



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13312.000918/2008-42
ACÓRDÃO	1301-007.917 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	RENNA REPRESENTACOES EIRELI FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 2003

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM IDENTIFICADA, MAS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430, de 1996.

O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada, o que inclui não apenas o ônus da efetiva comprovação da origem dos recursos depositados, mas também o da comprovação do adequado oferecimento da respectiva receita à tributação, no caso de se tratar de receita tributável.

A justificação dos depósitos bancários apenas após a instauração do litígio sem a comprovação de que os valores que têm natureza de acréscimo patrimonial foram oferecidos à tributação não elide a presunção legal.

O comando previsto no § 2º do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, tem como destinatário a autoridade responsável pelo lançamento, isto é, uma vez identificado que a justificação do depósito bancário se traduz em prova direta de outra infração, o lançamento deve ser efetuado com base na legislação específica dessa infração.

GLOSA DE DESPESAS. LIVRO DIÁRIO E RAZÃO. POR AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS PROBATÓRIOS.

Os livros do contribuinte, dentre os quais, os livros Diário e Razão, destinam-se ao registro das operações realizadas. O registro deve estar suportado por documentação hábil e idônea. Apenas o registro das operações não é prova suficiente para atestar a veracidade das despesas ou custos alegadamente incorridos.

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL, PIS E COFINS. SUPORTE FÁTICO COMUM.

Se aplicam ao lançamento da CSLL, do PIS e da Cofins por terem motivação em idênticos fatos, elementos probatórios e fundamentação legal as conclusões do lançamento do IRPJ.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

PARCELAMENTO DE MATÉRIA MANTIDA PELA DRJ. DESISTÊNCIA MATERIAL DO RECURSO. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecida a matéria sobre a qual o sujeito passivo ingressou com parcelamento, hipótese em que há desistência do Recurso Voluntário em relação a essa infração. A liquidação via parcelamento deve ser objeto de análise pela unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, responsável pela cobrança dos tributos.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. MÉRITO FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO. NÃO PRONUNCIAMENTO.

Evidenciada nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa ao inovar quanto a natureza jurídica dos fatos, a nulidade daquele ato decisório não deve ser decretada, quando o mérito pode ser decidido em favor do sujeito passivo, nos termos do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer a matéria “insuficiência de recolhimento” e por rejeitar as preliminares; no mérito, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar parte da infração referente aos depósitos bancários não comprovados referentes a 10% dos valores que restaram demonstrados se referir a mútuo, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe dava provimento em maior extensão para cancelar toda a infração referente aos depósitos bancários não comprovados.

Sala de Sessões, em 17 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ Rio de Janeiro, que julgou parcialmente procedente a impugnação contra Auto de Infração e contra de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 683.039,85; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 184.278,44; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no valor de R\$ 20.669,72; e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no valor de R\$ 11.368,32, acrescidos de juros e multa ordinária de 75%, referente ao ano-calendário 2003.
2. A autuação decorre de omissão de receitas apuradas com base em presunção legal relativas a saldo credor de caixa (R\$ 63,41) e a depósitos bancários não justificados (R\$ 688.928,92), de glosa de despesas ou custos não comprovados (R\$ 1.358.545,71) e insuficiência de recolhimento de tributos (R\$ 182.268,00), conforme Auto de Infração (fls. 181/213) e Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 214/215).
3. Em impugnação (fls. 221/223) e posteriormente em Memorial (fls.383/398) o sujeito passivo alegou explicou atuar na criação, recriação e negociação de gado e que acreditou que as informações prestadas durante o procedimento foram compreendidas pelo Auditor-Fiscal; aduz que os depósitos em conta bancária decorrem de contrato de mútuo com o Banco do Estado do Ceará (BEC); que o saldo credor de caixa decorre de falta de registro de um empréstimo no valor de R\$ 65,00; que as despesas poderiam ser facilmente comprovadas pela análise dos históricos contábeis; e a insuficiência de recolhimento decorre de provisão do IRPJ (R\$ 19.330,04)

e de ajuste de ano anterior (R\$ 162.937,16), sendo esta última, com parte paga através de DCOMP e o restante (R\$ 44.243,70) foi objeto de compensação em 31.12.2003 com saldo negativo de exercícios anteriores.

4. A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação (fls. 714/740). Após análise dos depósitos bancários, constatou se tratar de operações com o BEC, mútuos onde 90% do valor seria perdoado mediante comprovação de exportações, por tal razão, a autoridade julgadora considerou que tais parcelas são subvenções correntes, destinadas a reforçar o capital de giro, entendeu não ser o caso de inovação, pois o sujeito passivo tinha conhecimento das operações a ponto de justificá-las para fins dos depósitos, conforme precedente do CARF (Acórdão nº 107-09587); por cancelar o lançamento em relação ao saldo credor de caixa; por manter a glosa de despesa, pois ausente a comprovação documental; por reduzir o valor da exigência relativa à insuficiência de pagamento apenas para as parcelas quitadas com saldo negativo de períodos anteriores (R\$ 11.109,13 e 44.243,70). A referida decisão restou materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LIVRO DIÁRIO E RAZÃO. DOCUMENTOS PROBATÓRIOS.

Os livros do contribuinte, dentre os quais, o livro Diário e Razão, reúnem e resumem as operações realizadas, mas os fatos registrados devem ser comprovados pela documentação de lastro, de forma individualizada.

CONTRATO DE MÚTUO. CARACTERÍSTICAS PRINCIPAIS.

Trata-se o mútuo de empréstimo de coisas fungíveis estando o mutuário obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade; não estando bem caracterizada e comprovada nos autos tal obrigação, desconfigurada está a hipótese.

MÚTUO FAVORECIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO OU PARA CUSTEIO. HIPÓTESES. DESTINAÇÃO DO CAPITAL.

É considerado subvenção para custeio, devendo integrar o resultado operacional da pessoa jurídica mutuária, o incentivo financeiro recebido de ente governamental, cujo valor servirá para capital de giro da mutuária, quando o contrato preveja a desobrigação do adimplemento de parte de valor mutuado.

IRPJ. DÉBITOS COMPENSADOS COM IRRF DO PRÓPRIO PERÍODO.

Estando demonstrado que o contribuinte utilizou IRRF do próprio período para quitar débitos próprios, em valor muito maior do que aqueles amparados pelas

DIRF das fontes pagadoras; e ainda, estando ausentes os comprovantes anuais de rendimentos, fornecidos pelas respectivas fontes, improcede a alegação de que parte do valor lançado foi quitado com IRRF do próprio período.

PERDCOMP. QUITAÇÃO DE DÉBITO DE PERÍODOS ANTERIORES.

Restando demonstrado na escrita contábil, e através de perdcamp constantes dos sistemas da RFB, que parte do valor do IRPJ, lançado a título de falta recolhimento/declaração, se refere a débito de período. anterior, quitado pelos citados perdcamp, deve-se cancelar a exigência formalizada pelo lançamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Ainda que haja impropriedade no enquadramento legal do Auto de Infração, inexistente motivo para acarretar nulidade das exigências quando a descrição dos fatos, que dele é parte integrante, e os cálculos efetuados pelo fisco para encontrar a matéria tributável, permitirem ao autuado o conhecimento por inteiro do ilícito que lhe é imputado e, também, quando o próprio autuado demonstra em sua impugnação conhecer os fatos relativos à autuação.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

PEDIDO DE PERÍCIA. FORMULAÇÃO. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia desacompanhado dos quesitos referentes aos exames desejados e sem indicação de perito.

GLOSAS DE ESTIMATIVAS. IMPOSSIBILIDADE.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em dcomp e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2003

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição Para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 744, autuado sob a forma *sui generis* de arquivo não paginável), a Recorrente faz uma contextualização preambular sobre ser credora do Fisco. Alega (i)

ilegalidade parcial do art. 2º, § 4º, da IN RFB nº 1.412, de 2013; com vista ao direito de ser conhecido o Recurso Voluntário; (ii) prescrição intercorrente administrativa; (iii) nulidade por vício material no lançamento em relação aos depósitos bancários. Com relação ao mérito alega (iv) que restou demonstrado ser mútuo ou *na pior das hipóteses* subvenção para investimento; (v) que a comprovação das despesas glosadas foram efetuadas conforme solicitado pelo Fisco, mediante apresentação de livros e declarações e que no momento da diligência determinada pela DRJ, isto é, onze anos após o período fiscalizado, mostrou-se *uma tentativa bastante abusiva de tentar salvar o lançamento*, alega ainda que a documentação foi entregue ao Fisco e não foi devolvida com o encerramento da fiscalização; (vi) que os valores mantidos pela DRJ como insuficiência de pagamento foram parcelados, conforme documentação anexa ao Recurso Voluntário (Doc. 2). Ao final, pugna seja reconhecida a nulidade do lançamento e alternativamente que, no mérito, seja cancelada a exigência.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

I – Conhecimento

7. Não há comprovante de ciência da decisão de primeira instância juntada aos autos, dessa forma, presume-se tempestiva a apresentação do Recurso Voluntário ocorrida em 21.07.2016, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 743).

8. A Recorrente informa que os valores mantidos pela DRJ como insuficiência de pagamento foram parcelados, conforme documentação anexa ao Recurso Voluntário (Doc. 2). Os valores lançados podem ser resumidos no seguinte quadro*:

IRPJ 2003	Valor (R\$)	sub-totais	Quitação
Provisão de IRPJ a/c 2003	11.109,13	19.330,94	Quitado com SNPA (doc.05)
Provisão de IRPJ a/c 2003	4.502,21		IRRF do próprio exercício (doc. 08)
Provisão de IRPJ a/c 2003	3.719,13		IRRF do próprio exercício (doc. 08)
Ajuste de ex. anterior	118.693,65	162.937,35	Quitado com diversos Pericomp
Ajuste de ex. anterior	44.243,70		Quitado com SNPA
Totais	182.267,82	182.267,82	

** quadro extraído do item 9 do Acórdão nº 12-79.803*

9. Houve, portanto desistência do Recurso em relação a essa infração, razão pela qual ela não deve ser conhecida. Mantida a infração, a liquidação via parcelamento deve ser objeto de análise pela unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, responsável pela cobrança dos tributos.

10. Assim, a exceção da matéria insuficiência de recolhimento, o Recurso Voluntário, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser parcialmente conhecido.

II – Recurso Voluntário Sujeito Passivo Principal

a) Preliminar de ilegalidade parcial do art. 2º, § 4º, da IN RFB nº 1.412, de 2013

11. A Recorrente alega ser ilegal a disposição expressa no § 4º do art. 2º da IN RFB nº 1.412¹, de 2013, que determina o indeferimento sumário de pedido para protocolização de documentos em processos de forma presencial quando o Programa Gerador de Solicitação de Juntada de Documentos (PGS) estiver funcionando de forma normal.

12. Informa a Recorrente que a empresa estava desativada momentaneamente e que, em razão da ausência do diretor da empresa no Brasil, não foi possível a ele a realização de procuração eletrônica. Entende que é flagrante a ilegalidade do dispositivo *uma vez que trato o mesmo fato, “indisponibilidade” ou impossibilidade, de forma distinta, não isonômica: o problema*

¹ Art. 2º A entrega de documentos digitais na forma prevista no art. 1º será efetivada por solicitação de juntada a processo digital ou a dossiê digital de atendimento, por intermédio da utilização do Programa Gerador de Solicitação de Juntada de Documentos (PGS) ou mediante atendimento presencial nas unidades de atendimento da RFB. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1608, de 18 de janeiro de 2016]

§ 1º Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a entrega de documentos será realizada obrigatoriamente no formato digital de que trata o art. 1º, mediante a utilização do PGS. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1629, de 30 de março de 2016]

§ 2º Havendo indisponibilidade do PGS, as pessoas jurídicas constantes do § 1º, excepcionalmente, poderão se utilizar do atendimento presencial da RFB para a entrega dos documentos digitais. [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1608, de 18 de janeiro de 2016]

§ 3º A indisponibilidade de que trata o § 2º: [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1608, de 18 de janeiro de 2016]

I - será caracterizada pela existência de falha no programa que impeça a respectiva transmissão; e [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1608, de 18 de janeiro de 2016]

II - deverá ser demonstrada pelo contribuinte. [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1608, de 18 de janeiro de 2016]

§ 4º Será indeferido sumariamente o pedido relativo à utilização do atendimento presencial a que se refere o § 2º, quando ausente a condição prevista no inciso II do § 3º. [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1608, de 18 de janeiro de 2016]

originado pelo fisco ainda deve ser atestado pelo contribuinte, agora, apresentando-se o mesmo problema por parte do contribuinte há o indeferimento sumário.

13. A IN RFB nº 1.412, de 2013, vigente no momento da prática do ato processual sob análise, dispõe sobre a transmissão e entrega de documentos digitais no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Atualmente o tema é disciplinado pela IN RFB nº 2.022, de 2021, que em seu art. 11, § 4º, prevê orientação equivalente.²

14. Não se vislumbra ilegalidade alguma ou ofensa ao Princípio do Devido Processo Legal (art. 5º, LIV, da Constituição Federal) o fato de a Administração Tributária normatizar a forma como os atos serão formalizados, nomeadamente, no âmbito dos processos eletrônicos.

15. Registre-se que a própria Recorrente reconhece que não foi possível firmar a procuração eletrônica porque o diretor da empresa se encontrava ausente do País, ou seja, a causa pela dificuldade para prática do ato processual não decorre de falha do Programa Gerador de Solicitação de Juntada de Documentos (PGS), mas de ausência de precaução da administração da Recorrente, que, ao se ausentar do País, não constituiu procurador habilitado a exercer atos perante a Administração Tributária.

16. Além disso, frise-se, que a instrução normativa em questão (e os atos que lhe sucederão) não impede que os administrados exerçam atos processuais, como ocorre milhares de vezes por dia no ambiente do e-Processo, suporte tecnológico para os processos-administrativos tributários. Em igual medida, requisitos como habilitação e poderes para a prática de atos também se verifica nos processos eletrônicos judiciais.

17. Não obstante, como referido, a peça recursal foi integralmente reconhecida, isto é, sequer há prejuízo, que poderia ensejar interesse processual com eventual acolhimento da preliminar.

18. Dessa forma, inexistindo ilegalidade ou prejuízo à Recorrente, deve ser rejeita da preliminar de ilegalidade parcial do art. 2º, § 4º, da IN RFB nº 1.412, de 2013.

² Art. 11. Em caso de atendimento presencial, nas hipóteses previstas nesta Instrução Normativa, o interessado ou o procurador de que trata o § 3º do art. 7º deverá apresentar os documentos necessários à análise do processo ou os exigidos para a obtenção do serviço requerido, para que seja realizada a solicitação de juntada ao processo digital. [...]

§ 4º A solicitação de juntada feita no atendimento presencial em desacordo com as regras previstas nesta Instrução Normativa deverá ser indeferida no momento da sua análise.

b) Prescrição intercorrente administrativa

19. Alega a Recorrente ter ocorrido a prescrição intercorrente, visto que a ciência do Auto de Infração se deu em 15.07.2008 e o primeiro ato da Administração após a impugnação (Termo de Conversão em Diligência) ocorreu em 14.03.2014. Aduz que a demora na resolução ofende princípios norteadores do processo e os art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873³, de 1999; art. 49 da Lei nº 9.784⁴, de 1999; art.1º do Decreto nº 20.910⁵, de 1932; e o art. 24 da Lei nº 11.457⁶, de 2007.

20. Preliminarmente, registre-se que a Lei nº 9.873, de 1999, estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal e, como, se sabe, o tributo não tem natureza jurídica de sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN⁷). Por sua vez, o Decreto nº 20.910, de 1932, regula relação jurídica oposta à exigência tributária, dispõe sobre as dívidas passivas da União, estados e municípios.

21. Os dispositivos das Leis nº 9.784, de 1999, aplicada de forma subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, e Lei nº 11.457, de 2007, são prazos processuais impróprios, pois, ainda que expressem um desejo (ou até mesmo uma meta), a não execução do ato processual

³ Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

§ 2º Quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, a prescrição reger-se-á pelo prazo previsto na lei penal.

⁴ Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.

⁵ Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

⁶ Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

⁷ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

naqueles prazos não causa prejuízo ao processo, no caso específico, por conta da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme art. 151, III, do CTN⁸.

22. O tema, prescrição intercorrente, no âmbito do contencioso administrativo não demanda maiores debates hermenêuticos, sobretudo no âmbito desta 1ª Seção de Julgamento, após a edição da Súmula CARF nº 11, com o seguinte verbete:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.
(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

c) Nulidade por vício material no lançamento em relação aos depósitos bancários

23. A Recorrente, embora se referira à vício material do lançamento, alega nulidade da r. Decisão, que concluiu que a infração “depósitos bancários não comprovados” se referia a depósitos efetuados pelo Governo do Estado do Ceará (BEC).

24. Alega a Recorrente que em uma manobra processual um tanto ousada foi mantida a tributação sobre esses depósitos por entender, a autoridade julgadora de primeira instância, que tais valores se referiam a uma subvenção para custeio. Em suma, manteve a tributação com alteração da capitulação legal, do art. 42⁹ da Lei nº 9.430, de 1996, para o art. 392¹⁰ do RIR/99. Defende que a desqualificação da capitulação legal evidencia erro material do lançamento.

⁸ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

[...]

⁹ Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

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

25. A r. Decisão assim analisou a infração de depósitos bancários não comprovados:

6.1 Sobre os supostos documentos de prova trazidos na Impugnação, tem-se o Anexo I (fls. 283/284), que trata ser documento autoproduzido indicando o seguinte detalhamento sobre a operação: “ocorreu sob número FDI/PROAPI-340011/5, Resolução-CEDIN-060/98, de 10 de setembro de 1998, devidamente registrada no 3º R.T.D5 de Fortaleza/CE, sob número 163874, em 28 de setembro de 1998.”.

6.2 Sobre o referido documento, verifico o seguinte: trata-se do contrato de Mútuo FDI/PROAPI 34.0011/5 (fls. 286/289), aprovado pela Resolução CEDIN 060/98, de 10/09/98, tendo por objeto “empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 11% (onze por cento) do montante FOB de cada exportação mensal de produtos de exportação de fabricação própria [...] em cada um dos meses do período de Outubro/1998 a Setembro/2013, 180 (cento e oitenta meses) [...]” (cláusula 1.1).

6.3 Conforme previsto no item 1.3 da Cláusula Primeira, os recursos do empréstimo tomado destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da MUTUÁRIA, necessário a Industrialização de calçados destinados à exportação, de acordo com projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC.

6.4 A liberação das parcelas do empréstimo seria efetuada automaticamente mês a mês, mediante apresentação da documentação constante da cláusula terceira do contrato, pela mutuária (cláusula 1.4).

6.5 Os recursos teriam origem no Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI/PROAPI), instituído pela Lei Estadual nº 10.367/1979.

6.6 A forma e prazos de amortização do empréstimo estão previstos na cláusula 4.1: Do valor de cada parcela do empréstimo [...], o equivalente a 10% (dez por cento) será pago de uma só vez no dia 30 (trinta) de cada mês a que corresponder, após 60 (sessenta) meses e será devidamente corrigida desde a data do desembolso até a data do vencimento pela aplicação da Taxa de Juros de

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

¹⁰ Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

Longo Prazo - TJLP ou outro indexador que vier a substituí-lo por decisão da autoridade monetária competente.

6.7 Pelo visto acima, tem-se que a Impugnante obteve financiamento junto ao BEC, no valor de 11% das exportações mensais de produtos de fabricação própria, devendo ser pago apenas 10% do valor emprestado (com carência de 60 meses), com a possibilidade do perdão de 90% do montante, bastando que não houvesse atraso no pagamento de duas ou mais parcelas (cláusula 4.2).

6.8 Às fls. 291/294, há outro documento trazido aos autos na Impugnação, nomeado “Extrato de Operações”, onde se observa o timbre “BEC”, indicando ter sido emitido por aquela instituição financeira; o mesmo contém o cronograma mensal, desde novembro/1998 até agosto/2010, das liberações relativas ao programa 4-FDI-PROAPI-34, constando ali os valores denominados “VI. Fundo Perdido” e “VI Financiado”, sendo que o primeiro corresponderia a 90% do Valor Efetivo (VE) e, o segundo, a 10%.

6.9 Verifico também que as “datas efetivas” no citado extrato correspondem às datas dos depósitos bancários, objetos do lançamento desses autos, que englobam o período de janeiro a dezembro/2003 (para facilitar a visualização, juntamos a parte retirada da tabela de fl.38 da auditoria e do referido extrato de operações):

[...]

6.10 Quanto à correspondência entre os valores (depósitos bancários e aqueles constantes do extrato de operações), verifico haver uma certa diferença, que é explicada pela Impugnante à fls. 284, nos seguintes termos, em resumo: o valor assumido mensalmente perante o Governo do Estado do Ceará é aquele denominado “Valor Efetivo” (VE)⁶; sobre esse valor o BEC faria a dedução automática das taxas contratuais, que são: i) taxa de administração (3% do VE) – destinada ao Estado do Ceará (fl. 288, item 4.3); e, ii) taxa de formação de reserva (2% do VE) - destinada à promoção industrial, administrada pelo Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará – FDI (fl. 288, item 4.3) 7.

6.11 Tem-se, então, que o Valor Efetivo (VE) representaria o valor Líquido da Operação mais as taxas incidentes, e o valor do depósito, 90% do VE.

6.12 O resumo das informações e dos valores encontra-se na tabela abaixo (fl. 284), apresentada pelo contribuinte:

[...]

6.13 O auditor, ao efetuar o lançamento relativo à infração “depósitos de origem não identificada” informou que o contribuinte não teria se manifestado para comprovar a origem dos mesmos, ressaltando (fl. 240) que a Lei nº 10.637, de 07/12/1979, a qual trata desse tipo de incentivo, não traz previsão de sua efetivação em dinheiro; contudo, verifico que o contrato de mútuo (cuja cópia foi

apresentada pela Impugnante), expressamente prevê (em sua titulação) a ocorrência de liberação dos valores em dinheiro, conforme fl. 286, a saber:

[...]

6.14 Quanto a esse ponto, primeiramente, é possível firmar o entendimento de que a origem dos depósitos encontra-se devidamente comprovada, já que as datas constantes do extrato das operações, expedido pelo BEC, em conjunto com a explicação acerca do cálculo dos valores pela Impugnante, nelas inclusas as taxas incidentes, bem como a menção do contrato de que os depósitos seriam efetuados em dinheiro, assim permitem concluir.

6.15 Contudo, ainda que os valores possam ter sua origem identificada, é preciso saber, primeiramente, tratarem-se ou não de objeto de mútuo, mormente se considerarmos que a cláusula 4.2 do contrato (fl. 287) prevê que só haveria a obrigação por parte da Impugnante de quitar 100% do valor desembolsado no caso de haver atraso na quitação de duas ou mais parcelas do valor financiado (10% do VE); dessa forma, quitando-se tempestivamente as prestações, estaria a Impugnante desonerada da obrigação de devolução de 90% do VE, representados pelos depósitos.

6.16 Levando-se em consideração que a Impugnante não contabilizou os valores como receitas tributáveis, informando ao fisco apenas que seriam os mesmos provenientes de contrato de mútuo, necessário é verificar o teor do art. 586 da Lei nº 10.406/20028 (Código Civil Brasileiro), quando prevê que Mútuo é empréstimo de coisas fungíveis, estando o mutuário obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Desse ponto de vista, seria razoável entender descaracterizado o mútuo, já que ausente a obrigação de restituir o objeto na mesma quantidade no caso de quitação tempestiva do valor financiado.

6.17 Observe-se que os valores relativos aos 90% do VE foram contabilizados pela Impugnante na conta 2.3.1.01.03.001 (Valor Fundo Perdido a Realizar - fls. 298), registrada em sua DIPJ como Receita de Exercícios Futuros, fl. 212; seu montante foi tratado no grupo Resultado de Exercícios Futuros 9. Os 10% restantes, contabilizados na conta 2.2.1.01.03.002 - reduzido 000579, Valor Financiado a Vencer – fl. 299.

6.18 Como é cediço, à época do período fiscalizado, o grupo Resultado de Exercícios Futuros era apresentado no Balanço Patrimonial entre o Passivo Exigível e o Patrimônio Líquido, sendo composto pelas receitas já recebidas pela empresa, deduzidas dos custos e despesas correspondentes, incorridos ou a incorrer, e que, efetivamente, seriam reconhecidas em períodos futuros por estarem associadas a algum evento futuro ou à fluência do tempo e sobre as quais não haveria qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da empresa (art. 181 da Lei nº 6.404/76). Nesse grupo somente deveriam constar valores recebidos que se referissem a transações que afetariam o patrimônio de exercício posterior, e que não seriam em hipótese alguma devolvidos pela empresa e nem

representariam obrigação qualquer de sua parte de entregar bens ou serviços (pois, nesse caso, representariam um adiantamento de clientes, classificável no Passivo Circulante ou Exigível a Longo Prazo, conforme o caso) 10.

6.19 Assim, reconhecendo a Impugnante em sua contabilidade que os valores não seriam em hipótese alguma devolvidos e nem representariam obrigação qualquer de sua parte de entregar bens ou serviços (conforme reconhece em sua própria DIPJ), não há como considerá-los sob a perspectiva de um mútuo.

6.20 De outra ótica, pelo que foi visto nos parágrafos anteriores, resta óbvio a ocorrência de um contrato de empréstimo favorecido (que traduz um certo tipo de subvenção estatal), já que os valores, destinados à composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro das unidades industriais da Impugnante, estariam sendo objeto de renúncia (ou diferimento) por parte do Governo do Estado do Ceará.

6.21 Sobre o assunto, de se citar os Pareceres Normativos nº 2, de 04 de janeiro de 1978, e nº 112, de 29 de dezembro de 1978, da antiga Coordenação do Sistema de Tributação – CST, tendo esse segundo examinado o tratamento fiscal conferido às subvenções, a conferir:

[...]

6.22 Assim, temos que o conceito de “subvenção para investimento” (fixado pela Administração Tributária) corresponde a uma transferência de recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica, com finalidade de auxiliá-la não nas suas despesas, mas na aplicação específica em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

6.23 Sobre a possibilidade do não câmputo dos valores na apuração do lucro real, a matéria está regulamentada nos artigos 392 e 443 do Decreto nº 3.000/1999, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda/1999), a saber:

[...]

6.22 Assim, temos que o conceito de “subvenção para investimento” (fixado pela Administração Tributária) corresponde a uma transferência de recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica, com finalidade de auxiliá-la não nas suas despesas, mas na aplicação específica em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

6.23 Sobre a possibilidade do não câmputo dos valores na apuração do lucro real, a matéria está regulamentada nos artigos 392 e 443 do Decreto nº 3.000/1999, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda/1999), a saber:

[...]

6.25 Conforme o item 2.12 do Parecer Normativo CST Nº 112/78, deve haver uma sincronia de intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, não sendo suficiente apenas o animus de subvencionar para investimento, devendo existir ainda, por parte do beneficiário, a efetiva e específica aplicação da

subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

6.26 Por sua vez, não há vinculação dos recursos não desembolsados pela fiscalizada (pelo desconto concedido) à aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, como requer expressamente o referido Parecer. Assim, os benefícios financeiros auferidos com o desconto do empréstimo tomado do FDI/PROAPI não estariam sendo destinados à realização dos investimentos projetados, mormente na aquisição dos respectivos ativos, uma vez os recursos estariam destinados ao capital de giro da Impugnante, podendo ser utilizados da forma que lhe aprouvesse; desta feita, não resta dúvida que as subvenções recebidas pertencem à modalidade de “custeio”, possuindo natureza de receita tributável, a serem consideradas como “outros resultados operacionais”.

6.27 Certamente, a Impugnante obteve os benefícios do Estado do Ceará em função de desenvolver uma atividade econômica de interesse daquela unidade da Federação; aos Estados e Municípios, por sua vez, e dentro de suas respectivas competências constitucionais, é justificável a implementação de políticas públicas para promover o desenvolvimento de seus territórios, inclusive concedendo subvenções; todavia não restou caracterizado o auxílio concedido pelo estado cearense como uma “subvenção para investimento”, com: i) destinação específica para investimentos em implantação, ou ii) expansão do empreendimento econômico projetado e sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.

6.28 Por fim, sobre a questão do fundamento legal do lançamento, no qual os valores dos depósitos foram considerados como sem identificação de origem, quando deveria ser considerados como, de fato, de origem comprovada (já que provenientes do poder público) e, assim, ser aplicada a disposição do § 2º do art. 42 da Lei 9.430/9611, verifica-se que, ainda que o contrato de mútuo tenha sido informado à auditoria durante no período da fiscalização, ou mesmo os extratos das operações, juntados na Impugnação, o contribuinte não demonstrou desconhecer o que estava sendo lançado, vez que objetivou, inclusive, descaracterizar os valores ao tentar comprovar sua origem, demonstrando não ter sofrido qualquer prejuízo na elaboração de sua defesa, demonstrar não ter existido as hipóteses de nulidades, previstas no PAF, a saber:

[...]

6.30 Por todo o exposto, quanto ao presente tópico, voto por considerar procedente o lançamento, mantendo-se o crédito tributário exigido em relação à infração “depósitos de origem não identificada”.

26. De fato, observa-se que a motivação para o lançamento de omissão de receitas do IRPJ e dos tributos reflexos se deu com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza o lançamento quando o sujeito passivo não comprove com documentação hábil e idônea, a origem

dos recursos utilizados. Em outras palavras, a possibilidade de exigência do IRPJ com base na presunção de depósitos bancários não justificados, isto é, mediante inversão do ônus probatório diante do indício conhecido (depósito bancário) para provar o fato não conhecido, mas provável (omissão de receitas) é autorizada apenas quando não há justificativa, suportada por documentos, para os referidos lançamentos a crédito em conta de depósitos à vista.

27. É fato incontroverso, reconhecido inclusive pela autoridade julgadora de primeira instância, que tais depósitos restaram justificados, trata-se, a princípio, de operações de mútuo, decorrentes de incentivo financeiro vinculado a exportação, concedido pelo Estado do Ceará e operado pelo BEC.

28. Como bem analisado pela autoridade julgadora de primeira instância, dos valores recebidos pela Recorrente, 90% foram contabilizados na conta 2.3.1.01.03.001 (Valor Fundo Perdido a Realizar - fls. 298), registrada em sua DIPJ como Receita de Exercícios Futuros (fl. 212), isto é, tais valores foram tratados como Resultado de Exercícios Futuros e não foram oferecidos à tributação. Apenas os 10% restantes, contabilizados na conta 2.2.1.01.03.002 (Valor Financiado a Vencer – fl. 299) tem natureza jurídica de mútuo.

29. Conforme se observa, durante o procedimento de fiscalização, a Recorrente, devidamente intimada sequer respondeu os questionamentos da Fiscalização. Ao não prestar qualquer esclarecimento naquele momento, a condição para aplicação da presunção legal de omissão de receita restou caracterizada.

30. A não justificação quando à origem dos créditos em conta bancária impediu que o Fisco aplicasse o disposto no § 2º do art. 42¹¹ da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, verificar se tais parcelas foram computadas na base de cálculo dos tributos e, caso não fossem, serem submetidas pela autoridade lançadora, mediante lançamento de ofício, às normas de tributação específica.

¹¹ Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

[...]

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

[...]

31. Uma análise mais apressada no dispositivo pode levar a crer que em qualquer momento processual, em especial, após a instauração do litígio pela apresentação tempestiva da impugnação, poderia ser justificada a origem do depósito bancário e o afastamento da presunção. Essa conclusão precisa ser ponderada, visto que a simples justificação traz consigo a necessidade de se verificar a correção para fins tributários do registro do depósito bancário que serviu de base para o lançamento com base presumida.

32. O comando do § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é direcionado à autoridade lançadora para que aplique a norma específica de tributação sempre que identificar, durante o procedimento de fiscalização, que o depósito bancário é prova direta de infração de omissão de receita ou rendimento. Ou seja, o dispositivo é um comando cogente à Fiscalização para que não efetue o lançamento de ofício com base na presunção prevista no *caput*, mas o faça com base na legislação específica aplicada ao fato gerador revelado.

33. Como referido, a Recorrente permaneceu omissa e não cumpriu qualquer dever de colaboração durante o procedimento de fiscalização destinado a justificar a origem dos depósitos bancários. Apenas após a instauração do litígio, justificou que tais depósitos se referiam a operações de mútuo junto ao Estado do Ceará.

34. Privilegiar apenas parcialmente o comando legal de justificativa de contabilização dos depósitos bancários, no caso, parte como mútuo e parte como subvenção para reforço de caixa da Recorrente, sem que, para aqueles valores que se traduzem como de natureza jurídica de acréscimo patrimonial, se verifique o necessário oferecimento à tributação, se traduz em um benefício a própria torpeza daquele que, uma vez intimado pela Fiscalização, a ignore para, após instaurado o litígio, apresente a real natureza jurídica dos valores depositados em conta corrente bancária, sobretudo quando o fato revelado já se encontra em período abrangido pela decadência.

35. A impossibilidade de permitir o afastamento da presunção legal em momento posterior ao encerramento do procedimento fiscal para valores que deveriam ter sido oferecidos a tributação, mas não o foram, encontra ainda fundamento no ordenamento jurídico que veda o comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*), isto é, veda a adoção de posição jurídica contraditória à assumida anteriormente.

36. Em suma, não há como admitir como passível de comprovação valores relativos a depósitos bancários sobre os quais a Recorrente, devidamente intimada, quedou-se por não prestar informações para, em momento posterior, justificar sua contabilização sem, no entanto, oferecer os respectivos ingressos à tributação.

37. Como aprofundadamente analisado pela autoridade julgadora de primeira instância, 90% dos valores creditados em conta bancária têm natureza de receita e não foram submetidos à tributação, porquanto 10% referem-se à obrigação mutuária, com obrigação de devolução pela Recorrente.

38. A condição para elidir a presunção legal de omissão de receitas com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, depende do atendimento cumulativo de duas condições: (i) justificação do depósito e (ii) quando tiver natureza jurídica de receita, o cômputo de tais parcelas na base de cálculo do imposto. Nessa linha, são os precedentes do CARF:

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

Ano-calendário: 2003

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM IDENTIFICADA, MAS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96.

O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada, o que inclui não apenas o ônus da efetiva comprovação da origem dos recursos depositados, mas também o da comprovação do adequado oferecimento da respectiva receita à tributação, no caso de se tratar de receita tributável.

(Acórdão nº 9101-004.857, relatora Andrea Duek Simantob, sessão em 05.03.2020)

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

Ano-calendário: 2009, 2010

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO CONSUMO DA RENDA.

O art. 42 da Lei no 9.430, de 1996, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o

titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. **Trata-se de presunção legal onde, após a intimação do Fisco para que o fiscalizado comprove a origem dos depósitos, passa a ser ônus do contribuinte a demonstração de que não se trata de receitas auferidas, sob pena de se considerar aquilo que não foi justificado como omissão de rendimentos.** Não servem como prova argumentos genéricos, que não façam a correlação inequívoca entre os depósitos e as origens indicadas. A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada - Súmula CARF nº 26. Hipótese em que o Fisco cumpriu todos os requisitos legais e o recorrente não logrou comprovar a origem dos depósitos bancários.

(Acórdão nº 1102-001.253, relator José Evande Carvalho Araújo, sessão em 26.11.2014 – g.n.)

39. A Recorrente diz ter havido uma manobra que alterou a capitulação legal do lançamento, tal fato, contudo, *de per si*, não seria razão para nulificar a r. Decisão, visto que o lançamento se refere ao fato gerador da obrigação tributária correspondente (art. 142 do CTN)¹². Seria, portanto, plenamente possível, diante dos mesmos fatos, manter incólume a exigência caso a autoridade lançadora se equivocasse na referência legal infringida, mas fosse precisa em relação aos fatos imputados, de tal forma que o sujeito passivo pudesse exercer, sem embargo, o contraditório em ampla defesa (CF, art. 5º, LV¹³)

40. Todavia, não foi isso que ocorreu.

41. A autoridade julgadora não alterou a qualificação ou natureza jurídica dos fatos que motivaram a autuação com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Ao analisar as justificativas trazidas em impugnação. Pelo contrário, concluiu que 90% de tais valores eram receitas que não foram oferecidas à tributação.

42. Em relação aos valores repassados pelo Estado do Ceará, via BEC, 90% deles são efetivamente receita e não foram objeto de tributação, ou seja, não houve implementação da

¹² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

¹³ LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

dupla condição (justificação dos depósitos e tributação da receita) para afastar a presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

43. Registre-se que não se está diante de incentivo, do tipo crédito presumido do ICMS, regulado pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, com os acréscimos dos §§ 4º e 5º trazidos pela Lei Complementar nº 160, de 2017, e sobre os quais se aplicariam os novos entendimentos trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça no EREsp nº 1.517.492/PR e, posteriormente, no Tema Repetitivo nº 1.182, mas de subvenção corrente financeira vinculada a exportação. Ou seja, não há dúvida que a parcela entregue pelo Estado do Ceará e que não será objeto de devolução pela Recorrente, equivalente a 90% dos valores creditados, tem natureza de receita, com o consequente acréscimo patrimonial.

44. A autoridade julgadora de primeira instância decidiu por considerar integralmente procedente o lançamento em relação à infração “depósitos de origem não identificada” (item 6.30 do r. Acórdão).

45. Nesse ponto, pelas conclusões e razões deduzidas na r. Decisão, onde 10% dos valores creditados têm natureza de mútuo, tais valores encontram-se justificados e por não terem natureza de receita, não se submetem à hipótese do § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Por essa razão, esses valores, que serão objeto de devolução, devem ser excluídos da base de cálculo da respectiva infração.

46. Dessa forma, em relação à infração “depósitos de origem não identificada”, no montante de R\$ 688.928,92, deve ser excluído a parte dos valores que se referem a mútuo, que deve ser devolvido pela Recorrente, isto é, 10% dos valores correspondentes aos créditos que serviram de base de cálculo, permanecendo a infração em relação a 90% dos valores depositados, que têm natureza de receita e sobre os quais a Recorrente não logrou demonstrar terem sido oferecidos à tributação.

d) Glosa de Despesas

47. A Recorrente alega que a comprovação das despesas glosadas foi efetuada, conforme solicitado pelo Fisco, mediante apresentação de livros e declarações, e que, no momento da diligência determinada pela DRJ, isto é, onze anos após o período fiscalizado,

mostrou-se uma tentativa bastante abusiva de tentar salvar o lançamento, alega ainda que a documentação foi entregue ao Fisco e não foi devolvida com o encerramento da fiscalização.

48. Em resumo, a Recorrente reconhece não possuir os documentos que dariam suporte ao lançamento e justifica a ausência de guarda desses documentos ao lapso temporal entre a diligência e a época da ocorrência dos fatos.

49. Sobre esse ponto, por concordar com as conclusões da r. Decisão, adoto as razões de decidir, nos termos no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784¹⁴, de 1999:

8. Quanto aos Anexos III e IV, relacionados à infração “glosas de despesas operacionais com vendas e com administração” (docs nº 02 e 03, fls. 310/334 e 417/579), cujo valor totaliza R\$ 1.358.545,71 (conforme DRE de 2003, fl. 281 do livro diário nº 15), o contribuinte informa ter apresentado toda a documentação de suporte por solicitação do auditor-fiscal, por ocasião do procedimento fiscalizatório, juntamente com todos os livros contábeis. No entanto, como se verá, não constam dos autos os documentos de lastro conforme alega o contribuinte.

8.1 O auditor, às fls. 04/05, havia solicitado os seguintes documentos:

Contrato Social/Estatuto; Livro Caixa, Diária e razão, Livros Auxiliares, Reg. de Entrada e Saídas, Reg. de Inventário, Apuração de ICMS e DIES, Lalur, Reg. de Utilização de documentos fiscais, Recibos de entrega de DIPJ, DCTF, DIRF e DACON, Cópia dessas declarações, DARF's e Extratos bancários. Nos autos consta, a partir de fl. 08, o recebimento dos seguintes documentos: Contrato Social, Procuração, Livro Razão, Diários, Lalur, cópia do recibo de entrega de DIPJ, DCTF, DIRF e DACON, cópia de perdcomp e cópia de extratos bancários (conforme Termo de Retenção, fl. 17). Após a constatação de que parte desses documentos foram juntados aos autos (fl. 17), não houve mais apresentação de qualquer documento, tampouco os mencionados documentos de lastro. O contribuinte até retificou sua DIPJ, porém, sem esclarecer as incompatibilidades levantadas pela auditoria.

8.2 Veja-se que a autoridade responsável pela fiscalização pode e deve examinar a escrituração da empresa visando atingir a finalidade específica da auditoria; nos presentes autos, o exame foi efetuado, primeiramente, com os livros e declarações, que se mostraram insuficientes para o convencimento do auditor, pelas razões expostas em seu relatório, a saber, fl. 271:

[...]

¹⁴ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

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

8.3 Nesse ponto, veja-se o que dispõe o art. 276 do RIR/99, particularmente quanto à fiscalização das empresas optantes e/ou obrigadas à apuração do resultado pelo lucro real (caso do contribuinte):

“Art. 276 – A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º)”.

8.4 Dessa forma, para dar efetividade ao comando do art. 923, do mesmo Regulamento, que reza que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (base legal constante do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º), a análise da auditoria deve incluir a documentação probatória, a qual, nos autos foi solicitada e não recebida.

8.5 Assim, levando em consideração o conteúdo dos anexos III e IV, bem como os docs 02 e 03 (anexos aos memoriais), conforme fls. 310/334 e 417/579, onde estão relacionados os itens e subitens relacionados às contas contábeis das “Despesas Operacionais Com Vendas” e “Despesas Operacionais com Administração”, onde também o contribuinte descreve seus saldos; bem como a página do razão onde constam os respectivos lançamentos, confeccionei as tabelas abaixo (contendo os itens e subitens, e percentuais relativos), a qual foi encaminhada à autoridade administrativa a quo, através da Resolução 12-260, de 14/03/2014, dessa DRJ/RJO, onde se propôs, através de diligência, fosse examinado o livro Diário do contribuinte para se verificar os registros dos lançamentos do Razão (presentes nos docs 02 e 03), em sua totalidade, bem como a autenticação do Diário no registro competente; e também, que se obtivesse junto ao contribuinte os documentos probatórios, hábeis e idôneos para comprovar os registros das rubricas da tabela confeccionada (abaixo inserida), verificando sua conformidade ou não com os respectivos lançamentos:

8.6 Os documentos deveriam ser solicitados a critério da fiscalização, sendo que a comprovação do todo poderia ser feito por amostragem, conforme método que a auditoria definiria, a seu critério.

8.7 Ocorre que, retornado os autos do processo a essa DRJ, verifiquei que o termo de intimação (fl. 670/672) expedido pela autoridade fiscal responsável pela diligência, devidamente enviado via AR, não foi entregue no domicílio fiscal do contribuinte por motivo de mudança de endereço (fl. 673). Ato contínuo, o auditor compareceu pessoalmente ao domicílio tributário indicado (juntando inclusive foto do local – fl. 685), atestando que, naquele endereço (Rodovia BR 222, s/n, KM 310, vide fls. 675, 680, 684 e 685), funciona, atualmente, outra empresa.

8.8 Foi então o contribuinte intimado por edital (fl. 676 682).

8.9 Verifico, ainda, que às fls. 692/695 foi juntado pedido de cópia do processo, apresentado pela Interessada em 22/06/2015, no entanto, não houve manifestação de sua parte sobre os termos da diligência, até o dia 11/02/2016 (conforme termo de solicitação de juntada à fl. 698 dos autos).

8.10 Referido termo informa que a empresa encontra-se momentaneamente com as atividades paralisadas, por problemas de mercado e financeiros decorrentes de créditos ainda não ressarcidos pela RFB, bem como pela presente ação fiscal, que inviabilizou qualquer tentativa de continuidade no momento.

8.11 Acrescenta, ainda, o contribuinte que toda a documentação solicitada pela diligência e outras mais, foram entregues ao fisco estando até hoje sem devolução pela fiscalização da DRF de Sobral.

8.12 No tocante à afirmativa da contribuinte de que toda a documentação estaria na posse ainda da RFB, entendo possuir caráter meramente protelatório, pois como o contribuinte ficou ciente dos termos da diligência, bem como ciente de que estava-se tentando a sua localização pela fiscalização, por qual razão não se manifestou para entregar os documentos de lastro solicitados, uma vez que a diligência foi bem clara no sentido de que se solicitasse ao contribuinte os documentos probatórios, hábeis e idôneos para comprovar os registros das rubricas da tabela confeccionada, verificando sua conformidade ou não com os respectivos lançamentos.

8.13 O fato de o contribuinte não ter retirado os livros e documentos utilizados na ação fiscal não retira de si a responsabilidade de cumprir o que se pede, e de viabilizar o julgamento da lide.

8.14 Para ficar bem claro, reinsiro nesse voto a menção de que o exame do que foi recebido foi efetuado pela autoridade fiscal, a saber: “primeiramente, com os livros e declarações, que se mostraram insuficientes para o convencimento do auditor, pelas razões expostas em seu relatório, a saber, fl. 271:

[...]

8.15 Dessa forma, entendo não ter restado, sob nenhuma forma, a hipótese de impossibilidade de o contribuinte apresentar a documentação de lastro (solicitada) pois que essa estaria com a fiscalização que não os teria devolvido.

8.16 Em conclusão, tendo em vista que a escrituração é efetivada após a ocorrência dos fatos, e a prova desses fatos deve se dar através dos documentos de lastro (ausentes nos autos) e não somente pelos livros de sua escrituração, inúcio se torna a solicitação constante de sua última petição, datada de 11/02/2015 (sic!) de se aceitar a substituição dos documentos solicitados pelos arquivos contábeis magnéticos (ou impressão manual), em nova baixa para diligência.

8.17 Por tais razões, tenho que o lançamento relacionado às despesas operacionais (e outras despesas operacionais), que totaliza R\$ 1.358.545,39, referente à infração “glosas de despesas operacionais com vendas e com administração”, deve ser considerado procedente e o crédito tributário, mantido. (g.n.)

50. Diante da ausência de comprovação, a glosa de despesas deve ser mantida.

Dispositivo

51. Por todo o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER a matéria “insuficiência de recolhimento”, por REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para cancelar parte da infração depósitos bancários não comprovados, referente a 10% dos valores, que restaram demonstrados se referir a mútuo.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins