



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.005817/2007-16</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.195 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL CELESTE TRANSPORTES LTDA.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

**NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.**

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

**DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.**

É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação, dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa sem empecilho de qualquer espécie.

**RECURSO DE OFÍCIO. INTERPOSIÇÃO. LIMITE DE ALÇADA.**

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

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

**OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

O artigo 42 da lei 9.430/1996 estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira e em relação aos quais o titular, regularmente

intimado, não faça prova de sua origem, com documentação hábil e idônea, serão tributados como receita omitida.

#### **PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.**

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

#### **OMISSÃO DE RECEITAS. VENDA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL**

Constatada a ocorrência de receitas e o seu não oferecimento à tributação, impositivo o lançamento de ofício.

#### **LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL.**

Cabível o arbitramento do lucro quando a contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal ou não apresentar ao Fisco os livros e documentos da sua escrituração.

#### **Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

#### **MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO**

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

Tendo em vista a nova redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN, o seu percentual deve ser reduzido de 150% para 100%

#### **DECADÊNCIA. ALCANCE. INOCORRÊNCIA.**

Confirmado o ato doloso que levou à aplicação da multa de ofício qualificada, a contagem do prazo decadencial submete-se ao artigo 173, I, do CTN, iniciando-se a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele que o

lançamento poderia ser efetivado. Referindo-se os fatos geradores mais antigos ao ano-calendário de 2002, regime do Lucro Arbitrado, o início do prazo decadencial deu-se em 01/01/2003, findando-se em 31/12/2007. Cientificada a recorrente dos lançamentos em 25/05/2007, não se estampou a decadência arguida.

#### **MULTA AGRAVADA.**

Impõe-se o agravamento da multa quando o contribuinte, além de não prestar os esclarecimentos solicitados acerca de múltiplos lançamentos vertidos em sua contabilidade, também deixou de apresentar os arquivos e sistemas eletrônicos de sua escrituração, que declarou possuir e que foram reiteradas vezes solicitados.

Tendo em conta a redução da base sobre a qual é aplicada a penalidade (“§ 1º, inciso VI, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996), imperativo reduzir-se o percentual da multa agravada de 112,50% para 50%, imposta nos termos do § 2º, do mesmo dispositivo legal, mantido o agravamento.

#### **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic, conforme previsão da Súmula CARF nº 108.

#### **TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONSEQUÊNCIAS.**

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

### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) afastar as preliminares suscitadas; ii) não conhecer do recurso de ofício em face da previsão da Súmula CARF nº 103, tendo em vista que a exoneração havida foi inferior a limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023 (R\$ 15.000.000,00); iii) negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida; iv) reduzir, *ex officio*, e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN, o percentual e o correspondente valor da multa de ofício qualificada de 150% para 100%, mantendo a qualificação; v) reduzir o percentual da multa agravada de 112,50% para 50%, imposta nos termos do § 2º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996,

tendo em vista a redução da base sobre a qual é aplicada (“§ 1º, inciso VI, do mesmo dispositivo legal”), mantido o agravamento.

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Mateus Ciccone** – Presidente e Relator



Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

**RELATÓRIO**

Retorna o processo supra à apreciação do Colegiado depois de cumprida (inconclusivamente) a 2ª diligência determinada pela Resolução nº **1402-001.739** desta Turma Ordinária, sessão de 12/04/2023 (fls. 11654/11673).

Anteriormente, já havia sido determinada e cumprida (embora igualmente de forma inconclusiva) outra diligência, contemplada na Resolução nº1402-000.936, desta Turma Ordinária, sessão de 11/12/2019 (fls. 11621/11638).

Como já relatado na ocasião, está-se diante de recurso voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 1ª Turma da DRJ/CTA em sessão de 31 de outubro de 2007 que deu parcial provimento à impugnação interposta (fls. 1055/1104) e de recurso de ofício manejado pela presidência da referida Turma por exoneração parcial do crédito tributário (fls. 6947/6980 – numeração digital) referente aos lançamentos de IRPJ e Reflexo (CSLL/PIS e COFINS), AC/2002, 2003 e 2004, infração “omissão de receitas”, subdividida em “depósitos bancários não contabilizados - depósitos bancários de origem não comprovada” e “receitas operacionais (atividade não imobiliária) - receita de transporte de passageiros”. AI assim consolidados (fls. 6):

 <b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b> <b>Secretaria da Receita Federal do Brasil</b>		 INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SELO FISCAL
<b>DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO</b> (art. 3º da Portaria MF 531/93 e art. 9º, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72 com redação do art. 1º da Lei nº 8.748/93.)		
<b>Contribuinte</b>		
CNPJ	81.187.718/0001-30	
Razão Social	CELESTE TRANSPORTES LTDA	
<b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica</b>		
Imposto	16.688.259,17	
Juros de Mora	8.678.217,25	
Multa	34.415.298,06	
Valor do Crédito Apurado	59.781.774,48	
<b>Programa Integração Social</b>		
Contribuição	1.141.883,57	
Juros de Mora	611.673,69	
Multa	2.347.301,37	
Valor do Crédito Apurado	4.100.858,63	
<b>Contribuição Social s/Lucro Líquido</b>		
Contribuição	3.721.572,79	
Juros de Mora	1.766.827,03	
Multa	8.004.782,55	
Valor do Crédito Apurado	13.493.182,37	
<b>Contribuição p/Financiamento S. Social</b>		
Contribuição	5.270.232,97	
Juros de Mora	2.823.110,96	
Multa	10.833.701,27	
Valor do Crédito Apurado	18.927.045,20	
<b>Total</b>		
Crédito tributário do processo em R\$	Valor	96.302.860,68

De acordo com o TVF (fls. 642/656), estas as irregularidades apontadas pelo Fisco, bem resumidas pela decisão *a quo* (neste caso, a indicação de fls. segue a numeração manual):

Este processo trata de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 678-694), Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 695-711), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (fls. 712-728), e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 729-744), por meio dos quais se exige da contribuinte o crédito tributário total de R\$ 96.302.860,68, incluindo juros moratórios calculados até 30/03/2007, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo acostado às fls. 09.

As circunstâncias e razões determinantes do lançamento, que se encontram discriminadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 491-505, em angusta síntese, circunscrita aos pontos relevantes para estes autos, são as seguintes:

- Já no Termo de Início de Fiscalização, a empresa foi intimada a apresentar os documentos nele relacionados, com ênfase para os contratos firmados com a empresa Pluma Conforto e Turismo S/A, extratos de movimentação de suas contas bancárias e arquivos magnéticos dos lançamentos contábeis;

- Em virtude da não-apresentação dos extratos das contas bancárias, estes foram requisitados e obtidos diretamente dos bancos. Tabulada sua movimentação, a contribuinte foi intimada (fls. 203-206) a prestar esclarecimentos, acompanhados de documentos comprobatórios sobre deficiências constatadas na sua escrituração contábil, e a esclarecer e comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos referentes aos valores creditados nas contas bancárias de sua titularidade, no montante total de R\$ 173.497.627,66, constantes da 'Relação de Créditos em C/C Bancária' de fls. 207-376; e também a esclarecer e comprovar, com documentos hábeis e idôneos, os beneficiários e as causas de diversos pagamentos ocorridos nos anos-calendário fiscalizados, extraídos dos extratos de sua movimentação bancária, no montante total de R\$ 116.369.399,75;

- Por meio do expediente de fls. 438, a fiscalizada apresentou o “Contrato de Administração e Outras Avenças” (fls. 467-470) firmado com a empresa Pluma Conforto e Turismo S/A, e declarou que seu setor jurídico estaria providenciando outros contratos e que não seria possível apresentar os arquivos magnéticos devido a problemas técnicos;

- Posteriormente, por meio do expediente de fls. 476, comunicou à fiscalização que a documentação relativa à origem dos recursos creditados nas contas bancárias se encontrava à **disposição, em sua sede, no horário comercial**, no período de segunda a sexta-feira. Comparecendo à sede da empresa (fls. 484), a fiscalização constatou que os documentos disponibilizados referem-se a relatórios diários de vendas de passagens de cada filial ou agência da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A, acompanhados de comprovantes de depósito em contas correntes da fiscalizada, sendo que os documentos se encontravam acondicionados em duas caixas de papelão por mês, uma referente às agências e outra às filiais, e agrupados em pacotes

por filial ou agência. Ressalva a fiscalização que **os documentos** apresentados reportam-se apenas ao ano de 2002;

- A fiscalização relata que a análise individual de todos os documentos se mostrou inviável pelas seguintes razões: (i) a grande quantidade de documentos; (ii) o fato de os documentos não se encontrarem ordenados adequadamente; (iii) o fato de a quase totalidade da movimentação financeira não estar escriturada nos anos-calendário de 2003 e 2004; e (iv) o fato de a escrituração da movimentação financeira não permitir identificar a origem, bem como qual agência ou filial da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A teria efetuado cada depósito. Por essa razão, a fiscalizada foi intimada a discriminar quais contas correntes teriam recebido créditos relativos às operações da empresa Pluma, e quais contas teriam recebido créditos da própria fiscalizada;

- A contribuinte (fls. 481-483) relacionou as contas que receberiam créditos das operações da empresa Pluma, informando que uma delas também receberia créditos de suas próprias operações, que poderiam ser identificados pelo número de seu CNPJ. Omitiu, todavia, a origem dos créditos da conta corrente mantida no Banco Sudameris;

- A fiscalização elegeu como amostra inicial da auditoria o período de 13 a 17 de janeiro de 2003. Para tanto, compareceu à sede da contribuinte no dia 08/05/2007 e solicitou a apresentação de **todos** os documentos relativos ao período mencionado. Entretanto, foram apresentados somente “Relatórios de Prestação de Contas” acompanhados de comprovantes de depósitos referentes a receitas **da própria empresa fiscalizada**. A análise desses documentos revelou que, dos oito créditos identificados com o CNPJ da fiscalizada no período mencionado, apenas três possuíam a documentação correspondente. Quanto aos documentos da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A, nada foi apresentado, sob a justificativa de que o funcionário que estava com a chave do arquivo ainda não havia **chegado**. Os servidores fiscais aguardaram, debalde, até às 9:30 horas. Solicitaram, então, que os documentos fossem disponibilizados na manhã do dia 10/05/2007;

- No dia 10/05/2007, também não tiveram acesso aos documentos, tendo sido informados de que os documentos do ano de 2003 ainda não tinham sido remetidos à sede **da empresa pelas filiais/agências**. Em face da impossibilidade de desenvolver seu trabalho, informaram h. fiscalizada que lavriam um Termo de Constatação. Entretanto, quando estavam redigindo o documento, o representante da fiscalizada apresentou duas pequenas caixas que, segundo informou, continham 'parte' dos documentos da Pluma Conforto e Turismo S/A relativos a janeiro de 2003. Indagado a respeito do **restante**, informou que **ainda estava procurando**. Em face de tais circunstâncias adversas, a fiscalização decidiu abster-se de qualquer verificação, dada a inutilidade de análise de apenas parte dos documentos. Encerraram-se, assim, os trabalhos de investigação, e se procedeu ao lançamento;

- No ano-calendário de 2002, quase todas as contrapartidas dos lançamentos a débito efetuados nas contas contábeis representativas das contas correntes bancárias (crédito nos



extratos bancários) foram efetuadas em contas do passivo cujas denominações se iniciavam com a expressão “PLUMA C. TURISMO”, e com o histórico “Vlr.deposito nº ... efet.P/Pluma C. Turismo”, cuja exemplificação pode ser vista nas páginas 21 a 31 do Livro Diário nº 14, de 2002, dias 01 a 10 de julho de 2002 (fls. 143-153);

- Nos anos-calendário de 2003 e 2004, a escrituração de **todos** os lançamentos das contas bancárias foi omitido, **exceto** os da conta mantida no banco Bradesco, dois lançamentos da conta nº 212.003-8, além de 23 lançamentos da conta nº 12.001-4, ambas mantidas no Banco do Brasil. Adiciona que foi extraída cópia integral dos Livros Razão dos anos de 2003 (fls. 172-185) e 2004 (fls. 186-202), compostos de 14 e 15 páginas, respectivamente;

Pelos motivos já expostos, a fiscalização concluiu que carecem de confirmação e de comprovação as alegações de que os valores da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A eram depositados em contas bancárias da fiscalizada. Por consequência, não tendo sido efetivamente comprovada a origem dos depósitos, entendeu, por força de presunção legal, que a receita é da empresa titular da conta bancária e que os valores dos depósitos bancários cuja origem não restou cabalmente comprovada caracterizam omissão de receita, de acordo com o previsto no art. 287 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR);

- Pelas razões descortinadas no item “2.2. Arbitramento do Lucro” do TVF (fls. 502-504), procedeu-se ao arbitramento do lucro. Pelas razões expostas no item “3.1. Multa Qualificada” do TVF (fls. 504), foi aplicada a multa qualificada prevista no inciso I e § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- Em virtude da não apresentação dos arquivos magnéticos da escrituração, a multa foi agravada, nos termos do inciso II do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- Os enquadramentos legais de cada parcela do lançamento se encontram discriminadas no campo próprio do respectivo auto de infração.

Irresignada a contribuinte acostou impugnação (fls. 1055/1104), arguindo:

1. Íntima conexão entre os fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração aqui apreciado com os fatos descritos nos autos de infração dos PAF nº 10980.003640/2007- 13 e 10980.003832/2007 -20, e do direito a ser aplicado, requer a apensação deste PAF àqueles, para o aproveitamento das provas produzidas nos três procedimentos administrativos e o afastamento da exigência tributária. Acrescenta que integra o grupo econômico da empresa Pluma Conforto e Turismo S.A.; que existe entre as duas empresas uma gestão compartilhada; que os documentos apresentados na impugnação do PAF nº 10980.003640/2007-13 retratam os débitos em conta corrente questionados pela autoridade fiscal, e que as provas produzidas nos dois processos repercutirão na inexistência de obrigação tributária;

2. Por força do Contrato de Administração e Outras Avenças, assumiu o dever de gerir os negócios e operações da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A, mas a autoridade fiscal, sem desconsiderar a validade desse contrato, ignorou os documentos relativos A sua execução,



comprobatórios dos lançamentos questionados. Acrescenta que a comprovação da causa e beneficiários dos pagamentos é inexequível no prazo concedido, porquanto pretendia que os documentos fossem organizados por lançamento bancário, tarefa que não teria amparo legal e tampouco cabimento com as técnicas de arquivamento e lançamentos contábeis. Enfatiza que os documentos comprobatórios foram disponibilizados a autoridade fiscal e ficam à disposição da autoridade julgadora para conferência em diligência que requer;

3. Diz que, mesmo exaustivamente informada, a fiscalização desconsiderou o fato de que efetuava o pagamento da folha da empresa Pluma S/A, e que vários lançamentos do auto de infração referem-se a tal fato, circunstância que estaria a impor a nulidade do auto de infração;

4. Aduz que sempre atendeu a todos as intimações; que disponibilizou a documentação que comprova a origem dos débitos e créditos em conta corrente, e que a autoridade não se deu ao trabalho de verificar; que os documentos estão e estavam adequadamente ordenados, conforme os métodos de arquivamento contábeis mundialmente aceitos, e que a fiscalização pretendia que a impugnante desorganizasse todo o seu arquivo para conciliar por lançamento bancário, pretensão descabida. Em seu entender, restou comprovado que durante toda a fiscalização, a autoridade tributária não considerou a documentação apresentada para fins de comprovação de inexistência da obrigação tributária, situação que estaria a impor o decreto da nulidade dos autos de infração;

5. Sustenta que a fiscalização fundamentou o agravamento nos incisos I e II do parágrafo segundo do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o que lhe causa pasmo, porquanto tal parágrafo não possuiria incisos. Acrescenta que essa circunstância inviabiliza sua defesa, razão pela qual o auto de infração padeceria de vício formal e deve ser declarado nulo;

6. Alega que, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, já teria ocorrido a decadência do direito de efetuar o lançamento dos fatos geradores ocorridos antes de 12/04/2002;

7. Acerca do “Contrato de Administração e Outras Avenças” firmado com a empresa Pluma Conforto e Turismo S/A alega que aludido contrato espelha um modo de administração lícito; que desde o início da fiscalização foi esclarecido que a impugnante administra os recursos financeiros da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A, e que tal contrato é publicamente conhecido pelo Fisco e por terceiros. Advoga a legalidade do contrato e sustenta a possibilidade e licitude de receber somas daquela empresa, em face do Código Civil Brasileiro. Aduz que, em função desse contrato, a maioria dos créditos e débitos em suas contas bancárias se refere às receitas e despesas daquela. Perora que disponibilizou à autoridade fiscal os documentos de ambas as empresas para verificação da causa e beneficiários de tais pagamentos, mas o Fisco, sem desqualificar o contrato e sem refletir sobre os seus efeitos, simplesmente presumiu que os lançamentos a débito em suas contas bancárias foram pagamentos sem causa a beneficiários não identificados, rejeitando os documentos apresentados como prova da causa e identificação dos

beneficiários dos pagamentos. Aduz que a simples verificação dos documentos apresentados eliminaria as dúvidas quanto à causa e identificação dos beneficiários;

8. Aponta que o parecer contábil anexado a impugnação (fls. 7.046-7.095) e os documentos trazidos à colação demonstram, por amostragem, que os depósitos bancários realizados nas contas da impugnante, que não oriundos de sua própria atividade, efetivamente tiveram origem em operações realizadas pela Pluma Conforto e Turismo S/A, instaurando controvérsia e dúvida quanto à presunção de veracidade das arguições da autoridade fiscal;

9. Após transcrever demonstrativos espelhados no parecer e tecer comentários a respeito, diz que o lançamento hostilizado identifica inúmeros lançamentos bancários a crédito, realizados em três anos de operações, e que a tarefa de apresentar, no curto espaço de trinta dias, todos os documentos devidamente conciliados a inúmeros lançamentos bancários realizados em aproximadamente 1.095 dias, lhe impõe um ônus desproporcional para a realização da prova que lhe é essencial, ofendendo não só a instrumentalidade, celeridade e economia processuais, mas também seu direito de defesa. Adiciona que nenhuma culpa lhe pode ser atribuída, porquanto os documentos se encontram em sua sede e foram apresentados desde o início da fiscalização à autoridade, que não os examinou. Por tal razão, protesta pela permissão de juntar essa documentação durante o curso do julgamento, ou que se determine a realização de diligência para que tenha a oportunidade de apresentar toda a documentação comprobatória, que se encontra em seus arquivos;

10. Disserta que a autoridade fiscal tomou fatos isolados em sua escrituração fiscal-contábil como fundamento para a desconsideração de toda a sua contabilidade, ignorando as justificativas e documentos apresentados no decorrer da fiscalização, mas que os documentos e parecer contábil dão conta da regularidade da correta escrituração dos seus livros, e que resta controvertida a grave medida adotada pela autoridade fiscal, no que toca ao juízo de imprestabilidade de sua escrituração;

11. Argumenta que a autoridade fiscal reconheceu, no PAF nº 10980.003640/2007-13, que a empresa Pluma Conforto e Turismo S/A movimentava suas receitas nas contas da impugnante, ou seja, que não teria havido omissão de receita. Diz não ser verossímil que elementos firmados em três anos da sua imensa e complexa contabilidade sejam sumariamente desconsiderados para efeitos do arbitramento da base de cálculo, fundado nos eventos isolados, relatados no Termo de Verificação Fiscal;

12. Afirma que a própria fiscalização reconhece que a impugnante possui escrituração fiscal, na qual não há qualquer indicio de fraude, e que nela é possível serem encontrados todos os elementos informativos para apuração dos prejuízos por ela apresentados;

13. Diz que a adoção da técnica do arbitramento só é possível quando forem apuradas falhas insanáveis na escrita contábil, que não permitam a verificação de elementos para apuração exata da base de cálculo do tributo ou houver indícios de fraude, pressupostos que, (sic) “não foram se fazem presentes”. Acrescenta que as inconsistências apontadas pela fiscalização

estão justificadas no parecer contábil e, por si só, não autorizam a desconsideração de sua escrita, porquanto não seriam insanáveis;

14. Reitera não haver motivação para a desconsideração de sua escrita e para o arbitramento. Diz que, para o arbitramento de suas receitas, é necessária a adoção das presunções e que estas, no direito tributário, devem seguir os critérios legais estabelecidos;

15. Adiciona que a autoridade fiscal presumiu, para fins de recompor a base de cálculo dos tributos, que todos os créditos lançados em sua conta corrente eram receitas, e não considerou toda a documentação apresentada durante a fiscalização. Alega que é uma empresa que não tem o potencial para gerar o lucro arbitrado, e que se trata de concessionária de linhas de transporte coletivo na cidade de Foz do Iguaçu, operando hoje com 4 veículos e contando com cerca de 7 empregos diretos. Por isso, os valores lançados estariam em flagrante desacordo com a razoabilidade e proporcionalidade com o tamanho da impugnante;

16. Revela seu entendimento de que a autoridade fiscal possuía elementos práticos para evitar o emprego das presunções, pois lhe foi disponibilizada toda a documentação que requisitou;

17. Aduz que o lançamento é uma atividade vinculada, que a tributação deve refletir exatamente o que está disposto legalmente aliado à real hipótese fática, mas que, no caso em apreço, é flagrante o fato de que o lançamento não traduz a real situação prática, a qual poderia ser vislumbrada pela autoridade fiscal, eis que foi disponibilizada toda a documentação solicitada;

18. Afirma que a autoridade fiscal cometeu o erro de não analisar os créditos e débitos relativos ao contrato de administração e os créditos e débitos relativos à sua atividade, no momento em que os mesmos lhe foram disponibilizados, o que provocou um lançamento tributário artificial, desprovido, em sua gênese, do fato gerador e, por conseguinte, de sua responsabilidade tributária. Assevera que o parecer e documentos apresentados evidenciam que os depósitos bancários realizados em suas contas efetivamente tiveram origem em operações realizadas pela empresa Pluma Conforto e Turismo S/A;

19. Discorre que a autoridade fiscal faz os seguintes relatos; (i) que, de posse dos extratos bancários, elaborou relação de créditos em conta bancária; (ii) que intimou a impugnante a apresentar documentação hábil e idônea para comprovar a origem dos recursos referentes aos créditos bancários; (iii) que foram apresentados os livros contábeis, os contratos sociais e alterações, e também um contrato de administração e outras avenças; (iv) que a impugnante disponibilizou, em sua sede, documentação relativa à comprovação das origens dos recursos relativos aos depósitos bancários; e (v) que tal documentação referia-se a relatórios de vendas de passagens da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A, dos mesmos proprietários da impugnante, acompanhados dos comprovantes dos depósitos em contas correntes;

20. Sustenta que, se feita uma leitura cuidadosa do relatado, percebe-se que esses são os documentos relativos aos créditos nas suas contas correntes, e que o fiscal se deu por

satisfeito com a documentação que comprova a origem dos créditos, pois não teria havido qualquer lançamento nesse sentido (créditos de origem não comprovada). Prossegue dizendo que assim fica claro que suas contas correntes recebiam as receitas da Pluma, o que já constava dos lançamentos contábeis das duas empresas. Diz que isso pode ser confirmado quando, no TVF, o autuante constata, *verbis*: “a quase totalidade dos lançamentos a crédito (débitos em extrato bancário) tiveram como contrapartida contas de passivo com denominações iniciadas Pluma Com e Turismo, e no histórico constava é nosso, pagamento referente Pluma”;

21. Prossegue raciocinando, *verbis*: “se os depósitos em conta corrente da Celeste são das receitas da Pluma, isso aceito pela autoridade fazendária, e a escrituração da Celeste contabiliza os débitos em extrato bancário da maneira acima exposta, não há fato gerador a ensejar a tributação. Se a autoridade fiscal aceitou que os créditos são da Pluma, não poderia ter imputado a Celeste a tributação”;

22. Diz haver evidente erro de identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, o que representaria vício insanável, e que o conteúdo material do lançamento impugnado e obviamente imputável a outra pessoa jurídica, pelo simples fato de que a própria autoridade fiscal reconheceu que a receita não pertence à impugnante, como de resto já se constata em sua escrituração;

23. Argumenta que a autoridade fiscal somou a receita escriturada e a receita omitida advinda dos créditos em contas bancárias, desconsiderando que a receita escriturada encontra-se compreendida na movimentação bancária. Exemplifica com depósito ocorrido “no primeiro trimestre de janeiro de 200” (SIC) e conclui que toda a receita devidamente escriturada foi novamente tributada;

24. Continua afirmando haver incompatibilidade da autuação em relação ao auto de infração do PAF nº 10980.003640/2007-13; bi-tributação de receitas alega que, embora a autoridade fiscal tenha reconhecido no PAF nº 10980.003640/2007-13 que a empresa Pluma Conforto e Turismo S/A movimenta suas receitas em contas bancárias da impugnante, lá arbitrou receitas incompatíveis com as receitas apuradas no presente processo, gerando dupla incidência sobre a mesma riqueza tributável, cuja existência admite apenas por argumentação. Ilustra que, no aludido PAF, foram tomadas receitas operacionais que, nos anos-calendário de 2002 a 2004 totalizaram R\$ 245.390.132,37;

25. Aduz que as receitas somadas das duas empresas totalizaram, segundo apuração da autoridade fiscal, R\$ 420.678.712,81. contra uma movimentação bancária de R\$ 173.497.627,66. Afirma haver artificialismo nessa apuração. Diz que a autoridade sobrepôs lançamentos escriturados contabilmente com movimentação financeira não escriturada, o que, obviamente, gerou essa situação que classifica de absurda;

26. Acerca da multa agravada, reitera a inexistência de incisos no parágrafo segundo do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e argumenta que o art. 255 do RIR faculta — e não determina — a escrituração dos livros fiscais por meio magnéticos. Afirma que, apesar da

legislação que a obrigaria a manter e apresentar sua escrituração em meio magnético, cabe ressaltar que apresentou os livros contábeis pelo meio físico, o que sana a falta dos arquivos magnéticos, e que a autoridade fiscal não teve dificuldade para analisar sua contabilidade e que deixou de apresentar os arquivos em meio magnéticos devido a problemas técnicos, sem a intenção de obstruir a ação fiscal. Afirma que não há que se perquirir que a não-apresentação de arquivos magnéticos possa consistir em pressuposto de fato para a imposição da penalidade agravada;

27. No que tange à qualificação da multa de ofício, diz não ser verdadeiro que tenha deixado de escriturar a movimentação financeira ocorrida nos anos de 2003 e 2004, porque os extratos bancários teriam sido disponibilizados em sua sede, mas a fiscalização preferiu obtê-los por meio magnético para facilitar seu trabalho. Assegura que escriturou sua movimentação bancária, conforme documentos em anexo. Aduz que a fiscalização não demonstrou sonegação fiscal ou dolo, requisitos elementares para imposição da penalidade qualificada. Acrescenta que a fiscalização reconheceu que foi totalmente escriturada a conta mantida no Banco Bradesco e alguns lançamentos em duas contas no Banco do Brasil. Afirma que o dolo não está caracterizado e que elemento contundente nesse sentido é que os recursos foram movimentados por meio de contas bancárias, o que revela inexistir intenção de ocultá-los. Aduz que, para o lançamento da multa de 150%, não basta a simples falta de comprovação de beneficiário dos pagamentos ou da sua causa, mas deve estar perfeitamente demonstrado e materialmente comprovado que agiu de forma deliberada na intenção de fraudar o Fisco, com o objetivo de obter vantagens indevidas em matéria tributária. Acrescenta que não se trata de utilização de “laranjas”, e que as contas bancárias foram abertas em seu nome, com o seu CNPJ, com o seu endereço e demais dados, e que não procurou dificultar ou impedir o trabalho fiscal, e que disponibilizou fiscalização documentos em sua sede. Acrescenta, ainda, que a jurisprudência é pacífica em entender que a simples não-contabilização das contas bancárias não é pressuposto para a qualificação da multa de ofício;

28. Rebelar-se que o arbitramento tenha também sido adotado em relação ao PIS e à COFINS, sustentando que tal medida, por si só, não pode acarretar exigência destas contribuições, porquanto não teria ficado demonstrado que as bases de cálculo declaradas e adotadas pela impugnante não são confiáveis, e que as incorreções na base de cálculo do IRPJ inquinam, similarmente, as exigências que dela decorrem;

29. Alega que foi desconsiderada a existência de prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores, devidamente registrado no LALUR. Requer seja considerado para a adequação do lançamento e respectiva compensação;

30. Encerra requerendo perícia contábil, reclama da utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora e pede o provimento da impugnação.

Submetidos os autos ao crivo da 1ª Turma da DRJ/CTA foi prolatada decisão mantendo integralmente os lançamentos.

Decisão assim ementada

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

**Ano-calendário: 2002, 2003, 2004**

**DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, NÃO RECOLHIDO.**

*Não tendo ocorrido o recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação, cabe ao Fisco proceder ao lançamento de ofício no prazo decadencial de 5 (cinco) anos, na forma estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.*

**MULTA QUALIFICADA - DOLO.**

*O fato de a pessoa jurídica movimentar em suas contas bancárias, de forma promiscua, importâncias provenientes do faturamento próprio e de pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo empresarial, deixando de contabilizar tal movimento, ou, pelo menos, de manter controles que permitam quantificar a exata movimentação de cada uma delas, evidencia a inequívoca intenção dolosa de inviabilizar o conhecimento, por parte do Fisco, para os fins tributários, do montante exato dos depósitos de cada pessoa jurídica, ensejando, portanto, a aplicação da multa de ofício qualificada.*

**PERÍCIA DESNECESSÁRIA E IMPRATICÁVEL.**

*Indefere-se a realização de perícia requerida quando, além de impraticável, evidentemente desnecessária e meramente protelatória.*

**MULTA AGRAVADA.**

*Impõe-se o agravamento da multa quando o contribuinte deixar de apresentar os arquivos e sistemas eletrônicos de sua escrituração, que declarou possuir e que foram reiteradas vezes solicitados. Descabe, todavia, o agravamento com relação às receitas omitidas caracterizadas por depósitos bancários de origem não comprovada, quando a movimentação bancária não constou da escrituração e essa omissão tiver sido considerada fundamental para fins de qualificação da multa.*

**TAXA SELIC.**

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

**OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.**

*Caracterizam omissão de receitas os valores dos depósitos bancários cuja origem, após regular intimação, não restar comprovada. Excluem-se da base de cálculo do lançamento os valores cujas origens forem comprovadas. Todavia, não se acolhe, para esse fim, a alegação*



*genérica de que a maioria dos depósitos provém de receitas de empresa pertencente ao mesmo grupo empresarial. Para ser eficaz, a comprovação deve se referir a cada depósito questionado.*

#### **IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INEXISTÊNCIA DE ERRO.**

*Por força de presunção legal expressa, a pessoa jurídica titular das contas bancárias deve responder pelo lançamento fundado em depósitos/créditos, sem origem comprovada, nelas ocorridos. Sua responsabilidade não se exclui pela alegação genérica de que a imensa maioria do movimento pertence a outra pessoa jurídica do mesmo grupo empresarial, desguarnecida de documentos e instrumentos de controle que permitam separar os movimentos financeiros de forma a permitir a atribuição de responsabilidade, em montantes inequívocos, a cada uma delas. Somente se exime de responsabilidade com relação aos depósitos que efetivamente comprovar pertencer a terceiros.*

#### **ARBITRAMENTO.**

*Impõe-se o arbitramento do lucro, quando a escrituração for imprestável para a apuração do lucro real.*

#### **LANÇAMENTOS REFLEXOS.**

*Aplicam-se aos lançamentos reflexos, no que for cabível, o que restar decidido com relação ao lançamento matriz.*

#### *Lançamento Procedente em Parte*

Decisão com o seguinte dispositivo de acórdão:

*Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por **unanimidade** de votos, rejeitar a preliminar de decadência e as nulidades argüidas e, no mérito (1) com relação parcela do lançamento alusiva aos depósitos bancários de origem não comprovada dos anos-calendário de 2003 e 2004, manter a multa de ofício qualificada e exonerar seu agravamento, de sorte a reduzir o percentual lançado de 225% para 150%; e (2) manter o agravamento sobre as parcelas restante do lançamento, todas relativas a fatos que, mesmo de forma imperfeita, constaram da escrituração da impugnante, cujos arquivos magnéticos não foram apresentados. Por **maioria** de votos, acordam: (1) acolher a comprovação da origem dos depósitos bancários, feita na impugnação, no total de R\$ 2.062.716,35, exonerando, assim, dos tributos lançados, os seguintes valores, discriminados por períodos em demonstrativo estampado na parte final do voto: R\$ 198.020,75, a título de IRPJ; R\$ 37.168,67, a título de CSLL; R\$ 13.407,64, a título de PIS/PASEP; e R\$ 61.881,47, a título de COF1NS; e (2) manter o restante dos tributos lançados, inclusive os percentuais de arbitramento. Vencido o julgador Sérgio Rodrigues Mendes, que votou pelo não-acolhimento da comprovação da origem dos depósitos bancários e pela redução, de 38,40% para 19,20%, do percentual de arbitramento do lucro das receitas omitidas alusivas aos depósitos bancários de origem não comprovada.*

*À DRF de origem para as providências a seu encargo.*



*Deste Acórdão se recorre, de ofício, ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.*

Novamente inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 7001/7035), basicamente repisando os mesmos argumentos expendidos na impugnação inaugural.

Subindo ao CARF, o julgamento foi convertido em diligência (Resolução nº **1402-000.936** desta Turma Ordinária, sessão de 11/12/2019 - fls. 11621/11638), que, embora formalmente atendida pela Autoridade Tributária, materialmente se mostrou inconclusiva (Informação Fiscal – fls. 11646/11651).

Voltando a julgamento, sessão de 12/04/2023, os autos foram novamente convertidos em diligência, em razão de a anterior ter se revelado inconclusiva (Resolução nº 1402-001.739 - fls. 11654/11673), procedimento que outra vez se mostrou infrutífero.

Sobre estas Resoluções e a Informação Fiscal presente na primeira diligência (na segunda não houve esta manifestação) se falará adiante, no voto.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

## VOTO

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

Já foi atestada antes a tempestividade do RV e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Sobre o recurso de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 103, cabe seu não conhecimento, tendo em vista que a exoneração havida foi inferior a limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023 (R\$ 15.000.000,00);

## DESTAQUE INICIAL

Como relatado e pode ser observado pelo manuseio dos autos, inequivocamente o presente processo (nº 10980.005817/2007-16) e os outros dois que com ele têm vinculação direta e estreita (PAs nº 10980.003640/2007-13 e 10980.003832/2007-20), exigiram dos relatores originais e deste Relator (que assumiu a relatoria somente a partir do momento da saída do último deles do CARF), um verdadeiro exercício de paciência e parcimônia no sentido de conseguir alinhar as argumentações e provas acostadas e delas extrair a tão decantada verdade material, princípio basilar do processo administrativo-fiscal, missão dificultada ao extremo não só pela imensa quantidade documental a ele juntada, como – e principalmente – pela não colaboração das partes, no caso, a própria recorrente, que simplesmente descarregou nos autos a referida documentação (centenas ou milhares de documentos) sem se dignar a fazer a mínima correlação entre tais documentos e suas argumentações no recurso voluntário e, de outro lado, o Fisco que, quando instado a executar as diligências determinadas pelo CARF, inclusive com supedâneo no Parecer COSIT nº 02/2018, mostrou-se reticente, chegando a assentar, com todas as tintas, na última Informação Fiscal que emitiu (fls. 11646/11651) que:

*“33. Como já dito, a autoridade julgadora tem o dever de apreciar todos os documentos do processo, sejam as provas apresentadas pelo sujeito passivo ou os documentos da exigência fiscal. **A partir dessa análise, pode então baixar o processo em diligência para suprir deficiências de instrução do processo ou questões pontuais, de forma a esclarecer pontos específicos necessários ao entendimento.***

*34. Vale lembrar que não houve impedimento para o julgamento de primeira instância, ou seja, mesmo em menor quantidade, as provas foram apreciadas e as conclusões foram redigidas no voto do Sr. Relator.*

*35. Baixar o processo para análise integral das provas apresentadas não é uma possibilidade no processo administrativo fiscal, por não haver tal previsão. Isso não significa que houve falha na juntada de elementos de prova aos autos de infração. As eventuais dúvidas das autoridades julgadoras, impeditivas ao julgamento do processo, devem ser específicas e apresentadas com clareza, para que então uma das partes possa prestar os devidos esclarecimentos.*

*(...)*

*38. Estando os documentos organizados corretamente, cabe à autoridade julgadora apreciá-los, tal como foi executado no julgamento de primeira instância. Não há impedimento ao julgamento nesse ponto, bastando a análise do mérito.*

*39. Diante da fundamentação exposta, com o devido respeito, a unidade de origem abstém-se de executar as solicitações da Resolução do CARF desprovidas de amparo legal”. (este destaque foi acrescido).*

Pois bem, a respeito deste comportamento da Autoridade Fiscal que presidiu a diligência, deixo de tecer maiores considerações (sem prejuízo de que possa ser objeto de análise em outro ambiente), até porque, embora raro, não é um procedimento inédito no CARF de modo geral e nesta Turma em particular, sendo exemplo o Acórdão nº 1402-001.969, de 08/12/2015 (Processo nº 10166.728246/2011-71), relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, hoje presidente da 1ª Seção de Julgamento, cujo voto bem retrata o cenário enfrentado à época e que, com as adaptações devidas e respeitando o respectivo viés, em tudo perfila com o contexto aqui presente, de modo que faço minhas as palavras daquele Relator no referido PA para consignar a ocorrência que se estampa neste agora em julgamento (todos os destaques são do original):

“Em sede de recurso voluntário, conforme já esclarecido na resolução 1402- 000.307, foram anexados aos autos 41 volumes de documentos que, a bem da verdade, **buscam rebater os argumentos contidos na decisão de primeira instância** a respeito da parcela dos depósitos não considerados como comprovados, ou seja, o montante mantido como receita omitida.

Compulsando os elementos complementares de prova concluiu-se serem verossímeis as alegações da recorrente, e, com base em tal juízo de valor, determinou-se à unidade de origem que analisasse a documentação, cotejando-a com os demais elementos constantes dos autos.

Contudo, **a autoridade fiscal responsável pelo cumprimento da diligência, negou-se a realizá-la**, fazendo considerações peculiares, a saber:

- impossibilidade de decidir questão de direito em procedimento de diligência;
- princípio da verdade material não seria aplicável neste processo por não ter sido definitivamente julgado e inexistir acórdão decidindo questão de direito, bem como a matéria poder ainda ser analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, concluindo que em razão disso, a autoridade tributária não estaria vinculada a esse princípio;
- os documentos apresentados em desacordo com os prazos processuais não devem ser considerados, tendo em vista o entendimento da RFB de que não seria possível flexibilizar a preclusão contida no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 (entendimento que não poderia ser suplantado por resolução, que se trata de decisão interlocutória sem efeito vinculante nos termos do Regimento Interno do CARF);

- que o julgamento pelo CARF baseado em documentação apresentada após a impugnação, sem que essa tenha sido analisada pela Delegacia de julgamento, implicaria a supressão de instância.

Ocorre que, segundo o art. 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora, na apreciação da prova, formará livremente sua convicção, podendo **determinar** as diligências que entender necessárias.

Longe de se discutir questões de ordem hierárquica, fica evidente que o legislador deixou suficientemente claro que uma vez decidido pelos órgãos julgadores a necessidade de diligência, deveria a autoridade fiscal incumbida de sua realização proceder conforme a decisão.

Veja-se que a própria Receita Federal do Brasil também comunga de tal entendimento. Por exemplo, em recente Portaria editada pelo Subsecretário de Fiscalização a respeito do planejamento, diretrizes e metas para as atividades da Fiscalização para o ano de 2016 (Portaria RFB/Sufis nº 1.567, de 13 de novembro de 2015), assim dispõe o § 4º de seu art.2º:

§ 4º Os procedimentos de diligências **requeridos pelos órgãos de julgamento**, PGFN e o Poder Judiciário na fase de contencioso, administrativo ou judicial **deverão ser executados por Auditor-Fiscal** da unidade de jurisdição atual do sujeito passivo ou pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo lançamento. [grifos nossos]

Como não poderia deixar de ser, tal Portaria é taxativa: os procedimentos de diligência requeridos pelos órgãos de julgamento **deverão** ser executados pela unidade de origem.

Por fim, corroborando o até aqui exposto, destaco a redação do § 3º do art. 35 do Decreto nº 7574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União:

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, **é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.** [grifos nossos]

Ainda a respeito dos argumentos expedidos pela autoridade fiscal que negou-se a realizar a diligência, outros aspectos merecem ainda ser analisados.

Esclarece-se que não se solicitou qualquer decisão em matéria de direito, mas simplesmente a análise dos elementos de fato trazidos aos autos pela recorrente a fim de rebater os argumentos que embasam a decisão de primeira instância.

A respeito da não vinculação da autoridade tributária ao princípio da verdade material, não compete à autoridade encarregada da realização

de diligência discutir se a decisão está ou não correta. Esperava-se, isso sim, que se procedesse conforme determinado pela turma julgadora, determinação essa que emana de poder advindo de lei (art. 29 do Decreto nº 70.235/72).

Sobre a inexistência de questão de direito decidida em acórdão e sobre a ausência de efeito vinculante das resoluções, trata-se de argumentos desconexos e talvez inéditos no âmbito processo administrativo fiscal. É possível que o Auditor Fiscal responsável pela diligência, ou melhor, pela não realização da diligência, não tenha percebido que quando o Regimento Interno do CARF faz menção a efeitos vinculantes (Súmulas aprovadas pelo Ministro da Fazenda vinculam toda a Administração Tributária Federal, e, se não aprovadas, ou **tratando-se Resoluções do Pleno**, vinculam os membros do CARF), não está se referindo ao caso concreto, mas sim nas questões de direito a serem aplicadas em todos os processos.

A resolução emanada pelas turmas julgadoras possui, por si só, e, conforme dito, em decorrência de lei, efeitos cogentes em relação à unidade preparadora, mas o responsável por cumpri-la, interpretando a decisão e o Regimento Interno do CARF de maneira absolutamente equivocada, entendeu por bem descumprir o que fora requerido por este Colegiado.

A respeito do argumento sobre possível supressão de instância levantada pela autoridade fiscal, além de ser matéria estranha ao determinado em diligência, não se aplica ao caso. Determinar que a delegacia de julgamento se pronunciasse sobre documentos anexados aos autos para atacar a sua própria decisão feriria um princípio que até o mais leigo entenderia: o do bom senso, ou, juridicizando-o, o princípio da razoabilidade”.

Pela pertinência, faço questão de pinçar o seguinte excerto do brilhante voto acima transcrito:

Sobre a inexistência de questão de direito decidida em acórdão e sobre a ausência de efeito vinculante das resoluções, trata-se de argumentos desconexos e talvez inéditos no âmbito processo administrativo fiscal. É possível que o Auditor Fiscal responsável pela diligência, ou melhor, pela não realização da diligência, não tenha percebido que quando o Regimento Interno do CARF faz menção a efeitos vinculantes (Súmulas aprovadas pelo Ministro da Fazenda vinculam toda a Administração Tributária Federal, e, se não aprovadas, ou **tratando-se Resoluções do Pleno**, vinculam os membros do CARF), não está se referindo ao caso concreto, mas sim nas questões de direito a serem aplicadas em todos os processos.

A resolução emanada pelas turmas julgadoras possui, por si só, e, conforme dito, em decorrência de lei, efeitos cogentes em relação à unidade preparadora, mas o responsável por cumpri-la,

interpretando a decisão e o Regimento Interno do CARF de maneira absolutamente equivocada, entendeu por bem descumprir o que fora requerido por este Colegiado.

Enfim, penso sem incontestável que as demandas feitas pelos Relatores anteriores foram pertinentes e visaram chegar à almejada “verdade material”, inerente ao processo administrativo-fiscal, de modo que o não atendimento completo, pela Autoridade Fiscal que presidiu a diligência, do que foi requerido pelo CARF, potencializado pela óbvia desorganização da recorrente em simplesmente juntar caixas de documentos sem lhes dar um mínimo e razoável ordenamento, certamente dificulta a prolação da decisão.

Nesse ponto, impende destacar que a dissertação da Autoridade Fiscal de que *“38. **Estando os documentos organizados corretamente**, cabe à autoridade julgadora apreciá-los, tal como foi executado no julgamento de primeira instância. Não há impedimento ao julgamento nesse ponto, bastando a análise do mérito”* fica integralmente soterrada e não reflete a realidade estampada nos autos, visto não haver **NADA ORGANIZADO** (se assim estivesse, a decisão já teria sido prolatada) e, sim, um amontoado de documentos desconexos, sem índice, vinculação, planilhamento, junção e comunhão entre os dados e as possíveis provas documentais e narrativa discursiva.

Por isso – e só por isso – as diligências se mostraram imprescindíveis no entender dos Relatores anteriores.

De qualquer modo, deixando de lado as inconclusivas posições assumidas pela Autoridade Fiscal que em nada, absolutamente nada, contribuíram para a elucidação das inúmeras dúvidas suscitadas pela Turma Julgadora e debruçando-me sobre o que interessa e focando-me apenas no que mostram os autos, conclui ser absolutamente impossível formar convicção para preferir a decisão necessária, justamente pela verdadeira babilônia documental que neles se inserem.

Dizendo de modo diverso (e aí concordando nesta parte com a Informação Fiscal da diligência – fls. 11651), *“a organização dos documentos que são apresentados ao processo administrativo tributário é obrigação de quem os apresenta. No caso em tela, cabia ao sujeito passivo relacionar, de forma clara e precisa, os documentos apresentados aos fatos geradores presentes nos lançamentos fiscais”*, ou seja, não basta a juntada aleatória e dispersa de documentos para comprovar o que se alega, antes é preciso que tenham lógica, ordenamento e correlação com a dissertação trazida nas peças recursais.

Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no direito tributário, Editora Noesis, 2005):

*“Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento”.*

Não é demais lembrar que, nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, compete à parte oferecer precisamente as razões de impugnação, não podendo ser aceita a conduta de indicar algumas divergências e dizer que uma extensa planilha ou documentos juntados demonstraria a ilegitimidade do procedimento fiscal. As argumentações oferecidas devem ser mais detalhadas para que o julgador administrativo não seja impelido a procurar questões que não foram expressamente levantadas pela parte.

Na jurisprudência:

*IRPJ – PROVA – Cumpre à impugnante demonstrar o efeito modificativo ou extintivo do crédito constituído pelo lançamento. Não basta ao impugnante juntar documentos aos autos, sendo indispensável que ele demonstre o efeito probatório por eles produzido. (Acórdão nº 107-07882)*

Em suma, o não alinhamento lógico das provas coletadas, dificultando ou quase impedindo a formação da convicção do julgador, teria como consequência o indeferimento liminar do pleito.

Todavia, como o presente processo tem as nuances já antes referidas, que culminaram inclusive com a conversão do julgamento em duas diligências (deste e de outros PAs com ele relacionados) e a recorrente, ainda que, como dito, tenha simplesmente aportado aos autos milhares de documentos, entendi, a exemplo dos relatores anteriores, dentro do conceito que guia esta Turma de Julgamento de buscar sempre e sempre, até o limite possível, a verdade material preconizada, dentre outros por Demetrius Nichele Macei<sup>1</sup>, professor universitário e ex-conselheiro desta TO (1402) e da

---

<sup>1</sup>Sobre o tema, Demetrius Nichele Macei, em sua obra “A Verdade Material no Direito Tributário” – Malheiros Editores – 2013 – pg. 53 – afirma: “a matéria tributária em si, independentemente do âmbito em que a lide entre contribuinte e Fisco seja travada, (...) já é suficiente para que o princípio adotado seja o da busca pela verdade material em todos os casos”.

Igualmente Celso Antonio Bandeira de Mello, recorrendo às lições de Hector Jorge Escola: “no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial” (in Curso de Direito Administrativo – 29ª Ed. SP – Malheiros – 2012 – pg. 512).

Linha em consonância com a jurisprudência da Corte Administrativa Tributária Federal: “A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação” (Ac. 103-18789 – 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).



1ª Turma da CSRF do CARF, por converter, em maio de 2023, NOVAMENTE, o julgamento em diligência, com o seguinte fecho do voto:

Assim, por tudo o que foi exposto, VOTO por converter o julgamento em diligência para que a Autoridade Tributária de jurisdição da recorrente ou quem lhe faça as vezes, dentro da nova estrutura da Receita Federal, intime a recorrente a ordenar as provas que entendeu lhe aproveitar e que trouxe nesta fase recursal, vinculando-as aos argumentos expendidos no recurso voluntário, dando-lhes uma formatação lógica e coerente de forma a permitir ao colegiado a sua apreciação e delas tirar a subsequente conclusão.

Então, considerando estar-se diante de milhares de documentos, entendo que o prazo a ser concedido para tal mister deva se estender por noventa dias, prorrogáveis por mais trinta, devendo a Fiscalização providenciar intimação neste sentido, **ALERTANDO A CONTRIBUINTE de que a não elaboração de roteiro e ordenamento lógico das provas implicará no julgamento do processo na forma em que se encontra.**

Findo tal prazo, com ou sem o atendimento por parte da interessada, os autos devem voltar ao CARF para prosseguimento.

Resumindo, oportuneizei, novamente, à contribuinte racionalizar seus argumentos e correlacioná-los às provas juntadas.

Não foi o que ocorreu.

Ao contrário, intimada a assim proceder (fls. 11675/11676) a contribuinte não se manifestou, até porque o “AR” retornou com a informação “mudou-se” (fls.11677/11678).

Na sequência, a Autoridade condutora da diligência oficiou à Junta Comercial do Estado do Paraná (fls. 11679) no sentido de “obter o endereço atualizado da pessoa jurídica”, requisitando, ainda, “Certidão Simplificada de **CELESTE TRANSPORTES LTDA, CNPJ 81.187.718/0001-30**”.

Em atendimento, a Junta Comercial forneceu o documento, abaixo reproduzido (fls. 11680/11681):

CERTIDÃO SIMPLIFICADA				Página: 001/ 002
Certificamos que as informações abaixo constam dos documentos arquivados nesta Junta Comercial e são vigentes na data da sua expedição.				
Nome Empresarial CELESTE TRANSPORTES LTDA				
Natureza Jurídica: SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA				
Número de Identificação do Registro de Empresas - NIRE (Sede)	CNPJ	Data de Arquivamento do Ato Constitutivo	Data de Início de Atividade	
41 2 0214163-6	81.187.718/0001-30	21/03/1989	21/03/1989	
Endereço Completo (Logradouro, N° e Complemento, Bairro, Cidade, UF, CEP) AV. COSTA E SILVA, 430, ALTO MARACANÁ, FOZ DO IGUAÇU, PR, 81.690-400				
Objeto Social SERVIÇOS DE TRANSPORTE TURÍSTICO DE INTERNACIONAL, PARA ATENDIMENTO DE EXCURSÕES REALIZADAS EM AMBITO MUNICIPAL, INTERESTADUAL E VENDA DE PASSAGENS RODOVIÁRIAS, AERÉAS E MARÍTIMAS, O TRANSPORTE DE PASSAGEIROS, CARGAS E ENCOMENDAS EM AMBITO MUNICIPAL, INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL E A ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTRAS EMPRESAS, ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTRAS EMPRESAS.				
Capital: R\$ 134.022,00 (CENTO E TRINTA E QUATRO MIL E VINTE E DOIS REAIS)	Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte (Lei nº 123/2006)	Prazo de Duração		
Capital Integralizado: R\$ 134.022,00 (CENTO E TRINTA E QUATRO MIL E VINTE E DOIS REAIS)	Não	Indeterminado		
Sócios/Participação no Capital/Espécie de Sócio/Administrador/Término do Mandato				
Nome/CPF ou CNPJ	Participação no capital (R\$)	Espécie de Sócio	Administrador	Término do Mandato
REGINALDO MANSUR TEIXEIRA 504.509.056-91	0,00	REPRESENTANTE L		XXXXXXXXXX
SAFIRA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA 10.346.700/0001-96	13,00	SOCIO		XXXXXXXXXX
REGINALDO MANSUR TEIXEIRA 504.509.056-91	0,00	REPRESENTANTE		XXXXXXXXXX
SIRIA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA 10.352.489/0001-14	13,00	SOCIO		XXXXXXXXXX
ROGER MANSUR TEIXEIRA 255.936.766-15	0,00	REPRESENTANTE	Administrador	XXXXXXXXXX
PLUMA CONFORTO E TURISMO S/A 76.530.278/0001-32	133.996,00	SOCIO		XXXXXXXXXX
REGINALDO MANSUR TEIXEIRA 504.509.056-91	0,00	REPRESENTANTE L		XXXXXXXXXX
Administrador Nomeado/Término do Mandato				
Nome/CPF				Término do Mandato
ROGER MANSUR TEIXEIRA 255.936.766-15				XXXXXXXXXX

CERTIDÃO SIMPLIFICADA				Página: 002/ 002
Certificamos que as informações abaixo constam dos documentos arquivados nesta Junta Comercial e são vigentes na data da sua expedição.				
Nome Empresarial CELESTE TRANSPORTES LTDA				
Natureza Jurídica: SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA				
Número de Identificação do Registro de Empresas - NIRE (Sede)	CNPJ			
41 2 0214163-6	81.187.718/0001-30			
Último Arquivamento	Número: 20175233543		Situação	
Data: 24/07/2017			REGISTRO ATIVO	
Ato: ORDEM JUDICIAL			Status	
Evento (s): INDISPONIBILIDADE DE COTAS			COM IMPEDIMENTO JUDICIAL	
Filial(ais) nesta Unidade da Federação ou fora dela				
1 - NIRE: 41 9 0063476-0	CNPJ: XXXXXXXXXXXXX			
Endereço Completo (Logradouro, N° e Complemento, Bairro, Cidade, UF, CEP, País) RODOVIA FEDERAL BR 116, KM 108, 19941, PINHEIRINHO, CURITIBA, PR, 81.690-400, BRASIL				
Observações: BLOQUEIO(S) JUDICIAL: TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 6ª REGIÃO REFERENTE AO OFÍCIO: 102/2017 PROCEDER A INDISPONIBILIDADE DAS QUOTAS SOCIAIS PERTENCENTES AO EXECUTADO REGINALDO MANSUR TEIXEIRA (CPF: 504.509.056-91). 24/07/2017 EXTRA-JUDICIAL: "ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS EM NOME DO SUJEITO PASSIVO REGINALDO MANSUR TEIXEIRA, CPF 504.509.056-91, NOS TERMOS DO AT. 64 § 5º DA LEI 9.532/1997, POR DETERMINAÇÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM BAURU/SP DEVENDO SER COMUNICADA EM 48 HORAS A OCORRÊNCIA DE ALIENAÇÃO TRANSFERÊNCIA OU ONERAÇÃO DE QUALQUER DOS BENS OU DIREITOS RELACIONADOS, SOB AS ADVERTÊNCIAS LEGAIS DRF/BAU/SAFIS 022/2010 17/02/2017				

Resumindo, exceto os extratos bancários que, *per si*, nada provam, só mostrando exatamente a movimentação financeira que o Fisco questionou (fls. 7050/11445) e cópia das DIPJ (fls. 11446/11611) nenhum documento novo veio aos autos, cabendo decidir a lide na forma em que se encontra, como alertado no voto condutor da diligência, já acima reproduzido.

Desse modo, por entender que a decisão recorrida corretamente analisou todos os ângulos da matéria debatida e os documentos acostados, inclusive exonerando a parte do lançamento em que a contribuinte, com suporte em serviço de auditoria

independente, deu a necessária e exigida formatação lógica às provas juntadas, lanço mão das bem articuladas razões de decidir aduzidas no aresto de 1º Grau, Relatoria do Julgador Wanaldir Aparecido Maia, assumindo como minhas e como se de minha lavra pessoal fossem, na forma do artigo 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>2</sup> e artigo 114, § 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023)<sup>3</sup>, o voto condutor proferido no Acórdão nº 06-15.946 1ª Turma da DRJ/CTA, sessão de 31/10/2007 (fls. 6947/6980), cujos fundamentos adoto nesta parte, sem prejuízo das minhas eventuais ponderações adicionais no final do voto:

### DECADÊNCIA

Apesar de este PAF tratar de IRPJ, a impugnante tece alegação alusiva ao **imposto de renda na fonte**, aduzindo que esse se amolda à sistemática do lançamento por homologação, de forma que a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do art. 173, para o § 4º do art. 150, ambos da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional.

Apesar de se referir expressamente ao IRRF, a alegação também se aplica ao IRPJ e poderia ter fundamento, caso a contribuinte houvesse realizado algum pagamento suscetível de ser homologado, uma vez que, conforme jurisprudência sedimentada do Superior Tribunal de Justiça, o que se homologa é o eventual pagamento, e não a ocorrência do fato gerador. Consultem-se os seguintes julgados, ambos recentes:

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

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

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

<sup>3</sup>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

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. FALTA DE CORRELAÇÃO ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E AS RAZÕES RECURSAIS. SÚMULA N. 284/STF. DISSÍDIO PRETORIANO. NÃO-DEMONSTRAÇÃO DAS TESES JURÍDICAS DISSIDENTES.

1. **Na hipótese em que não houve recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação, cabe ao fisco proceder ao lançamento de ofício no prazo decadencial de 5 (cinco) anos, na forma estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.**

2. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 284/STF quando a argumentação consignada nas razões recursais não guarde correspondência com o teor do acórdão recorrido.

3. O dissídio pretoriano não resta comprovado na hipótese em que o recorrente, embora demonstre contextos fáticos aparentemente semelhantes, não evidencia a ocorrência de teses jurídicas dissidentes.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não-provido.

**Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, retificando a proclamação do resultado de julgamento da sessão do dia 27/6/2006, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso e, nessa parte, negar-lhe provimento nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João Otávio de Noronha.

Não deve ser acolhida, portanto, a alegação de decadência.

É fato **incontroverso** que a impugnante, Celeste Transportes Ltda, nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, **movimentou em suas contas bancárias valores em montantes muito superiores às suas receitas declaradas.**

Também incontroverso é que, em face de tal constatação, por meio do Termo de Intimação nº 1 (fls. 203-206), em 24/11/2006, a fiscalização solicitou que a autuada esclarecesse e comprovasse, **mediante documentação hábil e idônea, a origem** dos recursos referentes aos valores creditados em suas contas bancárias, discriminados em demonstrativos (fls. 207-376) que lhe foram encaminhados. Entretanto, a contribuinte apresentou, em 11/12/2006, apenas um instrumento denominado “Contrato de Administração e Outras Avenças” (que se encontra acostado às fls. 467-470), e posteriormente, em 21/03/2007, manifestou-se nos seguintes termos (fls. 476):

*“Informamos que a documentação relativa à origem dos recursos creditados nas contas-correntes de depósito bancário no decorrer dos anos-calendário de 2002 a 2004, no valor de R\$ 173.497.627,66 encontra-se à v. disposição, na sede da empresa, de segunda à sexta-feira, no horário das 09:00 às 12:00 horas e das 13:00 às 18:00 horas”*

É sobre a seqüência dos fatos que recai a controvérsia. A versão que o Fisco atribui aos pontos essenciais, reiterada no Termo de Verificação Fiscal, encontra-se bem sintetizada no Termo de Constatação lavrado em 10/05/2007 (fls. 484-485), nos seguintes termos, com grifos acrescidos:

*“No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal e no decorrer da fiscalização objeto do Mandado de Procedimento fiscal – MPF nº 0910100-2006-00490-7, comparecemos na sede do contribuinte acima identificado para verificar por amostragem os documentos disponibilizados em resposta ao Termo de Intimação nr. 1, tendo constatado o seguinte:*

1. *Através de correspondência encaminhada à fiscalização, o contribuinte havia informado que a documentação relativa à origem dos depósitos ocorridos em suas contas bancárias no decorrer dos anos-calendário de 2002 a 2004 encontravam-se à disposição da fiscalização na sede da empresa, de segunda a sexta-*

k - }



*feira, no horário das 09:00 às 12:00 horas e das 13:00 às 18:00 horas.*

2. *Em visita efetuada à sede do contribuinte, havíamos constatado que os documentos disponibilizados referir-se-iam a receitas auferidas pela Pluma Conforto e turismo S/A.*
3. *Intimado a segregar os créditos bancários pertencentes a cada empresa, o contribuinte havia afirmado que as receitas da Celeste Transportes Ltda eram identificadas nos extratos bancários pelo seu número de CNPJ.*
4. *Tendo em vista a impossibilidade de efetuar a verificação integral de todos os documentos, em função do grande volume e de não terem sido apresentados ordenados adequadamente, elegemos inicialmente como amostra o período de 13 a 17 de janeiro de 2003.*
5. *No dia 08/05/2007 comparecemos na sede do contribuinte e solicitamos que nos fossem apresentados todos os documentos relativos ao período acima mencionado. Entretanto, nos foram apresentados somente “Relatórios de prestação de contas” acompanhados de comprovantes de depósitos referentes a receitas do próprio contribuinte. Analisando estes documentos, constatamos que de oito créditos identificados com o CNPJ da Celeste Transportes Ltda no período mencionado, apenas três possuíam a documentação correspondente.*
6. *Os documentos referentes à Pluma Conforto e Turismo S/A não foram apresentados. O contribuinte informou que o funcionário que estava com a chave do ‘arquivo’ ainda não havia chegado. Aguardamos até às 9:30 horas, mas ele não apareceu. Solicitamos, então, que os documentos fossem disponibilizados na manhã do dia 10/05/2007 à fiscalização.*
7. *Neste dia, 10/05/2007, fomos frustrados novamente da análise da documentação, pois o contribuinte informou que os documentos referentes ao ano de 2003 ainda não tinham sido remetidos à sede da empresa pelas filiais / agências.*
8. *Diante disto informamos o contribuinte que lavrariamos o presente Termo de Constatação.*
9. *Para nossa surpresa, às 9:48 horas, enquanto estávamos elaborando o presente termo, o contribuinte entrou na sala em que estávamos, trazendo consigo duas pequenas caixas. Questionado, informou que as caixas continham ‘parte’ dos documentos da Pluma Conforto e Turismo Ltda relativos a janeiro de 2003. Questionado do restante, informou que ainda estava procurando.*
10. *Diante deste Quadro, decidimos não efetuar nenhuma verificação, pois não faria sentido analisar somente parte dos documentos.*

*E para constar e produzir os efeitos legais, lavramos o presente termo em duas vias de igual forma e teor, que vai assinado pelos Auditores Fiscais da Receita Federal e pelo responsável pela empresa, que recebe uma das vias.”*

Na versão da contribuinte, dois pontos merecem ser ressaltados, porquanto constituem o núcleo de sua defesa: 1º) afirma que movimentou em suas contas bancárias recursos da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A, e **o fez por força de contrato, que obrigatoriamente deveria ser considerado pela fiscalização;** e 2º) afirma que **disponibilizou de forma satisfatória a documentação solicitada e necessária à realização da auditoria fiscal.** Esses dois pontos são reiterados de forma enfática e exaustiva pela autuada, conforme os seguintes excertos da peça impugnatória, com grifos acrescidos:

*“Diferentemente do relatado no Termo de Verificação Fiscal, (...) a impugnante atendeu aos Termos de Intimação lavrados pela autoridade fiscal, disponibilizando todos os documentos (os quais foram colocados à disposição da autoridade fiscal, para os levantamentos necessários) e prestando todos os esclarecimentos necessários(...)*

*Fato é que a autoridade fiscal ignorou o “Contrato de Prestação de Serviços e outras Avenças” firmado entre a Impugnante e a contribuinte Pluma Conforto e Turismo S/A, através do qual aquela recebeu amplos poderes de representação e administração dos negócios da referida empresa, inclusive no que toca à administração das receitas e despesas, nos termos da cláusula primeira do referido contrato (...)” (fls. 759-760);*

*“Entretanto, a autoridade fiscal, além de ignorar este contrato, igualmente ignorou os comprovantes da origem (decorrentes do cumprimento do contrato) dos valores creditados na conta própria Impugnante, que lhe foram disponibilizados na sede da mesma, desde o início da fiscalização” (fls. 760-761);*

*“Ocorre que a autoridade fiscal, sem desconsiderar a validade deste contrato (art. 116 do CTN), simplesmente ignorou os documentos apresentados pela Impugnante, relativos à execução deste contrato e comprobatórios dos lançamentos questionados.*

*E é preciso que se esclareça que, no aspecto da comprovação dos depósitos sem suposta comprovação da respectiva origem, a autoridade fiscal deduziu uma exigência inexecutável no prazo concedido (...) porquanto pretendia que a Impugnante organizasse a apresentação de documentos por lançamento bancário (...)*

*Mas enfatize-se: os documentos comprobatórios da origem dos depósitos lançados nas contas correntes da Impugnante foram disponibilizados à autoridade fiscal e ficam à disposição dessa MM. Autoridade Julgadora, para conferência, sendo que, para tanto, ficam requeridas, desde logo, diligências para tal mister.” (fls. 763)*

*“Além disso, a impugnante, em 21/03/2007, disponibilizou a fiscalização a documentação que comprova a origem dos débitos e créditos em conta corrente. (...)*

*Ou seja, esta é a prova cabal de que os documentos foram disponibilizados a autoridade fiscal que não se deu ao trabalho de verificar.*

*Além disso, os documentos estão e estavam adequadamente ordenados, conforme os métodos de arquivamento contábeis mundialmente aceitos, fato é que a fiscalização pretendia que a contribuinte desorganizasse todo o seu arquivo para conciliar por lançamento bancário, (...)*

*Portanto, resta comprovado que durante toda a fiscalização a autoridade fiscal não considerou a documentação apresentada pela impugnante para fins de comprovação de inexistência da obrigação tributária.” (fls. 765)*

*“Conforme esclarecido anteriormente, a Impugnante celebrou com a Pluma Conforto e Turismo S/A “Contrato de Administração e Outras Avenças”, através do qual se obrigou a gerir os negócios e operações da mesma, compreendidos aí os poderes de receber somas em nome desta, bem assim efetivar respectivos pagamentos com tais recursos.*

*Importa mencionar que este contrato espelha um modo de administração lícito, adotado entre as contratantes, que, de resto, são empresas do mesmo grupo econômico (artigo 124, II do CTN), titularizadas pelos mesmos sócios (...)*

*E confirma este fato que, desde o início dos procedimentos de fiscalização, foi esclarecido à autoridade fiscal a Impugnante administra os recursos financeiros da Pluma Conforto e Turismo S/A (...)” (fls. 768)*

*“Ademais, frise-se que este ‘contrato de administração’ contém todos os requisitos exigidos pelo artigo 104 do CCB, não havendo nenhuma vedação legal para que os recursos da contribuinte Pluma Conforto e Turismo S/A sejam administrados pela Impugnante (...), até mesmo porque, tendo a Impugnante a obrigação contratual de gerir os negócios desta última, para execução deste mister, recebeu o poder de receber somas e efetivar pagamentos em nome da mesma, tudo isto nos exatos termos do artigo 653 do CCB/02. (...)*

*Portanto, é em função deste contrato que a maioria dos créditos e débitos nas contas correntes da Impugnante se referem às receitas e despesas da Pluma Conforto e Turismo S/A e por este motivo, igualmente, foi disponibilizado à autoridade fiscal, além dos documentos da própria Impugnante, os documentos da Pluma Conforto e Turismo (...)*

*Ocorre que a autoridade fiscal, sem desqualificar este contrato e sem refletir sobre os efeitos da acima transcrita cláusula primeira (...)” (fls. 768-769)*

*“Note-se que uma simples verificação dos documentos apresentados pela Impugnante eliminaria as dúvidas da autoridade fiscal quanto à origem dos depósitos lançados nas contas corrente da impugnante, mas esta preferiu seguir o fácil caminho de ignorar o ‘contrato de*



*administração' e presumir que tais lançamentos não tinham qualquer respaldo documental para identificar sua origem" (fls. 769-770)*

*"E isto considerando que nenhuma culpa pode ser atribuída à Impugnante, porquanto os documentos encontram-se em sua sede e foram apresentados à autoridade fiscal desde o início da fiscalização (24/07/2005), o qual, entretanto, não os examinou." (fls. 775)*

*"No presente caso, a autoridade fiscal presumiu que todos os créditos lançados na conta corrente da impugnante eram receitas para fins de compor a base de cálculo dos tributos, e não considerou toda a documentação apresentada durante a fiscalização." (fls. 781)*

*"Ressalte-se que a autoridade fiscal possuía elementos fáticos para não se utilizar das presunções, pois lhe foi disponibilizada toda a documentação que requisitou.*

*... E saliente-se que a real hipótese fática poderia ser vislumbrada pela autoridade fiscal, eis que foi disponibilizada toda a documentação que requisitou" (fls. 782)*

*"Como demonstrado nesta defesa, a autoridade fiscal cometeu o erro de não analisar os créditos e débitos relativos ao contrato de administração e os créditos e débitos relativos à atividade do contribuinte, no momento em que os mesmos lhe foram disponibilizados. (...)*

*E ao trilhar por este erro, a autoridade fiscal recaiu em um erro mais grave (...). (fls. 783)*

*"Em atendimento parcial ao termo de intimação nº 1, o contribuinte disponibilizou na sede da empresa documentação relativa à comprovação das origens dos recursos relativos aos depósitos bancários." (fls. 784).*

Início a análise pelo tão decantado 'Contrato de Administração e Outras Avenças' que se encontra acostado às fls. 467-470. Registro que, a teor do parágrafo primeiro da sua cláusula primeira (fls. 467), **a impugnante deveria exclusivamente supervisionar, dirigir e controlar a administração das operações e negócios da Pluma Conforto e Turismo S/A, em nome, por conta e em prol desta.**

Abro um parêntese para registrar que os estatutos da empresa Pluma atribuem competências inequívocas para seus administradores e **não autorizam que estes abdicuem de suas atribuições e responsabilidades em favor de uma terceira empresa**, ainda que sejam eles próprios os gestores dessa empresa. Isso, por si só, considerando que as pessoas que firmaram o contrato entregando a administração da empresa Pluma careciam desse poder, já invalida tal estipulação. Mas, mesmo que os diretores da empresa Pluma tivessem poderes para transferir validamente suas atribuições/responsabilidades em favor/detrimento de outra empresa, **o instrumento trazido à colação não acoberta a movimentação financeira ocorrida nas contas bancárias da impugnante.**

Fechando o parêntese, **constato que a redação da aludida cláusula primeira é absolutamente inequívoca e não autoriza a impugnante a receber somas da Pluma**

**Conforto e Turismo S/A, ou movimentar recursos pertencentes a essa empresa em suas próprias contas bancárias.** Ademais, os artigos 670 e 671 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 (Código Civil Brasileiro), que alegadamente respaldariam a prática, encontram-se inseridos no Capítulo X, que rege o instituto do **mandato** e pertence ao seu Título VI, que contempla as **várias espécies de contrato.**

A própria impugnante reconhece que aludido instrumento é um mero contrato de mandato, uma vez que afirma (fls. 769) que se encontra disciplinado pelos art. 653, 670 e 671 do CCB. Ora, a teor do art. 653 do aludido Código, **opera-se o contrato de mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses.** Ainda na dicção do mesmo artigo, **a procuração é o instrumento do mandato.**

É de se ver, portanto, que, em sua literalidade, o contrato nada mais é do que um contrato de mandato, ou, em última análise, uma procuração para a impugnante **praticar atos em nome da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A.** Muito pouco difere, portanto, do mandato que a impugnante conferiu aos seus advogados (fls. 808) para representá-la nestes autos, ou, dentre outros, do mandato que a impugnante conferiu à mandatária identificada na procuração de fls. 96-97.

É bem de se ver que os advogados da impugnante não iniciaram a impugnação (fls. 755) nos seguintes termos: “Luiz Carlos da Rocha (OAB/PR 13.832), Cláudia Maria Borges Costa Pinto (OAB/PR 27570) e Rafael Rocha Guazelli de Jesus (OAB PR 42.192) (...) **vêm apresentar impugnação...**”. Pelo contrário, a peça defensoria se inicia declarando que **Celeste Transportes Ltda, por intermédio de seus procuradores, vem apresentar impugnação.** Está claro, portanto, que o mandatário deve obrar em nome do mandante, e não no próprio nome. Por consequência, também deve, salvo circunstâncias muito especiais, movimentar os recursos do mandante em nome deste, e não em suas próprias contas bancárias.

A esse respeito, não se pode perder de vista o que giza o art. 661 do CCB, *verbis*:

*“Art. 661. O mandato em termos gerais só confere poderes de administração.”*

É irrealística, portanto, a interpretação de que o contrato mencionado autorizou – e menos ainda, determinou – que a impugnante movimentasse recursos da empresa Pluma em suas próprias contas bancárias. Assim como não é razoável entender que as procurações outorgadas pela impugnante (fls. 81-82; 83; 96-97, etc) tenham autorizado que os procuradores ali constituídos movimentassem recursos da outorgante nas suas contas pessoais.

É relevante destacar a existência, no CCB, de disposição pertinente, *verbis*:

*“Art. 663. Sempre que o mandatário estipular negócios expressamente em nome do mandante, será este o único responsável; **ficará, porém, o mandatário pessoalmente obrigado, se agir no seu próprio nome, ainda que o negócio seja de conta do mandante.**” (Grifei).*

**Que fique claro, portanto: mesmo que o esdrúxulo contrato seja considerado válido, não existe nele qualquer determinação ou autorização para a impugnante depositar em suas contas bancárias os recursos provenientes das receitas da**

**empresa Pluma Conforto e Turismo S/A. Não existe, portanto, qualquer necessidade de desconsiderar aludido contrato para fins vinculados a estes autos.**

Ainda com os olhos voltados para o contrato em apreço, mas cambiando de enfoque, passo a aferir, sob o aspecto comercial e administrativo, a conveniência, a plausibilidade, e até a lógica dessa alegada administração, pela impugnante, da empresa Pluma.

Recordo que, em suas próprias palavras (fls. 755 e 781), a impugnante é uma empresa dedicada exclusivamente à exploração de linhas de transporte coletivo na cidade de Foz do Iguaçu (PR), onde opera com 4 (quatro) veículos, sendo o seu quadro de pessoal composto por apenas 7 (sete) empregados.

É de se supor que tenha, na cidade de Foz do Iguaçu, onde explora suas atividades, pelo menos um motorista e/ou cobrador para cada ônibus, posto que, com conhecimento pessoal da realidade do transporte urbano daquela cidade, posso afirmar que lá todo o sistema de transporte ainda utilizava cobradores, no período fiscalizado. Também é lícito supor que mantenha naquela cidade pelo menos um gerente, um funcionário para limpeza dos veículos, pequenos trabalhos, tais como manutenção/reparos, vigilância, limpeza, abrir e fechar diariamente a garagem, inspecionar e limpar os veículos antes e após cada turno de trabalho, etc; e, mais alguém para responder pelo expediente, atender pessoas e telefone, fazer o acerto diário do caixa, dos valores arrecadados após cada viagem dos ônibus, promover os depósitos bancários dos valores arrecadados, atendimento de fornecedores, relacionamento com a matriz em Curitiba, envio de malotes, etc.

As circunstâncias autorizam inferir, portanto, que os **sete** funcionários que integram a estrutura da impugnante já estariam assoberbados com as tarefas inerentes à sua própria operação, na cidade de Foz do Iguaçu, de sorte que não se concebe que mantenha em Curitiba, a 600 km de distância, pessoal ocioso em quantidade suficiente para administrar a Pluma. Por outro lado, a empresa Pluma Conforto e Turismo S/A, que teria concedido à impugnante *“amplos poderes de representação e administração dos seus negócios, inclusive no que toca à administração das receitas e despesas”*, possui 270 (**duzentos e setenta**) empregados diretos e cerca de 250 (**duzentos e cinqüenta**) veículos (fls. 755).

Por óbvio, descabe admitir que a entrega da administração da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A tenha sido em decorrência de inépcia dos seus próprios gestores, posto serem os mesmos da impugnante. Caso essa tivesse sido a razão, certamente teriam sido contratados gestores profissionais, porquanto não é crível que a administração da impugnante confira a esses senhores alguma aptidão celestial de que careçam enquanto administradores da Pluma Conforto e Turismo S/A.

Com efeito, se a impugnante não possui nenhum administrador alheio à administração da empresa Pluma; se possui apenas sete funcionários, qual a lógica de ser incumbida de administrar uma empresa que possui 270 funcionários e 250 veículos?

Impõe-se, portanto, a conclusão de que a impugnante teria administrado a empresa Pluma utilizando os recursos da própria empresa Pluma, aí compreendidos os administradores, o pessoal, os equipamentos, as instalações e demais recursos necessários. Em outras palavras, de seu, a impugnante teria contribuído apenas com as contas bancárias. É o que revelam as evidências que constam destes autos.



Está evidente, portanto, que o aludido contrato é apenas uma bizarra peça de ficção que nada justifica, nada determina e tampouco influenciou no plano das coisas reais, mormente no campo tributário.

Conforme se verá no decorrer desse voto, é de se admitir que recursos pertencentes à empresa Pluma Conforto e Turismo S/A foram mesmo depositados em contas bancárias da impugnante. Entretanto, é absolutamente falacioso que tal evento seja consequência do ‘Contrato de Administração e Outras Avenças’ de fls. 467-470. Tais depósitos ocorreram porque seus administradores comuns, os senhores Reginaldo Mansur Teixeira e Roger Mansur Teixeira, extrapolando os poderes que lhes foram conferidos pelos estatutos da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A, assim decidiram, da mesma forma – igualmente ilegal - que poderiam ter decidido, arbitrariamente, depositar em suas contas pessoais, ou de outra pessoa qualquer, física ou jurídica. Não estavam, contudo, jungidos por qualquer contrato – válido ou não - que conste destes autos.

Ademais, mesmo que a impugnante fosse uma empresa especializada em administrar bens ou empresas; mesmo que tivesse pessoal especializado em quantidade suficiente para administrar uma empresa do porte da Pluma Conforto e Turismo S/A; e ainda que o contrato autorizasse/determinasse que os recursos da empresa administrada fossem movimentados em contas bancárias da impugnante, ainda assim tais circunstâncias em nada influiriam nestes autos, uma vez que a impugnante sempre estaria, de qualquer forma, obrigada a comprovar, de forma cabal, a origem de cada centavo creditado ou depositado em suas próprias contas bancárias.

Tome-se por exemplo uma imobiliária, empresa que de fato administra bens de terceiros. O inquilino paga o aluguel por meio de boleto bancário emitido pela imobiliária; o banco credita o valor respectivo na conta desta, que posteriormente repassa o valor correspondente ao senhorio. Nesse exemplo, por força das circunstâncias - tendo em vista que o senhorio não emite boleto bancário e tampouco tem contato direto com o locatário -, verdadeiramente transitam por conta bancária da administradora recursos que não lhe pertencem. Entretanto, não fica ela desobrigada de comprovar, de forma escrupulosa, a origem de cada centavo depositado, pertença a ela mesma ou aos seus clientes. Pelo contrário. Está obrigada e mantém registros de todas as etapas da arrecadação dos alugueres.

De nada adiantaria, portanto, a impugnante comprovar, de forma genérica, a existência de um contrato que previsse/determinasse, em abstrato, a possibilidade de recursos da empresa Pluma transitar por suas contas. Esse não é o ponto relevante para os fins tributários, até porque, com relação ao restante não comprovado, também não adianta comprovar que **parte** dos valores que transitaram por suas contas pertenciam a terceiros.

Com efeito, por força da presunção legal instituída por meio do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o **titular**, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos – **de todos eles, obviamente**, e não apenas de uma parte - utilizados nos créditos e depósitos.

**O ponto relevante, portanto, é que em vez de alegar que “grande parte dos créditos” (fls. 760), “a maioria dos créditos e débitos” (fls. 769) ou “a esmagadora maioria refere-se a depósitos bancários para operações da PLUMA CONFORTO E TURISMO S/A” (fls. 775), ou ainda, que pagou a folha de salários daquela empresa, a impugnante deveria**

**comprovar, com documentação idônea, a origem dos recursos utilizados em cada crédito ou depósito, independente de pertencerem àquela empresa ou à própria impugnante.**

O segundo ponto fundamental da defesa, a ser agora analisado, consiste na ubíqua afirmação que teria **disponibilizado** – com a devida ênfase ao verbo disponibilizar - à fiscalização os documentos comprobatórios da origem dos créditos, mas que a autoridade fiscal **não se deu ao trabalho** de proceder às necessárias verificações.

Em realidade, a única manifestação da contribuinte com disposição **aparente** – mas não sincera - de colaborar com a fiscalização é o expediente de fls. 476, vazado no seguinte teor:

*“Informamos que a documentação relativa à origem dos recursos creditados nas contas-correntes de depósito bancário no decorrer dos anos-calendário de 2002 a 2004, no valor de R\$ 173.497.627,66 encontra-se à v. **disposição, na sede da empresa, de segunda à sexta-feira, no horário das 09:00 às 12:00 horas e das 13:00 às 18:00 horas.**”*

Como se vê, **a contribuinte não apresentou ou pôs os documentos ao efetivo dispor do Fisco**, de tal sorte que este pudesse manuseá-la livremente, sem qualquer embaraço. **Apenas informou onde os mesmos estariam localizados** - mas em seu poder -, bem como os horários em que a fiscalização poderia – em tese - consultá-los, ficando, contudo na dependência da efetiva apresentação física dos documentos. Ocorre que, comparecendo a fiscalização no local indicado, sucedeu a seqüência de embaraços relatada no Termo de Constatação de fls. 484-485, já integralmente reproduzido em linhas volvidas, dos quais cabe enfatizar (i) o ‘atraso’ do funcionário que tinha em seu poder as chaves do arquivo; (ii) a alegação de que os documentos do ano de 2003 **não tinham sido remetidos à sede da empresa** pelas filiais/agências; (iii) o fato de ter aparecido logo a seguir, quando o Termo estava sendo lavrado, ‘parte’ dos documentos e (iv) a alegação de que a empresa ‘continuará procurando o restante’, etc.

Impende registrar que a impugnante, mesmo insistindo que **disponibilizou** os documentos, **não contesta as ocorrências relatadas no Termo de Constatação** de fls. 484-485, com ênfase para os itens 6 a 9; e nem poderia, uma vez que esse documento foi assinado pelo seu representante. Pelo contrário, todas as alegações formuladas são genéricas, conforme excertos antes transcritos. A única afirmação objetiva da impugnante de que apresentou efetivamente os documentos se encontra vertida nos seguintes termos (fls. 764-765):

*“Além disso, a impugnante, em 21/03/2007, disponibilizou a fiscalização a documentação que comprova a origem dos débitos e créditos em conta corrente.*

*Aliás, a própria autoridade fiscal relata, no item 1.12, que, na mesma data, visitou a contribuinte e que os documentos ‘estavam acondicionados em duas caixas de papelão por mês, uma referente às agências e outra às filiais, e agrupados em pacotes por filial ou agência (...)’ e prossegue, no item 1.13 ‘tendo em vista que foi apresentada uma grande quantidade de documentos, que estes documentos não estavam ordenados adequadamente (...)’”.*



Com relação a essa única afirmação objetiva da impugnante, cumprê registrar que omitiu em sua transcrição informação de extrema relevância, vertida na parte final, nos seguintes termos: ***“Ressaltamos que na ocasião nos foram apresentadas caixas que faziam referência apenas ao ano de 2002.”***

Como se vê, dois pontos ficaram claros: (i) que se tratava de documentação muito volumosa, não ordenada adequadamente; e (ii) que a documentação dizia respeito **exclusivamente** ao ano-calendário de 2002, ou seja, **não foi apresentada documentação relativa aos anos-calendário de 2003 e 2004**. É de se entender, portanto, que a alegação se restringe ao ano-calendário de 2002, e como tal será considerada.

Por seu turno, a fiscalização esclarece que se viu impossibilitada de proceder à fiscalização desses documentos pelas seguintes razões (fls. 493):

*“1.13. (...) no ano-calendário de 2002, a escrituração da movimentação financeira não permitia identificar a origem, bem como quais agências ou filiais da Pluma Conforto e Turismo S/A teriam efetuado cada depósito, a análise individual de todos os documentos se mostrou inviável, e para possibilitar o início da análise dos documentos, o contribuinte foi intimado (...) a informar quais contas correntes bancárias teriam recebido créditos referentes a operações da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A e quais teriam recebido créditos referentes a operações do próprio contribuinte.”*

Outra circunstância de extrema relevância é que a própria impugnante reconheceu que a forma em que a documentação se encontrava arquivada não viabilizava sua conciliação com os depósitos bancários. Ouça-se o seguinte excerto de sua impugnação (fls. 765):

*“Além disso, os documentos estão e estavam adequadamente ordenados, conforme os métodos de arquivamento contábeis mundialmente aceitos, **fato é que a fiscalização pretendia que a contribuinte desorganizasse todo o seu arquivo para conciliar por lançamento bancário, o que não tem o menor cabimento.**”*

É em face desse contexto, portanto, que se deve analisar as alegações e a conduta da impugnante. Com efeito, não é minimamente razoável uma empresa movimentar dezenas (quase duas centenas, na verdade) de milhões de reais em sua conta bancária, promover escrituração precária – isso no ano-calendário de 2002, o único em que teve escrituração, ainda que deficiente – e depois, quando chamada a **comprovar** a origem dos valores movimentados, que já deveria estar devidamente espelhada na contabilidade, apresentar milhares de documentos para que a fiscalização - se conseguir - estabeleça vínculos entre os documentos e os depósitos. Essa conduta é inadmissível.

A impugnante estava sim obrigada – e era de seu maior interesse – “desorganizar” seus arquivos e apresentá-los de forma que permitisse o estabelecimento de vínculos inequívocos dos documentos com os depósitos bancários. Isso porque a presunção legal inculpada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é absolutamente clara: **caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.**

É equivocada, portanto, a postura da impugnante de pretender transferir para a fiscalização – ou julgador, ou peritos - a tarefa de efetuar a conciliação de suas contas bancárias. Aliás, esse equívoco transparece já na sua insistência em reiterar que disponibilizou os documentos para a fiscalização. Ora, o Fisco não a intimou a disponibilizar documentos. Pelo contrário, a intimação fiscal foi lavrada de forma inequívoca para **prestar esclarecimento e fazer comprovação**, (fls. 205) *verbis*:

*“6. Esclarecer e comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos referentes aos valores creditados nas contas correntes de depósito bancário de sua titularidade, no decorrer dos anos-calendário de 2002 a 2004, no valor total de R\$ 173.497.627,66, conforme 32 relações anexas compostas do total de 317 páginas, uma para cada banco e ano-calendário (...). O não atendimento caracterizará omissão de receita, conforme previsto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96”. (Grifei).*

Tome-se por exemplo o depósito bancário no importe de R\$ 102.000,00 ocorrido na conta 212000 da Agência 3406 do Banco do Brasil, em 16/10/2002, constante da relação espelhada às fls. 231-verso. A impugnante deveria, pura e simplesmente, declarar, apresentando documentos hábeis e idôneos, a origem é a operação aqui documentada. Entretanto, apenas alega que pôs à disposição do Fisco – o que não ocorreu efetivamente – milhares de documentos que poderiam ou não ter alguma relação com essa e as demais operações, e depois alega que “os documentos foram disponibilizados e a autoridade fiscal não se deu ao trabalho de verificar.”

A toda evidência, essa conduta da impugnante é inaceitável. Não compete ao Fisco, e sim à própria impugnante, a tarefa de escriturar e conciliar suas contas bancárias e comprovar a origem dos recursos que por elas transitam.

Não sensibiliza o argumento da impugnante (fls. 775-776) de que: “a tarefa de apresentar todos os documentos, devidamente conciliados a inúmeros lançamentos bancários, realizados em aproximadamente 1.095 dias, no curto espaço de trinta dias, impõe à impugnante um ônus desproporcional para a realização da prova que lhe é essencial.”

A esse respeito, cumpre recordar que os contribuintes, mormente aqueles com expressiva movimentação financeira, sempre tiveram a obrigação legal de escriturar na devida forma suas movimentações bancárias. A partir da edição da Lei nº 9.430, de 1996, esse encargo ganhou significado especial, com a instituição da presunção legal já referida. Logo, a fiscalização apenas solicitou algo que a contribuinte já deveria ter em seu poder desde sempre, e não algo que devesse providenciar somente a partir da intimação fiscal. Ademais, a impugnante não dispôs de apenas trinta dias. Pelo contrário, foi intimada a produzir os esclarecimentos e comprovação em 24/11/2006, e o auto de infração somente veio a ser lavrado em 22/05/2007. Acrescente-se que a contribuinte sequer solicitou dilação do prazo ou manifestou alguma disposição em produzir a comprovação solicitada. Pelo contrário, limitou-se a insistir na ‘disponibilização’ dos documentos.

O fato, portanto, é que a impugnante, mesmo após a autuação, não se dispõe a revelar com um mínimo de transparência a origem dos recursos que ingressaram em suas contas bancárias. Impõe-se, outrossim, o firme convencimento de que a contribuinte jamais sequer intentou comprovar a origem dos recursos.

Com relação aos anos-calendário de 2003 e 2004, sequer há o que considerar a respeito, uma vez que os depósitos bancários não foram contabilizados, mesmo de forma precária, e tampouco foi apresentada documentação, conforme já referido.

São improcedentes, portanto, as alegações vertidas nos seguintes tópicos da peça impugnatória: “Cerceamento de defesa” (fls. 762-763); “Nulidade do auto de infração em face da desconsideração da impugnante realizar pagamentos dos salários da folha da empresa Pluma S.A.” (fls. 763-764); “Nulidade do auto de infração em face da ausência de análise da documentação disponibilizada à autoridade fiscal” (fls. 764-765); “Do ‘Contrato de Administração e outras Avenças’ firmado entre a Impugnante e a contribuinte Pluma Conforto e Turismo S/A” (fls. 768-770).

Passo a analisar alegações específicas da impugnante, ainda não referidas nessas considerações introdutórias. A primeira delas foi formulada em virtude de alegada “íntima conexão dos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração com os fatos descritos nos autos de infração sob ns. 10.980.003640/2007-13 e 10.980.003832/2007-20”, no propósito de que os três processos fossem apensados.

Entretanto, tendo sido também o relator dos outros processos, pode constatar que nenhum deles possui algum elemento capaz de produzir alguma comprovação efetiva de depósitos ocorridos nas contas da impugnante. Mais uma vez, deixo claro que o fato de ficar comprovado que alguns valores da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A foram depositados nas contas da impugnante, ou que esta pagou algumas despesas/encargos daquela, não possui o condão de “regularizar” o restante dos recursos que adentraram suas contas bancárias ou que delas foram sacados. Cada evento deve ser comprovado individualmente. Caso aqueles outros processos tivessem mesmo algum elemento relevante para comprovar – de forma individualizada - a origem dos recursos depositados em suas contas, a impugnante poderia tê-lo simplesmente reproduzido aqui, ou feito menção, para eventual consulta, em caso de dúvida.

A impugnante argumenta que os documentos que instruem a impugnação apresentada pela empresa Pluma Conforto e Turismo S/A retratam os respectivos créditos e débitos em conta corrente questionados pela autoridade fiscal, e que as provas apresentadas em ambos os processos repercutirão na inexistência de obrigação tributária.

A alegação não procede. Confirmam-se as referências feitas a tais documentos no voto condutor do Acórdão nº 06-15.276, de 30/08/2007, proferido no mencionado PAF nº 10.980.003640/2007-13:

*“Cumpre acrescentar que a contribuinte traz aos autos os inúmeros documentos que compõem os volumes IV a XXVI, ao argumento de que “os inclusos documentos dão conta da regularidade da correta escrituração dos livros da Impugnante, restando controvertida, pois a grave medida adotada pela autoridade fiscal no que toca ao juízo de imprestabilidade da contabilidade da impugnante.”*

*Não alcanço o proveito buscado pela contribuinte com tal atitude. Com efeito, possui ela uma escrituração que apurou, nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, determinados resultados sobre os quais incidiram a tributação, ou melhor, que evitaram a tributação, ao pressuposto de representarem o seu lucro – no caso prejuízo - real. Por seu turno, a fiscalização arrola um sem número de evidências de que essa*



*escrituração é absolutamente inidônea para espelhar seu movimento financeiro e apurar seu verdadeiro lucro real.*

*Ora, a controvérsia diz respeito à capacidade de sua escrituração espelhar os fatos efetivamente ocorridos. Logo, tendo o Fisco apontado de forma absolutamente objetiva as deficiências que tornariam a contabilidade inidônea para tal mister, caberia à impugnante apenas defender sua escrituração, apontar todos os equívocos da fiscalização, e demonstrar que sua movimentação financeira está corretamente retratada na escrita, bem assim que os resultados espelhados em seus balanços são o efetivo resultado de suas operações.*

*Sendo essa a única e singela providência que lhe incumbia, qual o objetivo – além de tumultuar – dos milhares de documentos apresentados? Tomem-se por exemplo **todos** os documentos enfileirados nos volumes XIX (fls. 4.145) a XXV (fls. 5.378), no total 1.234 páginas, correspondentes aos volumes XVII a XXIII relacionados pela impugnante às fls. 572. **Todos** esses documentos se referem a **CAGED** (Cadastro Geral de Empregados e Desempregados) e **RAIS** (Relação Anual de Informações Sociais), ambos transmitidos para o Ministério do Trabalho e Emprego. A perplexidade com esses documentos é tamanha, que a impressão que fica é que a impugnante está debochando do contencioso administrativo tributário federal, incluindo o Conselho de Contribuintes, caso o lançamento seja mantido e venha a apresentar recurso. Nada, justifica a juntada desses documentos a estes autos que cuidam de tributos federais.”*

O fato é que, seja neste PAF, seja naquele outro, da Pluma Conforto e Turismo S/A, não existem elementos capazes de elidir a presunção legal, pelo esclarecimento e comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem individual dos recursos depositados nas contas bancárias da impugnante. O máximo que se poderia chegar é à crença de que efetivamente “grande parte” (fls. 760), ou “a maioria” (fls. 769), ou mesmo “a esmagadora maioria” (fls. 775) dos recursos depositados nas contas bancárias pertencem à empresa Pluma Conforto e Turismo S/A. Entretanto, mesmo a impugnante comprovando a origem de um, ou dez, ou cem, ou mil depósitos bancários, a comprovação estaria circunscrita a esses. Em face do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não é possível extrapolar, para todos os depósitos, eventual comprovação relativa a “grande parte”, ou “maioria” ou mesmo, “esmagadora maioria”.

Retornando ao exemplo da imobiliária que, por circunstâncias intrínsecas à sua atividade, necessita depositar recursos de terceiros em suas contas bancárias, tem-se que de nada lhe adiantaria comprovar que “grande parte”, ou a “maioria” ou mesmo, a “esmagadora maioria” dos recursos depositados em suas contas pertence a terceiros, os clientes. Essa comprovação somente é eficaz com relação a cada depósito comprovado, sendo irrelevante com relação aos demais.

Ninguém está obrigado a movimentar recursos alheios no próprio nome. Aliás, é da máxima conveniência que não o faça. Entretanto, se o fizer, seja uma imobiliária, um advogado, um representante, um gestor de negócios alheios, etc., deverá sempre separar os recursos e promover os registros cabíveis, de forma a viabilizar a imprescindível prestação de contas, seja para o titular dos recursos, seja para eventuais terceiros interessados, como o Fisco, o Poder Judiciário, em casos de possíveis demandas, etc. Essa é uma providência comezinha.

Caso não adote tais cautelas, estará chamando para si responsabilidades que poderiam e deveriam ser evitadas.

É o que ocorre no caso sob análise. A empresa Pluma Conforto e Turismo S/A tinha contas bancárias próprias e não estava impedida de abrir outras tantas quantas desejasse. Não havia, portanto, nem a necessidade e tampouco a conveniência de que seus recursos fossem depositados em contas bancárias da impugnante. Entretanto, se havia a inarredável deliberação de depositar seus recursos em nome da impugnante, os mais elementares princípios técnico-contábeis, além do bom-senso, recomendavam que tal movimentação ocorresse em contas separadas e ficasse inequivocamente registrado.

Entretanto, as contas bancárias da impugnante registram movimentação milionária, e esta pretende se escusar apenas com base no argumento de que a ‘esmagadora maioria’ dos recursos pertence a outra pessoa jurídica, e que não adotou - em sua contabilidade oficial - as devidas cautelas para comprovar as origens dos valores depositados, certamente confiando que, na hipótese de eventual auditoria, em face da dificuldade de separar a movimentação financeira de cada empresa, a auditoria seria inviabilizada. Trabalharam, portanto, com a lógica de que bastaria provar a promiscuidade para transferir ao Fisco a tarefa de quantificar os recursos que pertenceriam a cada empresa, para fins de apuração de eventual omissão de receitas, tarefa quase impossível, como é reconhecido pela própria impugnante.

A própria impugnante relata (i) que o auto de infração aponta inúmeros lançamentos a créditos, o que **certamente demanda a necessidade de verificação, documento a documento**, para a respectiva prova (fls. 795); e (ii) que o lançamento hostilizado identifica **inúmeros lançamentos bancários a crédito, realizados em três anos de operações**, e que **a tarefa de apresentar todos os documentos devidamente conciliados a inúmeros lançamentos bancários, realizados em aproximadamente 1.095 dias, no curto espaço de trinta dias, lhe impõe um ônus desproporcional** para a realização da prova que lhe é essencial (fls. 775-776); e (iii) que a fiscalização pretendia que desorganizasse todo o seu arquivo para conciliar por lançamento bancário (fls. 765).

Essa é a lógica segundo a qual a impugnante pretendeu inviabilizar a realização da auditoria fiscal: a quantificação exata dos valores pertencentes a cada empresa demandaria a verificação documento a documento relativo a imensa movimentação bancária ocorrida em aproximadamente 1.095 dias, o que implicaria ‘desorganizar’ todo o seu arquivo, para efetuar a conciliação dos lançamentos bancários.

Foi a impugnante quem (1) movimentou as contas bancárias, (2) efetuou os registros cabíveis, mesmo à margem da contabilidade oficial, (3) manuseou e (4) arquivou a documentação respectiva, que ainda (5) se encontra em seu poder. Também é ela que possui 7 (sete) funcionários e ainda pode recorrer aos outros 270 (duzentos e setenta) da empresa Pluma.

Ora, se ainda assim essa tarefa significa um “ônus desproporcional” para a impugnante, que está plenamente familiarizada com as operações, com os documentos e com os arquivos, como pode argumentar que é satisfatória a mera “disponibilização” dos documentos para os dois servidores fiscais? Como pode argüir a nulidade do lançamento devido à ausência de análise da documentação disponibilizada? Como pode exteriorizar inconformismo com a multa qualificada?

É absolutamente improvável que o grupo empresarial Pluma, com seus 277 funcionários declarados, careça de mecanismos básicos – inseridos ou não na contabilidade oficial - que lhe permitam conhecer, a todo instante, a exata movimentação de seus recursos, inclusive a origem de cada centavo depositado. A ausência de tais mecanismos de controle, com certeza, seria o caminho certo para a bancarrota, por desorganização, o que não é o caso desse grupo empresarial.

Está evidente que a contribuinte, deliberadamente, provocou a promiscuidade da sua com a movimentação financeira da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A, no propósito de inviabilizar a quantificação de cada uma delas. Essa é a razão pela qual, durante a ação fiscal e também na impugnação, limita-se a informar que os movimentos financeiros estão “misturados”, e que a grande maioria pertence à Pluma Conforto e Turismo S/A, sem, contudo, jamais quantificar o movimento de uma e o movimento da outra. Sua intenção inequívoca é inviabilizar lançamentos em qualquer uma delas, em virtude de não ser possível ‘separar’ os movimentos, sem proceder a uma nova e completa escrituração. Essa, portanto, é a razão pela qual vem agora alegar erro de identificação do sujeito passivo. Caso o lançamento tivesse ocorrido em face da pessoa jurídica Pluma Conforto e Turismo S/A, também seria vertida a mesma alegação, em razão de jamais ter se tornado inequívoco a exata parcela do movimento bancário que pertence àquela.

Assim agindo, nos anos-calendário de 2003 e 2004, nos quais deixou de escriturar a movimentação bancária, incorreu no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, *verbis*:

*“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”*

Com efeito, a impugnante deliberadamente, ‘misturou’ seu movimento bancário com o movimento de outra empresa do mesmo grupo empresarial com o único propósito de inviabilizar a identificação de cada um dos movimentos; e ainda, nesses anos-calendário, omitiu a escrituração dessa movimentação financeira, impedindo assim, total ou parcialmente, que a fiscalização dela tivesse conhecimento, procedimento que lhe permitiria apurar e quantificar os fatos geradores de cada empresa. Com efeito, não tivesse a fiscalização solicitado os extratos diretamente dos bancos depositários, jamais teria conhecimento dessa volumosa movimentação financeira. Deve, portanto, ser mantida a imposição da multa qualificada nos anos-calendário de 2003 e 2004.

Com relação ao **agravamento** da multa, entendo que outra deve ser a solução adotada. Isso porque, conforme se vê no Termo de Verificação Fiscal, item “3.2. AGRAVAMENTO DAS MULTAS” (fls. 505), a exacerbação da penalidade teve um único motivo, assim descrito:

*“3.2.2. Não tendo apresentado os arquivos magnéticos de sua escrituração, o contribuinte fica enquadrado na situação prevista no inciso II do parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96”.*



É inequívoco, portanto, que o agravamento ocorreu tão-somente pela falta de apresentação dos arquivos magnéticos. Cabe perquirir, portanto, em que medida aludidos arquivos magnéticos poderiam, mesmo em tese, exercer alguma influência no lançamento, e em que medida a sua não-apresentação prejudicou a ação fiscal, de sorte a ensejar a exasperação da penalidade.

Como se recorda, o lançamento se decompõe em duas parcelas: as receitas já declaradas e escrituradas pela contribuinte, e os depósitos bancários de origem não comprovada. Por seu turno, com relação a esta última parcela, tem-se que, no ano-calendário de 2002, o movimento bancário foi contabilizado, ainda que de forma precária, enquanto nos anos-calendário de 2003 e 2004 o movimento bancário simplesmente não foi escriturado.

Ora, com relação à parcela do lançamento alusiva à receita já escriturada nos três anos-calendário, bem como aos depósitos bancários no período em que o movimento bancário foi escriturado – ano-calendário de 2002 -, **era relevante a apresentação dos arquivos magnéticos**, dada a possibilidade de serem colhidas informações úteis ao desenvolvimento da ação fiscal. Por isso, é justo o agravamento da multa em decorrência da falta de apresentação dos arquivos magnéticos. Deve, portanto, ser mantido o percentual de 112,50%, relativo à multa agravada.

Entretanto, com relação à parcela do lançamento alusiva aos depósitos bancários referentes aos anos-calendário de 2003 e 2004, nos quais **o movimento bancário não foi escriturado**, não enxergo relevância ou proveito na apresentação dos arquivos magnéticos.

Melhor dizendo, o lançamento está fulcrado em depósitos bancários de origem não comprovada. A infração, portanto, está umbilicalmente ligada ao movimento bancário, que sabidamente não constou da contabilidade oficial da impugnante, circunstância que, inclusive, determinou a qualificação da multa relativa a esse período.

Pois, bem, se o movimento bancário não se encontrava registrado na escrituração dos anos-calendário de 2003 e 2004, não me parece que a apresentação da contabilidade – ou os arquivos magnéticos – pudessem ter alguma utilidade para o desenvolvimento da ação fiscal. Uma vez que os arquivos magnéticos se reportam à escrituração, não é lógico supor que contivessem informações não contidas na própria escrituração. Logo, com relação a esta parcela específica do lançamento, não vejo como a falta de apresentação dos arquivos magnéticos prejudicou, de alguma forma, a investigação fiscal.

Repito, se os arquivos magnéticos se limitam ao conteúdo da escrituração, e se a escrituração **não** contém o movimento bancário, não me parece acertado que a falta de apresentação dos arquivos magnéticos possa ser tida como circunstância capaz de agravar a penalidade alusiva a infração cuja gênese se encontra na movimentação bancária.

Entendo, portanto, que deve ser exonerada a exasperação da multa sobre a parcela do lançamento relativa aos depósitos bancários realizados nos anos-calendário de 2003 e 2004, de sorte que o percentual aplicado seja reduzido de 225% para 150%.

Ainda com relação à multa agravada, cumpre esclarecer que, ao contrário do afirmado pela impugnante (fls. 766), o parágrafo segundo do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 possui sim os incisos I e II, os quais foram acrescentados pela Lei nº 11.488, de 2007, o que torna pertinente e correto a base legal da majoração da multa.

A impugnante também volta seu inconformismo contra o arbitramento do lucro aduzindo não ser verossímil que elementos firmados em três anos de sua imensa e complexa contabilidade sejam sumariamente desconsiderados para efeitos do arbitramento, fundados nos eventos isolados relatados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 777).

Ora, as razões do arbitramento estão devidamente discriminadas no item próprio do Termo de Verificação Fiscal (fls. 502-504), e não foram contraditadas de forma eficaz pela contribuinte. Em verdade, o que denomina de imensa e complexa contabilidade – pelo menos aquela apresentada ao Fisco e trazida aos autos – é algo bem precário, em tudo diverso do que uma escrituração decente deveria ser. Limitando a análise a algumas desconformidades mais gritantes relatadas pela fiscalização, tem-se que, (i) no ano-calendário de 2002, a impugnante escriturou a maior parte dos créditos e débitos de suas contas correntes bancárias tendo como contrapartida contas do seu passivo, sem apresentar esclarecimentos ou comprovações dos lançamentos efetuados; (ii) diversos débitos em contas correntes bancárias do ano de 2002 não foram escriturados, e a impugnante, intimada, absteve-se de prestar os esclarecimentos pertinentes; (iii) Assim como os ingressos nas contas correntes, os pagamentos não foram escriturados como custos ou despesas, impossibilitando a determinação do lucro real; (iv) no decorrer do ano-calendário de 2002, a conta caixa somente recebeu lançamentos a débito, tendo seu saldo sido elevado de zero para R\$ 128.716,55, o qual permaneceu inalterado nos anos-calendário de 2003 e 2004, sem que a impugnante, mesmo intimada, prestasse qualquer esclarecimento; (v) com exceção dos meses de julho a dezembro de 2002, nos quais efetuou lançamentos globais diários, as receitas foram lançadas por totais globais mensais, sem a apresentação, em ambos os casos, dos imprescindíveis livros auxiliares com lançamentos individualizados; e (vi) nos anos-calendário de 2003 e 2004, quase toda a movimentação financeira foi omitida.

Como se vê, o arbitramento é medida que se impõe, em face da inaptidão da escrita da impugnante para a apuração do lucro real. Ademais, a impugnante está sendo beneficiada – e não prejudicada – pelo arbitramento. Com efeito, conforme se vê no anexo VI, suas DIPJ registram que auferiu lucro real negativo (prejuízo) no período fiscalizado, a saber: no ano-calendário de 2002, no importe de –R\$ 56.526,36 (fls. 1.200); no ano-calendário de 2003, no importe de –R\$ 2.586,75 (fls. 1.250); no ano-calendário de 2004, no importe de –R\$ 85.937,63 (fls. 1.300).

Ora, a prevalecer a tributação pelo lucro real, as receitas omitidas nesses anos calendários, nos montantes totais R\$ 28.173.492,06, em 2002; R\$ 67.560.907,26, em 2003; e R\$ 77.763.228,34, em 2004, seriam integralmente adicionadas ao lucro real, sem a dedução de qualquer valor a título de despesas, enquanto que, no regime adotado, é arbitrado um lucro de ‘apenas’ 38,40% das receitas. Significa, portanto, que são presumidas despesas/custos no percentual de 61,60%.

Deve, portanto, ser mantido o arbitramento, até porque reverte em benefício da impugnante.

Outra pretensão que a contribuinte verbaliza com ênfase é a realização de perícia. Aduz (fls. 795) que o lançamento aponta **inúmeros lançamentos** a créditos das contas bancárias, **muitos dos quais relativos a operações** da empresa Pluma, o que torna necessária a verificação documento a documento.

Ora, não é o caso de realização de perícia. A única providência que poderia esclarecer de forma inequívoca a origem dos depósitos bancários seria o refazimento integral da escrita da impugnante, documento por documento, como ela mesmo reconhece. Essa providência, contudo, não se revela oportuna ou factível na fluência do PAF. Tampouco é competência dos servidores do Fisco Federal proceder à escrituração dos contribuintes, ainda que acompanhados de assistente técnico por eles fornecidos.

Além do mais, que garantia existe de que a impugnante fosse se conduzir de forma mais cooperativa durante o refazimento da escrita? Que garantia existe de que as filiais/agências remeteriam à matriz, em tempo hábil, os documentos? Quem poderia garantir que o funcionário que detém a chave do arquivo não fosse tirar férias, ou mesmo, que passaria a chegar mais cedo ao trabalho?

Por outro lado, se o grupo Pluma, com toda a sua estrutura de pessoal (277 pessoas) e sendo detentor de recursos que lhe permitiriam contratar pessoal especializado, não se animou a reconstituir completamente a escrituração de seu movimento bancário, por considerar a tarefa superior às suas forças, qual a razão de determinar que os servidores fiscais eventualmente encarregados da perícia assumam tal encargo?

Não existem nestes autos aspectos técnicos clamando por serem elucidados por *expert*. O que existem são depósitos bancários cujas origem clamam por serem esclarecidas e comprovadas. Essa tarefa, por óbvio, incumbe à impugnante, cabendo ao Fisco tão-somente apreciar as comprovações por ela produzidas, as quais se limitaram aos depósitos constantes do Relatório de Auditoria de fls. 7.047-7.095 (volume XIX).

Deve, portanto, ser indeferida a perícia requerida, uma vez que esta, além de prescindível, se mostra também absolutamente impraticável.

Outra reclamação da impugnante foi formulada nos seguintes termos (fls. 794):

*“Também desconsiderou a autoridade fiscal que a impugnante possui prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores, devidamente registrado no LALUR (anteriormente fiscalizado e, portanto, não suscetível de desconsideração) – art. 509 e do RIR.*

*Na remota hipótese de procedência da autuação, requer-se seja considerado o prejuízo fiscal para a adequação do lançamento, sendo autorizada a sua respectiva compensação.”*

Pelas razões já referidas, a impugnante teve seu lucro arbitrado no período objeto do lançamento. E como se sabe, a sistemática de compensação de prejuízos fiscais se circunscreve à modalidade de tributação com base no lucro real. Não existe a possibilidade de se compensar prejuízos fiscais com lucro arbitrado. Por essa razão, os prejuízos fiscais da contribuinte permaneceram disponíveis no SAPLI, para compensação futura com lucro real eventualmente apurado em períodos posteriores aos contemplados neste lançamento.

É de se indeferir, portanto, a pretensão da contribuinte, por incompatível com o arbitramento dos lucros.

A impugnante também argumenta (fls. 786) que a autoridade fiscal “somou a receita escriturada e a ‘receita omitida’ advinda dos créditos em contas correntes, desconsiderando que a receita escriturada encontra-se compreendida na movimentação



*bancária.” Exemplifica e arremata seu raciocínio: “Note-se que a autoridade fiscal tributou como receita escriturada e como receita omitida. Ou seja, tributou duas vezes a mesma receita.”*

A respeito dessa linha de argumentação, impende recordar que o lançamento tem base na presunção legal de que depósitos cuja origem, mesmo após regular intimação, não for comprovada, materializam omissão de receitas. Trata-se de presunção que pode facilmente ser elidida, desde que mediante documentos hábeis.

Basta, portanto, ao sujeito passivo, comprovar a origem dos depósitos para afastar a presunção legal.

Mire-se o exemplo da própria impugnante, vertido nos seguintes termos:

*“Exemplo disso é o primeiro trimestre de janeiro de 2002 (sic), em que consta a escrituração do valor de R\$ 833,67 e consta o respectivo crédito na conta corrente 22000-00, agência 1219, Banco Bradesco. Note-se que a autoridade fiscal tributou como receita escriturada e como receita omitida.”*

O crédito por ela referido consta da listagem de fls. 659, não como depósito, mas como “TRANSFERÊNCIA ENTRE AGÊNCIAS EM DINHEIRO”. Todavia, tal circunstância carece de importância para os fins aqui buscados. O ponto relevante é que, conforme se vê em seu livro Razão, espelhado às fls. 169, suas receitas alusivas ao mês de janeiro de 2002 foram contabilizadas em apenas uma partida global, no importe de R\$ 75.820,58.

Não é possível, portanto, concluir com algum fundamento lógico – ou mesmo inferir com base em algum indício – que o depósito de R\$ 833,67, do dia 02 de janeiro, esteja ou não incluído na receita mensal de R\$ 75.820,58.

Ademais, a mesma página do livro Razão (fls. 169) revela que, a partir de 1º de julho de 2002, os lançamentos de receitas passaram a ser diários, reportando-se a “Relatório de Passagens”. Significa, portanto, que a partir dessa data **teria sido possível** à impugnante, se quisesse, **comprovar a correspondência entre os valores contabilizados diariamente como receitas e os depósitos respectivos**, se é que existe tal correlação.

De qualquer forma, caberia à impugnante fazer tal comprovação, e não aos fiscais autuantes, ou mesmo os julgadores administrativos. Não tendo sequer diligenciado nesse sentido, sua alegação não encontra condições de ser acolhida.

Outra pretensão veiculada pela impugnante consiste no afastamento, para fins de cálculo dos juros moratórios, da taxa Selic. Todavia, há muito perdeu o sentido discutir, no âmbito administrativo, o cabimento da aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios, seja por materializar comando legal expresso, seja por se tratar de questão já pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, seja por se tratar de tema já sumulado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, *verbis*:

*“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretária da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.”*

Nesta instância, o que se afere é a **legalidade** do lançamento, ou seja, sua conformidade com a legislação de regência. E em assim sendo, cabe apenas declarar que a legislação vigente determina a utilização da taxa Selic. Logo, a exigência é legal e deve ser mantida. Eventual inconformidade, deve ser desfraldada em face do Poder Judiciário.

É útil acrescentar, ainda, que desde o mês de junho do ano que flui, a taxa Selic está abaixo do patamar de 1% (um por cento) mensal, ou seja, a taxa que seria aplicável na hipótese de seu afastamento. Assim sendo, mantida a tendência de baixa da taxa Selic, ou conservado o seu nível atual, esta passa a ser vantajosa para os devedores do Tesouro. Por conseqüência, durante todo o período em que a taxa Selic permanecer inferior a 12% (doze por cento) ao ano, caso a contribuinte persista na crença da ilegalidade de sua utilização para o cálculo dos juros moratórios, por certo poderá aplicar em seus recolhimentos intempestivos o percentual de 1% ao mês, sem sofrer oposição por parte do Tesouro.

Voltando o foco para o Relatório de Auditoria trazido à colação (fls. 7.047-7.095), impende reconhecer que os depósitos bancários relacionados no seu item "01) CONFRONTO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DA EMPRESA CELESTE COM RELATÓRIOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DA PLUMA", em face da comprovação trazida aos autos, provêm de receitas da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A. Por conseqüência, devem ser exoneradas as parcelas do lançamento correspondentes, razão pela qual o lançamento deve sofrer as alterações discriminadas nos dois quadros adiante espelhados:

TRIMESTRE	IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA			CONTRIB. SOC. S/ LUCRO LÍQUIDO		
	LANÇADO	EXONERADO	MANTIDO	LANÇADA	EXONERADO	MANTIDO
3º TRIMESTRE/02	1.184.654,24	11.189,67	1.173.464,57	134.852,82	1.258,84	133.593,98
4º TRIMESTRE/02	1.476.725,60	12.124,91	1.464.600,69	167.785,32	1.364,05	166.421,27
1º TRIMESTRE/03	2.045.870,91	95.285,73	1.950.585,18	230.835,47	10.719,64	220.115,83
4º TRIMESTRE/03	1.803.040,46	202,91	1.802.837,55	542.712,14	60,87	542.651,27
1º TRIMESTRE/04	2.339.088,78	74.510,78	2.264.578,00	703.526,63	22.353,24	681.173,39
2º TRIMESTRE/04	1.536.031,30	1.249,78	1.534.781,52	462.609,39	374,94	462.234,45
3º TRIMESTRE/04	1.582.926,72	963,47	1.581.963,25	476.678,01	289,04	476.388,97
4º TRIMESTRE/04	1.983.223,08	2.493,50	1.980.729,58	596.766,92	748,05	596.018,87
TOTAIS		198.020,75			37.168,67	

	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP			CONTRIB. FINANC. SEG. SOCIAL		
	LANÇADO	EXONERADO	MANTIDO	LANÇADO	EXONERADO	MANTIDO
julho-02	20.599,28	176,47	20.422,81	95.073,62	814,47	94.259,15
agosto-02	32.213,28	97,22	32.116,06	148.676,70	448,69	148.228,01
setembro-02	28.348,85	483,95	27.864,90	130.840,86	2.233,61	128.607,25
outubro-02	26.818,23	409,16	26.409,07	123.776,45	1.888,45	121.888,00
novembro-02	27.303,34	81,84	27.221,50	126.015,45	377,72	125.637,73
dezembro-02	46.860,32	329,95	46.530,37	216.278,44	1.522,86	214.755,58
janeiro-03	60.196,82	6.351,32	53.845,50	277.831,51	29.313,81	248.517,70
fevereiro-03	43.463,49	100,31	43.363,18	200.600,72	462,98	200.137,74
dezembro-03	58.245,72	13,74	58.231,98	268.826,40	63,41	268.762,99
janeiro-04	68.607,97	3.204,54	65.403,43	316.652,19	14.790,18	301.862,01
fevereiro-04	46.620,12	1.690,17	44.929,95	215.169,82	7.800,80	207.369,02
março-04	43.553,95	150,29	43.403,66	201.018,23	693,63	200.324,60
abril-04	33.133,50	36,40	33.097,10	152.923,87	168,01	152.755,86
maio-04	34.240,93	26,87	34.214,06	158.035,07	124,03	157.911,04



junho-04	37.033,93	21,35	37.012,58	170.925,83	98,52	170.827,31
julho-04	37.699,48	20,01	37.679,47	173.997,62	92,35	173.905,27
agosto-04	37.216,57	29,46	37.187,11	171.768,82	135,96	171.632,86
setembro-04	32.667,51	15,77	32.651,74	150.773,15	72,77	150.700,38
outubro-04	36.041,75	65,86	35.975,89	166.346,57	303,98	166.042,59
novembro-04	41.987,54	30,02	41.957,52	193.788,64	138,58	193.650,06
dezembro-04	56.657,68	72,94	56.584,74	261.496,99	336,66	261.160,33
<b>TOTAIS</b>		<b>13.407,64</b>			<b>61.881,47</b>	

É oportuno esclarecer que todas as alterações se referem à parcela do lançamento relativa a omissão de receitas provenientes de depósitos bancários de origem não comprovada, sobre a qual foi imposta multa de ofício no percentual de 112,50% no ano-calendário de 2002, e de 225% nos anos-calendário de 2003 e 2004.

É oportuno também esclarecer que são impertinentes a afirmação da impugnante de que o arbitramento do lucro teria acarretado exigências reflexas. Tais exigências foram formuladas em consequência da omissão de receitas, apuradas em função de presunção legal, e também do fato de **a impugnante não haver declarado em DCTF ou implementado os devidos recolhimentos de PIS e COFINS incidentes sobre a receita já declarada**, conforme informação constante às fls. 504.

Em face do exposto, voto: (1) pelo não acolhimento da decadência e nulidades suscitada; (2) pelo indeferimento, por prescindível e impraticável, da perícia requerida; (3) pela manutenção da multa qualificada sobre a parcela do lançamento alusiva aos depósitos bancários não comprovados dos anos-calendário de 2003 e 2004; (4) por exonerar o agravamento da multa aplicada sobre essa mesma parcela do lançamento alusiva aos depósitos bancários não comprovados dos anos-calendário de 2003 e 2004; e (5) por acolher a comprovação dos depósitos bancários feita na impugnação, no total de R\$ 2.062.716,35, exonerando, assim, dos tributos lançados os seguintes valores, antes discriminados por períodos: R\$ 198.020,75, a título de IRPJ; R\$ 37.168,67, a título de CSLL; R\$ 13.407,64, a título de PIS/PASEP; e R\$ 61.881,47, a título de COFINS.

É como voto.

Wanaldir Aparecido Maia – Relator – AFRFB – Matrícula nº 65.664.

#### Adicionalmente acrescento:

1. Sobre nulidade por cerceamento de defesa: está expresso nos autos que a recorrente teve todas as oportunidades para argumentar, debater, divergir e juntar documentos, inclusive por força de diversas diligências realizadas. Então, mesmo que em algum momento possa ter havido algum contratempo processual, este foi superado pela sequência de oportunidades que a ela foram conferidas, pelo que descabe qualquer alegação de cerceamento de defesa.
2. Sobre decadência, a decisão reproduzida já cuidou do tema.

3. Sobre arbitramento: sabe-se que arbitramento nasce por inexistência ou deficiência dos registros contábeis dos contribuintes. Constatado este evento, que impede a apuração pelo Lucro Real, ao Fisco é dada a prerrogativa (legal) de adotar o “Lucro Arbitrado” para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e constituir, de ofício, o crédito tributário devido.

Nesse sentido, a decisão recorrida robustamente apontou (fls. 6976):

Ora, as razões do arbitramento estão devidamente discriminadas no item próprio do Termo de Verificação Fiscal (fls. 502-504), e não foram contraditadas de forma eficaz pela contribuinte. Em verdade, o que denomina de imensa e complexa contabilidade – pelo menos aquela apresentada ao Fisco e trazida aos autos – é algo bem precário, em tudo diverso do que uma escrituração decente deveria ser. Limitando a análise a algumas desconformidades mais gritantes relatadas pela fiscalização, tem-se que, (i) no ano-calendário de 2002, a impugnante escriturou a maior parte dos créditos e débitos de suas contas correntes bancárias tendo como contrapartida contas do seu passivo, sem apresentar esclarecimentos ou comprovações dos lançamentos efetuados; (ii) diversos débitos em contas correntes bancárias do ano de 2002 não foram escriturados, e a impugnante, intimada, absteve-se de prestar os esclarecimentos pertinentes; (iii) Assim como os ingressos nas contas correntes, os pagamentos não foram escriturados como custos ou despesas, impossibilitando a determinação do lucro real; (iv) no decorrer do ano-calendário de 2002, a conta caixa somente recebeu lançamentos a débito, tendo seu saldo sido elevado de zero para R\$ 128.716,55, o qual permaneceu inalterado nos anos-calendário de 2003 e 2004, sem que a impugnante, mesmo intimada, prestasse qualquer esclarecimento; (v) com exceção dos meses de julho a dezembro de 2002, nos quais efetuou lançamentos globais diários, as receitas foram lançadas por totais globais mensais, sem a apresentação, em ambos os casos, dos imprescindíveis livros auxiliares com lançamentos individualizados; e (vi) nos anos-calendário de 2003 e 2004, quase toda a movimentação financeira foi omitida.

Ademais, também não se ignore, arbitramento, não é penalização, mas **um critério adotado para o cálculo do lucro**.

Assim perfila a jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CARF – órgão colegiado administrativo de julgamento em instância definitiva:

**“ARBITRAMENTO NÃO É PENALIDADE – O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro” (Ac. CSRF/01-0.123/81).**

4. Sobre a multa qualificada, na parte em que mantida, considerando a nova redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023 (“§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023) (...) VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023”), cabe a redução, *ex officio*, e em obediência à retroatividade benigna prevista

no artigo 106, II, “c”, do CTN, do seu percentual de 150% para 100%, mantida a qualificação.

5. Sobre a multa agravada, na parte em que mantida, cabe igualmente reduzir seu percentual para 50%, tendo em vista a redução da base sobre a qual é aplicada (item acima, § 1º, inciso VI, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996), conforme definido no § 2º do artigo 44, do mesmo diploma legal (“§ 2º - Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”).

Consequentemente, reduzida sua base (§ 1º, VI, para 100%), o agravamento está limitado ao percentual de 50% (§ 2º).

6. Sobre a não formatação racional das provas, impedindo a sua validação, indo muito além do que já exaustivamente consta dos autos, cabe lembrar que, no único momento em que esta racionalização se fez, com préstimos de profissional contábil contratado pela recorrente, foi afastada a tributação da parcela comprovada (decisão DRJ- fls. 6979):

Voltando o foco para o Relatório de Auditoria trazido à colação (fls. 7.047-7.095), impende reconhecer que os depósitos bancários relacionados no seu item “01) CONFRONTO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DA EMPRESA CELESTE COM RELATÓRIOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DA PLUMA”, em face da comprovação trazida aos autos, provêm de receitas da empresa Pluma Conforto e Turismo S/A. Por consequência, devem ser exoneradas as parcelas do lançamento correspondentes, razão pela qual o lançamento deve sofrer as alterações discriminadas nos dois quadros adiante espelhados:

## DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

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

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

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

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

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

## CONCLUSÃO

Por tudo o que se expôs e se relatou, e o que mais consta dos autos, encaminho meu voto no sentido de,

- i) **afastar** as preliminares suscitadas;
- ii) **não conhecer** do recurso de ofício em face da previsão da Súmula CARF nº 103, tendo em vista que a exoneração havida foi inferior a limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023 (R\$ 15.000.000,00);
- iii) **negar provimento** ao recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida;
- iv) **reduzir**, *ex officio*, e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN, o percentual e o correspondente valor da multa de ofício qualificada de 150% para 100%, mantendo a qualificação;
- v) **reduzir** o percentual da multa agravada de 112,50% para 50%, imposta nos termos do § 2º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 (“Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (...)”, tendo em vista a redução da base sobre a qual é aplicada (“§ 1º, inciso VI, do mesmo dispositivo legal (“§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023) (...) VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)””, mantido o agravamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Relator