



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720770/2011-40
ACÓRDÃO	1003-004.524 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BATISTA VITORIANO DE SOUZA CONTAINERS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NOTAS CANCELADAS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE CRÉDITOS BANCÁRIOS E RECEITAS. PLANILHAS UNILATERAIS. FALHAS METODOLÓGICAS. RECURSO SEM IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta bancária cuja origem não seja comprovada mediante documentação hábil e idônea. Notas fiscais canceladas não se prestam a justificar depósitos bancários, tampouco planilhas elaboradas unilateralmente, desacompanhadas de coerência contábil, temporal e financeira. A ausência de correlação objetiva entre créditos bancários e receitas escrituradas, bem como falhas metodológicas na apuração apresentada pelo contribuinte, impedem o afastamento da presunção legal.

PIS E COFINS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. QUESTÃO FÁTICA. NOTAS FISCAIS EMITIDAS PARA PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO BRASIL. AUSÊNCIA DE PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A RESIDENTE NO EXTERIOR.

A não incidência de PIS e COFINS sobre receitas de exportação de serviços exige comprovação da prestação a pessoa residente ou domiciliada no exterior. Notas fiscais emitidas em nome de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, sem prova de atuação como agente ou representante da empresa estrangeira, não se enquadram na hipótese de não incidência.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO PELO CARF. SÚMULA CARF Nº 2.

É inapreciável, no âmbito do contencioso administrativo fiscal, alegação de inconstitucionalidade de lei tributária. Mantém-se a multa de ofício no percentual legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Oliveira Itajaí Reparos de Containers Ltda., contra a decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (Acórdão nº 02-87.108), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte em face dos lançamentos relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes ao ano-calendário de 2008, mantendo parcialmente os créditos tributários constituídos.

A fiscalização teve início em razão da entrega, pela contribuinte, de DIPJ com informações zeradas, embora a empresa estivesse sujeita à tributação pelo Lucro Real. Intimada a apresentar sua escrituração contábil e fiscal, a contribuinte apresentou documentação incompleta e extratos bancários que revelaram depósitos de origem não comprovada. Constatou-se também omissão de receitas operacionais relativas a notas fiscais emitidas e não oferecidas à tributação, e

deficiências contábeis que tornaram a escrituração imprestável para apuração do lucro real, ensejando o arbitramento do lucro com base no art. 530, II, “b”, do RIR/1999.

No auto de infração principal e nos lançamentos reflexos, a autoridade fiscal apurou omissão de receita no montante total de R\$ 10.143.878,13, composta por depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 5.476.218,72) e receitas escrituradas e não declaradas (R\$ 4.667.659,41). Os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS totalizaram R\$ 2.544.191,32, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Em sua impugnação, a contribuinte alegou, em síntese:

a) que comprovou a origem de todos os depósitos bancários mediante apresentação de notas fiscais, extratos e comprovantes de transferências;

b) que determinadas operações bancárias corresponderiam a devolução de compra de equipamento;

c) que a autoridade fiscal ignorou documentos e notas fiscais apresentados, reconhecendo parcialmente os vínculos entre créditos e receitas;

d) que as receitas obtidas de serviços prestados a empresas do exterior estariam isentas de PIS e COFINS, com fundamento na Solução de Consulta SRRF/9ª RF nº 452, por se tratarem de receitas de exportação de serviços;

e) que a multa de ofício de 75% teria caráter confiscatório, devendo ser reduzida para 20% com base no art. 59 da Lei nº 8.383/1991.

A decisão de primeira instância conheceu da impugnação por tempestiva e a julgou procedente em parte, reconhecendo alguns erros materiais nas planilhas de apuração e retificando os valores de determinadas omissões, notadamente as referentes ao mês de abril, em que o valor da omissão foi reduzido de R\$ 852.398,40 para R\$ 645.152,95, após verificação de duplicidade de notas fiscais.

A DRJ concluiu, todavia, que persistiam omissões de receitas não justificadas, tanto por falta de prova hábil e idônea, quanto pela inconsistência da escrituração contábil, motivo pelo qual manteve o arbitramento do lucro e a tributação decorrente. Também considerou correta a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, que estabelece presunção legal de omissão de receita nos casos de depósitos bancários de origem não comprovada.

No tocante ao PIS e à COFINS, a decisão acolheu parcialmente a alegação da contribuinte, reconhecendo que não há incidência sobre receitas decorrentes da exportação de serviços, mas manteve a exigência sobre as receitas apuradas no levantamento fiscal.

Por fim, a DRJ afastou as alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação aplicada, sob o fundamento de incompetência da autoridade administrativa para se pronunciar sobre tais matérias, e considerou legal a multa de ofício prevista em lei, rejeitando o pedido de sua redução.

Irresignada, a contribuinte interpôs o recurso voluntário reiterando, em essência, os mesmos fundamentos apresentados na impugnação: (i) inexistência de omissão de receitas; (ii) reconhecimento das operações de devolução de compra de equipamento; (iii) alegação de que todas as demais receitas tributadas como omissas decorreriam de notas fiscais devidamente escrituradas; e (iv) extensão da isenção de PIS e COFINS a todas as operações com a empresa estrangeira A.P. Moller – Maersk.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, Relator

A controvérsia cinge-se à legalidade do lançamento de ofício que exigiu IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em decorrência de omissão de receitas, apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, receitas não declaradas e irregularidades contábeis que levaram ao arbitramento do lucro.

A contribuinte persiste na alegação de que todas as operações bancárias estariam devidamente justificadas, e que a autoridade fiscal teria desconsiderado provas de origem dos recursos. Argumenta, ainda, que parte das receitas corresponderia a operações de exportação de serviços, isentas de PIS e COFINS. Por fim, questiona o patamar sancionatório de 75%.

Passamos a enfrentar cada um desses pontos.

a) Dos depósitos bancários de origem não comprovada

Nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, constituem omissão de receita ou rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais o titular não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

A presunção legal é relativa, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em sentido contrário. No caso concreto, a fiscalização identificou vultosos depósitos bancários não explicados pela escrituração ou pelos documentos apresentados.

A defesa do contribuinte busca justificar a origem dos depósitos por meio de dois fundamentos fáticos: (i) parte corresponderiam a vendas comprovadas por notas fiscais; (ii) parte corresponderia a recebimento de devolução de valores em razão da devolução de equipamento anteriormente adquirido.

Passamos a enfrentar cada um desses argumentos.

a.1. Depósitos supostamente justificados por notas fiscais de venda

A DRJ enfrentou o argumento de que parte dos depósitos decorreriam de vendas com as seguintes razões:

A tabela elaborada pela impugnante de fls. 458, altera o valor de receitas escrituradas de R\$4.667.659,41 para R\$5.433.654,44, pois acrescenta à tabela elaborada pela fiscalização, fls. 262 do TVF, as seguintes NF: - nº 41, abril/2008, R\$124.723,41, fls. 582; - nº 60, maio/2008, R\$101.615,67, fls. 636; - nº 114 e 116, de out/2008, nos valores R\$162.269,16 e R\$296.765,12, fls. 835 e 837, respectivamente.

No entanto, verificando o Livro de Registro de NF (nº 41, fls. 193, nº 60, fls. 194, nº 114 e 116, fls. 201), todas as NF apontadas pela impugnante foram canceladas e, acertadamente, não compuseram o lançamento de omissão de receita escriturada. Tendo em vista que a escrituração apresentada noticia o cancelamento dessas notas, elas também não servem para justificar a omissão de depósito bancário de origem não comprovada, para fins de alteração do montante apurado pela autoridade lançadora.

Quanto ao demonstrativo de fl. 881, observa-se que a interessada promoveu algumas alterações na tabela elaborada pela autoridade lançadora à fl. 262 (transcrita à fl. 881), em especial inclusão da linha referente a fevereiro, exclusões de créditos que já foram objeto de apreciação neste voto (vide coluna “Crédito c/c CEF”, R\$ 31.900,00, lançamento e R\$ 17.600,00, impugnante, diferença de R\$ 14.300,00, somatório de R\$ 9.300,00 com R\$ 5.000,00, referente a transferências entre pessoas do mesmo grupo econômico, já acatadas); retificação da coluna “c” para contemplar as receitas apuradas à fl. 458 e inclusão de colunas destacando empréstimos (argumentos já analisados neste voto).

Se a intenção da contribuinte era indicar que seus créditos bancários decorrem em essência de suas receitas operacionais escrituradas (retificação da coluna “c”), além dessas novas receitas contemplar em notas fiscais canceladas na documentação fornecida à autoridade fiscalizadora/lançadora, a interessada deixou de retificar os créditos para constar os valores referentes às “notas fiscais excluídas” (R\$ 2.371.847,26, fl. 262), os quais, salvo lapso em relação às notas fiscais 25, 26 e 40, como já exposto neste voto, tópico “Receitas Omitidas”, não estão incluídos nas colunas de créditos por bancos.

E mais, na última coluna da tabela da impugnante (“Omissão a Tributar”) foram totalizados valores negativos (vide meses de fevereiro, março, maio, junho e novembro) e como tais computados no resultado da linha “Total”, sem notas explicativas acerca de eventuais parcelas de omissão não litigiosa, limitando-se a solicitar “recálculo” dos valores eventualmente devidos.

Frise-se que se a interessada porventura pretendia demonstrar concordância com parcela de crédito tributário lançado (forma de apuração e valor), a ela competia indicar precisamente as parcelas não litigiosas de forma a permitir a elaboração dos correspondentes cálculos e providenciar o recolhimento ou formular o pedido de parcelamento de tais parcelas, providências que não constam dos autos.

Por seu turno, no recurso, o contribuinte apresentou as seguintes razões:

No mais disso, numa segunda qualidade de crédito, o auditor apontou às cobranças e descontos que, segundo o mesmo, a recorrente desconhece a origem de alguns e da maioria, vinculando-os a notas emitidas, porém desacompanhada de documentos comprobatórios que confirmem a sua vinculação.

Ocorre que, primeiro, aponta-se que a recorrente em nenhum momento informou desconhecer a origem da maioria dos seus créditos, e, segundo, o auditor, bem como o relator, não considerou os documentos apresentados sob o argumento de que, muito embora a empresa tenha vinculado os créditos às notas fiscais emitidas, não apresentou qualquer documento comprobatório que confirmasse a vinculação, o que não condiz com a realidade, pois a recorrente apresentou todos os documentos necessários para comprovar a origem dos recursos.

Embora assim seja, para que não paire dúvidas do alegado, a recorrente, forma detalhada, em sua impugnação, apresentou toda a origem dos valores depositados, destacando-se todas as movimentações por instituição financeira, de forma individualizada, apresentando em conjuntos, a nota que deu origem à prestação do serviço, o extrato bancário anotando a data do pagamento, cliente que pagou a nota, apontando os descontos em razão da PIS/COFINS/CSSL e demais encargos, apontando, ainda, quando antecipação de crédito realizada pela instituição financeira, o valor cobrado pela mesma, bem como o valor líquido creditado na conta corrente.

Ora, se tais informações, ancoradas nos documentos apresentados, não comprovam o alegado, o que comprovará? Os documentos são robustos e atestam a veracidade das receitas recebidas. As Notas Fiscais, por si só, já demonstram a veracidade do exposto. E, para não deixar com nuvem sobre o dito, a recorrente preocupou-se em apresentar planilha identificando todos os créditos, pagadores, identificando no extrato a data de pagamento e o valor, com as devidas deduções.

Desta forma, como bem se observa das planilhas apresentadas, verifica-se que, as cobranças e os descontos que tem como histórico na Caixa Econômica Federal como "COB COMPE" e "CR S/COBTD", no Itaú como "DESCONTO DUPL" e "MOV T/T COBM" e no Bradesco como "DESC ESCRITURAV" e "LIQUIDAÇÃO DE COB", estão devidamente comprovados, apontando-se, assim, a origem da receita depositada em conta corrente de titularidade da recorrente, não havendo, assim, que se fazer em omissão de receita em virtude de depósitos de origem não comprovada.

Assim, em que pese os argumentos lançados pelo auditor e ratificados pelo relator, não subsiste a alegação de que, a recorrente não comprovou a origem dos valores depositados em sua conta corrente, diante de todos os documentos que foram encartados com a impugnação. Sob pena de ser repetitivo, repise-se que, apenas caracteriza infração, permitindo, assim, a configuração de omissão de

receita, se, uma vez intimado, a pessoa física ou jurídica, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos, o que não é o caso da recorrente, conforme bem se vê.

Por fim, cumpre anotar que, curiosamente, o auditor acolheu as notas fiscais n. 07, 11, 25, 26, 40, 46 a 49, 55.62, 64, 65, 67, 73, 77, 89, 90, 106, 107, 109 e 111, as quais, segundo o mesmo, foram liquidadas pelos tomadores de serviço e cujos lançamentos foram identificados nos extratos, mas as demais notas, onde o procedimento adotado fora o mesmo, o auditor simplesmente ignorou, sem justificar o porquê. O que não podemos admitir. Sendo o mesmo caminho adotado pelo relator.

Ora, se a recorrente apresentou todo o talonário de notas do período apurado, apresentou os respectivos extratos, comprovando toda a operação, sua origem, não há o porquê considerar algumas, a sua minoria, diga-se de passagem, e simplesmente ignorar as outras, sem justificar o porquê disso.

Assim, verifica-se que a decisão de primeiro grau analisou detidamente as planilhas e documentos apresentados pela contribuinte, rejeitando a impugnação com base em fundamentos técnicos, objetivos e autônomos, notadamente: (i) a utilização de notas fiscais canceladas como suposto suporte para justificar depósitos bancários; (ii) a inexistência de correlação entre receitas escrituradas e créditos bancários, em especial quanto às denominadas “notas fiscais excluídas”; (iii) falhas metodológicas nas planilhas apresentadas, inclusive a apuração de valores negativos na coluna “Omissão a Tributar”, sem notas explicativas; e (iv) a ausência de individualização das parcelas não litigiosas, inviabilizando eventual recálculo do crédito tributário.

Todavia, ao examinar as razões recursais, verifica-se que a recorrente não enfrenta tais fundamentos de maneira direta e específica, limitando-se a reiterar alegações genéricas de que teria apresentado “todos os documentos necessários” e de que suas planilhas comprovariam a origem dos depósitos.

Em especial, o recurso não contesta o fato de que **as notas fiscais indicadas estavam canceladas**, tampouco demonstra por que tais documentos poderiam, ainda assim, justificar os créditos bancários questionados. Igualmente, não promove a necessária demonstração objetiva e numérica da correlação entre os valores depositados e as receitas efetivamente reconhecidas, nem esclarece as inconsistências apontadas na metodologia de apuração apresentada na impugnação.

Assim, verifica-se inequívoca ausência de dialeticidade recursal, uma vez que o inconformismo manifestado não se dirige às razões determinantes da decisão recorrida.

a.2. Depósitos supostamente justificados por devolução de compra de equipamento

O contribuinte buscou justificar alguns dos depósitos como devolução de valores pagos pela aquisição de um equipamento devolvido ao vendedor.

A DRJ fez a seguinte análise dos argumentos na impugnação e das provas juntadas:

A impugnante alega que o valor do empréstimo foi utilizado para compra de uma empilhadeira, conforme NF nº 3180, fls. 444, de 11/9/08, pela Oliveira Itajá (autuada), no montante de R\$520.000,00. Porém, o maquinário foi devolvido para a vendedora Mega Mart Comércio de Veículos Ltda, nos termos da Rescisão de Contrato - Distrato, fls. 442/443, de 18/9/08. A devolução do valor pago seria de apenas R\$506.000,00, o que justificaria os créditos realizados em 18/9/2008 - R\$ 90.000,00 - depósito no HSBC; em 19/9/2008 -R\$185.000,00 - depósito no Itaú, e em 22/09/2008 - R\$ 231.000,00 - depósito no Itaú, conforme extratos de fls. 454/456.

Tal alegação não pode ser acolhida como prova dos créditos bancários lançados nas datas acima descritas, pois, os documentos juntados aos autos não são condizentes com os fatos narrados pela defendente.

Foi apresentada a NF nº 3180, fls. 444, da venda do maquinário no valor de R\$520.000,00; a Rescisão de Contrato - Distrato, fls. 442/443, celebrado entre a autuada e a emitente da NF, dispondo que somente seria devolvido R\$506.000,00, haja vista o desconto de encargos suportados pela vendedora e os extratos bancários, fls. 454/456, demonstrando a origem dos créditos como sendo da Mega Mart C. Veículos Ltda e a crédito da autuada, nº montante de R\$506.000,00.

A rescisão do contrato de venda do equipamento, fls. 442/443 não tem nenhuma autenticidade, quanto à data em que foi formalizado, nem há comprovação da assinatura do signatário sócio da empresa vendedora do equipamento.

Os créditos realizados em 18/9/2008 - R\$ 90.000,00 - HSBC; em 19/9/2008 - R\$185.000,00 e em 22/09/2008 - R\$ 231.000,00 - no Itaú, conforme extratos de fls. 454/456, não foram escriturados no Livro Razão, fls. 203/244, nas datas e valores indicados que pudessem identificar a sua origem.

Nenhuma prova foi juntada para demonstrar como o valor de R\$520.000,00 foi pago para quitar a compra do equipamento. E nem há escrituração no Livro Razão de valor que pudesse corresponder a este pagamento.

Também, não foi apresentado documento que justificasse a redução nº valor da devolução do valor supostamente pago pela autuada, que teria sido abatido a título de encargos da vendedora do equipamento (Mega Mart).

Por derradeiro, o empréstimo feito por empresa do mesmo grupo econômico na CEF, em 15/9/08, no valor de R\$540.000,00, (Oliveira e Bettarello Reparos de Containers Ltda) não é suficiente para provar que o valor foi pago e que ensejaria uma devolução pelo desfazimento da venda do equipamento.

Diante da ausência de prova que pudesse demonstrar cabalmente os créditos contestados, quais sejam, 18/9/2008 - R\$ 90.000,00 - HSBC; 19/9/2008 - R\$185.000,00 e 22/09/2008 - R\$ 231.000,00 - no Itaú, conforme extratos de fls. 454/456, mantém-se os valores lançados a título de omissão de receita.

Os valores acolhidos como comprovados, por esta autoridade julgadora, serão abatidos da base de cálculo do lançamento ao final deste voto em tópico específico.

Por seu turno, o contribuinte recorreu da decisão com as seguintes alegações:

De outra banda, a recorrente efetuou outro empréstimo, também em 15/09/2008, no valor de R\$ 540.000,00 (quinhentos e quarenta mil reais), sendo creditado na conta corrente da empresa Oliveira e Bettarello Reparos de Containers LIDA, empresa do grupo, conforme já apurado pelo auditor, o valor de R\$ 531.332,58 (quinhentos e trinta e um mil, trezentos e trinta e dois reais e cinquenta e oito centavos) sendo o referido valor utilizado para a compra de uma máquina no valor de R\$520.000,00 (quinhentos e vinte mil reais), conforme demonstram o contrato de empréstimo celebrado junto à Caixa Econômica Federal, bem como o extrato bancário e, a nota fiscal de compra da máquina.

Muito embora tenha a recorrente apresentado o comprovante da tomada do empréstimo, bem como a compra do maquinário, sem qualquer fundamento plausível, o relator desprezou tal fato, deduzindo que os documentos não comprovam o alegado.

Ocorre que, a máquina adquirida pela empresa, apresentou problemas, em especial no motor, razão pela qual o negócio jurídico entabulado fora cancelado, e, assim, a vendedora da máquina, efetuou a restituição do dinheiro, enquanto a empresa devolveu a máquina, conforme demonstram os documentos anexos. Uma vez desfeito o negócio, a vendedora da máquina restituiu o dinheiro a ela pago, abatendo-se, contudo, os valores referentes à operação, tais como transporte da máquina, eventuais impostos e encargos bancários, razão pela qual, restituiu o valor de 506.000,00 (quinhentos e seis mil reais), sendo este valor depositado na conta corrente da recorrente, conforme demonstram os documentos anexos.

A devolução do dinheiro fora feito em três depósitos, a saber: 18/09/2008 no valor de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais); 19/09/2008 no valor de R\$ 185.000,00 (cento e oitenta e cinco mil reais); e, por fim, em 22/09/2008 no valor de R\$ 231.000,00 (duzentos e trinta e um mil reais), sendo o primeiro depósito no HSBC e os demais no Itaú, conforme demonstram os extratos anexos.

Tais fatos foram devidamente comprovados nos documentos encartados na impugnação ofertada, sendo que, mais uma vez, o relator desconsiderou os documentos ofertados, por entender, em sua análise, que tais documentos não são suficientes para comprovar o exposto. Ora, com o devido respeito, os

documentos atestam a tomada do empréstimo, a compra da máquina, a rescisão do contrato, bem como a devolução do numerário, sendo que, não é dado ao relator, no exercício das suas funções, "presumir" que os depósitos não dizem i respeito ao distrato firmado, tampouco duvidar da veracidade do distrato firmado, colocando em dúvida, a idoneidade da empresa, ora recorrente.

Deste modo, também fica comprovada a origem dos créditos efetuados na conta corrente da impugnante, sendo mais uma vez, através de documentos hábeis e idôneos.

Pois bem, nota-se com clareza que a autoridade julgadora de origem não desconsiderou os documentos por mera discordância subjetiva, mas sim porque identificou vícios objetivos e lacunas probatórias relevantes, dentre os quais se destacam: (i) a ausência de comprovação da autenticidade do distrato quanto à data de sua formalização e à assinatura do representante legal da empresa vendedora; (ii) a inexistência de escrituração contábil, no Livro Razão, dos créditos bancários nas datas e valores indicados; (iii) a falta de prova do efetivo pagamento do valor de R\$ 520.000,00 referente à aquisição do equipamento; (iv) a inexistência de documentação que justificasse, de forma objetiva, a redução do valor supostamente devolvido; e (v) a circunstância de o empréstimo invocado ter sido tomado por pessoa jurídica distinta, ainda que integrante do mesmo grupo econômico, o que, por si só, não comprova o ingresso regular dos recursos na esfera patrimonial da recorrente.

Nenhum desses fundamentos foi especificamente infirmado no recurso. A recorrente não trouxe novos elementos de prova, tampouco esclareceu as inconsistências apontadas, restringindo-se a afirmar, de forma genérica, que os documentos seriam "hábeis e idôneos" e que não caberia à autoridade julgadora "presumir" a irregularidade dos depósitos.

Tal postura não se mostra suficiente para afastar a conclusão adotada na decisão recorrida. No processo administrativo fiscal, incumbe ao sujeito passivo comprovar, de forma cabal, a origem dos créditos bancários, especialmente quando instado pela fiscalização, não bastando a mera apresentação de documentos desacompanhados de coerência temporal, contábil e financeira.

Ademais, a simples existência de depósitos realizados pela empresa vendedora do equipamento não é apta, por si só, a demonstrar que tais valores correspondem à devolução de quantias anteriormente pagas, sobretudo quando inexistente prova do pagamento original, da adequada escrituração contábil e da regular formalização do distrato invocado.

Dessa forma, ausente a impugnação específica dos fundamentos da decisão recorrida e não comprovada, de modo suficiente, a origem dos depósitos bancários questionados, subsistem integralmente as razões que motivaram a manutenção do lançamento, nos termos em que proferida a decisão de primeiro grau.

b) Da não incidência do PIS/Cofins sobre receitas de exportação

Outro ponto do recurso diz respeito à alegação de isenção de PIS/Cofins sobre receitas de exportação.

A controvérsia claramente está na questão fática (se realmente as receitas apontadas pela defesa são de exportação) e não na questão jurídica.

Sobre esse tema, a decisão de primeiro grau assim se posicionou:

A impugnante questiona a incidência de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física e jurídica residente ou domiciliada nos exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Cita a Consulta 452 SRRF/9ªRF/DISIT, dispondo que todas as NF são isentas.

(...)

Na defesa, a impugnante diz que a fiscalização considerou que somente algumas NF são isentas, mas que, na realidade, a isenção se estende a todas elas, pois se referem ao mesmo grupo de empresas, cujas receitas são advindas do exterior. Cita que, nº documento emitido pela Maersk Line, em outubro de 2008, há informação de que os documentos fiscais deveriam ser emitidos em nome da A.P. Moller - Maersk (notas que foram admitidas como isentas pela auditoria).

Com efeito, o referido documento encontra-se anexado às fls. 1.026, e foi emitido em out/2008. Nele há a informação, a ser aplicada de imediato, que todos os Documentos Fiscais deveriam ser emitidos em nome de A.P. Moller - Maersk, Esplanaden 50, 1098 Copenhagen, Dinamarca.

No entanto, há NF emitidas antes de out/2008, em nome da empresa Maersk Brasil Brasmar Ltda. Mesmo após o comando para emissão de documentos fiscais, a partir de out/2008, no nome da A.P Moller - Maersk, há NF emitidas em nome da Maersk Brasil Brasmar, com CNPJ válido e endereço no Brasil.

Confrontando a lista de NF apresentada pela autuada como isenta, com o total das NF registradas no Livro de Registro de NF, fls. 188/202, a fiscalização retirou do total informado pela fiscalizada as NF que haviam sido canceladas, já identificadas em quadro anterior. O que sobrou foram as NF que seriam tributadas, conforme constante de tabela do TVF, fls. 262/263.

Das NF tributadas, tem-se, como exemplo, a emitida no mês de jan/08, R\$5.656,01, que representa 1,90% do total das NF escrituradas. Este valor refere-se à NF nº 9, juntada às fls. 464, emitida para o tomador Maersk Brasil Brasmar Ltda, CNPJ 30.259.220/0018-43, em 18/1/08, empresa com endereço na cidade Rio Grande/RS. No Livro de Registro de NF, fls. 189, o valor foi escriturado. No Livro Razão, também foi escriturado na conta Receita de Serviços n/exterior (30013) Serviços Prest. No mês NFS 9 = Maersk Brasil Brasmar Ltda, fls. 208.

Diante das constatações acima, não há como identificar, pela apresentação das NF, do documento Fatura/Duplicata e dos registros nos livros contábeis e fiscais, se o serviço foi realmente prestado para empresa domiciliada no exterior,

conforme Solução de Consulta nº 452, fls. 1.014/1.018, e que a receita seria isenta de tributação do PIS e COFINS.

(...)

Em uma conferência das NF acolhidas como isentas, todas elas foram emitidas para o tomador AP MOLLER, Dinamarca. Para as demais NF emitidas para o tomador Maersk Brasil Brasmar Ltda, entendeu a fiscalização que não estavam enquadradas na Solução de Consulta 452. Este critério, também, será adotado por esta autoridade julgadora, diante da ausência de prova cabal de que a receita adveio da prestação de serviços a pessoa situada no exterior do exterior. Assim, mantém-se o entendimento da fiscalização na constituição das exigências do PIS e da COFINS.

Ademais, como já dito, não se está exigindo PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas escrituradas no Livro de Registro de NF. Os valores retidos a título de contribuição PIS/COFINS/CSLL, no percentual de 4,65%, sobre as receitas escrituradas não alcançadas pela isenção (Solução de consulta 452), foram suficientes e não houve constituição de exigência de PIS e COFINS sobre a diferença da receita tributável.

Em relação ao lançamento omissão de receita, por presunção de depósito bancário de origem não comprovada, a receita tributável considerada pela fiscalização serviu apenas como parâmetro de exigência. Partindo da receita tributável e da receita isenta, a fiscalização fez uma proporção, no mesmo índice, para formalizar o crédito nesta infração.

Frise-se, a exigência de PIS e COFINS se deu somente em relação à infração Omissão de Receita - Depósito bancário de origem não comprovada. A fiscalização, tomando como base o percentual de receita tributável nas NF escrituradas, em comparação com a receita isenta, aplicou o mesmo percentual sobre a omissão de receita de depósito bancário de origem não comprovada, conforme demonstrado nas tabelas do TVF, fls. 262/263.

Deste modo, não havendo alteração nas receitas consideradas tributadas e isentas, conforme proporcionalização feita fiscalização, o lançamento de PIS e COFINS não deve ser modificado.

Por seu turno, no recurso a defesa ofereceu as seguintes razões:

V. 5.1. DA ISENÇÃO DO PIS E COFINS NOS TERMOS DA CONSULTA 452 - SRRF/90 RF/DISIT, REALIZADA PELA RECORRENTE.

A recorrente realizou consulta junto a própria Receita Federal quanto a isenção da COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e do PIS - Programa da Integração Social.

Em referida consulta, a recorrente obteve como resposta que a COFINS não incide sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, sendo que, o

mesmo fora apurado para o P/S, considerando-se, para ambos, o ingresso de divisas o pagamento feito pela empresa tomadora estrangeira, por meio dos seus agentes ou representantes no Brasil, ou mediante dedução das receitas auferidas por ela no Brasil.

A Lei 10.637/2002. em seu artigo 5º, inciso II. estabelece que. a contribuição para o PIS não incidirá sobre as receitas decorrentes de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Da mesma forma a Lei 10.833/2003. em seu artigo 6º, inciso II, estabelece que, a COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior] cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Deste modo. como bem se vê em ambas as legislações, há dois elementos cuja presença cumulativa caracteriza a hipótese de não incidência de PIS E COFINS, a prestação de serviços para pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior e o ingresso de divisas. Assim, a atuação do agente ou representante não descaracteriza o real contratante - a empresa estrangeira -tampouco o ingresso de divisas, o que é confirmado, inclusive, na legislação Cambial do Banco Central (Carta Circular BACEN 2.297/1992. revogada pela Circular n. 3.249/2004, revogada pela Circular BACEN n. 3.280/2005, que divulga o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais).

Em suma, o que se exige para a não incidência do PIS e COFINS é um nexo de causalidade entre o pagamento que representa o ingresso de divisas e a prestação de serviços a pessoa situada no exterior, de modo que, quando o pagamento é efetuado pela empresa estrangeira, ainda que por seus representantes ou agente no país ou mediante deduções da receitas auferidas pelos armadores estrangeiros no país, reputa-se o ingresso de divisas.

Com base no exposto, na consulta realizada pela recorrente, conclui-se que, não há incidência de PIS E COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

De tal sorte que, o auditor, apura que, a recorrente prestou serviços a pessoa Jurídica residente ou domiciliada no exterior e o pagamento foi feito peia tomadora por intermédio de seus agentes ou representantes no Brasil e sobre estas receitas não incide PIS E COFINS. nos termos da Consulta 452 - SRRF/9a/Disit.

Ocorre que, a referida isenção apurada na Consulta 452 -SRRF/97Disit, estende-se a todas as notas emitidas, em especial do período apurado, visto que a recorrente prestou serviços a pessoa jurídica residente no exterior, cujo pagamento fora efetuado pela tomadora por intermédio dos seus agentes ou representantes, conforme demonstram os documentos anexos.

Anote-se que o auditor considerou apenas algumas notas como sendo isentas, quando na realidade, todas elas referem-se ao mesmo grupo, que ora é paga por uma empresa, ora por outra, mas todas advindas de receita do exterior, tanto que, utiliza-se para o pagamento do cambio do dia, para a conversão do dólar para o real. Na essência o que muda apenas é o representante que efetua o pagamento, pois a receita advém do mesmo lugar, sendo todas do mesmo grupo, conforme demonstram os documentos anexos.

Cumpra anotar que, a recorrente recolheu por um determinado período a PIS e COFINS, no período da fiscalização, pois ainda não tinha conhecimento da resposta da Consulta 452 - SRRF/97Disit. conforme bem se vê nas notas fiscais. Deste modo, com base na Consulta 452 - SRRF/97Disit, ancorada na legislação específica do PIS e COFINS, a impugnante é isenta do recolhimento dos referidos tributos.

A decisão de primeiro grau não afastou a tese jurídica sustentada pela recorrente, tampouco divergiu do entendimento consagrado na Solução de Consulta nº 452, nem da interpretação dos arts. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 6º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Ao revés, reconheceu expressamente que não incidem PIS e COFINS sobre receitas decorrentes de prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, desde que caracterizado o ingresso de divisas, ainda que o pagamento seja realizado por agente ou representante no Brasil.

O indeferimento da pretensão da recorrente decorreu de fundamento eminentemente fático-probatório, qual seja, a ausência de comprovação cabal, em relação a determinadas notas fiscais, de que os serviços nelas consignados tenham sido efetivamente prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Com efeito, a decisão recorrida consignou, de forma expressa e fundamentada, que: (i) diversas notas fiscais foram emitidas em nome da empresa Maersk Brasil Brasmar Ltda., pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com CNPJ e endereço nacionais; (ii) houve emissão de notas fiscais em nome dessa empresa inclusive após a orientação interna do grupo econômico para que os documentos fiscais passassem a ser emitidos em nome da A.P. Moller – Maersk, sediada na Dinamarca; (iii) não foi apresentada prova documental suficiente a demonstrar que, nessas operações específicas, a empresa brasileira atuava exclusivamente como agente ou representante da empresa estrangeira; (iv) por essa razão, apenas as notas fiscais emitidas diretamente em nome da empresa domiciliada no exterior foram acolhidas como isentas, aplicando-se, às demais, a tributação pelo PIS e pela COFINS.

Todavia, ao examinar as razões recursais, verifica-se que a recorrente não enfrenta esses fundamentos concretos, limitando-se a reiterar a tese jurídica geral da não incidência do PIS e da COFINS, com extensa transcrição de dispositivos legais e da própria Solução de Consulta nº 452.

O recurso não demonstra erro na qualificação fática das notas fiscais glosadas, não contesta a emissão em nome de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não comprova o alegado vínculo de representação ou agência em relação às operações específicas, tampouco individualiza as notas fiscais que entende indevidamente tributadas, com a correspondente prova documental.

Assim, o inconformismo apresentado carece de dialeticidade, na medida em que não se dirige às razões determinantes da decisão recorrida, mas combate premissa que não foi adotada pelo julgador de primeiro grau.

c) Do percentual de multa

O contribuinte ainda pede a redução do percentual da multa de 75% para o patamar de 20% em face dos princípios do não confisco e da proporcionalidade.

Ora, o próprio contribuinte reconhece o fundamento legal da multa (art. 44 da Lei nº 9.430/96), mas pede o seu afastamento por razões de inconstitucionalidade.

No entanto, nos termos da Súmula CARF nº 2, de aplicação vinculada, este colegiado “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, razão pela qual deixamos de apreciar as razões jurídicas oferecidas para manter a multa no percentual legal de 75%.

Conclusão

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes