.943, 1.945 e 1.947).

No dia 26 de janeiro de 2017, uma quinta-feira, o interessado apresentou impugnação ao lançamento (fl. 1.955). O dia 26 de janeiro de 2017 foi o vigésimo nono dia do prazo para impugnar o lançamento, que é de trinta dias.

Passo a apresentar os principais pontos de discordância do impugnante.

Impugnação

Inicialmente o contribuinte relata a acusação fiscal.

Após, ele indica que o crédito tributário lançado não existiria, uma vez que a apuração equivocada seria uma decorrência de erros contábeis do impugnante. Tais erros já teriam sido objeto de correção.

Defende, então, que os valores depositados em suas contas bancárias, que não dizem respeito às notas fiscais emitidas, resultam exclusivamente de operações de mútuo “entre empresas basicamente por necessidades administrativas” (fl. 1.958). Exemplifica, então, com quatro operações envolvendo Nélon Antônio Mascarello – EPP, ocorridas nos dias 11 e 13 de janeiro de 2012, 8 e 19 de junho de 2012, nos valores, respectivamente, de R\$ 125.000,00, R\$ 95.000,00, R\$ 60.000,00 e R\$ 40.000,00.

Defende, então, a existência de erros meramente formais em documentos fiscais, que não teriam o condão de dar azo à exigência de qualquer tributo. Refere jurisprudência administrativa emanada da primeira e da segunda instâncias.

Culmina a impugnação requerendo a insubsistência do lançamento e o cancelamento da imputação de responsabilidade solidária levada a efeito em relação a FG Peças e Acessórios Ltda. – EPP, Gaúcha Fibras Indústria e Comércio Ltda. - ME e Nélon Antônio Mascarello – EPP. Solicita, ainda, o cancelamento do arrolamento de bens e direitos efetuado relativamente a Juliano Mascarello e Nélon Antônio Mascarello.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração e o Termo de Verificação Fiscal – TVF, às fls. 2/110, e a Impugnação apresentada, em peça única, pela Contribuinte e Responsáveis, às fls. 1.957/1.962, a exarou o Acórdão nº 10-58.564, em 24 de abril de 2017, às fls. 2.016/2.023, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

A falta de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos utilizados nas operações que redundam em depósitos bancários dá azo à presunção legal de omissão de receita.

A escrita prova contra as pessoas a que pertence, e, em seu favor, quando, escriturada sem vício extrínseco ou intrínseco, for confirmada por outros subsídios.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A Recorrente tomou ciência da sobredita decisão em **12/06/2017**, por meio de Aviso de Recebimento - AR, às fls. 2.044. Já os responsáveis tributários: FG Peças e Acessórios Ltda. – EPP e Gaúcha Fibras Indústria e Comércio Ltda. – ME, em **09/05/2017**, através de ar, às fls. 2.046 e 2053, respectivamente; e Néelson Antônio Mascarello – EPP, em **22/06/2017**, através de Edital Eletrônico, às fls. 2.052, em razão de tentativa infrutífera de intimação por via postal.

Irresignada a RECUPERADORA GAÚCHA apresentou Recurso Voluntário, em **09/06/2017**, às fls. 2.063/2.069, e, requereu a reforma do acórdão atacado apresentando os seguintes pedidos e causa de pedir sintetizados:

- a) **Em sede preliminar** alega que o julgamento dos seus pleitos na instância de piso foi parcial, quer dizer, não ocorreu em sua totalidade, uma vez que não foram apreciados todos os fatos apresentados pela Recorrente na peça impugnatória; e
- b) **No mérito**, repisa os argumentos apresentados na fase impugnatória, notadamente que na espécie ocorreu erros: simples no preenchimento de documentos fiscais; de naturezas meramente formal; e de não cancelamento de documento fiscal.

Ao final requereu:

- a) Seja reconhecida a insubsistência da autuação e o conseqüente cancelamento dos autos de infração;
- b) Sejam canceladas as responsabilidades tributárias imputadas;
- c) Sejam cancelados os Termos de Arrolamento de Bens e Direitos lavrados; e
- d) Sejam acatados eventuais pedidos de prova suplementar.

É importante salientar que, similar a fase impugnatória, os responsabilizados NÃO apresentaram peça recursal.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário apresentado pela RECUPERADORA GAÚCHA é tempestivo porque, embora tenha sido protocolado antes da ciência formal da decisão recorrida, a legislação não veda a prática antecipada do ato, posto que o art. 33, do Decreto 70.235/1972 (PAF)¹, apenas fixa o prazo máximo de trinta dias “seguintes à ciência” da decisão, mas não impõe que o contribuinte aguarde a intimação para interpor o recurso, de modo que a apresentação antecipada se insere no lapso legal e evita a preclusão.

Reforça essa conclusão a regra subsidiária preceituado no art. 218, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, segundo a qual “*será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo*”, dispositivo que materializa o princípio da instrumentalidade dos atos processuais e afasta formalismo excessivo quando não há prejuízo às partes.

Assim, tendo sido o recurso apresentado dentro do período legal e até mesmo antes do termo inicial, inexistente óbice à sua apreciação, impondo-se, na espécie, seu **CONHECIMENTO PARCIAL** pela autoridade julgadora. Vejamos.

Isto porque, não conheço da parte do recurso voluntário, às fls. 2.063/2.069, em que o Sujeito Passivo requer que este CARF cancele responsabilidades tributárias imputadas as empresas: FG Peças e Acessórios Ltda. - EPP, Gaúcha Fibras Indústria e Comércio Ltda. – ME e Néelson Antônio Mascarello – EPP.

Tal ilação está calcada na percepção de que as pessoas físicas e jurídicas não se confundem, e o gravame específico de cada um, se houver, deverá ser impugnado pelo, e somente pelo, agravado. A peça recursal tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais, pois o gravame é comum a todos: o pagamento do tributo. Mas, tal disposição não se aplica na hipótese em que a impugnação versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, caso em que só produzirá efeitos em relação

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

ao impugnante. Em outras palavras, só o responsável solidário poderá recorrer da imputação de responsabilidade respectiva.

O susodito entendimento pode ser inferido do disposto na Súmula CARF nº 71, abaixo *in verbis*:

Súmula CARF nº 71:

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nesse sentido cite-se o Acórdão nº 1201-00.267, de 20/05/2010, que é um dos precedentes da Súmula citada:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA, COBRIGAÇÃO. TERCEIRO QUE SE UTILIZA DE 'INTERPOSTA PESSOA' PARA ADMINISTRAR SOCIEDADE. LAVRATURA DE TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA_ DIREITO DE DEFESA, IMPUGNAÇÃO. NULIDADE. ART. 59 DO DECRETO 70.235/72, ART. 9º, INC. II C/C ART. 58, DA LEI 9.784/99.

Terceiro contra quem a Receita Federal lavra Termo de Sujeição Passiva no curso do processo administrativo fiscal, é chamado a integrar a lide administrativa e, nessa qualidade, tem direito de resistir à pretensão estatal nos próprios autos, por meio de interposição de impugnação, podendo impugnar tanto a imposição de coobrigação quanto a legalidade da imposição fiscal, como qualquer elemento de fato ou de direito constante do auto de infração.

Nesta mesma linha intelectual, dispõe o inciso II, do art. 9º, c/c inciso II, do art. 58, ambos da Lei nº 9.784/99², aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, serem legitimados para defesa no processo administrativo todos "aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada", sendo facultado o direito de interpor os recursos competentes, "aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida".

Ademais, importa sinalar que, similar ao ocorrido na instância de piso, os apontados responsáveis tributários NÃO INTERPUSERAM Recursos Voluntários.

² Art. 9º São legitimados como interessados no processo administrativo:

(...)

II - aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada;

(...)

Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:

(...)

II - aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;

Nessa toada, tendo em vista o disposto no art. 17, do Decreto 70235/72³, considero definitivas as responsabilidades não impugnadas, restando caracterizada a preclusão temporal.

Entretanto, repiso, em virtude de a RECUPERADORA GAÚCHA ter recorrido combatendo os valores lançados de ofício, nos termos do art. 5º, caput e § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018⁴, a exigibilidade do crédito tributário em questão encontra-se suspensa em relação a todos responsabilizados, uma vez que as renúncias apontadas não implicam em desistência dos recursos interpostos pelos demais.

2 DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação

³ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

⁴ Art. 5º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

(...)

§ 4º A desistência de impugnação ou de recurso por um autuado não implica a desistência das impugnações e dos recursos interpostos pelos demais autuados.

tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

3 DAS PRELIMINARES

3.1 DE NULIDADE

Em sede preliminar, a Recorrente protestou em favor da declaração de nulidade do Acórdão recorrido, sob o argumento de que o julgamento dos seus pleitos na instância de piso foi parcial, quer dizer, não ocorreu em sua totalidade, uma vez que não foram apreciados todos os fatos apresentados pela Recorrente na peça impugnatória.

Inicialmente, antes de aprofundarmos a análise individualizada dos apontados questionamentos, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpidos no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal⁵, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999).

A par disso, observa-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁶, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária. Neste ponto, merece citação a Súmula CARF nº 162⁷, estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da qual se denota que **só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa.**

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁸, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por

⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁶ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁷ **Súmula CARF nº 162:** O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

⁸ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

Feita a introdução, segue análise dos pleitos de nulidade arguidos pela Recorrente, os quais, antecipo, **não merecem prosperar** pelos seguintes motivos.

A princípio, à luz dos dispositivos legais que regem a matéria, sinalados na introdução, não se evidencia motivos capazes e suficientes para decretar a **nulidade em razão da incompetência dos julgadores que compõem a 1ª Turma da DRJ/POA**, eis que a legislação em vigor conferiu às turmas das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ competência para apreciar, por decisão colegiada, em primeira instância, as impugnações apresentadas pelo Sujeito Passivo e Responsáveis Tributários em desfavor de determinação e exigência de créditos tributários e de penalidades, nos termos do art. 6º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, com a redação da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007⁹, c/c art. 233, inciso I, da Portaria nº 203/2012¹⁰ (Aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB), e Portaria MF nº 341/2011, ambos vigentes à época em que foi exarada.

Prosseguindo, no tocante ao pleito da RECUPERADORA GAÚCHA de que o Aresto combatido não apreciou integralmente todos os fatos apresentados na peça impugnatória, sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

⁹ Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

b) **elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal**, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais; (Alínea com redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/3/2007) **(g.n.)**

¹⁰ Art. 233. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, com jurisdição nacional, compete conhecer e julgar em primeira instância, após instaurado o litígio, especificamente, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais:

I - de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades;

deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Dessarte, pode a Recorrente não concordar com a decisão da instância anterior. Contudo, isso não a torna nula, tampouco, o fato de, sob a sua ótica, não ter analisado todos os fatos, lhe foi cerceado o direito a ampla defesa e ao contraditório.

Em suma, as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade pretendida. Ademais, conforme exaurido, os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos possibilitando o julgamento dos recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo. Houve observância das normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ante o exposto, **entendo que é de rigor o afastamento da preliminar de nulidade do Acórdão atacado.**

3.2 DOS TERMOS DE ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS

O Recorrente requer o cancelamento dos Termos de Arrolamento de Bens e Direitos lavrados pela RFB em desfavor do Sr. Juliano Mascarello e a empresa Nelson Antônio Mascarello EPP.

Inicialmente, é mister pontuar que o arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo realizado em conformidade com as determinações dos artigos 64 e 64-A da Lei nº 9.532/97 é uma medida de garantia do crédito tributário.

De fato, a instância *a quo* não apreciou essa matéria por verificar que suas atribuições regimentais circunscrevem-se aos litígios instaurados em razão da contestação da exigência de crédito tributário e de decisões administrativas relativas à restituição, compensação, ressarcimento, reembolso, imunidade, suspensão, isenção e redução de alíquotas de tributos, incentivos fiscais, opção pelo Simples, direitos antidumping, compensatórios e salvaguardas comerciais.

Outrossim, as atribuições desta segunda instância de julgamentos administrativos estão definidas regimentalmente. Vêm expressas logo no art. 1º, do Anexo I, do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023):

Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda (RFB).

Portanto, o papel do CARF é o de julgar os recursos das decisões de primeira instância. Dentre as competências materiais definidas para a primeira instância, como bem verificou a decisão recorrida, não consta a impugnação contramedidas de garantia dos créditos tributários. Por isso, endosso a posição da instância *a quo* que não tomou conhecimento das arguições que dizem respeito ao arrolamento de bens. Quaisquer questionamentos sobre essa matéria devem ser direcionados à autoridade titular da unidade de origem da Receita Federal.

Inclusive, acerca do tema, este tribunal já pacificou o entendimento no que toca a incompetência para apreciar tal pedido, consolidado na Súmula CARF nº 109, abaixo *in verbis*:

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Posto isto, **rejeito a preliminar alegada uma vez que se encontra em consonância com a legislação aplicável.**

3.3 DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA SUPLEMENTAR

No que tange ao protesto do Recorrente pela juntada posterior de quaisquer documentos comprobatórios do seu pleito, é salutar registrar que a apresentação da prova documental no Processo Administrativo Fiscal - PAF está disciplinada nos §§ 4º e 5º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72¹¹.

De acordo com esse dispositivo legal, o momento para apresentação de documentos comprobatórios é o da apresentação da Impugnação. Transcorrido este, apenas será possível a juntada de tais elementos ao processo administrativo se, e somente se, ocorrer algum dos eventos descritos na norma legal, ou quando da apresentação de provas na fase recursal, neste último caso apenas quando estas forem conclusivas na demonstração do fato alegado. Dessa forma, não tendo os Recorrentes demonstrado enquadrar-se nos casos de excepcionalidade elencados no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, tampouco carregaram novas provas quando do protocolo do Recurso Voluntário, tem-se por prejudicado o pleito.

Portanto, há que ser indeferido o protesto genérico da Defesa pela produção de provas em momento posterior ao da apresentação do Recurso Voluntário.

4 DO MÉRITO

4.1 DA INTRODUÇÃO

De acordo com o exaurido, em brevíssima síntese, a autuação sob julgo adveio da constatação, por parte da Autoridade Fiscal, da ocorrência de três infrações:

- a) Omissão de receita da atividade relativa à receita bruta mensal na revenda de mercadorias, em razão do Fisco ter verificado que a Recorrente não emitiu as correspondentes notas fiscais;

¹¹ 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 trazidos aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

§ 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. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

- b) Omissão de receita da atividade relativa à receita bruta mensal de prestação de serviços em geral, em razão do Fisco ter verificado que a Recorrente não emitiu as correspondentes notas fiscais; e
- c) Omissão de receitas de depósito bancário de origem não comprovada, nos termos da previsão legal preceituada no art. 42, da Lei nº 9.430/96.

Nessa toada, foram efetivados lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com base na sistemática de apuração do Lucro Arbitrado, em relação aos anos-calendário de 2012 e 2013, tendo em vista que a Fiscalização considerou a escrituração mantida pela RECUPERADORA GAÚCHA imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas conforme justificado no Termo de Verificação Fiscal.

Em sede impugnatória, a Recorrente alegou que o crédito tributário lançado não existiria, posto que a apuração equivocada decorreria de meros erros formais em documentos contábeis e fiscais já corrigidos, que não teriam o condão de dar azo à exigência de qualquer tributo. Ademais advoga que os valores depositados em suas contas bancárias, não relacionados às notas fiscais emitidas, resultam exclusivamente de operações de mútuo “*entre empresas basicamente por necessidades administrativas*” – trouxe como exemplo quatro operações envolvendo a empresa Nélon Antônio Mascarello – EPP, verificadas no período fiscalizado -.

O Aresto combatido manteve integralmente a autuação, por entender que restou configurada as omissões de receitas em comento, fundadas nas seguintes motivações:

- a) No que toca às omissões de receitas em virtude de não emissão das respectivas notas fiscais, (...) *o interessado alega a existência de erros contábeis já corrigidos. Faz crer, então, que a escrita comercial passou por alterações saneadoras. Ocorre, entretanto, que os registros contábeis do contribuinte, isoladamente, não fazem prova em seu favor. (...) Cabe ao contribuinte a comprovação dos fatos registrados na escrita, que devem estar lastreados em documentação hábil;*
- b) Quanto à omissão de receitas em razão da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada:
 - i. na espécie, a Recorrente, na fase inquisitorial, não comprovou a origem de cada um dos depósitos para fazer sucumbir a presunção legal de omissão de receitas. Em sede impugnatória, oferece apenas 4 exemplos, o que (...) *por si só, conduz à manutenção da presunção em relação aos depósitos não comprovados de forma direta;*
 - ii. Após analisar as 4 operações suscitadas pela Recorrente, concluindo que os elementos carreados aos autos não eram suficientes para comprová-las, destacou que, economicamente, seria inviável o giro do alegado montante de empréstimos, dado que os depósitos improvados equivalem a três vezes o montante das receitas acobertadas por notas fiscais durante os anos-calendário 2012 e 2013; e

- iii. (...) *Quanto à pretensa existência de simples erros formais, entendo que é o argumento é vazio. A uma, por não ter sido comprovada a existência dos alegados erros formais. A duas, por ser não viável querer afastar a presunção legal de omissão de receita sem a comprovação da origem dos depósitos bancários.*

Indignada, a Recorrente atravessou peça recursal requerendo a reforma integral do acórdão atacado reprimando os pedidos e causa de pedir esgrimidos na fase contenciosa inicial.

Nos tópicos seguintes, inicialmente, trataremos dos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema: omissão de receitas por presunção legal fundada em depósitos bancários de origem não comprovada. Em seguida, passaremos à análise propriamente dita da lide envolvendo as três espécies de omissão de receitas.

4.2 DA OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Segundo o explanado, parte do guerreado lançamento de ofício trata da presunção de omissão de receita caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada. Conforme proposto, é primordial para o deslinde da questão fazermos um breve histórico da legislação que trata do assunto, assim como enaltecer e analisar os pressupostos legais essenciais a configurar a presunção legal em comento, segundo a legislação em vigor à época dos fatos geradores.

Nessa senda, a Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, foi a primeira norma que autorizou a **utilização de depósitos bancários injustificados** para arbitramento de omissão de rendimentos, e assim dispunha em seu art. 6º e parágrafos:

*Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, **mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.***

*§ 1º **Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.***

*§ 2º **Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.***

*§ 3º **Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.***

*§ 4º **No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.***

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte. (g.n.)

A supradita posituação permitia o arbitramento dos rendimentos omitidos utilizando-se **depósitos bancários injustificados**, desde que demonstrados os sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível, e contanto que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. É cognoscível que, na vigência da Lei nº 8.021, de 1990, os depósitos bancários não justificados eram mero instrumento de arbitramento, visto que os sinais exteriores de riqueza, que deveriam ser comprovados pela fiscalização, representavam o elemento essencial que possibilitava presumir a renda omitida.

Entretanto, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei nº 8.021, de 1990, com a publicação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Preconiza o seu art. 42, com a alteração introduzida pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, o seguinte:

*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;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XVIII - o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990; (g.n.)

Da leitura do aludido preceito, deduz-se que o legislador inovou o sistema jurídico nacional introduzindo uma **presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários, condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras**. Desse modo, passou existir em favor do Fisco a **autorização para considerar ocorrido o fato gerador** quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados **em sua conta bancária**, não havendo o dever de juntar qualquer outra prova.

Neste ponto, merece registro que as presunções são meios de prova previstos no ordenamento jurídico e, **desde que determinadas em lei**, podem ser utilizadas no direito tributário. Tal expediente acaba por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas e desestimulando condutas que possam implicar abusos ou sonegação.

O efeito prático da presunção consiste em **inverter o ônus da prova. A regra geral** - a de que cabe ao Fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao Contribuinte o de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito - **é invertida**, consoante estabelecem os arts. 373 e 374, do CPC¹². Assim, quando cabível a hipótese legal deste método excepcional de tributação, cabe ao Fisco demonstrar a existência do fato e requisitos definidos pela lei como necessários e suficientes à subsunção da presunção ao caso concreto, transferindo ao Contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu.

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas (Justec, RJ, 1979, pg. 806), José Luiz Bulhões Pedreira, sintetiza com muita clareza o que provoca as presunções legais:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso. (g.n.)

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é da espécie relativa (*juris tantum*), a qual admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte, a sua

¹² Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

produção. **Ao Fisco basta apenas comprovar o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção**, para que fique evidenciada a omissão de receitas.

Não podemos obliterar que muito se questionou acerca da validade dos meios de emprego dessa presunção legal, não somente por envolver matéria constitucional – quebra ou não de sigilo bancário -, mas também porque, na prática, a depender do ramo e tamanho da empresa, a prova em sentido contrário é bastante tormentosa e de complexa produção.

Aqui, é digna de nota a crítica de Hiromi Higuschi¹³, vazada nos seguintes termos:

A tributação com base nos depósitos bancários é muito utilizada pelo fisco porque é a forma cômoda que não exige pesquisas mas é a mais injusta e absurda. Se a fiscalização intimar cem empresas comerciais ou industriais, que vendem muito com cheques, para comprovar a origem dos depósitos, certamente, 99 não conseguirão comprovar, até mesmo pelas empresas que não sonegam um centavo de receita.

(...)

Já teve casos de fiscalização intimar para comprovar a origem de todos os depósitos constantes dos extratos bancários do ano-calendário. Muitos dos depósitos eram em dinheiro. O fisco não teve o trabalho nem de fazer relação de depósitos de maior valor ou suspeitos. A intimação é razoável para justificar depósitos de valores elevados ou suspeitos.

(...)

Das centenas de processos julgados pelo CARF não há provimento de recurso voluntário, a não ser por irregularidade processual como a falta de prévia intimação para comprovar a origem dos recursos. O julgamento desses processos nas Delegacias de Julgamento e no CARF, também, é cômodo por não exigir pesquisas.

Do elucidado, denota-se que a sinalada norma tributária (art. 42, da Lei nº 9.430/96) **norteia os passos que o Fisco deve cumprir** em prol da configuração da omissão de receitas fundada em presunção relativa veiculada por lei, sob pena de não garantir a benesse de inversão do ônus da prova. Nesse sentido deve cumulativamente:

- a) Ter acesso aos recursos creditados/depositados na conta corrente ou de investimento do Sujeito Passivo, cuja prova hábil e idônea reside nos **extratos bancários emitidos pelas instituições financeiras**, ao dispor que é condição *sine qua non* para caracterização da omissão indetificar: **“os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira;**
- b) **Intimar o titular da conta corrente ou de investimento** para que comprove, através de elementos de natureza probante contábil ou fiscal, a origem dos recursos utilizados nessas operações, ao asseverar que: **“em relação aos quais o titular, pessoa física ou**

¹³ Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: IR Publicações. 2016. Páginas 661 e 662.

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

- c) Analisar cada crédito/depósito, **individualizadamente**, excluindo os que listou exaustivamente, ao observar que: **“Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados.”**

Melhor dizendo, para configurar a materialidade da omissão de receita nos termos assentados no preceito legal em questão, a Autoridade Fiscal deve obediência a quatro requisitos expressos na lei:

- a) deve proceder a **identificação, tratamento e relacionamento de todos os recursos creditados/depositados** nas contas corrente ou de investimento de titularidade do contribuinte ou por ele dissimulada em nome de terceiros (“contas em nome de laranjas” ou “pessoas interpostas”, por exemplo). Em favor desse desiderato, deve o Fisco, contudo, tomar como ponto de partida **o próprio extrato bancário**, podendo se valer, caso haja negativa do contribuinte no fornecimento dos extratos, da autorização de acesso aos dados bancários, de acordo com o preceituado no art. 6º, da Lei Complementar (LC) nº 105/2001¹⁴, regulamentado pelo Decreto nº 3.724/2001, por meio de solicitação de Requisição de Movimentação Financeira - RMF diretamente às instituições financeiras;
- b) **após os tratamentos e relacionamentos apontados, deve identificá-los de forma individualizada**. Quer dizer, é imposta ao Fisco a tarefa de, após identificar os créditos bancários nos extratos, selecionar aqueles que devem ser comprovados em uma primeira auditoria, **de forma individual, e não por saldos agrupados, seja por mês, semana, ano ou qualquer outra forma que não um a um**;
- c) **excluir os créditos/depósitos oriundos de transferência ou resgate de contas ou aplicações de mesma titularidade**. Tal passo enseja o cuidado que deve pairar no procedimento fiscalizatório de não tributar um determinado depósito em duplicidade ou de forma indevida, afinal é comum existir nos extratos: créditos bancários de mesma titularidade (caso de transferência entre contas e resgates de aplicações financeiras), devoluções ou estorno de valores. Assim, deve o fisco identificar a exclusão desses depósitos de forma clara e inteligível; e
- d) **intimar o Sujeito Passivo para que comprove ou justifique, através de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos**, sendo imprescindíveis os seguintes

¹⁴ Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

dados: a fonte, o valor, a data e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder identificar a natureza da transação, se tributável ou não. Este último requisito visa evitar lançamentos tributários precipitados, assegurando, com um mínimo de razoabilidade, que o uso da presunção não se torne medida punitiva ou oneração indevida do patrimônio.

Cumpridos os suscitados requisitos, **em relação aos depósitos/créditos que o Sujeito Passivo não comprovou**, caracteriza-se a multicitada presunção legal, então deve o Fisco efetivar a autuação fundamentada em omissão de receita de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

Outrossim, merece registro que o que se tributa não são os créditos/depósitos bancários, como tais considerados, mas a **omissão de rendimentos** por eles representada. Aqueles são apenas a forma, o sinal de exteriorização de riqueza, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Destarte, as movimentações financeiras se apresentam, inicialmente, como simples indícios da existência de omissão de rendimentos. Todavia, esses indícios se transformarão em prova da omissão de rendimentos, devido a presunção legal, quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo ou não o faz satisfatoriamente.

Nesse racional, repiso, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente fiscal tão somente a inquestionável observância do diploma legal comentado.

Não obstante, conforme exaurimos, o caminho trilhado pela Fiscalização ao longo do procedimento fiscalizatório, deve respeitar os pressupostos legais evidenciados para o uso da presunção em testilha, **sob pena de macular de vícios a correspondente autuação**.

É substancial em benefício de demonstrar a correção dos entendimentos expressados até este ponto, trazer à colação jurisprudências do CARF, com nossos grifos, onde resta hialino que a prova da movimentação financeira são **os extratos emitidos pelos bancos e demais instituições financeiras**:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTO.

Após intimar o contribuinte a apresentar a contabilidade, não o fazendo, e verificando a autoridade fiscal relevante disparidade entre os valores declarados e a movimentação financeira, é regular o procedimento de efetuar o lançamento tributário pelos créditos espelhados nos extratos bancários, não justificados, por consistir em presunção de receita omitida, com fulcro nº artigo 42 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão nº 1801-00,143 – 1ª Turma Especial. Sessão de 04/11/2009)

AUTO DE INFRAÇÃO. EXIGÊNCIA DE IRPJ, CSLL E CONTRIBUIÇÕES REFLEXAS. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A juntada da movimentação financeira requisitada perante instituições bancárias, constitui prova indispensável ao auto de infração que arbitrou o lucro do contribuinte com base em sua movimentação financeira. Igualmente, a prova da respectiva movimentação é necessária para que o contribuinte possa exercer, de forma regular, sua ampla defesa, inclusive para demonstrar que não houve omissão de receita. A ausência dessa prova torna nulo o auto de infração. (Acórdão nº 1302-005.890 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 21/10/2021)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. ACESSO PELO FISCO. SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

É legítimo o lançamento efetuado com base em extratos bancários fornecidos pelo próprio contribuinte, titular da conta mantida em instituição financeira, após regularmente intimado pela autoridade fiscal. (Acórdão nº 1302-005.770 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 17/09/2021)

EXTRATOS BANCÁRIOS. PROVA NECESSÁRIA A APLICAÇÃO DA PRESUNÇÃO DO ART. 42 DA LEI 9430. DEGRAVAÇÃO DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS Para a aplicação da presunção de omissão de receita prevista no art. 42 da lei nº 9.430, é essencial que os extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras sejam parte do conjunto probatório que fundamenta o auto de infração, como pressuposto de fato necessário à aplicação da presunção. No caso de arquivos eletrônicos, são válidas as degravações feitas pela Autoridade Fiscal, mediante a transcrição e assinatura daquele que tem fé pública. (Acórdão nº 1401-001.015 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 06/08/2013)

Nessa mesma toada, também é engrandecedor transcrever ementas de decisões exaradas por este Tribunal, com nossos grifos, no que toca à **necessidade de intimação individualizada acerca dos depósitos bancários identificados**, em prol de permitir a materialização da multicitada presunção legal de omissão de receitas:

AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA DE PROVAS DA MATERIALIDADE DA OMISSÃO DE RECEITA.

Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, mercê da aplicação do § 3º do art.42 da Lei nº 9.430/96,

sendo improcedente o lançamento que apresente resultado totalizador dos créditos sem apontar individualmente a origem dos mesmos.

O lançamento tributário que não comprove, a desdúvidas, a materialização da ocorrência do fato gerador não se presta à formalização da exigência da obrigação tributária a ele referível, nem autoriza a aplicação da respectiva penalidade, porquanto o requisito da certeza do crédito tributário decorre de elementos de prova que acompanhem o auto de infração.

É da autoridade lançadora o ônus de cumprir o dever instrumental de produzir provas dos fatos que ensejam o dever de pagar tributos ou que autorizem a aplicação de penalidade por infração à legislação tributária. (Acórdão nº 1201-004.838 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 18/05/2021)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA. ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos. Para essa finalidade, os créditos devem ser analisados individualizadamente e a comprovação da origem/natureza dos recursos deve ser feita por meio de documentação hábil e idônea. (Acórdão nº 1402-004.206 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 11/11/2019)

FALTA DE IDENTIFICAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A ausência de identificação e individualização dos créditos bancários com base nos extratos emitidos pelas instituições financeiras e entregues pelo contribuinte, somada à falta de intimação para que o contribuinte comprove sua origem com o mínimo de razoabilidade, caracterizam vícios que comprometem o uso da presunção legal de omissão de receitas, maculando o lançamento. (Acórdão nº 1201-003.601 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 13/02/2020)

Esclarecidos os enfoques jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema, abalizados nestes analisaremos o caso concreto.

4.3 DA APRECIÇÃO DA AUTUAÇÃO RECORRIDA

4.3.1 DAS OMISSÕES DE RECEITAS DE VENDA DE MERCADORIA E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

No que diz respeito às infrações de omissões de receitas de vendas de mercadorias e prestação de serviços, em relação as quais o Fisco constatou que não houve emissão das

correspondentes notas fiscais, a Recorrente argumentou que se tratou de meros erros ocorridos: no preenchimento de documentos fiscais, reconhecimento contábil, de natureza formal ou de não cancelamento de documento fiscal, os quais foram corrigidos. Em prol de subsidiar sua alegação, colacionou jurisprudência administrativa e suscitou a juntada de documentação comprobatória.

Compulsando a peça recursal e os documentos carreados aos autos, resta evidente que a Recorrente não explicou, tampouco justificou quais seriam esses tais erros. No que toca os elementos probatórios, segue relação de documentos anexos ao recurso voluntário, às fls. 2071/2106, da qual denota-se, indiscutivelmente, que NENHUM é minimamente capaz de infirmar as apontadas infrações.

DOCUMENTOS ANEXOS:

- I – Auto de Infração – DRF/UBE
- II – Cópia do Contrato social original e última alteração
- III – Documentos do representante legal da empresa (CPF e RG)
- IV – Cópia Contrato de Mútuo
- V – Cópias extratos bancários da empresa Recuperadora Gaúcha Ltda
- VI – Cópias extratos bancários da empresa NELSON MASCARELLO EPP
- VII - Cópia Termos de Arrolamento de Bens e Direitos JULIANO MASCARELLO e NELSON ANTONIO MASCARELLO - EPP

Em resumo, não há outra ilação senão a de que a Recorrente não trouxe qualquer elemento de prova que desqualificasse o lançamento fiscal ou demonstrasse sua inexistência.

Assim, não enxergo qualquer vício que macule o lançamento fiscal neste ponto, portanto, **oriento meu voto no sentido de manter integralmente a autuação tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL, PIS e COFINS, dada a relação de causa e efeito.**

4.3.2 DA OMISSÃO DE RECEITA RELATIVA AOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Alicerçado no racional extraído dos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais expostos, e após cotejo entre todos os elementos colacionados aos autos e as argumentações apresentadas pelas partes no tocante à infração omissão de receita com base em depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, **entendo que irretocável o Acórdão contestado pelos seguintes motivos.** A saber.

Inicialmente, impende destacar os fundamentos fáticos que embasaram a autuação, extraídos do TVF, às fls. 88/111, essenciais a subsidiar nossa aceção:

- a) A partir de fiscalização na FG PEÇAS E ACESSÓRIOS LTDA – EPP – vide “RELATÓRIO DE GRUPO ECONÔMICO E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA”, que é parte integrante desse procedimento fiscal -, constatou-se que a Recorrente participava de um grupo econômico de fato com as empresas: FG PEÇAS E ACESSÓRIOS LTDA – EPP; NELSON ANTONIO MASCARELLO – EPP; e GAUCHA FIBRAS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA – ME, ao ponto que, equivocadamente, apresentou como seus os extratos bancários da FG;
- b) Com base nos elementos citados, o Fisco constatou que a Recorrente teve movimentação financeira incompatível. A RECUPERADORA GAÚCHA permitiu acesso aos seus extratos bancários;
- c) De posse dos extratos bancários, a Fiscalização tratou os dados – foram excluídos os valores relacionados a empréstimos, estornos, cheques devolvidos, empréstimos junto a Factorings e transferências entre empresas do grupo econômico, consoante planilha às fls. 102 - e intimou a Recorrente para justificar a origem dos recursos/depósitos, apresentados de forma individualizada, relacionados às empresas do grupo econômico e recebimento diversos em suas contas correntes: Banco Bradesco S/A, Banco Santander Meridional S/A e à Sicoob;
- d) O Fisco observa que, apesar de intimada de forma individualizada, a resposta apresentada pela empresa se refere também a outros procedimentos fiscais abertos sobre as empresas NELSON ANTONIO MASCARELLO – EPP, e GAUCHA FIBRAS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA – ME;
- e) Foram apresentados contratos de mútuo entre a RECUPERADORA GAÚCHA e as empresas FG PECAS E ACESSORIOS LTDA – EPP, GAUCHA FIBRAS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA – ME e NELSON ANTONIO MASCARELLO – EPP. Contudo, compulsando com os livros razão e diário, constatou-se que os valores lançados não se aproximam das movimentações financeiras realizadas entre as empresas, obtidas pela manipulação dos extratos bancários recebidos das instituições financeiras;
- f) No âmbito da Fiscalização na Recuperadora Gaúcha Ltda e seu relacionamento com as demais empresas do grupo econômico, foram circularizadas empresas de Factoring que descontaram recebíveis da Recorrente durante os anos de 2012 e 2013. Observa-se que foram feitos descontos de títulos de outras empresas, cujos valores foram depositados nas contas correntes do Sujeito Passivo, gerando grande **confusão patrimonial**, não contabilizada nos Livros Razão de 2012 e 2013; e
- g) Outro ponto a destacar é que **não há uma conta contábil** para a contabilização da movimentação financeira realizada no **Banco SICOOB CREDICOPA** para nenhum dos dois anos (2012 e 2013), apesar da movimentação financeira total neste período atingir a ordem de 12,5 milhões de reais a débito e a crédito. Quer dizer, a movimentação financeira não foi integralmente contabilizada pela Recorrente.

Verifica-se, na espécie, de imediato, que a Autoridade Fiscal seguiu piamente todos os passos, definidos pelo art. 42, da Lei nº 9.430/96, essenciais à configuração da omissão de receita alicerçada na multicitada presunção relativa veiculada por lei, o que lhe garantiu a benesse de **inversão do ônus da prova**. A saber:

- a) **Acessou os extratos bancários** - contas bancárias nos Bancos Bradesco S/A, Santander Meridional S/A e Sicoob - e, após compulsá-las, **procedeu a identificação, o tratamento e o relacionamento de todos os recursos creditados/depositados;**
- b) **Excluiu todos os valores** relacionados a empréstimos, estornos, cheques devolvidos, empréstimos junto a Factorings e transferências entre empresas do grupo econômico;
- c) **Em seguida, selecionou aqueles que deveriam ser comprovados de forma individualizada;** e
- d) **Por fim, intimou** o Sujeito Passivo para que comprovasse ou justificasse, através de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos individualizados.

Destarte, partindo da premissa que, *in casu*, cabe a Recorrente comprovar a origem dos depósitos bancários através de documentação hábil e idônea, na espécie, conforme exaurido, quanto às questões de mérito, a peça recursal constituiu-se em autêntica reprodução das alegações utilizadas em sede de impugnação, portanto, é mister ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 12º, do art. 114, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023¹⁵, que possibilita ao Conselheiro relator do voto condutor, no âmbito das decisões colegiadas, fundamentar a decisão através da declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Nessa linha intelectual, da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do referido dispositivo regimental, posto que, por tudo exposto, restou claro que a Recorrente, por meio da peça recursal, não inovou nos pedidos ou causa de pedir, as quais já foram apresentadas em sede de impugnação, e foram claramente analisadas pela decisão atacada.

Assim, nos termos do art. 50, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999¹⁶, combinado com o preceituado no citado normativo regimental, desde já proponho a manutenção

¹⁵ 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;

¹⁶ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

integral da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida:

(...)

O artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, exige que o titular da conta, regularmente intimado, comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações objeto da referida intimação. Nas folhas 391 a 404 temos aproximadamente mil depósitos improvados. Para afastar a presunção relativa de omissão de receita, o contribuinte deveria comprovar a origem de cada um dos depósitos.

Inicialmente, o interessado alega a existência de erros contábeis já corrigidos. Faz crer, então, que a escrita comercial passou por alterações saneadoras. Ocorre, entretanto, que os registros contábeis do contribuinte, isoladamente, não fazem prova em seu favor. A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, fixa o poder probante da escrita comercial. Verifique-se:

“Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.”

O artigo 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, é ainda mais minudente. Confira-se:

“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.”

O texto é claro. Cabe ao contribuinte a comprovação dos fatos registrados na escrita, que devem estar lastreados em documentação hábil. Cabe ao Fisco, caso existente o registro e a respectiva documentação hábil, “a prova da inveracidade dos fatos registrados”.

§ 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.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito

No caso dos autos, porém, houve a aplicação da regra insculpida no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, consoante anteriormente esclarecido, cabe ao contribuinte comprovar a origem de cada um dos depósitos para fazer sucumbir a presunção legal de omissão de receita. O impugnante não efetuou tal comprovação no curso dos procedimentos de fiscalização. Agora, na impugnação, o interessado oferece **quatro** exemplos. Isso, por si só, conduz à manutenção da presunção em relação aos depósitos não comprovados de forma direta.

Passo, então, à análise das quatro operações referidas pela impugnante. Todas constam da relação de depósitos improvados da folha 391 dos autos. A explicação adotada na impugnação foi a mesma no quatro casos. Repriso (fl. 1.959):

“Este valor origina-se de uma transferência realizada pela empresa NELSON ANTÔNIO MASCARELLO-EPP na mesma data. Esta transferência ocorreu por decisão administrativa de segurança e controle de tesouraria e valores. Lastreou-se tais movimentos em contrato de mútuo celebrado entre as duas empresas.”

Os elementos de prova apresentados são o contrato de mútuo avençado entre o impugnante e Nélon Antônio Mascarello – EPP (fls. 1.979 e 1.980) e extratos bancários do impugnante (fls. 1.982 a 1.984) e de Nélon Antônio Mascarello – EPP (fls. 1.986 a 1.988) relativos às contas mantidas perante o banco Sicoob Credicopa.

Quanto ao contrato de mútuo apresentado, o impugnante, na qualidade de mutuante, iria emprestar recursos a Nélon Antônio Mascarello – EPP, na qualidade de mutuário. Tais valores seriam emprestados ao mutuário quando o mutuante efetivasse pagamentos por conta da mutuária, bem como em função depósitos em favor da mutuária, visando a quitação de obrigações. Nesse contexto, eventuais depósitos nas contas do impugnante por conta do alegado mútuo consistiriam na devolução dos valores emprestados ou na concessão de valores para fins da quitação de obrigações. O contrato fixa que os comprovantes da efetivação do empréstimo constituem título de dívida líquida e certa. A prova da existência do empréstimo seria, então, o comprovante da quitação de uma dívida da mutuária pelo mutuante ou o comprovante do repasse de valores da mutuante para a mutuária para fins da satisfação de obrigações. Diante de acervo dessa natureza, a devolução de valores emprestados, que seriam depositados nas contas bancárias do impugnante mutuante, encontrariam sustentação documental. O impugnante deveria deter tais elementos para garantir a devolução dos valores emprestados. Ocorre que isso não consta dos autos. O impugnante apresenta trechos de extratos que seriam dele (mutuante) e de Nélon Antônio Mascarello – EPP (mutuário). Os depósitos em favor do impugnante já constam do trabalho fiscal (fl. 391). Nos extratos apresentados só constam os três primeiros depósitos exemplificativos. As três primeiras remessas efetuadas por Nélon Antônio Mascarello – EPP constam dos extratos apresentados. Esses elementos não são suficientes para comprovar as quatro operações exemplificativas, uma vez que a eventual devolução de recursos deveria estar alicerçada no empréstimo dos valores. A lei (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996)

*exige a comprovação **da origem dos valores**. A devolução isolada não constitui prova origem dos valores. O negócio como um todo precisa ser comprovado. Não foi.*

Não bastassem os argumentos acima expendidos, cabe destacar, no plano econômico, que os depósitos improvados equivalem a três vezes o montante das receitas acobertadas por notas fiscais durante os anos-calendário 2012 e 2013 (R\$ 9.511.393,38 X R\$ 3.168.789,74 – fl. 105). As contas de ativo, segundo a escrita do impugnante, terminaram o ano-calendário de 2012 com o saldo de R\$ 9.133,61 (fls. 1.436 e 1.450) e o ano-calendário de 2013 com o saldo de R\$ 350.855,15 (fls. 1.508/9). Como seria viável, economicamente, o giro do alegado montante de empréstimos?

Quanto à pretensa existência de simples erros formais, entendo que é o argumento é vazio. A uma, por não ter sido comprovada a existência dos alegados erros formais. A duas, por ser não viável querer afastar a presunção legal de omissão de receita sem a comprovação da origem dos depósitos bancários.

Pelo discorrido, diferente do que pensa a Defesa, dada, na espécie, a inversão do ônus da prova, caberia ao Recorrente infirmar a constatação de omissão de receitas com documentação hábil e idônea o que não vislumbramos.

Além da amostra escolhida pela Recorrente – 4 contratos de transações de mútuo - ser ínfima para representar os depósitos cuja origem deveriam comprovar lastreado em documentação hábil e idônea, tais contratos e extratos bancários relacionados, conforme muito bem evidenciado pela decisão atacada, não são suficientes para comprovar a plenitude do negócio, ou melhor, carecem de substância para a autuação em comento, visto que o foco é na comprovação da ORIGEM recursos depositados.

Diante de tudo exposto, plenamente justificável sob os prismas legal, fático e material os lançamentos combatidos, por conseguinte, **oriento meu voto no sentido de manter integralmente a autuação tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL, PIS e COFINS, dada a relação de causa e efeito.**

5 CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário, deixando de apreciar o pleito da RECUPERADORA GAÚCHA relativo ao cancelamento das responsabilidades tributárias imputadas, e, da parte conhecida, REJEITAR as preliminares e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho

DOCUMENTO VALIDADO