



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.720591/2014-55  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.539 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2023  
**Recorrente** TRANSPORTES CECCATO EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

**NULIDADE POR INCOMPETÊNCIA TERRITORIAL DA DRJ. INOCORRÊNCIA**

O Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) estabelece que as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) têm jurisdição nacional não havendo qualquer mandamento legal impondo a jurisdição territorial absoluta.

**NULIDADE POR AUSÊNCIA DE COMUNICAÇÃO DO ENCAMINHAMENTO DO PROCESSO PARA DRJ. INOCORRÊNCIA.**

As DRJ são órgãos de deliberação interna da RFB, não havendo previsão legal para a participação dos interessados nas sessões de julgamento.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.**

Fica afastada a hipótese de cerceamento do direito de defesa, quando o autuado é cientificado dos fatos que lhe são imputados, tem acesso a toda documentação que serviu de fundamento para a exigência fiscal e, no exercício pleno de sua defesa, manifesta contestação de forma ampla e irrestrita, em consonância com o rito do processo administrativo fiscal.

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

Ano-calendário: 2010

**ARBITRAMENTO DO LUCRO. MOTIVAÇÃO.**

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE LUCRO ARBITRADO.**

Legitimado o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, este será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados nas normas legais específicas sobre a receita bruta conhecida, devendo ser exigidas as diferenças de imposto apuradas após deduzidos os débitos confessados em DCTF nos períodos pertinentes.

**OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA.**

Constituem omissão de receitas os valores não contabilizados pelo contribuinte, apurados com base em contratos, movimentação bancária, Conhecimentos de Transportes Rodoviário de Cargas (CRTC), notas fiscais de prestação de serviço, escrituração de cliente habitual da pessoa jurídica autuada e outros documentos obtidos em procedimento regular da autoridade fiscal.

**MULTA DE OFÍCIO.**

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo, quando constatada a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração e declaração inexata.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. OMISSÃO DE RECEITAS.**

No caso de omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, indeferir o pedido de perícia, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Severo Chaves, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Lucas Issa Halah, Andre Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

**Relatório**

Tratam-se de autos de infração, referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010, lavrados para exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, acrescidos de multa de ofício e demais consectários legais.

Por retratar bem os fatos que permeiam o presente processo, reproduzo o relatório integrante do v. Acórdão proferido pela DRJ ao julgar a impugnação da ora Recorrente, para, a seguir, complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir do julgamento de primeira instância.

## **RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO (RF) – FLS. 970/982.**

### *1. Introdução.*

A fiscalização fez uma introdução, indicando o número da Ação Fiscal, que teve por objeto a verificação do cumprimento das obrigações tributárias do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), relativas aos períodos de apuração compreendidos no ano-calendário de 2010.

### *2. Atos fiscais da fiscalização. Atos da fiscalizada e da empresa diligenciada.*

Foram relatados aspectos acerca do Termo de Início de Fiscalização (TIAF), contendo registro das intimações expedidas e da documentação apresentada pela fiscalizada.

A fiscalização discorreu acerca do Termo de Intimação Fiscal n.º 001 (TIF n.º 001), que tratou de diligência fiscal levada a efeito na empresa Seara Alimentos Ltda, da qual a fiscalizada foi cientificada quando do encerramento da ação fiscal, por meio de planilhas e cópia dos contratos de prestação de transportes.

Consta ainda registros sobre o Termo de Intimação Fiscal n.º 002 (TIF n.º 002), dirigido à fiscalizada para obtenção de documentos contábeis e fiscais.

A fiscalização fez ainda um resumo sobre os autos de infração lavrados - IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, a Representação Fiscal para Fins Penais, e o Arrolamento de Bens e Direitos. Também registrou o atendimento à fiscalização, destacando o cumprimento desta obrigação tributária acessória por parte da fiscalizada e a ciência do contribuinte do Termo de Encerramento de Fiscalização (TEF).

### *3. Descrição dos fatos verificados pela fiscalização. Descrição das infrações apuradas à legislação tributária.*

#### *3.1. Arbitramento do Lucro. Desclassificação da Escrituração Contábil do Ano de 2010 (Anexos 003 e 004).*

Destacou que o contribuinte, no ano-calendário de 2010, optou pela tributação com base no lucro presumido. Nos exames realizados, verificou que a fiscalizada não registrou nos seus Livros Diário e Razão (Doc. 006 e 007) a movimentação financeira efetuada no ano de 2010, nas contas especificadas (Doc. 004 e 005). Discorreu ainda sobre irregularidades contábeis, havidas no Livro Razão, que afetaram a identificação da sua movimentação financeira não-bancária.

Por este fato específico (não registro da movimentação financeira-bancária) e pelos fatos descritos adiante nos subitens 3.6 a 3.9 do RF, nos termos da legislação pertinente, procedeu-se à tributação das receitas com base nos critérios estabelecidos para o lucro arbitrado.

#### *3.2. Falta de Recolhimento do IRPJ sobre o Lucro Arbitrado (Anexo 004).*

A fiscalização ressaltou aspectos acerca do arbitramento do lucro, com base nas receitas brutas mensais conhecidas, extraídas dos registros contábeis efetuados nos livros de Registro de Saídas do ICMS (Doc. 008) e de Registros de Prestação de Serviços do ISS (Doc. 009), conforme detalhamento feito no Anexo 004. Foram ainda deduzidos os débitos do imposto declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

#### *3.3. Omissão de Receitas da Atividade Decorrentes da Prestação de Serviços de Transportes Rodoviário de Cargas - IRPJ (Anexos 002, 004 e 005).*

A fiscalização ressaltou que, no ano de 2010, a principal cliente da fiscalizada foi a empresa Seara Alimentos Ltda, conforme diligência fiscal realizada.

Diante dos fatos constatados e registrados no RF, concluiu a fiscalização que ficou caracterizada, como omissão de receita da atividade, a parcela das receitas auferidas pela fiscalizada no ano de 2010, decorrente da prestação de serviços de transportes rodoviários de cargas que realizou para a Seara Alimentos Ltda, por meio de veículos próprios e de terceiros sub-contratados, que não foi reconhecida, tributada, declarada, nem escriturada em seus livros comerciais e fiscais.

A fiscalização registrou ainda os motivos que a levaram a adotar como critério fiscal na graduação da penalidade tributária a aplicação da multa de ofício de 75%.

Nos subitem seguintes (3.4, 3.5 e 3.6), a fiscalização destacou a falta de recolhimento da CSLL, da Cofins e do PIS sobre a omissão de receitas da atividade, tratada como tributação reflexa aos fatos apurados no lançamento do IRPJ. Finalmente, no item 4, fez uma relação dos anexos pertinentes ao Relatório de Fiscalização (doc. fls. 983/1240).

O Termo de Encerramento foi juntado à fl. 1241. Os demais documentos que fundamentam a exigência constam das fls. 02/924.

#### **IMPUGNAÇÃO – FLS. 1244/1308.**

O sujeito passivo teve ciência pessoal do lançamento em 25/03/2014 e apresentou a impugnação em 23/04/2014, cujo conteúdo pode ser resumido conforme se passa a explicitar.

- Substrato fático.

O impugnante discorreu sobre o procedimento fiscal, as intimações, diligência e documentos apresentados no curso da ação fiscal.

*1 - Preliminarmente.*

*1.1 - Do princípio da objetividade da ação fiscal e impossibilidade da devassa fiscal.*

A fiscalização originou-se com objetivo de verificação quanto ao IRPJ (conforme MPF), entretanto desvencilhou-se deste objetivo, partindo para uma verdadeira devassa fiscal, com intimações diversas para cumprimento no mesmo prazo, cruzamento de dados e, por fim, cerceando a defesa do impugnante.

Citou especificamente o TIF nº 001, dirigido à empresa Seara Alimentos, tendo destacado que somente tomou conhecimento dos documentos pertinentes no Termo de Encerramento da Fiscalização.

Acrescentou que não foi analisada a contabilidade apresentada nem se esperou a apresentação da documentação restante; reclamou ainda dos prazos concedidos para atendimento a intimações.

Assim, defendeu a anulação do Auto de Infração, por ferir o Princípio da Objetividade Fiscal e também a promoção de Devassa Fiscal.

*1.2 - Da violação do princípio do contraditório e ampla defesa.*

O Auditor-Fiscal, baseado em meros indícios, em relação aos quais o contribuinte não teve tempo hábil para apresentar suas considerações e documentos, apresentou intimação

para que fosse comprovada a suposta omissão de receitas, esquecendo-se que o ônus da prova em matéria tributária é de quem alega, no caso é da fiscalização.

Ressaltou que não houve qualquer verificação quanto aos documentos apresentados pela Seara Alimentos, ficando claro que houve total desrespeito ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa.

Defendeu a anulação destes atos irregulares que culminaram com o Auto de Infração ora atacado.

Pelo princípio da eventualidade, o impugnante passou então a tratar sobre questões de mérito do lançamento.

## *2. Da suposta omissão de rendimentos.*

### *2.1. Dos indícios e provas utilizados para verificação da suposta omissão de receitas.*

Argumentou que, para a caracterização da omissão de receitas deveriam ter sido seguidos determinados parâmetros, tendo anotado as seguintes irregularidades no procedimento fiscal: 1 - a fiscalização utilizou-se apenas de indícios (extratos bancários e declaração da Seara), não acompanhados dos depósitos ou recibos de prestação de serviços; 2 - requereu que o contribuinte comprovasse a origem dos recursos discriminados no Termo de Intimação n.º 002, invertendo o ônus da prova descrito no RIR/99; 3 - cerceou a defesa do contribuinte, quando não apresentou os ditos documentos apresentados pela Seara.

Consoante as irregularidades, estas são passíveis de anulação do Auto de Infração, conforme passa a descrever:

a) Quanto ao item 1, a fiscalização, munida de simples extratos bancários e declaração da Seara, sequer acompanhados das cópias dos depósitos ou cheques, "cruzou" os dados com a contabilidade do contribuinte e "deduziu" supostas omissões de receitas.

O agente fiscal autuou baseado apenas em uma "suposição" de omissão de receitas, simplesmente porque o contribuinte não apresentou a documentação necessária (não tinha conhecimento dos documentos da Seara), sendo declarada a "inidoneidade" dos documentos apresentados, arbitrando os impostos e contribuições.

Deveria a fiscalização ter verificado a divergência entre os lançamentos do contribuinte e os extratos, requisitar da instituição financeira cópias dos cheques depositados e a identificação dos depositantes.

O impugnante ressaltou que a jurisprudência é no sentido de que não se pode presumir a omissão de receitas, acentuando que "indício" não é meio suficiente para corroborar a autuação.

Concluiu que a atitude da fiscalização é ilegal, acarretando a nulidade do Auto de Infração.

b) Quanto ao item 2, com base em registro feito no Relatório de Fiscalização, acusou que houve inversão do ônus da prova, tendo ressaltado que, em momento algum, a autoridade fiscal apresentou uma cópia de cheque que não esteja lançada, apenas intimou o contribuinte a demonstrar origem de recursos depositados em conta corrente.

Sustentou a nulidade da autuação, aduzindo que faltou a correlação lógica entre o fato e a norma infringida, ônus que cabe privativamente ao agente fiscal.

c) Quanto ao item 3, a autoridade fiscal, após ter invertido o ônus da prova, delegou ao contribuinte a obrigação de comprovar os depósitos, ressaltando dúvida quanto à veracidade dos extratos enviados pelas instituições financeiras ou a sistemática dos lançamentos.

Anotou que a autoridade fiscal não respeitou o Estado de Calamidade Pública decretado, o qual suspende os prazos, evidenciando que houve cerceamento de defesa e, conseqüentemente, nulidade do Auto de Infração.

## 2.2 - Da utilização de depósitos bancários para base de cálculo de tributos devidos.

O impugnante fez referência ao Relatório de Fiscalização, procurando apresentar de forma simples que a fiscalização utilizou os depósitos bancários para base de cálculo dos tributos e não a suposta prestação de serviços para a Seara:

Período Base 2010	
Receitas Prestação Serviços SEARA (+)	17.808.678,69
Receita Declarada (-)	2.022.715,18
Diferença (omissão de receitas apurada) (=)	15.786.963,51

Fez remissão às disposições do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, tendo ressaltado que a autoridade fiscal, baseando-se em extratos bancários (sem apresentar cópia dos cheques ou relação de depositantes) e declaração da Seara, diminuiu os valores dos créditos oriundos dos extratos dos lançamentos da contabilidade e simplesmente arbitrou os impostos e contribuições.

Tal medida é ilegal, o simples lançamento de crédito (depósitos) em conta corrente não pode ser considerado como base de cálculo para apurar a omissão de receitas; deveria o fisco comprovar que a origem destes é receita omitida, por meio de documentos inidôneos (cópia de cheques, duplicatas, etc). Estes documentos inidôneos não estão acostados ao Auto de Infração, pois quando o contribuinte apresentou considerações quanto a não possibilidade de justificar tais depósitos, encerrou-se a fiscalização, sendo levada a efeito a autuação sem chance de defesa alguma.

Asseverou ainda que a fiscalização não comprovou que os ditos depósitos seriam oriundos de omissão de receitas, conforme preceitua o inciso I, do art. 333 do CPC.

## 2.3 - Dos impostos e contribuições sobre a suposta omissão de receitas.

### 2.3.1 - Programa de Integração Social - PIS.

O impugnante discorreu acerca da legislação que fundamentou a exigência do PIS, para salientar que o conceito de faturamento aplicado no Auto ora atacado é o regido pelo Dec. n.º 4.524/02 e a Lei n.º 10.637/02, que em sua designação de faturamento, copiaram o alargamento descrito na Lei n.º 9.718/98.

Destaca que o Auto de Infração utilizou-se, para compor a base de cálculo do PIS, dos lançamentos a crédito na conta corrente (depósitos e transferências) supostamente omitidos pelo contribuinte.

Concluiu que o conceito de faturamento referente ao PIS, que englobou a suposta omissão de receitas (depósitos bancários), não é válido ante a declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

### 2.3.2 - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

O impugnante fez remissão à base legal do lançamento, para observar que, no tocante à Cofins, ocorreu a mesma problemática que o PIS. Frisou que a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins está em discussão nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade especificadas, todas em trâmite no STF.

Asseverou que não existe a possibilidade de imposição de Cofins sobre a suposta omissão de receitas (depósitos) por absoluta falta de previsão legal à época do fato, sendo nula tal infração disposta no Auto de Infração impugnado.

### *2.3.3 - Do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

Fazendo referência à legislação pertinente e entendimentos doutrinários, ressaltou o impugnante que, para existir o fato gerador do Imposto de Renda é necessário o aumento de capital.

Destacou que o Auto de Infração, no que tange ao IRPJ, teve como fato gerador os depósitos bancários creditados na conta corrente do contribuinte, acrescentando que tal infração se encontra equivocada, devendo ser anulada, inclusive este é o entendimento da jurisprudência administrativa citada no texto impugnatório. Na mesma linha, fez referência ainda à Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos.

Salientou ainda que, no que tange à legislação, doutrina e jurisprudência, o que tem aplicação ao IRPJ também se aplica à CSLL.

Nesse diapasão, fez notar que o Auto de Infração, no tocante ao IRPJ, é nulo, ante a inexistência de ganhos ou lucros por parte do contribuinte, ademais a fiscalização não comprovou que os depósitos foram proveniente de serviços prestados pelo contribuinte.

### *3 - Da desconsideração da contabilidade apresentada.*

Argumentou o impugnante que o Auditor-Fiscal afirmara que as compras de mercadorias para revendas pelos fornecedores não puderam ser identificadas nos registros contábeis em razão dos lançamentos não terem sido feitos de forma individualizada, mais que os lançamentos foram supridos pelos Livros Fiscais. Com esta afirmação, o Auditor excluía qualquer deficiência na contabilidade.

Assim, não há o que se falar em desconsideração da contabilidade, pois os únicos vícios alegados foram supridos pelos Livros Fiscais, conforme cita a própria autoridade fiscal, ainda na contabilidade apresentada estavam os balanços e balancetes, conforme a legislação exige, estes devem ser utilizados para redimir eventuais omissões.

Entretanto, se a contabilidade estava imprestável, não poderia utilizar de seus dados para nada, o que não ocorreu, pois a utilizou inclusive para arbitrar o lucro.

Sendo a simples demonstração da somatória dos serviços (depósitos bancários) supostamente não registradas, não traduz a verdadeira base de cálculo para tributação.

Acrescentou que os lançamentos efetuados pelo Auditor Fiscal foram baseados na presunção, uma vez que a Seara apresentou apenas relatórios. Sendo presunção, não poderia tais dados ser utilizados para desconsideração da contabilidade, ou arbitramento do lucro sem a verificação de sua veracidade, pois se trata de um fato desconhecido.

Baseando-se apenas em presunção, o Auditor Fiscal arbitrou erroneamente o lucro, sendo que este deveria ser apurado como havia sendo feito, o Lucro Real, que somente poderia ser desconsiderado caso a suposta omissão de receitas configurasse valores exorbitantes, superiores a 90% da contabilidade lançada, o que não ocorreu.

O contribuinte declara o IRPJ, caso ocorra a suposta omissão de receita, a fiscalização fica impossibilitada de proceder ao arbitramento quando a receita bruta não for conhecida; no caso em tela, a autoridade fiscal, ao arbitrar o lucro, feriu o princípio da legalidade, contrariando o art. 51, inciso V da Lei nº 8.981/95.

Ainda, a utilização da somatória dos valores supostamente omitidos das compras para apuração do montante devido a título de tributos é ilegal, conforme entendimento pacificado no Conselho de Contribuintes, que determina a nulidade do lançamento com base nesta premissa.

Quanto ao arbitramento, só é permitido em caso que os vícios encontrados sejam insanáveis e regularmente provados, não podendo ser efetivado como forma de "facilitar" o trabalho fiscal, que deveria ter verificado os documentos de posse do contribuinte. Acrescentou que o próprio Auditor Fiscal descreveu em seu Relatório de Fiscalização que as irregularidades quanto à contabilidade foram sanadas pela utilização dos livros fiscais.

Descreve o Auditor Fiscal por meio de quadros como supostas omissão de receitas afetaram o lucro e tornaram imprestável a contabilidade, todavia tais quadros estão incorretos, pois levaram em conta para cálculo do lucro as datas de emissão do CTCR pela Seara, quando existe a possibilidade de atrasos por razões diversas, como erro no pedido, atrasos na produção e na transportadora, etc.

Ademais, o lucro deve ser calculado com base na premissa recebimento - despesas, de acordo com a data da prestação de serviços, lançado nos livros fiscais do contribuinte e não como procedeu a fiscalização, que calculou o lucro com base nas datas de depósito na conta corrente, conforme declaração emitida pela Seara.

Ainda em referência ao arbitramento do lucro, houve inicialmente uma confissão ficta que a contabilidade referente ao período está correta, entretanto, a análise isolada de cada período (o que seria permitido, uma vez que se trata de apuração trimestral) levaria muito tempo, e visando a "simplificação" dos trabalhos de fiscalização, preferiu arbitrar também o período, elevando ainda mais o montante devido pelo contribuinte.

Concluiu o impugnante que a contabilidade apresentada está conforme preceitua a legislação, devendo ser considerada para fins de aferição do lucro.

#### *4 - Das multas confiscatórias.*

Fez referência a citações jurisprudenciais que teriam decidido pela inconstitucionalidade do tributo ou da multa, reconhecendo seus efeitos confiscatórios, em razão das particularidades que os cercavam. Assim, com o explícito dever de controlar a legalidade do ato administrativo, deverá ser observado o preceito constitucional, que é o que se espera.

#### *5 - Da necessidade de perícia contábil.*

Asseverou o impugnante que a fiscalização se baseou em informações na contabilidade de terceiros, não analisando os documentos apresentados, deixando-os em segundo plano, cerceando os direitos a ampla defesa do contribuinte.

Assim, faz-se necessário que os documentos apresentados, que estão sendo mantidos na sede da empresa, sejam periciados e confrontados com a contabilidade apresentada.

Ante a possibilidade e a necessidade de realização de perícia, o contribuinte apresenta o perito e os quesitos a serem respondidos.

6 - *Do pleito.*

- a) O impugnante pede que seja aceita a impugnação para que:
- b) Preliminarmente, seja julgado extinto o presente Auto de Infração, sem julgamento do mérito, em razão da manifesta:
  - b.1) violação do Princípio da Objetividade da Ação Fiscal e Ocorrência da Devassa Fiscal;
  - b.2) violação do Princípio do Contraditório e Ampla Defesa;
- c) Afastadas as preliminares invocadas, no mérito:
  - c.1) sejam desconsiderados os documentos apresentados (Seara), por completa insubsistência conforme relatado em itens específicos da impugnação e, conseqüentemente, a nulidade dos créditos tributário lançados a título de "Omissão de Receitas";
    - c.1.1) em caso de consideração das supostas omissões de receitas:
      - c.1.1.1) seja declarada a nulidade do lançamento do PIS sobre a suposta omissão de receitas;
      - c.1.1.2) seja declarada a nulidade do lançamento da Cofins sobre a suposta omissão de receitas;
      - c.1.1.3) seja declarada a nulidade do lançamento do IRPJ e da CSLL sobre a suposta omissão de receitas;
    - d) seja considerada válida a contabilidade do impugnante;
    - e) seja reduzido o percentual da multa;
    - f) seja determinada a realização de perícia contábil;
    - g) por fim, postula a improcedência do Auto de Infração, razão pela qual espera ser integralmente acatada a presente impugnação, arquivando-se o processo como de direito, requer-se ainda que seja o contribuinte intimado da data de julgamento pela DRJ, sob pena de nulidade.

Ao analisar a impugnação da ora Recorrente, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte proferiu o Acórdão sob n.º 02-63.149 – 2ª Turma da DRJ/BHE, entendendo por bem julgar a impugnação totalmente improcedente.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, repetindo as razões já expostas em sua impugnação, com a inclusão de um novo argumento de nulidade da decisão de primeira instância por incompetência territorial. Neste ponto, alega a Recorrente que:

- (i) o julgamento de primeira instância deveria ter sido proferido pela Delegacia Regional da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – DRJ/FNS; e
- (ii) não foi intimado da transferência do julgamento

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Como se viu linhas acima, cinge-se a controvérsia sobre os seguintes pontos trazidos pela Recorrente em seu recurso voluntário:

- (i) preliminarmente:
  - a. nulidade por incompetência territorial da DRJ/BHE;
  - b. nulidade por ausência de intimação comunicando a transferência do julgamento;
  - c. nulidade por ofensa à objetividade fiscal e promoção de devassa fiscal;
  - d. nulidade por violação dos princípios do contraditório e ampla defesa
- (ii) quanto ao mérito, a Recorrente argumenta:
  - a. a autuação não poderia ter se baseado apenas em indícios (extratos bancários e declarações da SEARA), não acompanhados dos depósitos ou recibos de prestação de serviços;
  - b. aplicação indevida da inversão do ônus da prova
  - c. ilegalidade do lançamento baseado em extratos bancários e ausência de comprovação de que os valores creditados em suas contas configuram receita para fins de apuração de tributos;
  - d. os depósitos bancários não podem ser considerados faturamento da Recorrente para fins de apuração das contribuições ao PIS e Cofins;
  - e. ausência de acréscimo patrimonial que permita a cobrança de IRPJ e CSLL;
  - f. a sua contabilidade é regular e não poderia ter sido desconsiderada para fins de cobrança de tributos;
  - g. inconstitucionalidade da multa de ofício diante de seu efeito alegadamente confiscatório; e, por fim,
  - h. requer a realização de perícia contábil, apresentando quesitos a serem respondidos.

De início, cabe enfrentar o argumento da Recorrente segundo o qual o v. Acórdão *a quo* seria nulo por incompetência territorial da DRJ/BHE e diante da ausência de intimação para comunicação da transferência do local de julgamento.

É sabido que o art. 59, I, do Decreto nº 70.235/1972, estabelece que são nulos as decisões proferidas por autoridade incompetente. No entanto, não há que se falar em nulidade do acórdão *a quo*. Explico.

Estabelece o art. 25 do mesmo Decreto n.º 70.235/1972, que:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

Importante observar que a norma transcrita acima carece de eficácia técnica, razão pela qual depende de regulamentação pelo Poder Executivo.

Nesse sentido, o Decreto n.º 7.696, de 6 de março de 2012, em seu artigo 5º, atribui ao Ministro da Fazenda a competência para “editar regimento interno para detalhar as unidades administrativas integrantes da Estrutura Regimental do órgão”.

Por sua vez, o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil vigente à época do julgamento do acórdão n.º 02-63.149 – 2ª Turma da DRJ/BHE, estabelecia que as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento tem jurisdição nacional, veja-se:

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

A jurisdição nacional permite a distribuição de processos administrativos tributários entre as DRJ, de acordo com a capacidade de julgamento de cada unidade, observando a competência por matérias, de acordo com a Portaria RFB n.º 1006, de 24 de julho de 2013, que assim dispõe:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203, de 14 de maio de 2012, resolve:

**Art. 1º Estabelecer a competência por matéria das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) e relacionar as matérias de julgamento por Turma, conforme os Anexos I e II a esta Portaria.**

**Art. 2º A identificação dos processos a serem distribuídos às DRJ, de acordo com as prioridades estabelecidas na legislação, a competência por matéria e a capacidade de julgamento de cada unidade, ficará a cargo da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial.**

Art. 3º O disposto nesta Portaria aplica-se, inclusive, aos processos protocolizados anteriormente à sua edição.

Art. 4º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Analisando os Anexos I e II da referida Portaria, verifica-se, ainda, que todas as Turmas da DRJ/BHE eram competentes para apreciar processos envolvendo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, uma que que a sua competência abrange os seguintes tributos:

**Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e lançamentos decorrentes; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF); Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial); Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das**

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples); Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional); Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF); Contribuições previdenciárias, contribuições devidas a outras entidades e fundos; Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); e penalidades.

Portanto, não há que se falar em incompetência da DRJ/BHE para julgamento da impugnação apresentada pela ora Recorrente.

Pelas mesmas razões, também não há qualquer vício de nulidade que macule o presente processo administrativo diante da ausência de intimação da Recorrente comunicando a transferência do julgamento.

Primeiro, porque as intimações necessárias no curso de processos administrativos referem-se a intimações fiscais no processo de fiscalização, do auto de infração, ciência de acórdãos proferidos pela DRJ ou Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, eventualmente, intimações realizadas em atendimento de diligências determinadas pelos Órgãos Julgadores.

Uma segunda razão pela qual não há preterição de direito de defesa da Recorrente na ausência de comunicação do encaminhamento do processo para a DRJ/BHE, reside no fato de em face do princípio da celeridade processual, não há espaço para realização de sustentação oral perante a Turma Julgadora em primeira instância.

Assim, por inexistirem vícios de nulidade a serem sanados, entendo que devem ser rejeitadas as preliminares enfrentadas acima.

Ao analisar o recurso interposto nos autos do presente processo administrativo, verifica-se que a Recorrente pretende ver reexaminados os argumentos já apresentados em sua impugnação, limitando-se a reproduzi-los e sem trazer qualquer informação ou documento adicional para confrontar o entendimento constante do acórdão de impugnação.

Dessa forma, é plenamente aplicável o art. 57, §3º, do RICARF, que assim dispõe:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

(...)

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF no 329, de 2017).

Assim, pelo bem da celeridade processual e nos termos do art. 57, §3º, do RICARF, peço venia para transcrever o voto do v. acórdão *a quo*.

**II - Preliminares de nulidade. Mandado de Procedimento Fiscal. Ônus da prova. Cerceamento do direito de defesa.**

O impugnante arguiu a nulidade do lançamento, tendo ressaltado que a fiscalização originou-se com objetivo de verificação quanto ao IRPJ (conforme MPF), partindo posteriormente para uma verdadeira "devassa fiscal". Teceu ainda considerações sobre ônus da prova e acerca de cerceamento do direito de defesa.

Primeiramente, cumpre assinalar que a ação fiscal decorre do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0920100/2013/01559-0, então regulado pela Portaria RFB, nº 3.014, de 29 de junho de 2011.

A inclusão de outros tributos (CSLL, PIS e Cofins) no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF, encontra amparo nas disposições do art. 8º da referida Portaria, uma vez que as infrações apuradas para o IRPJ (omissão de receitas da atividade) configuraram, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos:

*Art. 8º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.*

Ainda que tivessem ocorrido eventuais falhas formais na execução do MPF (fato que não se verificou no caso concreto), cumpre esclarecer que o regramento acerca do MPF não se sobrepõe à atividade vinculada e obrigatória a que estão submetidos os agentes tributários. A obrigatoriedade do lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, constatada irregularidade cometida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, deflui do CTN, arts. 3º e 142, parágrafo único.

Relativamente à discussão proposta pelo contribuinte sobre o ônus da prova, de acordo com o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, 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.

Contrariamente à tese da defesa, a autoridade fiscal não se descuidou do dever de produzir as provas das infrações cometidas pelo autuado, fato evidenciado no Relatório de Fiscalização, que registra todas as intimações expedidas para o contribuinte fiscalizado, diligências efetivadas com cliente regular da empresa fiscalizada, análise documental, elaboração de demonstrativos, detalhamento das irregularidades que entendeu existirem e a indicação precisa das provas.

Registre-se que a validade dessas provas coletadas pela fiscalização frente aos demais argumentos e provas referenciadas na impugnação será analisada oportunamente neste Voto, na parte que trata das questões de mérito do lançamento.

Quanto aos demais questionamentos do impugnante sobre cerceamento do direito de defesa, tendo por base os autos de infração lavrados, o Relatório de Fiscalização e documentos conexos que integram os autos desse processo, pode-se afirmar que foram observados todos os quesitos atinentes à formalização da exigência fiscal previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, notadamente quanto à descrição dos fatos, disposição legal infringida e penalidade aplicável, além da demonstração do cálculo dos tributos e da apuração da multa e dos juros de mora pertinentes.

Note-se também que a situação aventada pelo defendente não se assenta nos casos de nulidade definidos no art. 59 do citado decreto, segundo o qual são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Os autos de infração foram lavrados por autoridade competente – Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil titular da unidade de jurisdição do sujeito passivo – e não houve preterição do direito de defesa – é no processo administrativo, por meio da impugnação, que esse direito é exercido.

Ainda alegando cerceamento de defesa, o impugnante relatou que a autoridade fiscal "não respeitou o Estado de Calamidade Pública decretado", o que suspenderia o curso

de prazos; porém, não evidenciou nenhuma ocorrência efetiva dessa natureza que pudesse ter interferido no procedimento fiscal e na fluência dos prazos legais estabelecidos para cumprimento das intimações fiscais.

No que respeita aos documentos juntados pela fiscalização a partir de intimações regularmente expedidas para o contribuinte e terceiros que com ele mantiveram alguma relação comercial, notadamente a empresa Seara Alimentos Ltda, cumpre frisar que o procedimento fiscal está em conformidade com o disposto no art. 927 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999, que dispõe que todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante.

Também o art. 911 do mesmo regulamento dispõe que os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

No caso, no Relatório de Fiscalização, constam os registros das intimações expedidas para o contribuinte no curso da ação fiscal visando à obtenção dos documentos necessários à investigação fiscal, tendo inclusive relato de autorização de prorrogação de prazo em atendimento a pedido do contribuinte.

Quanto à diligência realizada na empresa Seara Alimentos Ltda, como o próprio impugnante registrou, os documentos pertinentes lhe foram entregues quando do encerramento da ação fiscal, portanto, a tempo de exercer plenamente seu direito de defesa na impugnação, conforme descrito no Relatório de Fiscalização, nos seguintes termos:

Quando do encerramento da Ação Fiscal nº 0920100/2013/01559-0, a FISCALIZADA foi cientificada pela FISCALIZAÇÃO, dos seguintes elementos relacionados à diligência fiscal: Termo de Intimação Fiscal nº 001, mediante entrega de cópia simples; Planilha demonstrativa detalhada entregue pela empresa SEARA ALIMENTOS LTDA correspondente aos faturamentos e aos respectivos pagamentos que efetuou à FISCALIZADA, pelos serviços de transportes que por ela lhes foram prestados no ano de 2010, mediante entrega da planilha original; dos contratos de prestação de transportes firmados com a FISCALIZADA, entregues também pela empresa SEARA ALIMENTOS LTDA, mediante a entrega das cópias simples.

Registre-se ainda que, após a ciência do lançamento, o sujeito passivo teve o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no órgão preparador, incluindo todos os documentos que serviram de prova das infrações cometidas, sejam aqueles obtidos do próprio contribuinte ou de terceiros, e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Sendo assim, em preliminar, ficam afastadas as hipóteses de nulidade arguidas pelo defendente, prosseguindo-se com a análise das questões de mérito.

### **III - Arbitramento do lucro. Infrações apuradas.**

O item 3 do Relatório de Fiscalização trata do arbitramento do lucro, em razão da desclassificação da escrituração contábil do ano de 2010; constam ainda os registros das infrações apuradas, consubstanciadas na falta de recolhimento do IRPJ sobre o lucro arbitrado e na omissão de receitas da atividade.

#### **III.1 - ARBITRAMENTO DO LUCRO.**

O autuado questionou a motivação para o arbitramento do lucro.

Consta do Relatório de Fiscalização no item 3.1, que o contribuinte optou pelo regime de tributação do lucro presumido no ano-calendário de 2010. Portanto, deveria ter mantido escrituração contábil com observância das leis comerciais e fiscais ou o Livro

Caixa, de modo que possibilitasse a identificação da sua efetiva movimentação financeira, incluindo a bancária, conforme determina a legislação.

Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte não registrou, nos seus Livros Diário e Razão pertinentes a sua escrituração contábil do ano de 2010, a movimentação financeira-bancária efetuada nas contas de depósito de sua titularidade no Banco Bradesco e no Banco Real/Santander.

Verificou ainda a fiscalização que a escrituração contábil representada pelo Livro Razão apresentou irregularidades que afetaram a identificação da movimentação financeira não-bancária, assim caracterizadas:

- Conta Caixa Geral nº 005 (fls.001/053): manutenção constante de saldos credores diários e mensais de caixa, inclusive os saldos inicial e final, de valores expressivos, de modo que seus respectivos valores não se prestam e nem se constituem, em informações contábeis confiáveis e seguras para justificar as origens e as destinações dos recursos financeiros que ingressaram e saíram do caixa.
- Conta Clientes Diversos nº 014 (fls. 053/053): receitas de serviços prestados, reconhecidas em 10/2010, 11/2010, e 12/2010, como valores a receber, respectivamente, em 01/2011, 02/2011 e 03/2011, registradas como entradas de caixa (débito da Conta Caixa nº 005 e crédito da Conta Clientes Diversos nº 014) nos próprios meses em que foram reconhecidas, e, portanto, que não ingressaram efetivamente no caixa, considerando os históricos dos respectivos lançamentos contábeis.
- Conta Serviços Prestados nº 411 (fls. 060/102): receitas dos serviços prestados, registradas como serviços realizados para recebimentos à vista (débito da Conta Caixa nº 005 a crédito da Conta de Serviços Prestados nº 411), o que não correspondeu aos fatos verificados; isto porque, os serviços de transportes rodoviários de cargas prestados pela FISCALIZADA no Município de Itajai (SC), sujeitos à incidência do ISS e cobrados por Notas Fiscais de Serviços de sua própria emissão, bem como em relação aos serviços de transportes rodoviários de cargas prestados pela FISCALIZADA ao amparo de CRTC de sua própria emissão, em complemento aos CRTC's emitidos pela própria empresa SEARA ALIMENTOS LTDA, foram todos realizados a prazo e pagos por aquela, através de depósito na conta bancária de sua titularidade mantida no Banco Bradesco.
- Conta de Despesas (Mercadorias, Combustíveis, etc) (fls. 104/114): custos e despesas, registradas como realizadas para pagamentos à vista (débito da Conta de Despesas... e a crédito da Conta Caixa nº 005), o que não correspondeu aos fatos verificados, uma vez que os pagamentos em espécie das despesas e custos incorridos, tiveram como origens os saques em espécie efetuados na conta bancária de titularidade da FISCALIZADA, mantida no Banco Bradesco.

Conforme se vê, as irregularidades apontadas no Relatório de Fiscalização, no que respeita à movimentação financeira bancária e não-bancária, dão causa ao arbitramento do lucro no período, nos termos das disposições contidas no art. 530, inciso II, 'a', que fundamenta o procedimento fiscal:

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

[...]

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

*a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*

[...]

O impugnante alegou que a autoridade fiscal registrou que as irregularidades teriam sido sanadas pela utilização dos livros fiscais.

Tal registro inexistiu no Relatório de Fiscalização. Em verdade, em razão da desclassificação da escrita contábil, os livros Registro de Saídas do ICMS e Registro de Prestação de Serviços do ISS, consoante relatado pela autoridade fiscal, foram utilizados para fins de determinação das receitas brutas mensais conhecidas, que se constituíram na base de cálculo do IRPJ, no caso da infração caracterizada por falta de recolhimento do imposto sobre o lucro arbitrado.

Em relação à infração caracterizada como omissão de receitas, a receita bruta foi apurada com base no levantamento realizado na empresa Seara Alimentos Ltda,

decorrente da prestação de serviços de transportes rodoviários de cargas realizados pelo contribuinte atuado por meio de veículos próprios ou de terceiros sub-contratados, que não foi reconhecida, tributada, declarada nem escriturada em seus livros comerciais e fiscais do ano de 2010.

Nesse contexto, o uso das informações obtidas dos valores escriturados nos livros pertinentes aos registros de ICMS/ISS e, no caso das receitas omitidas, com base em levantamento levado a efeito em cliente habitual do contribuinte atuado (Seara Alimentos Ltda), atende o disposto no art. 532 do RIR/1999, que preceitua que o lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de 20%.

Conforme já mencionado, o art. 911 do mesmo regulamento dispõe que os Auditores-Fiscais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Também não há nenhum reparo a se fazer quanto ao período de tributação adotado no arbitramento, consoante sugeriu o defendente. No caso, as receitas brutas foram apuradas mensalmente, mas levadas à tributação, para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, respeitando o período trimestral, conforme consta dos autos de infração pertinentes. Para o PIS e a Cofins, a tributação ocorre em bases mensais, consoante legislação específica.

O impugnante contestou ainda a apuração da base de cálculo fundada no levantamento fiscal realizado na empresa Seara Alimentos Ltda, pois teria levado em conta as datas de emissão do CTCR, aventando "a possibilidade de atrasos por razões diversas, como erro no pedido, atrasos na produção e na transportadora, etc".

Conforme já relatado, o contribuinte recebeu, entre outros documentos, as planilhas que consubstanciaram o levantamento fiscal da omissão de receitas nas operações mantidas com a empresa Seara, contendo a indicação precisa de datas e valores; consta ainda do Relatório de Fiscalização a indicação dos anexos e documentos integrantes dos autos, que compõem o rol de provas das infrações capituladas. Contudo, o impugnante não apontou objetivamente nenhuma inconsistência na documentação juntada pela fiscalização ou nos demonstrativos por ela elaborados, tendo restringido sua defesa ao campo da retórica, insinuando a "possibilidade de atrasos" nas operações mantidas com a Seara, sem apontar um único caso concreto que motive a revisão dos valores objeto do lançamento.

Da mesma forma, ainda no que respeita à diligência na Seara, deve ser refutado o argumento do contribuinte de que o lucro deve ser calculado de acordo com a data da prestação de serviços, com base nos livros fiscais, lembrando que a receita omitida, auferida de operações com a Seara, "não foi pela FISCALIZADA, reconhecida, tributada, declarada e nem escriturada em seus livros comerciais e fiscais do ano de 2010" (grifos acrescentados), segundo consta do Relatório de Fiscalização.

Registre-se que o assunto em questão será abordado em maiores detalhes adiante, em item específico desse Voto que trata da especificamente da omissão de receitas.

Portanto, desclassificada a escrituração contábil do contribuinte, o procedimento fiscal, no que tange à apuração da receita bruta conhecida para fins de determinação do lucro arbitrado, pautou-se nos estritos limites das normas legais aplicáveis à espécie.

### **III.2 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE O LUCRO ARBITRADO.**

A infração decorreu do próprio arbitramento do lucro, tendo sido lançados os valores apurados com base nesse regime de tributação, deduzidos dos débitos do imposto declarados em DCTF, conforme consta registrado no item 3.2 do Relatório de Fiscalização.

Consoante visto no item precedente, o arbitramento lucro levado a efeito no ano-calendário de 2010 foi motivado pela constatação de vícios, erros e deficiências na escrituração que a tornaram imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira bancária e não-bancária, nos termos da legislação pertinente.

Nesse caso, a fiscalização se valeu da receita bruta conhecida por meio dos livros Registro de Saídas do ICMS e Registro de Prestação de Serviços do ISS, cujos valores foram discriminados no Anexo 004, para fins de determinar a base de cálculo do lucro arbitrado, nos termos do disposto no art. 532 do RIR/1999, sobre a qual foi calculado o imposto devido, tendo sido deduzidas as importâncias confessadas em DCTF.

Confirmada a pertinência do arbitramento do lucro e não tendo sido comprovado nenhum erro na apuração da base de cálculo, deve ser mantido o lançamento no que respeita à falta de recolhimento do IRPJ sobre o lucro arbitrado.

### **III.3 - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE.**

A infração correspondente à omissão de receitas foi retratada no item 3.3 do Relatório de Fiscalização, tendo sido apurada com base no resultado obtido das verificações levadas a efeito em diligência realizada na empresa Seara Alimentos Ltda, principal cliente do contribuinte autuado no ano considerado, e com base em documentos e esclarecimentos obtidos diretamente do fiscalizado.

De plano, cumpre refutar as alegações do impugnante de que "a Fiscalização utilizou os depósitos bancários para base de cálculo dos tributos e não a suposta prestação de serviços para a Seara", sugerindo que teria sido aplicado ao caso o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que trata de presunção de omissão de receita, quando o contribuinte mantém valores creditados em conta de depósito ou investimento, em relação aos quais, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Não se cogitou da presunção legal mencionada, uma vez que a fiscalização constatou a omissão de receita de forma direta, produzindo provas a partir da diligência realizada na Seara e na própria empresa fiscalizada, das quais os registros da movimentação bancária constituem parte da documentação probatória.

Também não há que se falar em presunção de omissão de receita, uma vez que, com respaldo nos demais documentos que compõem o conjunto probatório produzido pela fiscalização, a origem dos depósitos foi comprovada, tendo sido identificados o depositante (Seara Alimentos Ltda.) e a causa do depósito (prestação de serviços de transportes rodoviários de cargas realizados pelo contribuinte por meio de veículos próprios ou de terceiros sub-contratados), lembrando que estas operações foram mantidas à margem da contabilidade do autuado.

Nesse sentido, vale destacar os registros feitos no Relatório de Fiscalização que atestaram a existência da omissão de receita de forma direta, com base em farta documentação, que vai muito além da movimentação bancária do contribuinte.

Nos exames fiscais realizados, constatou a fiscalização que o autuado não registrou na sua contabilidade a movimentação financeira-bancária efetuada no ano de 2010 em contas de depósitos, de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco (Doc. 004) e no Banco Real/Santander (Doc. 005).

Os recebimentos e pagamentos relativos aos serviços de transportes rodoviários de cargas, prestados à empresa Seara (Doc. 012 e Doc. 014) pelo autuado e terceiros por ele sub-contratados, foram efetuados por meio de créditos e de saques bancários realizados na conta do Bradesco. Esclareceu a fiscalização, que a comprovação desses recebimentos e dos pagamentos não se deu pela escrituração contábil da fiscalizada, mas por meio dos documentos contábeis e financeiros não contabilizados contidos nos dossiês individualizados dos motoristas, referentes aos serviços de transportes sub-contratados, dos demais documentos contábeis e financeiros, e das planilhas demonstrativas entregues pela própria fiscalizada (Doc. 014) e pela empresa Seara (Doc. 012).

Nesse contexto, foram verificados os Contratos de Prestação de Serviços de Transporte de Carga Frigorificada, firmados entre o autuado e a empresa Seara (Doc. 013), tendo sido constatado o seguinte:

- Os serviços de transportes rodoviários de cargas a serem prestados pela FISCALIZADA, seriam realizados ao amparo dos documentos fiscais emitidos pela própria empresa SEARA ALIMENTOS LTDA, a favor da FISCALIZADA, dentre os quais, o Conhecimento de Transportes Rodoviário de Cargas (CRTC).
- Os pagamentos dos serviços de transportes rodoviários de cargas contratados seriam feitos pela empresa SEARA ALIMENTOS LTDA, diretamente à FISCALIZADA através de depósito em conta bancária de sua titularidade, ou, com a possibilidade de mediante autorização expressa e escrita da FISCALIZADA, os pagamentos seriam feitos diretamente aos terceiros prestadores daqueles serviços, por ela própria sub-contratados.
- A FISCALIZADA poderia realizar sob sua exclusiva responsabilidade, a subcontratação com terceiros dos serviços de transportes rodoviários de cargas, que por ela seriam prestados à empresa SEARA ALIMENTOS LTDA.

Nos exames realizados por amostragem na planilha (Doc. 012) apresentada pela Seara, referente ao faturamento dos serviços de transportes rodoviários de cargas que lhes foram prestados pelo autuado no ano de 2010, no Livro de Registro de Saídas do ICMS (Doc. 008) e no Livro de Registro de Prestação de Serviços do ISS (Doc. 009), foram constatados os seguintes fatos:

- Todos os pagamentos dos serviços de transportes rodoviários de cargas prestados pela FISCALIZADA à empresa SEARA ALIMENTOS LTDA, utilizando-se de veículos próprios ou de terceiros sub-contratados, foram efetuados por aquela empresa através de depósito na conta bancária nº 96.000, de titularidade da FISCALIZADA, mantida na Agência nº 330, no Banco Bradesco, conforme ficou comprovado nos lançamentos constantes dos respectivos extratos bancários (Doc.004).
- Todos os serviços de transportes rodoviários de cargas prestados pela FISCALIZADA à empresa SEARA ALIMENTOS LTDA no Município de Itajaí (SC), utilizando-se de veículos próprios ou de terceiros sub-contratados, sujeitos à incidência do ISS, foram efetuados ao amparo de Notas Fiscais de Serviços emitidas pela FISCALIZADA (Doc.009; Doc.012).
- Todos os serviços de transportes rodoviários de cargas prestados pela FISCALIZADA à empresa SEARA ALIMENTOS LTDA, nos demais Municípios do Estado de Santa Catarina e nos outros Estados da Federação, utilizando-se de veículos próprios ou de terceiros sub-contratados, foram efetuados ao amparo de CRTC's emitidos por aquela empresa, e, ainda, em alguns casos, efetuados ao amparo de CRTC's emitidos pela FISCALIZADA em complemento aos CRTC's emitidos pela empresa SEARA ALIMENTOS LTDA (Doc.008; Doc.012).

No tocante aos dossiês individualizados dos motoristas sub-contratados (Doc. 015) e nas planilhas mensais individualizadas de recebimentos e pagamentos (Doc. 014), apresentadas pela empresa então fiscalizada, para fins de comprovação dos pagamentos efetuados aos terceiros sub-contratados que prestaram serviços para a Seara, a fiscalização destacou os seguintes pontos:

- A FISCALIZADA comprovou todas as operações dos serviços de transportes rodoviários de cargas sub-contratados com terceiros, mediante apresentação de diversos documentos hábeis e idôneos de sua própria emissão, de emissão da empresa SEARA ALIMENTOS LTDA, e de emissão de terceiros, a saber: Relatório e Recibo de Pagamento de Frete (REPAG), cujas cópias foram juntadas pela FISCALIZAÇÃO ao PAF Eletrônico; Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga (CTRC) emitidos pela empresa SEARA ALIMENTOS LTDA; Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga (CTRC) emitidos pela própria FISCALIZADA, quando complementares aos serviços; Termo de Responsabilidade do Transportador e Resumo de Manifesto de Carga; cópia dos cheques de sua própria emissão do Banco Bradesco dos pagamentos aos motoristas sub-contratados, referente aos adiantamentos e aos saldos a receber das viagens realizadas; Autorização de Embarque; Ticket de Pesagem; Registros Aduaneiro Estadual (RAE) emitidos pelos Estados da Federação; Guia de Entrega de Contêiner; Contrato de Transporte Rodoviário de Bens; e outros documentos.
- A empresa SEARA ALIMENTOS LTDA emitiu em seu próprio nome, todos os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas informando no campo específico e apropriado do próprio documento fiscal, a FISCALIZADA como a empresa transportadora ou a empresa sub-contratada para a prestação dos serviços de transportes de cargas.
- Nas operações dos serviços de transportes rodoviários de cargas sub-contratados com terceiros, a FISCALIZADA, auferiu lucros e prejuízos decorrentes das diferenças entre os valores dos serviços contratados com a empresa SEARA ALIMENTOS LTDA e dela recebidos, e os valores dos serviços contratados com os terceiros sub-contratados e que lhes foram pagos, conforme exemplos discriminados detalhadamente no Anexo nº 005 deste RF; ressalta-se que os lucros ou prejuízos das citadas operações, foram apurados pela FISCALIZAÇÃO com base nos elementos apresentados pela FISCALIZADA e não com base na sua escrituração contábil, servindo seus respectivos valores, desse modo, tão somente para fins de demonstração dos fatos verificados e relacionados à infração de omissão de receitas da atividade.

Ficou evidenciado pelos relatos acima que a autuação não se baseou apenas em movimentação bancária, nem se fundou em presunção legal de omissão de receitas. O conjunto probatório é muito mais amplo, tendo sido constituído de contratos de prestação de serviços firmados entre as partes (autuado e a Seara), nos quais consta a forma de comprovação documental das operações e como seriam feitos os pagamentos, admitindo-se a sub-contratação com terceiros, sob exclusiva responsabilidade do autuado. Também é relevante a documentação que atesta a sub-contratação dos serviços, realizados em consonância com os contratos firmados.

Constatou-se que todos os pagamentos pelos serviços prestados à Seara foram efetuados na conta bancária mantida pelo autuado na citada conta do Banco Bradesco. A prestação de serviços no município de Itajaí (SC) foi amparada por notas fiscais de serviços emitidas pelo autuado, enquanto as operações mantidas nos demais municípios do Estado de Santa Catarina e em outros estados estavam amparadas por Conhecimentos de Transportes Rodoviário de Cargas (CRTC) emitidos pela Seara, ou emitidos pelo autuado em complemento àqueles. Os elementos coletados foram ainda checados com a escrituração da empresa Seara.

Diante das provas evidenciadas nos autos, fica comprovada a ocorrência de omissão direta de receitas, perfeitamente quantificada e documentada, cuja força probante persistiu frente aos argumentos desprovidos de fundamentação sustentados pela defesa.

### **III.3.1 - CONSIDERAÇÕES SOBRE O LANÇAMENTO DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS SOBRE A RECEITA OMITIDA.**

No caso, a omissão direta de receitas assim caracterizada foi levada à tributação do IRPJ com base no arbitramento do lucro, não se vislumbrando nenhuma ilegalidade no procedimento adotado.

Nesse ponto, cumpre destacar que, segundo o contido no art. 219, caput e parágrafo único do RIR/1999, que fundamenta a exigência do IRPJ, a base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

O § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, dispõe que o valor da receita omitida será considerado ainda na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL, da Cofins e do PIS.

Notadamente quanto às alegações do impugnante em relação ao PIS e à Cofins, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Declarada a inconstitucionalidade em acórdão transitado em julgado e exarado em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, reconheceu a repercussão geral da matéria em questão, impõe-se, em observância ao art. 26-A, § 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, afastar a exigência da Cofins e do PIS somente sobre as receitas estranhas ao conceito de faturamento.

Nestas condições, para as pessoas jurídicas que se sujeitam ao regime cumulativo e apuram as contribuições com base na Lei nº 9.718, de 1998, como no caso em comento, o conceito de receita bruta deve ser entendido como proveniente das receitas oriundas da venda de mercadorias, de serviços ou da venda de mercadorias e prestação de serviços.

Na situação dos autos, ficou comprovado que a omissão direta de receitas decorreu da prestação de serviços de transporte de cargas realizados pela empresa autuada para a Seara Alimentos Ltda, diretamente ou por sub-contratação de terceiros, sendo, portanto, devida a exigência de PIS e de Cofins sobre os valores de receita omitidos.

#### **IV – Multa de ofício.**

A base legal da multa de ofício é o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, que assim prescrevem:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

[...]

O impugnante ressaltou aspectos acerca do caráter confiscatório da multa exigida, além de mencionar jurisprudência judicial e entendimentos doutrinários.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, consoante o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, salvo os casos de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva plenária do STF, e de edição de atos específicos do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e da Advocacia-Geral da União, nos estritos termos previstos no § 6º da referida norma legal.

No caso concreto, dado que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, não há como negar efetividade à cobrança da multa de ofício sob o argumento acerca de sua natureza confiscatória ou da violação a princípios constitucionais.

No que se refere à doutrina e à jurisprudência judicial mencionadas na peça de defesa, verifica-se que a Administração Pública somente pode fazer o que a lei autoriza. Os agentes públicos, portanto, não podem aplicar entendimentos doutrinários.

contrários às orientações estabelecidas na legislação tributária de regência da matéria, uma vez que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 37 da Constituição Federal e art. 142 do CTN).

Ademais, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo e com estrita observância do conteúdo dos julgados (art. 100 do

CTN). Deve-se ter em mente ainda as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, bem como as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

No presente processo, não há, portanto, como afastar a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, exigida nos autos de infração em estrita observância às normas estabelecidas.

#### **V – Pedido de perícia.**

No que respeita ao pedido de perícia, sugerido pelo impugnante para verificação de documentos por ele enumerados, cumpre registrar que cabe ao administrador tributário, por força do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, determinar a realização de diligências e perícias quando as entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

Esclareça-se ainda que a regra do processo administrativo fiscal é de que são conhecidos todos os documentos que instruem a impugnação formalizada por escrito tempestivamente. Note-se também que é da essência da relação processual que as alegações de parte a parte estejam devidamente instruídas com as respectivas provas (arts. 14, 15 e 16, inciso III do Decreto nº 70.235, de 1972, com alterações posteriores).

Conforme já explanado nos itens precedentes desse Voto, há provas materiais no processo que evidenciaram a omissão direta de receitas, sendo desnecessária qualquer investigação adicional, já que a análise documental proposta pelo impugnante já foi feita com acurado rigor pela autoridade fiscal, conforme registrado no Relatório de Fiscalização e documentado nos autos, inclusive por meio de consolidação de dados em planilhas e anexos que integram o conjunto de provas das infrações cometidas pelo autuado.

Agora na impugnação, compete ao contribuinte municiar-se das provas necessárias para refutar as infrações apontadas no lançamento, não cabendo à autoridade julgadora mandar suprir eventual falta do contribuinte no que concerne à formação de provas de sua defesa por meio de realização de perícia.

Assim, não se cogita a realização de perícia nesse caso, quando estão presentes nos autos os elementos suficientes para comprovação do ilícito tributário, notadamente pela existência de provas materiais robustas, que evidenciaram a ocorrência de falta de recolhimento do IRPJ sobre o lucro arbitrado e omissão direta de receitas da prestação de serviços de transporte de cargas.

Sendo assim, não havendo motivação bastante para a realização de perícia, **o pedido do impugnante deve ser indeferido**, na forma das disposições contidas nos arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993.

Diante dessas considerações e reiterando que a Recorrente não trouxe em sua impugnação ou recurso voluntário qualquer alegação de fato ou de direito capaz de afastar as constatações relatadas no Termo de Verificação Fiscal, das quais se destacam (i) as provas que evidenciam a omissão de receitas; e (ii) o contribuinte não registrou, nos seus Livros Diário e Razão pertinentes a sua escrituração contábil do ano de 2010, a movimentação financeira-bancária efetuada nas contas de depósito de sua titularidade no Banco Bradesco e no Banco Real/Santander; e (iii) a escrituração contábil representada pelo Livro Razão apresentou irregularidades que afetaram a identificação da movimentação financeira não-bancária.

Acrescento, ainda, que os autos de infração preenche todos os requisitos previstos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e que não existe no presente processo administrativo qualquer nulidade prevista no art. 59 do referido Decreto.

Relativamente às multas de ofício, ainda que se reconheça o seu carácter confiscatório, não há como acolher o pleito da recorrente, porque este Conselho não tem competência para declarar a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme entendimento consolidado pela Súmula CARF n.º 2.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, indeferir o pedido de perícia, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto