



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13931.001190/2008-89
Recurso n° 501.802 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1101-000.820 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2012
Matéria IRPJ e CSLL - Omissão de Receitas e Glosa de despesas
Recorrentes CONSTRUTORA VALOR LTDA
FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

ART. 62-A DO RICARF. SOBRESTAMENTO. REQUISITOS.

O Regimento Interno do CARF admite o sobrestamento de julgamento quando o STF tenha sobrestado o julgamento de recursos extraordinários da mesma matéria. Não basta a matéria ser reconhecida como de repercussão geral, pois isso suspende o julgamento nas cortes inferiores, mas não no STF. O processo administrativo se pauta pelo princípio constitucional da celeridade processual e o sobrestamento indevido de processo no CARF pode levar à prescrição de ação penal vinculada ao lançamento, por isso só se admite o sobrestamento de processos no CARF nos exatos termos do regimento interno.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. É válido o lançamento formalizado por autoridade competente, expressando com clareza os fatos apurados e os critérios de cálculo adotados para determinação do crédito tributário exigido, bem como oportunizando à fiscalizada o conhecimento das apurações quando ainda em curso as análises fiscais, e atendendo às requisições de livros e documentos por ela feitas durante e depois de encerrado o procedimento fiscal. PROVA EMPRESTADA. A decisão judicial que declara a nulidade de interceptações telefônicas, e reconhece a validade dos demais elementos de prova presentes no processo, não impede a utilização, pelo Fisco, de provas documentais vinculadas às atividades econômicas da autuada. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE PROVA DE CIÊNCIA DO DEMONSTRATIVO DE PRORROGAÇÃO. Na presença de Mandado de Procedimento Fiscal válido durante todo o procedimento fiscal, desnecessário

comprovar a alegação de inobservância de normas infralegais, na medida em que ela não macula o lançamento formalizado por autoridade competente.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OPERAÇÕES DE MÚTUO COM EMPRESA LIGADA TAMBÉM SUBMETIDA A PROCEDIMENTO FISCAL. Admite-se comprovada a origem de depósitos bancários coincidentes em datas e valores com operações de mútuo realizadas com empresa ligada se a autoridade lançadora já tinha conhecimento que ela era a depositante e também a submetia a procedimento fiscal. OPERAÇÕES DE MÚTUO SEM PROVA DO FLUXO FINANCEIRO. A afirmação de que os depósitos bancários têm origem em operação de mútuo com empresa ligada exige, além da apresentação do correspondente contrato, a demonstração do efetivo fluxo financeiro entre as empresas, mormente se a empresa ligada, intimada no curso do procedimento fiscal, recusa-se a apresentar as provas pertinentes. OPERAÇÕES DE MÚTUO COM SÓCIO MEDIANTE TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS. Se a origem dos depósitos bancários são transferências bancárias promovidas pelo sócio da fiscalizada, necessária é a demonstração de que este dispunha de saldo em sua conta corrente à época dos depósitos questionados. OPERAÇÕES DE MÚTUO COM SÓCIO MEDIANTE DEPÓSITOS EM ESPÉCIE. Se a origem dos depósitos bancários são depósitos em espécie promovidos pelo sócio da fiscalizada, a prova da disponibilidade destes valores em poder do sócio não deve deixar dúvida quanto à sua origem ser distinta das atividades da interessada. Insuficiência da declaração de rendimentos como prova de origem em tais condições. DEVOLUÇÃO DE ADIANTAMENTOS. ALEGAÇÃO DE NOVO AJUSTE ENTRE OS CONTRATANTES. Ausente prova de novo ajuste contratual entre as partes que firmaram, entre si, contrato de empreitada global, não se acolhe a alegação de que a devolução de adiantamentos se justificaria por somente terem sido prestados serviços de mão-de-obra à contratante. REGULARIZAÇÃO DE REGISTROS CONTÁBEIS DE DEPÓSITOS NÃO INFIRMADA PELO FISCO. Se a interessada alega, no curso do procedimento fiscal, que reconheceu posteriormente a receita correspondente a depósitos bancários questionados, e a autoridade fiscal não desconstitui esta afirmação, não subsiste a presunção de omissão de receitas. DEPÓSITOS DECORRENTES DE REEMBOLSO. Não há reparos à decisão recorrida que admite comprovada a origem de depósitos bancários apenas quando apresentada a documentação de suporte da escrituração contábil. DEPÓSITOS CORRESPONDENTES A RECEITAS POSTERIORMENTE RECONHECIDAS PELA CONTRIBUINTE. Necessária a prova documental do posterior reconhecimento das receitas para que a exigência possa ser adequada a eventual postergação de recolhimento alegada em defesa.

RECEBIMENTOS DE CLIENTES EM RAZÃO DE MATERIAIS ADQUIRIDOS PELA CONSTRUTORA EM NOME DO CONTRATANTE. Correta a decisão que mantém, apenas, as exigências de contribuições sobre o faturamento, incidentes sobre valores que não se caracterizam como reembolso de despesas com materiais de construção, mas sim preço dos serviços prestados.



APORTE DE CAPITAL. Correta a presunção de omissão de receitas em decorrência de valores ingressados em conta de disponibilidades, em contrapartida ao Patrimônio Líquido, se não comprovado o regular aumento do capital social.

MULTA QUALIFICADA. Não há reparos à decisão que exclui a qualificação da penalidade porque ausente prova inequívoca e objetiva de fraude ou conluio.

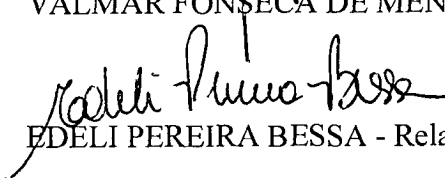
MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. Definidos em lei, o percentual de 75% aplicado em lançamento de ofício, bem como a utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, não se sujeitam a discussão no contencioso administrativo fiscal (Súmula CARF nº 2).

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Ausente motivação suficiente para qualificação da penalidade, não opera efeitos sobre a contagem do prazo decadencial a disposição do parágrafo único do art. 173 do CTN. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo, de que não apurou base tributável no período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de sobrestamento, vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento, ACOLHER PARCIALMENTE a arguição de decadência e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor na matéria preliminar o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.


VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.


EDELÍ PEREIRA BESSA - Relatora



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Manoel Mota Fonseca.



Relatório

CONSTRUTORA VALOR LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR que, por maioria de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 24/12/2008, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 14.416.417,78, com aplicação de penalidade no percentual de 150%. Ainda, porque exonerado crédito tributário acima do limite previsto na Portaria MF nº 03/2008, a Turma de Julgamento submeteu sua decisão a reexame necessário.

Em 24/12/2008 a contribuinte em epígrafe foi cientificada do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1729/1730, acompanhado da relação de intimações lavradas em face da fiscalizada e de terceiros (circularizações e requisições de movimentação financeira dirigidas a instituições financeiras), do Anexo nº 13 denominado *Relatório de Ação Fiscal nº 1105/2008*, dos Anexos nº 1 a 12 relativos à apuração das receitas omitidas e dos tributos exigidos, e dos Autos de Infração correspondentes.

Consta do Relatório de Ação Fiscal nº 1105/2008 (fls. 1731/1753) as seguintes conclusões extraídas, pela autoridade lançadora, após o procedimento fiscal desenvolvido

I — da Descrição dos Fatos

O procedimento iniciou-se em 17/10/2006. Durante a ação fiscal foram lavrados cinquenta e sete termos fiscais, já listados neste termo e devidamente juntados ao processo.

Encontram-se juntados ao processo todos os termos e documentos produzidos pela Auditoria Fiscal bem como todos os documentos e cópias apresentados pela fiscalizada no curso da ação fiscal.

A Auditoria Fiscal apurou a ocorrência de contabilização irregular dos depósitos bancários recebidos pela autuada, os quais estão relacionados no Anexo nº 01 deste termo.

À luz do disposto em Lei, os depósitos sem identificação de origem são considerados receita omitida. Também são considerados como omissão de receita todos os depósitos bancários com identificação de origem cuja comprovação da operação seja ineficaz, insuficiente ou incompleta para demonstrar e provar não se tratarem de receitas. Por exemplo, nos alegados contratos particulares de mútuo. Ainda, são considerados como omissão de receita todos os depósitos bancários com identificação de origem, porém equivocadamente contabilizados como ressarcimento de despesas (art. 24 da Lei nº 9.249/1995, arts. 40 e 42 da Lei nº 9.430/1996, e arts. 249, inciso II, 251 e §, 278, 279, 280, 281, III, 282, 287, e 288 do RIR/1999).

[...]

I.2 — Resultados de Exercícios Futuros

A fiscalizada não obedeceu ao regime de apuração do IRPJ pelo custo orçado e sua correta utilização por meio do grupo Receitas de Exercícios Futuros — REF como disposto na legislação. No caso desta empresa autuada, a apuração, controle

*61*⁵

e contabilização da realização de receitas de exercícios futuros não pode estar correta uma vez que a empresa não apresentou demonstrativos de acordo com as IN SRF nº 84/1979 e nº 23/1983, e alterações.

[...]

Ou seja, tendo descumprido as condições prescritas nas IN SRF nº 84/1979 e nº 23/1983 a construtora obrigatoriamente sujeita-se à tributação imediata da receita dos contratos por ela firmados cujo objeto tenham sido a construção e ou a venda de imóveis.

II - da Apuração de Omissão de Receitas

A apuração de omissão de receitas efetuada pela Auditoria-Fiscal encontra-se demonstrada nos Anexos 1 a 4 deste Termo, com a decorrente apuração de diferenças de impostos e contribuições federais demonstrada nos Anexos 5 a 12 deste Termo.

Como estas diferenças de impostos e contribuições apuradas pela fiscalização não foram esclarecidas pela intimada nos respectivos prazos, os valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pela Fiscalização são objeto de lançamento ex officio por meio dos respectivos Autos de Infração (vide Anexos 6 a 12 deste Termo).

Os Anexos 1 a 4 foram elaborados mediante conciliação contábil por meio de contraste entre os extratos bancários da empresa comparando-os com os registros e valores escriturados em sua contabilidade. Nesta conciliação, a Auditoria-Fiscal identificou dois grupos de inconsistências.

No primeiro grupo de inconsistências, relacionadas nos Anexos 1 e 2 deste Termo, encontram-se depósitos bancários dos quais a fiscalizada:

- a) não comprovou a origem dos recursos utilizados nessas operações ou,*
- b) mesmo indicando a origem, não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse de forma inequívoca que tais recursos tenham sido oferecidos à tributação ou,*
- c) não comprovou que tais recursos seriam isentos ou não-tributáveis (RIR/1999, art.849, §1º, I e II, respectivamente).*

No segundo grupo de inconsistências, relacionadas nos Anexos 3 e 4 deste Termo, encontram-se os depósitos efetuados por Clientes cujos valores não foram tributados como receita operacional da Construtora (RIR/1999, art.849, §1º, II).

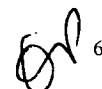
A empresa autuada retificou suas DCTF do AC 2003 e pediu parcelamentos de PIS e COFINS. Porém, não retificou em DCTF os seus débitos de IRPJ e CSLL daquele ano.

II.1 — Depósitos bancários, "mútuos" e passivos fictícios

No Anexo 1 encontram-se relacionados os depósitos efetuados por: COLUMBIA, MONTE BLANC, OZYX, RELECTA e ROLANDO ROZEMBLUM ou "origem/depositante não identificado". Ressalte-se que os depósitos de origem comprovada mantidos no Anexo 1 são aqueles para os quais a empresa não comprovou de forma inequívoca que tais recursos tenham sido oferecidos à tributação.

[...]

No caso da reversão, pela fiscalizada, de alguns Adiantamentos de Clientes para Receitas do AC 2003, a Fiscalização considerou como não omitidas as receitas correspondentes àquelas reversões que inequivocamente referiam-se aos depósitos em conta bancária listados no Anexo 1. Destarte, foram atendidas em sua

 6

totalidade as exclusões pleiteadas pela fiscalizada referentes aos adiantamentos feitos por sua cliente JOINVILLE EXPRESS (vide Anexo 1).

A Fiscalização apurou que, na maioria dos casos, os valores de clientes foram mantidos no passivo Adiantamento de Clientes sem que os depósitos tenham sido oferecidos à tributação mediante reconhecimento de Receitas. Desta forma, a tributação de tais valores deve ser feita por meio de uma de duas presunções legais:

[...]

Note-se que ambas as presunções legais remetem às partidas de um mesmo lançamento contábil, isto é, tributar tendo como base de cálculo o débito à conta Bancos ou o crédito a Adiantamento de Clientes. Em razão da falta de suporte documental à contabilização dos Adiantamentos de Clientes e diante da certeza das datas e valores consignados pelas instituições financeiras nos extratos das respectivas contas bancárias da fiscalizada, torna-se forçoso preferir pela tributação dos depósitos bancários não oferecidos à tributação. Os extratos bancários foram regularmente obtidos pela Auditoria Fiscal durante o procedimento de fiscalização.

Coincidentemente, a quase totalidade dos depósitos bancários não oferecida à tributação (Anexo 1) refere-se a transações com pessoas ligadas de forma direta ou indireta, i.e., incluem as transações próprias bem como as transações por intermédio de terceiros ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha interesse direto ou indireto. Foram registradas operações intituladas "Adiantamento de Clientes" (com COLUMBIA) ou "Mútuo" (MONTE BLANC, OZYX, REPLECTA e ROLANDO ROZEMBLUM).

Embora a fiscalizada e/ou terceiros tenham apresentado algumas cópias de documentos ditos contratos de mútuo, os mesmos padecem de vícios insanáveis e estão desacompanhados dos documentos comprobatórios das respectivas transações bancárias, impedindo a caracterização de tais depósitos como se mútuo fossem.

Os alegados documentos firmados entre particulares produzem efeitos apenas entre as partes e não podem vincular a administração tributária quanto aos seus efeitos pretendidos em favor do contribuinte quando estão, tais "documentos", desacompanhados de documentos outros que comprovem inequivocamente os fatos que tais "contratos", "mútuos", "recibos", etc. querem fazer provar. .

Ainda, no tocante aos "adiantamentos" que a fiscalizada diz ter recebido da COLUMBIA, as alegações de que os valores teriam sido devolvidos pela VALOR à COLUMBIA escoram-se em cópias de cheques emitidos pela VALOR nominalmente à própria (CONSTRUTORA VALOR LTDA.), impossibilitando à fiscalizada, também por isso, identificar e comprovar quais teriam sido os reais destinatários dos diversos e vultosos saques de valores em torno de duzentos mil reais cada que a fiscalizada efetuou nos últimos dias de dezembro/2004 (vide anexo "bancos" juntado ao processo).

[...] Além disto, documentos apreendidos na Operação Pôr-do-Sol anexados a este processo demonstram a existência e manutenção de controles e movimentação de dinheiro em espécie à margem da contabilidade, com trânsito de carros-forte fazendo entregas e retiradas de vultosas quantias em espécie diretamente nas residências dos envolvidos, num controle denominado caixa ideal (sic): um eufemismo para a vulgar expressão "caixa dois".

[...]



Voltando ao tema anterior, o mesmo fenômeno relacionado à prática de transações com pessoas ligadas (em sentido amplo) se observa na reversão parcial de "Adiantamento de Clientes" (contas 0215.1300 — Jan-Ago/2003 e 0215.0100 — Set-Dez/2003) a "Receitas" feita durante o AC 2005 em meio ao procedimento fiscal à época em andamento. Na ocasião, a fiscalizada reconheceu todas as receitas exceto aquelas decorrentes de transações com pessoas ligadas (CASABELA e COLUMBIA, dentre outras). O total de "Adiantamento de Clientes" do AC 2003 que após meados de 2005 restaram como passivo fictício nas contas 0215.1300 e 0215.0100 montava em R\$2.336.137,90 sendo que R\$2.295.871,92 ou 98,3% do total referiam-se a transações com pessoas ligadas (CASABELA e COLUMBIA, dentre outras).

Portanto, a fiscalizada usou deste artifício de passivo fictício para diminuir as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos AC 2002 a 2004 para, ao final, simular a "devolução" destes valores aos "Clientes", procedendo vultosos saques em suas contas bancárias, como se os serviços ou transações inicialmente contratados tivessem sido simplesmente cancelados – o que também não restou comprovado.

[...]

II.2 – Depósitos de Clientes que não foram tributados como receitas

Como constatado pela Auditoria Fiscal, os contratos celebrados entre a construtora (contratada) e compradores (contratantes) foram firmados por valor total, i.e., o contrato divide o preço entre materiais e mão-de-obra, sendo que os materiais representam sempre mais de 70% do total.

A Construtora assinou com os clientes indicados um contrato que separa os valores em "material" e "outros" indicando, textualmente, que as notas fiscais de material serão emitidas em nome dos clientes contratantes.

Na execução do contrato, as notas-fiscais-(NF) de materiais são emitidas em nome do contratante, no endereço deste ou da contratada, com endereço de entrega na respectiva obra; as cobranças das NF de materiais são enviadas diretamente à construtora; há um fax de agosto/2004 por meio do qual um sócio-diretor da construtora orienta seus fornecedores a como proceder na emissão das NF (cópia anexa ao processo); as NF de materiais contém carimbos do almoxarifado da construtora, com vistos de almoxarifado, engenheiro, suprimentos, diretor técnico, contas a pagar e contabilidade, e informa a qual ordem de compra (OC) está vinculada a NF; não raro, o número da OC está descrito em algum campo "observação" no anverso das NF.

Portanto, as NF de materiais estão incluídas no valor total do contrato; a construtora "banca" ou financia o contratante durante a construção. Alega-se que o material de construção é comprado pelo contratante, mas de fato as ordens de compra, compras, recebimento do material e pagamentos, são feitos pela construtora contratada: o contratante não paga os materiais diretamente aos fornecedores, pagando apenas as parcelas do financiamento próprio da construtora; logo, o valor total dos contratos, incluindo os materiais, é o montante que deveria ter sido reconhecido como receita.

[...]

II.3 — Aporte de Capital

Por meio dos termos fiscais nº 1017 e 1064/2007, e 016, 040, 231, 830 e 940/2008 a atuada foi intimada e reintimada a demonstrar e comprovar, calcada em registros contábeis e fundamentando-se em documentos comprobatórios, as subscrições, integralizações e alterações de capital, e respectivas alterações

societárias, especialmente a constante em 01/06/2004 no Diário nº 07, pág.03, e no Razão do mesmo período, pág.413. Este lançamento reportar-se-ia a uma citada 5ª alteração contratual, que seria datada de dezembro/2003, nos valores de R\$8.499,00 em nome de ROLANDO ROZEMBLUM e de R\$190.001,00 em nome de LUIZ FERNANDO FEDECHEN, totalizando R\$198.500,00 que a intimada teria considerado integralizados em 01/06/2004.

Não comprovada a origem, deve ser tributada tal integralização de capital lançada em contrapartida de baixa de adiantamento de cliente e sem justificativa de origem. Isto é, em um primeiro momento a empresa lançou a entrada (débito) de R\$198.500 em uma conta de disponibilidade (caixa ou banco) em contrapartida (crédito) a um passivo ou obrigação (adiantamento de clientes). Posteriormente, baixou aquela obrigação mediante a transferência de seu saldo credor para outra conta credora, do grupo patrimônio líquido, denominada capital integralizado.

Além das inconsistências mencionadas nos itens anteriores (11.1 e 11.2), foi considerada no Anexo 4 a omissão de receita de R\$198.500,50 em Junho/2004 apurada conforme lançamento contábil na data de 01/06/2004 no Diário nº 07, pág.03, e no Razão do mesmo período, pág.413. Este lançamento diz reportar-se a uma citada 5ª alteração contratual nos valores de R\$8.499,00 em nome de ROLANDO ROZEMBLUM e de R\$190.001,00 em nome de LUIZ FERNANDO FEDECHEN, totalizando R\$198.500,00 que a intimada considerou integralizados em 01/06/2004 com lançamento correspondente à baixa de um passivo "Adiantamento de Clientes" (lançamento a débito da reduzida 14877 ou conta 2.1.02.01.00002- OBRIGACOES-CTS.A.PAGAR-ADTOS.CLIENTES e a crédito da reduzida 3026 ou 0241.0200.00001 PL Capital Social), de acordo com as cópias de Contrato Social e alterações. A quinta alteração contratual data de 12/2003.

II.4 – Conclusões

Destes modos, apurou-se Omissão de Receitas não submetidas à tributação. Os subtotais mensais omitidos no período Jan/2002 a Dez/2004 encontram-se demonstrados no Anexo 4 deste Termo. Para apurar o reflexo tributário destas diferenças ou omissões nas apurações do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devidos pela fiscalizada no período de Jan/2002 a Dez/2004, a Auditoria-Fiscal utilizou-se das respectivas Fichas das Declarações de Informações da Pessoa Jurídica - DIPJ do contribuinte em cada um dos anos-calendário sob exame.

[...]

III. - Multa ex officio Qualificada

Necessária a aplicação de multa de ofício qualificada ou duplicada de 75% para 150% na forma do disposto no art. 44 e §1º da Lei 9.430/1996 com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, vez que houve a ocorrência de fraude e conluio. Senão, vejamos.

De acordo com o art. 72 da Lei 4.502/1964, "fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento". A empresa agiu intencionalmente (dolosamente) manipulando os fatos-contábeis de forma a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou seja, para impedir a ocorrência do lucro real, do lucro líquido e do faturamento - respectivamente, fatos geradores do IRPJ, da CSLL, e do PIS e da COFINS.

Na letra do art. 73 do mesmo diploma legal, "conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72 da mesma lei". Foi o que aconteceu nos alegados contratos de

mútuo apresentados pela fiscalizada e já juntados ao processo. Houve ajuste doloso e intencional entre a fiscalizada e pessoas a ela ligadas visando os efeitos referidos no art. 72, ou seja, a fraude pois, omitindo receitas por meio de passivos fictícios ("mútuos"), a autuada fez reduzir ou mesmo anular qualquer resultado positivo (lucro) nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004.

IV. — Da não decadência ou do direito de efetuar os lançamentos ex officio

[...]

Tendo o contribuinte omitido os pagamentos mensais (antecipações) do IRPJ e CSLL (item anterior), e a correta informação em DCTF, antes de 30/06/2003 a autoridade administrativa não poderia ter tomado conhecimento de qualquer atividade assim exercida pelo obrigado POR SE TRATAR DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL. Portanto, originalmente, o lançamento, ou melhor, a homologação do mesmo, NÃO poderia ter sido efetuada antes de 30/06/2003. Este prazo foi a última oportunidade para que, tempestivamente, a autuada permitisse à autoridade administrativa tomar conhecimento de toda a atividade assim exercida pelo obrigado. Logo, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I), é o dia 01/01/2004. Finalmente, cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I) terminam em 01/01/2009, ou seja, a partir de 01/01/2009 o referido direito de constituição do crédito tributário estaria extinto, MAS NÃO ANTES DISTO.

[...]

A data em que foi iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento é a data de ciência do termo de início de fiscalização, qual seja, 11/08/2005 conforme Mandado de Procedimento Fiscal 0910100.2005.00714 de ciência regular ao sujeito passivo na mesma data. Uma soma simples de prazo e datas indica que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário só estará definitivamente extinto após cinco anos contados da data de 11/08/2005, ou seja, somente a partir de 12/08/2010, e NÃO ANTES DISTO. Ou ainda, a partir de data posterior, qual seja, a data do último termo de constatação ou de verificação fiscal indicando medida preparatória do lançamento.

[...]

Ora, se por um lado a vedação constitucional ao confisco é um limite ao direito público para que este não avance de forma desequilibrada sobre a propriedade privada, por outro lado, a vedação legal à fraude e à sonegação impõem limites para que o particular, por meio daquelas, não se aproprie da res publica: o tributo.

No caso em tela, especificamente, em razão da tripla omissão do contribuinte (não antecipação do pagamento e emissão de informação em declarações DCTF e DIPJ), em 29/06/2005 a autoridade administrativa tomou conhecimento da atividade exercida pelo obrigado mediante Ofício 5255 da Procuradoria da República no Paraná, órgão do Ministério Público Federal.

Neste procedimento fiscal, as autoridades fiscais da União examinaram documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, em razão de haver procedimento fiscal em curso e tais exames foram considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente, pois, de outra feita, não poderia a autoridade administrativa tomar conhecimento da atividade e das operações assim exercidas pelo contribuinte já qualificado.

Portanto, foi somente em 29/06/2005 (data do recebimento da requisição de fiscalização expedida pelo Ministério Público Federal), e NÃO ANTES DISTO, que a autoridade administrativa passou a tomar conhecimento dos fatos já referidos.

[...]

Consta da decisão recorrida o seguinte relato da impugnação:

Cientificada da pretensão fazendária em 24/12/2008 (Aviso de Recebimento – A.R. de fls. 1.805), a tempo, em 22/01/2009, apresenta a autuada impugnação de fls. 1.822 a 1.894, nela argumentando, em síntese:

- a) que, preliminarmente, é nulo o processo administrativo, por ter sido praticado sob a jurisdição da DRF de Ponta Grossa, estando a empresa sediada em Curitiba;*
- b) que a autoridade lançadora era incompetente;*
- c) que esse procedimento causou prejuízos à sua defesa;*
- d) que é nula a autuação em face da juntada de documentos da “Operação Pôr-do-Sol”, obtidos de modo ilegal;*
- e) que a apreensão desses documentos decorreu de escutas telefônicas colhidas de modo irregular e ilegal pela Polícia Federal;*
- f) que o auto de infração foi lavrado depois de expirado o prazo de validade do MPF-F;*
- g) que o art. 142 do Código Tributário Nacional estabelece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória;*
- h) que a Administração Pública está pautada no princípio da legalidade (art. 37 da Constituição Federal);*
- i) que, ainda preliminarmente, está decaído o direito do Fisco de efetuar o lançamento das exigências cujos fatos geradores ocorreram antes de dezembro de 2003, já que tomou ciência dos autos de infração somente em 24/12/2008;*
- j) que, no mérito, os mútuos objetos de autuação são regulares, pois foram documentalmente formalizados, e há prova inequívoca da transferência dos recursos financeiros mutuados;*
- k) que, pela análise dos livros Diário e dos extratos bancários da mutuante e da mutuária, é notória a saída e entrada dos recursos nas datas e valores pactuados;*
- l) que, por todos os documentos juntados no Anexo IV, que refletem a coincidência de datas e valores dos mútuos e seu ingresso na pessoa jurídica, não procede a alegação de omissão de receita sustentada pela fiscalização;*
- m) que, no que tange às operações realizadas com a empresa Monte Blanc, a fiscalização equivocou-se ao lançar, no auto de infração, duas vezes o valor de R\$ 50.000,00, em data de 09/07/2004;*
- n) que, no que se refere às operações realizadas com a empresa Ozix, os documentos inseridos no Anexo IV são mais do que suficientes para provar a legalidade das operações de mútuos não reconhecidos pela fiscalização;*
- o) que, no que toca às operações realizadas com a empresa Replecta, a situação não difere dos casos anteriormente narrados;*
- p) que a fiscalização incluiu no cálculo dos valores tributados, relativo a essa empresa, diversos depósitos ocorridos em 27/12/2004, os quais, contabilizados inicialmente como mútuos, foram transferidos, em 2005, para a conta “Adiantamentos de Clientes” e, posteriormente, para a conta “Outras Receitas”;*

- q) que, esses valores devem ser excluídos da autuação, uma vez que dizem respeito a outras receitas, e já foram objetos de tributação;
- r) que, no que pertine às operações realizadas com o seu sócio Rolando Rozemblum, parte das quantias foi depositada em espécie, diretamente em conta bancária, e parte foi feita via transferência bancária;
- s) que, além do registro na contabilidade da empresa, o sócio promoveu o registro desses empréstimos na sua declaração de imposto de renda;
- t) que o contrato particular assinado pelas partes e por duas testemunhas e a comprovação do fluxo financeiro são elementos suficientes para comprovar a operação de mútuo;
- u) que, com relação aos adiantamentos do cliente Colúmbia, parte desses adiantamentos foram revertidos em receita, com notas fiscais emitidas, pela administração da obra "Colúmbia Trade Center";
- v) que a fiscalização, por equívoco, lançou todos os valores recebidos como adiantamentos, incluindo, nesse cálculo, os valores já oferecidos à tributação;
- w) que parte do montante adiantado pela empresa Colúmbia foi posteriormente devolvido a esse cliente;
- x) que se junta, no Anexo X, laudo pericial que comprova a efetividade e a regularidade dessas operações;
- y) que há depósitos bancários inseridos na planilha de cálculo da fiscalização que dizem respeito a reembolsos de despesas (Joinville Express Ltda.), não devendo integrar a receita tributável para fins de imposto de renda e dos tributos a ele reflexos;
- z) que há importâncias lançadas pela fiscalização que já foram ofertadas à tributação, não sendo cabível, portanto, uma nova incidência sobre o mesmo fato gerador ("adiantamento de clientes");
- aa) que, em diversos contratos firmados com clientes, é incluída cláusula na qual se dispõe que o preço total orçado e ajustado para a realização da obra diz respeito à mão-de-obra e aos materiais adquiridos pela construtora em nome do contratante;
- bb) que os valores depositados pelos clientes, a título de materiais, não configuram receita sua;
- cc) que, com relação ao suposto aporte de capital, não houve a entrada efetiva dos valores na conta da empresa, mas um erro contábil das quantias anteriormente contabilizadas em adiantamento de clientes;
- dd) que, se a fiscalização está adotando o procedimento de tributar todos os valores que entraram na empresa, essas quantias estão sendo computadas em duplicidade;
- ee) que, quanto à multa qualificada, não houve ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
- ff) que a aplicação dessa multa se justifica, apenas, nos casos em que ficar evidentemente caracterizado o intuito de fraude;
- gg) que o evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.;

hh) que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa;

ii) que a multa de ofício aplicada é confiscatória; e

jj) que a taxa de juros Selic é inaplicável, por ilegal e inconstitucional.

Requer, ao final, seja efetuada perícia contábil, para que se analisem todos os lançamentos considerados como tributáveis pela autoridade fiscal.

Foram anexados à impugnação os documentos de fls. 1.895 a 4.206.

A Turma Julgadora, por maioria de votos, acolheu o voto do I. Relator Sérgio Rodrigues Mendes, que assim se manifestou acerca dos argumentos apresentados pela impugnante:

- Rejeitou as arguições de nulidade do lançamento dado que: 1) *a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) se estende a todo o território nacional*; 2) a juntada de documentos da “Operação Pôr-do-Sol” não se caracterizou como prova emprestada, em face da ampla documentação juntada pela autoridade lançadora; 3) o MPF é mero instrumento de controle administrativo;
- Rejeitou a arguição de decadência relativamente às exigências de IRPJ e CSLL, pois tratando-se de apuração anual e inexistindo recolhimento antecipado, o termo inicial da contagem seria, para o ano-calendário 2003, 01/01/2004, sendo regular o lançamento cientificado em 24/12/2008. Já relativamente às exigências de Contribuição ao PIS e COFINS, declarou a decadência daquelas pertinentes aos períodos de outubro e dezembro/2002.
- Rejeitou as provas apresentadas para demonstração das operações de mútuo porque: 1) *insuficiente o contrato particular assinado pelas partes e por duas testemunhas e a comprovação do envio dos recursos não são elementos suficientes para comprovar a operação de mútuo, se não demonstrado, à saciedade, o retorno desses recursos, ditos mutuados, à sua origem*; 2) ausente prova da efetiva entrega dos valores vinculados a *pretensos mútuos efetuados em moeda corrente*; 3) presentes vícios nos contratos particulares de mútuo por ausência de assinatura de contratantes ou testemunhas ou por declararem *transferências em moeda corrente de valores transferidos mediante interveniência bancária*; 4) inexistência de duplicidade em lançamentos vinculados à empresa Monte Blanc; 5) estornos de lançamentos vinculados à empresa Replecta sem a devida caracterização de seu oferecimento à tributação.
- Manteve a autuação vinculada a *Adiantamentos (Colúmbia)*, porque os cheques apresentados como prova de devolução de parcelas deste valor eram nominais à autuada, e também porque não demonstrada a vinculação dos adiantamentos aos valores supostamente revertidos em receitas, além do fato de a Fiscalização já ter descontado as reversões nas quais vislumbrou tal vinculação;

- Admitiu como comprovados apenas os *reembolsos de despesas da Joinville Express Ltda., relacionados a propaganda, nos valores de R\$ 11.681,22, em 09/07/2003, e R\$ 5.059,15, em 22/08/2003, em razão dos documentos juntados por cópia de fls. 2.468 a 2.472 e 2.475 a 2.478.*
- Declarou inexistir vinculação entre as notas fiscais de receitas emitidas de 2004 a 2008 com os adiantamentos recebidos de 2003 a 2004.
- Confirmou que *os valores depositados pelos clientes, a título de reembolso de materiais* configuram receita da autuada, mas ressaltou que *como a forma de apuração da autuada, no ano-calendário de 2004, foi pelo lucro real (fls. 1.179), é cabível a exclusão dos valores pagos, em favor dos clientes, de R\$ 592.392,12 em 2004, como despesas (haviam sido lançadas em contas de compensação, conforme fls. 1.738), pelo que o presente item nenhuma influência terá nas bases de cálculo dessas exações.*
- Manteve as exigências vinculadas a *aporte de capital*, porque a autuada não esclareceu o alegado erro contábil, além de inexistir evidências de que as mesmas parcelas tenham sido tributadas a título de adiantamento de clientes.
- Afastou a multa qualificada por inexistente *prova inequívoca e objetiva de fraude ou conluio necessariamente trazida aos autos pelo fisco*, e declarou a legalidade da penalidade remanescente, no percentual de 75%, e também da utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora.
- Indeferiu o pedido de perícia contábil porque *presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide* e também porque não atendidos os requisitos fixados na lei para tal requerimento.
- Ao final, assim consolidou o crédito tributário julgado e parcialmente mantido:

	2002	2003	2004	TOTAL
MATÉRIA TRIBUTÁVEL	155.455,95	5.808.378,81	8.056.882,73	14.020.717,49
Dif. Cofins	(21.374,39)	(131.032,49)	(229.635,99)	
Dif. Pis	(3.070,09)	(58.525,45)	(48.805,01)	
Lucro real/BC da CSLL declarado	(12.104,85)	(207.988,32)	(77.322,40)	
VALOR CANCELADO		(16.740,37)	(592.392,12)	
TOTAL	118.906,62	5.394.092,18	7.108.727,21	12.621.726,01

IRPJ	17.835,99	809.113,83	1.066.309,08	
ADICIONAL	-	515.409,22	686.872,72	
SUBTOTAL	17.835,99	1.324.523,05	1.753.181,80	
ESTIMATIVA/FONTE	-	(50.071,29)	-	
TOTAL	17.835,99	1.274.451,76	1.753.181,80	3.045.469,55

CSLL	10.701,60	485.468,30	639.785,45	
ESTIMATIVA/FONTE	-	(10.162,22)	-	
TOTAL	10.701,60	475.306,08	639.785,45	1.125.793,12

COFINS	-		241.706,49	241.706,49
PIS	-		52.369,75	52.369,75

Divergiram os julgadores Paulo Quirino de Almeida e Nilton Costa Simões, que, respectivamente, reduziam em menor (“Reembolsos de despesas - Clientes”) e em maior (“Mútuos” e “Adiantamentos”) extensão a exigência.

Cientificada da decisão de primeira instância em 03/09/2009 (fl. 4264), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 14/09/2009 (fls. 4267/4329).

Inicialmente reprise as preliminares apresentadas na impugnação, no sentido da nulidade do processo administrativo.

Reporta-se aos transtornos causados por injustificada delegação de competência, na medida em que os trabalhos fiscais iniciados por Auditores da DRF/Curitiba teve sua execução transferida para a Auditor da Agência de Guarapuava, sob jurisdição da DRF/Ponta Grossa, inclusive sendo ali concluída, após a comunicação de vários atos por via postal, e a entrega de documentos pela autuada deste mesmo modo, com evidente dificuldade de comunicação, bem como de acesso a cópias e informações contidas nos autos.

Invoca o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, bem como o art. 904 do RIR/99, e defende seu direito de ser fiscalizada por Auditor Fiscal lotado em unidade da Receita Federal de seu domicílio (Curitiba/PR), mormente se assim o procedimento fiscal foi iniciado, seguindo-se a questionada alteração sem qualquer justificativa pela autoridade competente. Assim, dada a incompetência da autoridade lançadora, e caracterizado o cerceamento a seu direito de defesa, nulo se mostra o lançamento na forma do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/72.

Também como causa de nulidade do processo administrativo, aponta a *juntada de documentos da Operação Pôr-do-Sol obtidos de modo ilegal*, os quais teriam sido apreendidos de *modo irregular (documentos anexados pela fiscalização às fls. 57/298 dos autos)*, na medida em que aquela operação *decorreu de escutas telefônicas colhidas de modo irregular e ilegal pela Polícia Federal*, e que tais provas *já foram consideradas ilícitas pelo Poder Judiciário*. Invoca decisão proferida no *habeas corpus* nº 76.686 - PR (2007/0026405-6) que declarou ilegais *escutas telefônicas conduzidas pela Polícia Federal em face de sócio da empresa autuada, seus familiares e inúmeras outras pessoas*, anulando todas as sentenças proferidas com base nesta prova (Anexo III), e acrescenta que sendo imprestável a prova

utilizada no Juízo criminal, comprometida está sua utilização como prova emprestada no processo administrativo.

Por fim, aduz que o lançamento seria nulo por vício formal, porque lavrado depois de expirado o prazo de validade do MPF-F (18/01/2007). Embora a contribuinte tenha sido cientificada do lançamento em 25/09/2006, apenas em 08/02/2007 foi cientificada da continuidade do procedimento fiscal. Acrescenta que o AFRF não lhe forneceu Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, e que tal documento não consta no processo administrativo fiscal, impossibilitando a convalidação do procedimento fiscal em si.

Cita o art. 142 do CTN, o art. 37 da Constituição Federal e doutrina, para concluir que a Administração Pública somente pode fazer o que a lei determina, restando evidente o descumprimento de requisitos essenciais da legislação tributária na execução de procedimentos fiscais. Transcreve julgados dos Conselhos de Contribuintes neste sentido.

No mérito, preliminarmente argúi a decadência, pois a exigência de IRPJ e reflexos, *supostamente devido, no período de 10/2002 a 12/2004*, pois a se considerar o disposto no art. 150 do CTN, estaria *decaído o direito do Fisco de efetuar o lançamento do imposto cujos fatos geradores ocorreram antes de dezembro de 2003, já que o recorrente tomou ciência do presente auto de infração somente em 24/12/2008*. Discorda da aplicação do art. 173, I do CTN, citando jurisprudência judicial e administrativa que afasta a regra nele contida, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Passa a abordar, então, cada uma das infrações que lhe foram imputadas.

III. 1 - DOS MÚTUOS REALIZADOS ENTRE A RECORRENTE E AS EMPRESAS MONTE BLANC, OZYX, REPLECTA E SEU SÓCIO ROLANDO ROZENBLUM

Aduz que tais mútuos *não foram descaracterizados por não ter sido comprovado a efetividade da entrega e a origem dos recursos*, reproduzindo trechos do Termo de Verificação Fiscal acerca do procedimento que teria sido adotado relativamente aos depósitos bancários que não teriam sido oferecidos à tributação, contabilizados como “Adiantamento de Clientes” ou “Mútuo”, e lastreados em contratos de mútuo *desacompanhados dos documentos comprobatórios das respectivas transações bancárias, impedindo a caracterização de tais depósitos como se mútuo fossem*, de forma a produzir efeitos apenas entre as partes, sem vincular a Administração Tributária.

Entende, porém, que o fato de não terem sido comprovadas *as efetivas transações bancárias* é alegação insuficiente para descaracterizar os mútuos, pois eles *foram documentalmente formalizados e há prova inequívoca da transferência dos recursos financeiros mutuados*, consoante afirma demonstrar.

Relativamente aos *MÚTUOS REALIZADOS ENTRE A RECORRENTE E A EMPRESA MONTE BLANC*, assevera que a recorrente (mutuária) *obrigou-se ao pagamento do valor do principal e dos respectivos encargos em certo tempo, nos termos e condições estabelecidos nos instrumentos contratuais juntados no anexo IV da impugnação*, transferindo à Monte Blanc, em operações bancárias comprovadas no referido anexo IV, os valores expressos no contrato. Acrescenta que os extratos juntados pertencem à Monte Blanc e não deixam *dúvida da regularidade das operações*, as quais são por ele sinteticamente demonstradas em sua peça recursal, e frisa que *pela análise dos livros diários e dos extratos*

bancários da mutuante e da mutuária, é notória a saída e entrada dos recursos nas datas e valores pactuados.

Aponta, também, erro no lançamento, na medida em que a autoridade fiscal lançou duas vezes o valor de R\$ 50.000,00, datado de 09/07/2004 (página 05 do Termo de Verificação Fiscal n.º 1105/2008), estando evidente nos elementos apresentados que houve apenas um depósito equivalente ao montante acima citado.

Quanto aos *MÚTUOS REALIZADOS ENTRE A RECORRENTE E A EMPRESA OZYX*, esclarece que firmou tais contratos com o fito de angariar recursos para consecução das suas atividades, estando estas operações documentalmente demonstradas no anexo IV da impugnação (contratos, extratos bancários e outros). Relaciona os empréstimos realizados e a respectiva data de ingresso na conta da empresa autuada.

Da mesma forma, no que tange aos *MÚTUOS REALIZADOS ENTRE A RECORRENTE E A EMPRESA REPLECTA*, depois de relacionar os valores questionados pela Fiscalização, a recorrente afirma que os documentos bancários e contábeis que retratam as transações acima indicadas foram agregados ao anexo IV da impugnação, pedindo destaque para os extratos bancários da empresa REPLECTA que revelam claramente a conciliação dos valores debitados nas contas da mutuária e creditados nas contas da recorrente.

Por fim, relativamente aos *MÚTUOS REALIZADOS ENTRE A RECORRENTE E O SEU SÓCIO ROLANDO ROZENBLUM*, cujos valores estão relacionados no recurso voluntário, assevera que parte das quantias acima foi depositada pelo sócio, em espécie, diretamente na conta da empresa autuada, outra parte foi feita via transferência bancária. Tais empréstimos estariam registrados na contabilidade da autuada e na declaração de imposto de renda do sócio (do ano de 2003 para o ano de 2003, o valor de empréstimos nesta declaração variou de R\$ 64.000,00 para R\$ 1.090.500,00), tudo conforme o Anexo IV da impugnação, cujos documentos refletem a coincidência de datas e valores dos mútuos e seu ingresso na pessoa jurídica e são deveras suficientes para o fim de constatar a realização do negócio jurídico.

Conclui, assim, que a manutenção da exigência, frente a estes documentos, representaria presunção simples, com base em indícios e mero julgamento subjetivo da fiscalização, contrário ao art. 142 do CTN, conforme já dito em julgados dos Conselhos de Contribuintes que cita.

Reafirma que o contrato particular assinado pelas partes e por duas testemunhas e a comprovação do fluxo financeiro são elementos suficientes para comprovar a operação de mútuo, conforme outros julgados cujas ementas transcreve.

III. 2 - DOS ADIANTAMENTOS DO CLIENTE COLUMBIA

Na medida em que a fiscalização classificou os adiantamentos do cliente COLUMBIA como sendo passivo fictício, com vistas a demonstrar a irregularidade do lançamento tributário, esclarece:

A recorrente firmou com a empresa COLUMBIA TRADE CENTER — INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., contrato particular de construção civil por empreitada global (cópia do instrumento particular contido no anexo V da impugnação).



Em razão do referido contrato, a recorrente se obrigou a construir um prédio denominado "COLUMBIA TRADE CENTER", incluindo a mão-de-obra e os materiais (cláusula segunda do contrato juntado no anexo V da impugnação).

Em face desse contrato, a empresa Columbia Trade Center adiantou os valores a Construtora Valor Ltda, para que esta se responsabilizasse por todas as compras necessárias ao empreendimento.

Diante disso a empresa COLUMBIA efetuou, a título de adiantamento, diversos depósitos na conta da recorrente. São os valores depósitos realizados por essa empresa que a fiscalização desconsiderou e tributou como se fosse omissão de receita. Abaixo relaciona cada um desses adiantamentos:

Conforme explicado à fiscalização quando da apresentação de resposta ao Termo Intimação 495/2007 e ao Termo de Verificação Fiscal 231/2008, parte do adiantamento recebido de COLUMBIA foi revertida em receita, como pode ser observado no quadro abaixo, com notas fiscais emitidas da Construtora Valor Ltda. a Columbia Express Ltda. pela administração da obra. Veja-se:

[...]

Esses valores recebidos por COLUMBIA foram considerados como receita, conseqüentemente, emitidas nota fiscal, incluídos na base de cálculo de todos os tributos devidos e efetivamente tributados.

Explica-se, ainda, que tais valores foram contabilizados em conta de resultado e a receita declarada na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos períodos correspondentes à emissão das notas fiscais.

Porém, a fiscalização, por equívoco, lançou todos os valores recebidos como adiantamento, incluindo nesse cálculo, portanto, os valores já oferecidos à tributação.

Se algum valor fosse devido (o que se diz apenas a título de argumentação, pois nada é devido, como se demonstrará a seguir), jamais poderiam ter sido consideradas as quantias que já foram submetidas à tributação. Desta feita do valor total imposto à tributação pela fiscalização (R\$ 2.668.338,87), não poderia ter sido inclusa a importância de R\$ 482.445,80.

Quanto ao remanescente, afirma que foi ele devolvido à empresa COLUMBIA, pois restou acordado entre as empresas envolvidas que a obra não mais seria realizada pela recorrente, mas sim pela própria Columbia Trade Center. Relaciona os depósitos que teriam sido devolvidos e acrescenta que os seguintes documentos, juntados no Anexo V da impugnação, evidenciam o que alegado:

-Cópia contrato particular de construção civil entre Columbia Trade Center-Investimentos e Participações Ltda e Construtora Valor Ltda;(comprovação origem valores recebidos);

-Cópia contrato social Columbia Trade Center-Investimentos e Participações Ltda (comprovação existência da empresa-cliente);

-Cópia primeira alteração contratual Columbia Trade Center-Investimentos e Participações Ltda;(nomes dos sócios da empresa, justificando alguns depósitos, conforme recibo, diretamente do sócio, por conta e ordem de Columbia Trade Center Investimentos e Participações Ltda);



-Cópias recibos valores de Columbia Trade Center Investimentos e Participações Ltda para Construtora Valor Ltda.; (comprovação de origem questionada pela fiscalização);

-Cópias notas fiscais de Construtora Valor Ltda a Columbia Trade Center Investimentos e Participações do valor recebido como adiantamento de cliente e não foi devolvido, tendo sido oferecido à tributação;

-Cópia dos cheques emitidos de Construtora Valor Ltda para devolução parcial do adiantamento ao cliente Columbia Trade Center Investimentos e Participações Ltda, em 27/12/2004;

Ressalta, ainda, que solicitou à empresa COLUMBIA cópia de seu Razão Analítico e Livro Diário, nos quais está registrada a baixa dos adiantamentos efetuados à Construtora Valor, em razão da empresa autuada ter efetuado pagamento de diversas Notas Fiscais de Fornecedores datados de 27/12/2004 (Oregon, Freire, Superhação, entre outras). E além destas informações que constam do Anexo X da impugnação, nele também afirma juntar laudo pericial que comprova a efetividade e a regularidade das operações

III. 3 - DOS VALORES LANÇADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO MÚTUO DA EMPRESA REPLECTA DATADO DE 27/12/2004

Aponta os depósitos ocorridos em 27/12/2004, cuja origem do depositante consta como sendo a empresa REPLECTA, mas esclarece que, constatado posterior erro em sua contabilização, procedeu-se à correção em 02/01/2005, conforme Razão Contábil nº 09, página 310 e Livro Diário Contábil nº 08, páginas 02 e 03 (cópia juntada no anexo VI da impugnação), transferindo-se tais valores para a conta Adiantamento de Clientes - 0215.0100.00001 (cópia das páginas 2-3 Diário Contábil nº 08, demonstrando a transferência de tais valores da conta Mútuos Replecta Participações Ltda. - juntados no anexo VI da impugnação).

Acrescenta que no exercício de 2005, as quantias citadas da conta Mútuos Replecta foram transferidas para a conta 0444.0300.00005- Outras Receitas, tendo impacto no resultado operacional da Construtora Valor Ltda no exercício de 2005, com apuração e reconhecimento na DCTF (Declaração de Créditos Tributários Federais), dos impostos devidos (documentos comprobatórios inseridos no anexo VI da impugnação), inclusive sofrendo a incidência do PIS e da COFINS, tributos objeto do Processo de Parcelamento nº 10980.006.355/2007-54 e das páginas da DCTF do ano de 2005 (Referência do Processo Parcelamento Pis/COFINS).

Estaria juntado ao Anexo X da impugnação laudo pericial contendo, no item 04, o detalhamento dos lançamentos contábeis questionados, de forma a não deixar dúvida quanto à exclusão daqueles valores da autuação.

III. 4- DOS REEMBOLSOS DE DESPESAS PAGOS PELA EMPRESA JOINVILLE EXPRESS LTDA DESCONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO.

Aponta dois depósitos bancários inseridos na planilha de cálculo da fiscalização que dizem respeito a reembolso de despesas e que a fiscalização entendeu como sendo receita a ser tributada, conforme evidenciado em documentos que compõem o anexo VII (pagamentos efetuados em nome de seu cliente JOINVILLE EXPRESS, com posterior pedido de reembolso). Tais valores teriam sido contabilizados "contas a receber" e baixados após o reembolso feito pelo cliente, inexistindo razão para a incidência do IRPJ, conforme



jurisprudência que menciona, a qual também aborda a incidência de PIS/COFINS nestas circunstâncias.

III. 5 - DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS POSTERIORMENTE AO RECEBIMENTO DOS VALORES DEPOSITADOS PELOS CLIENTES

Assevera que há, no demonstrativo de depósitos bancários a comprovar a origem, *valores recebidos dos clientes, contratantes da Construtora Valor Ltda. para empreitada de obras.*, inicialmente contabilizados como Adiantamentos de Clientes, no Passivo Circulante, e posteriormente contabilizados como *Receita-Resultado*, proporcionalmente aos custos incorridos, mediante a emissão de *notas fiscais da Construtora Valor Ltda a estes clientes.*

Relaciona data, valores e clientes relativos às operações sobre as quais entende que não deve incidir nova tributação e afirma que no Anexo VIII da impugnação constam os documentos que comprovam tais ocorrências. Acrescenta que *também as provas juntadas na perícia contábil anexa a impugnação demonstram cabalmente que a realização das obras e os adiantamentos dos valores efetuados pelos clientes.*

III. 6 - REGULARIDADE DOS DEPÓSITOS EFETUADOS POR CLIENTES QUE NÃO ESTÃO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO

Discorda da tributação dos valores constantes no anexo III do Termo de Verificação Fiscal nº 1105/2005, *posto que não se enquadram no conceito de receita* conforme explicitado em seu recurso:

Em diversos contratos que são firmados com os clientes da autuada é incluída cláusula na qual dispõe que o preço total orçado e ajustado para a realização da obra diz respeito à mão-de-obra e aos materiais adquiridos pela construtora em nome do contratante.

Para melhor compreensão, trás à baila um modelo do teor da cláusula em comento (contrato firmado com o Sr.. Marcelo Rigler e impugnado pela fiscalização, inserido no anexo IX da impugnação e também no laudo pericial anexado):

QUARTA: DO PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO

Ajustam e fica certo entre as partes que o preço total nominal orçado e ajustado para a realização da obra, conforme previsto na cláusula segunda é de R\$ 305.000,00 (trezentos de cinco mil reais), dos quais R\$ 68.811,90 (Sessenta e oito mil, oitocentos e onze reais e dez centavos) referem-se à mão-de-obra, objeto deste contrato, e R\$ 236.188,10 (duzentos e trinta e seis mil, cento e oitenta reais e dez centavos) referem-se aos materiais, os quais serão adquiridos pela CONTRATADA, em nome do CONTRATANTE(S), mas os pagamentos dessas compras deverão ser realizados por aquela.

Seguindo o disposto no contrato firmado, a empresa autuada ficou responsável pela compra dos materiais, em nome dos clientes. Nesse contexto, a Construtora efetuou a compra dos materiais sendo ressarcida em seguida pelos seus clientes.

É comum, neste ramo que as empresas que são prestadoras de serviços, comprem materiais de construção em nome dos contratantes para a realização das obras, esperando, no fim do serviço, receber o reembolso por isso.



Para essas empresas, esses valores - que podem chegar a 90% do total das notas - não são receitas e, portanto, não podem ser tributados.

Entende que a empresa não aufera receita quando atua como mera intermediária no recebimento do valor relativo à compra de materiais necessários para a confecção da obra, pois não presta serviço, como inclusive já decidido pelo Juízo da 4ª Vara Federal da Bahia, que dispensou uma construtora de recolher o PIS incidente sobre os valores recebidos de seus clientes como reembolso de despesas com materiais de construção. Em consequência, a tributação destes valores ofenderia o princípio da capacidade contributiva.

Acrescenta que já detalhou à fiscalização o procedimento adotado para a contabilização destes valores, mas novamente os demonstra assim enunciando:

Notas Fiscais que foram emitidas do Fornecedor, diretamente ao cliente, conforme condição que consta nos contratos entre Construtora Valor Ltda. e os contratantes (clientes). Esta operação não teve o saldo de 2004 implantado em 2005, uma vez que a operação envolve notas fiscais em nome do cliente, emitidas pelo fornecedor.

[...]

Foram lançados a débito, no grupo contábil 2.1.99.01, o pagamento efetuado pela Construtora Valor Ltda das notas fiscais emitidas pelo Fornecedor em nome dos clientes cliente.

[...]

Posteriormente foi registrado a crédito, no grupo contábil 1.1.99.02, o pagamento efetuado pelo cliente à Construtora Valor Ltda das notas fiscais emitidas pelo Fornecedor em nome dos clientes cliente.

[...]

Além disso foi lançado a débito o saldo de contrato não implantado em 2005. Observa-se que este saldo não significa, necessariamente, receita da Construtora Valor Ltda, uma vez que, parte do valor contratado é para pagamento das notas fiscais emitidas pelo Fornecedor em nome dos clientes cliente e o valor da receita (quando ocorre) é gerada pela emissão de notas fiscais da Construtora Valor Ltda ao cliente.

[...]

QUADRO RESUMO - VALORES LANÇADOS CONTAS DE COMPENSAÇÃO

1.1.99.01-A DÉBITO 748.120,46	2.1.99.01-SDO DÉBITO X CRÉDITO
	(8.723,15)
1.1.99.02- A CRÉDITO (661.837,76)	2.1.99.03-A CRÉDITO (77.559,54)
1.1.99.02- A DÉBITO 3.713.652,50	2.1.99.02- A CRÉDITO (3.713.652,50)
3.799.935,20	(3.799.935,19)

Vale frisar que as Contas de Compensação não existem em 2003, por isso não há transferência de saldo de 31/12/2003.

Com relação ao questionamento feito pela fiscalização de que o Ativo Total, assim como o Passivo Total de 31/12/2004 apresenta uma diferença equivalente a R\$ 3.799.935,20 (saldo das contas de compensação), em relação ao saldo implantado em 01/01/2005 é preciso analisar as seguintes observações:

Considerando que "para as pessoas jurídicas de direito privado as contas de compensação passaram a ser facultativas, excetuando-se as atividades cuja normatização específica exija a sua utilização, como ocorre, por exemplo, no Plano

Contábil das Instituições Financeiras (COSIF)." (Cenofisco, NBC T 2.5, Resolução CFC NR 612185); optou-se por não implantar o saldo deste grupo em 01/01/2005.

Como não houve tempo hábil para uma conciliação detalhada deste grupo quando na implantação do saldo, houve uma implantação posterior, em janeiro de 2007, contemplando os seguintes aspectos:

A) Em 2005, há um grupo de contas no Ativo Circulante- 0113.1100- Outras Contas a Receber, onde estão registrados os pagamentos efetuados pela Construtora Valor Ltda, de notas fiscais emitidas diretamente aos clientes, sendo baixado o saldo quando o cliente deposita o valor para a Construtora, quitando este débito., assim:

1 – Pelo saldo DEVEDOR em relação aos pagamentos efetuados por Construtora Valor Ltda em nome do cliente:

[...]

B)O saldo dos valores pagos pelos clientes à Construtora Valor Ltda, sendo estes valores, posteriormente, transferidos para Outras Contas a Receber, caso haja saldo a ser recebido pela Construtora conforme exposto no item 6 ou, transferido para Clientes, gerando receita pela emissão de notas fiscais.

2-Pelo saldo CREDOR em relação aos pagamentos efetuados por Construtora Valor Ltda em nome do cliente:

[...]

C) Estornos Lançamentos:

[...]

D) O saldo de contratos constante das contas de compensação 1.1.99.02 x 2.1.99.02 (R\$ 3.713.652,50), ,não foi implantado:

- uma vez que a receita é controlada e gerada pelos Custos Incorridos x Parcelas Pagas pelos Clientes = Emissão Notas Fiscais da Construtora Valor Ltda ao Cliente;

- o controle por grupo de compensação é facultativo.

III. 7- DO APORTE DE CAPITAL

Assevera que a tributação do valor de R\$ 198.500,00 é indevida, pois a fiscalização pressupôs, equivocadamente, que houve uma entrada na empresa no valor de R\$ 198.500,00, quando, na realidade, a transferência decorreu de um saldo de adiantamento de cliente, por erro destinada a integralização de capital.

Na medida em que a fiscalização está adotando o procedimento de tributar todos os valores que entraram na empresa, então estas quantias estão sendo computadas em duplicidade.

Concluindo seu recurso, a interessada argúi ofensa ao princípio constitucional do não-confisco, citando jurisprudência judicial acerca do tema, e pleiteando sua redução a 20%, bem como opõe-se à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente cabe destacar que, como se vê às fls. 302/311 e 596, fez-se uso durante o procedimento fiscal de requisições de informações sobre movimentação financeira – RMF, com fundamento no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, objeto do Recurso Extraordinário nº 601.314, que aguarda julgamento no Supremo Tribunal Federal em rito de repercussão geral, sob relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski. A decisão que reconheceu a repercussão geral desta matéria foi assim ementada:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao fisco, sem prévia autorização judicial (lei complementar 105/2001). Possibilidade de aplicação da lei 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Relevância jurídica da questão constitucional. Existência de repercussão geral.

O Tribunal acolheu o entendimento do Ministro Relator de que a questão *ultrapassa o interesse subjetivo das partes*, e evidencia a *existência de repercussão geral* nos termos do art. 543-A, § 1º, do Código de Processo Civil, combinado com o art. 323, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Esta é a redação dos dispositivos referidos:

Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, atualizado pela Emenda Regimental nº 42/2010:

Art. 323. Quando não for caso de inadmissibilidade do recurso por outra razão, o(a) Relator(a) ou o Presidente submeterá, por meio eletrônico, aos demais ministros, cópia de sua manifestação sobre a existência, ou não, de repercussão geral.

§ 1º Nos processos em que o Presidente atuar como relator, sendo reconhecida a existência de repercussão geral, seguir-se-á livre distribuição para o julgamento de mérito.

§ 2º Tal procedimento não terá lugar, quando o recurso versar questão cuja repercussão já houver sido reconhecida pelo Tribunal, ou quando impugnar decisão contrária a súmula ou a jurisprudência dominante, casos em que se presume a existência de repercussão geral.

§ 3º Mediante decisão irrecorrível, poderá o(a) Relator(a) admitir de ofício ou a requerimento, em prazo que fixar, a manifestação de terceiros, subscrita por procurador habilitado, sobre a questão da repercussão geral.

Código de Processo Civil:

Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 2º O recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal, a existência da repercussão geral. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 4º Se a Turma decidir pela existência da repercussão geral por, no mínimo, 4 (quatro) votos, ficará dispensada a remessa do recurso ao Plenário. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 5º Negada a existência da repercussão geral, a decisão valerá para todos os recursos sobre matéria idêntica, que serão indeferidos liminarmente, salvo revisão da tese, tudo nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 6º O Relator poderá admitir, na análise da repercussão geral, a manifestação de terceiros, subscrita por procurador habilitado, nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 7º A Súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no Diário Oficial e valerá como acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006). (negrejou-se)

Nestes termos, a decisão em tela cuidou de declarar a existência do requisito que passou a ser necessário para conhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, de recursos extraordinários: a existência de repercussão geral na questão constitucional nele versada.

De outro lado, o Anexo II do Regimento Interno do CARF, depois da alteração promovida por meio da Portaria MF nº 586/2010, passou a dispor que:

Art. 62-A. [...]

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Dispõe o Código de Processo Civil, no ponto citado:

Art. 543-B. *Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. (Acrescentado pela Lei nº 11.418, de 2006)*

§ 1º *Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte.*

§ 2º *Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos.*

§ 3º *Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se.*

§ 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada.

§ 5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral. (negrejou-se)

O art. 543-B do Código de Processo Civil, portanto, cogita da situação na qual há multiplicidade de recursos acerca da mesma matéria, regrando a forma como será analisada a existência de repercussão geral nestes casos. E, neste âmbito, o referido dispositivo apenas se reporta ao sobrestamento promovido pelos Tribunais de origem ao selecionarem um ou mais recursos representativos de controvérsia para encaminhamento ao Supremo Tribunal Federal. Não há menção, ali, do sobrestamento de recursos extraordinários por parte do Supremo Tribunal Federal, como menciona o § 1º do art. 62-A do RICARF.

Por sua vez, o Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal assim trata este procedimento:

*Art. 328. Protocolado ou distribuído recurso cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, o Presidente do Tribunal ou o Relator, de ofício ou a requerimento da parte interessada, comunicará o fato aos tribunais ou turmas de juizado especial, a fim de que observem o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil, podendo pedir-lhes informações, que deverão ser prestadas em 5 (cinco) dias, e **sobrestar todas as demais causas com questão idêntica.***

*Parágrafo único. Quando se verificar subida ou distribuição de múltiplos recursos com fundamento em idêntica controvérsia, o Presidente do Tribunal ou o Relator selecionará um ou mais representativos da questão e **determinará a devolução dos demais aos tribunais ou turmas de juizado especial de origem, para aplicação dos parágrafos do art. 543-B do Código de Processo Civil.*** (negrejou-se)

Frente a este cenário, pode-se afirmar que:

- Diante de um recurso extraordinário a ser apreciado, preliminarmente **o Ministro Relator** deve avaliar se há repercussão geral. Isto é o que foi decidido em face do Recurso Extraordinário nº 601.314, com fundamento no art. 543-A do Código de Processo Civil, mas não corresponde à hipótese versada no art. 62-A, § 1º do Anexo II do RICARF;
- Diante de uma multiplicidade de recursos extraordinários com fundamento em idêntica controvérsia, **o Tribunal de origem** deve selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte, com fundamento no art. 543-B do Código de Processo Civil. Esta não é a hipótese de que trata o art. 62-A, § 1º do Anexo II do RICARF, enquanto o Supremo Tribunal Federal não se manifestar e determinar o sobrestamento;
- Diante de um recurso extraordinário cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, **o Presidente do Supremo Tribunal Federal ou o Ministro Relator** deve determinar aos

tribunais ou turmas de juizado especial que sobrestem o encaminhamento dos demais recursos com questão idêntica, bem como pode sobrestar o julgamento de *todas as demais causas com questão idêntica*. Este procedimento determinado pelo art. 328, *caput* do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal tem por consequência a aplicação do art. 543-B do Código de Processo Civil a recurso extraordinário que já se encontra no Supremo Tribunal Federal, e caracteriza a hipótese do art. 62-A, § 1º do Anexo II do RICARF;

- Diante de vários recursos extraordinários com fundamento em idêntica controvérsia, o **Presidente do Supremo Tribunal Federal ou o Ministro Relator** pode selecionar um ou mais para apreciação e determinar a devolução dos demais aos tribunais ou turmas de juizado especial de origem para sobrestamento até o pronunciamento definitivo da Corte. Este procedimento determinado pelo art. 328, §1º do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal tem por consequência a aplicação do art. 543-B do Código de Processo Civil a recursos extraordinários que já se encontram no Supremo Tribunal Federal, e caracteriza a hipótese do art. 62-A, § 1º do Anexo II do RICARF.

Em suma, o fato de o Supremo Tribunal Federal reconhecer a repercussão geral no processo não enseja, automaticamente, o sobrestamento de recursos extraordinários com fundamento em idêntica controvérsia. Para que haja decisão acerca do sobrestamento, é necessário que a **multiplicidade** de recursos com fundamento em idêntica controvérsia chegue ao conhecimento do Supremo Tribunal Federal, por comunicação do Tribunal de origem ou por constatação do Presidente do Supremo Tribunal Federal ou do Ministro Relator, ou mesmo a requerimento da parte. Somente assim haverá decisão acerca do sobrestamento do julgamento de recursos extraordinários, por parte do Supremo Tribunal Federal, hábil a caracterizar a hipótese do art. 62-A, §1º do Anexo II do RICARF.

No caso em tela, embora, o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido a existência de repercussão geral de questão constitucional suscitada, não há notícia, na relação de processos representativos de controvérsia divulgada no endereço, atualizada em 30/05/2012, de sobrestamento do julgamento de recursos extraordinários da mesma matéria.

Em consequência, esta Turma de Julgamento vinha concluindo pela desnecessidade de sobrestamento do julgamento dos processos nos quais a questão constitucional antes referida influenciava a obtenção da prova da exigência fiscal.

Porém, posteriormente identificou-se que, na apreciação do Agravo de Instrumento nº 765.714/SP, o Ministro Ricardo Lewandowski assim decidiu:

Isso posto, preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, dou provimento ao agravo de instrumento para admitir o recurso extraordinário e, com fundamento no art. 328, parágrafo único, do RISTF, determino a devolução destes autos ao Tribunal de origem para que seja observado o disposto no art. 543-B do CPC, visto que no recurso extraordinário discute-se questão idêntica à apreciada no RE 601.314-RG/SP.

Publique-se.



Brasília, 19 de outubro de 2010.

Ministro RICARDO LEWANDOWSKI – Relator

Consulta à movimentação processual do referido Agravo de Instrumento no sítio do Supremo Tribunal Federal na Internet permite confirmar que os autos do processo retornaram ao Tribunal Regional da 3ª Região.

Esta decisão, porém, chama a atenção para o procedimento de *devolução* dos autos, mencionado em duas passagens do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, no que importa aos aspectos aqui em debate:

Art. 21. São atribuições do Relator:

[...]

*§ 4º O Relator comunicará à Presidência, para os fins do art. 328 deste Regimento, as matérias sobre as quais proferir decisões de sobrestamento ou **devolução de autos**, nos termos do art. 543-B do CPC.*

[...]

Art. 328. Protocolado ou distribuído recurso cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a), de ofício ou a requerimento da parte interessada, comunicará o fato aos tribunais ou turmas de juizado especial, a fim de que observem o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil, podendo pedir-lhes informações, que deverão ser prestadas em 5 (cinco) dias, e sobrestar todas as demais causas com questão idêntica.

*Parágrafo único. Quando se verificar subida ou distribuição de múltiplos recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a) selecionará um ou mais representativos da questão e **determinará a devolução** dos demais aos tribunais ou turmas de juizado especial de origem, para aplicação dos parágrafos do art. 543-B do Código de Processo Civil.*

Na redação do art. 21 do Regimento Interno, a devolução aparenta ser um procedimento alternativo ou complementar ao sobrestamento. Permite a interpretação de que o Supremo Tribunal Federal poderia apenas sobrestar o julgamento de recursos extraordinários que lá se encontram, ou devolvê-los aos Tribunais de origem para aguardo da decisão de repercussão geral. Já na redação do parágrafo único do art. 328 do mesmo Regimento, a devolução decorre da determinação de sobrestamento dos processos dirigida aos Tribunais de origem.

Na medida em que o Regimento Interno do CARF somente cogita de sobrestamento do julgamento de recursos administrativos quando *o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria*, poder-se-ia cogitar que esta hipótese somente se verificaria quando o Supremo Tribunal Federal sobrestasse o julgamento dos recursos extraordinários sem devolvê-los aos Tribunais de origem, pois neste segundo caso, o sobrestamento ocorreria nestes Tribunais, e não no Supremo Tribunal Federal.

Esta situação prática foi debatida pelo Supremo Tribunal Federal em análise de Questão de Ordem no Recurso Extraordinário nº 559.607-9/SC, cujo julgamento restou assim ementado, na parte que aqui interessa:

REPERCUSSÃO GERAL – CONSEQUÊNCIAS – MATÉRIA DA COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. Um a vez assentando o Supremo, em certo processo, a repercussão geral do tema veiculado, impõe-se a devolução à origem de todos os demais que hajam sido interpostos na vigência do sistema, comunicando-se a decisão aos Presidentes do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Regionais Federais e da Turma Nacional de Uniformização da Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais bem como aos Coordenadores das Turmas Recursais, para que suspendam o envio, à Corte, dos recursos que tratam da questão, sobrestando-os.

A discussão constante das notas taquigráficas deste julgamento, em 26/09/2007, revela a preocupação dos Ministros do Supremo Tribunal Federal acerca da aplicação no novo regime instituído pela Lei nº 11.418/2006 aos recursos interpostos antes de sua vigência, conferindo aos tribunais o poder de rescindir os acórdãos impugnados sob o sistema anterior. Naquela ocasião, prevaleceu o entendimento de que os recursos interpostos antes da vigência da Lei nº 11.418/2006 permaneceriam no Supremo Tribunal Federal para, após a decisão do tema em repercussão geral, serem decididos monocraticamente.

Diante deste contexto, seria possível interpretar que somente neste caso estaria satisfeita a condição posta no Regimento Interno do CARF para sobrestamento do julgamento dos recursos administrativos: quando o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, interpostos antes da vigência da Lei nº 11.418/2006, no aguardo do julgamento do processo representativo da controvérsia com repercussão geral.

Contudo, no julgamento de Questão de Ordem em Agravo de Instrumento nº 715.423-1/RJ, o Supremo Tribunal Federal começou a reverter este entendimento, em decisão assim ementada, no que tange à discussão aqui versada:

[...] PROCEDIMENTOS DE IMPLANTAÇÃO DO REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL. PLENA APLICABILIDADE DOS MECANISMOS PREVISTOS NOS PARÁGRAFOS 1º E 3º DO ART. 543-B, DO CPC, AOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS (E AOS AGRAVOS DE INSTRUMENTOS A ELES VINCULADOS) QUE DISCUTAM QUESTÃO DOTADA DE REPERCUSSÃO GERAL JÁ FORMALMENTE PROCLAMADA, MAS QUE TENHAM SIDO INTERPOSTOS CONTRA ACÓRDÃOS PUBLICADOS EM DATA ANTERIOR A 3 DE MAIO DE 2007. AUTORIZAÇÃO CONCEDIDA ÀS INSTÂNCIAS A QUO DE ADOÇÃO, QUANTO AOS RECURSOS ACIMA ESPECIFICADOS, DOS PROCEDIMENTOS DE SOBRESTAMENTO, RETRATAÇÃO E DECLARAÇÃO DE PREJUDICIALIDADE CONTIDOS NO ART. 543-B, DO CPC.

[...]

4. Reconhecida, pelo Supremo Tribunal Federal, a relevância de determinada controvérsia constitucional, aplicam-se igualmente aos recursos extraordinários anteriores à adoção da sistemática de repercussão geral os mecanismos previstos nos parágrafos 1º e 3º do art. 543-B, do CPC. Expressa ressalva, nessa hipótese, quanto à inaplicabilidade do teor do parágrafo 2º desse mesmo artigo (previsão legal da automática inadmissibilidade de recursos), por não ser possível exigir a presença de requisitos de admissibilidade implantados em momento posterior à interposição do recurso.

5. Segunda questão de ordem resolvida no sentido de autorizar os tribunais, turmas recursais e turmas de uniformização a adotarem, quanto aos recursos extraordinários interpostos contra acórdãos publicados anteriormente a 03.05.2007

(e aos seus respectivos agravos de instrumento), os mecanismos de sobrestamento, retratação e declaração de prejudicialidade previstos no art. 543-B, do Código de Processo Civil.

As notas taquigráficas das discussões relativas a este julgamento deixam claro que o Supremo Tribunal Federal – com exceção do Ministro Marco Aurélio, dentre os demais presentes Ministros Celso de Melo, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski, Cármen Lucia e Menezes Direito – não mais receberia dos Tribunais de origem os recursos extraordinários interpostos antes da vigência da Lei nº 11.418/2006, devendo tais processos permanecerem sobrestados, o que implicitamente conferiu *aos tribunais o poder de rescindir os acórdãos impugnados sob o sistema anterior.*

Posteriormente, porém, em julgamento de 20/08/2008, ao apreciar Questão de Ordem em Recurso Extraordinário nº 540.410-2/RS, o Supremo Tribunal Federal – contra voto do Ministro Marco Aurélio e na ausência dos Ministros Ellen Gracie e Joaquim Barbosa – decidiu estender o entendimento acima mencionado a todos os processos em situação semelhante, inclusive aqueles que já se encontravam distribuídos aos Ministros, em seus gabinetes. A ementa do julgado é, a seguir, reproduzida:

RECURSO. Extraordinário. Previdência social. Benefício previdenciário de prestação continuada. Art. 203, V, da CF/88. Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso Interposto contra acórdão publicado antes de 03.05.2007. Irrelevância. Devolução dos autos ao Tribunal de origem. Aplicação do art. 543-B do CPC. Precedente (AI nº 715.723-RS-QO, Rel. Min. ELLEN GRACIE). Aplica-se o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil aos recursos cujo tema constitucional apresente repercussão geral reconhecida pelo Plenário, ainda que interpostos contra acórdãos publicados antes de 3 de maio de 2007.

A amplitude do alcance da ementa é confirmada nas notas taquigráficas deste julgamento, nas quais o Ministro Relator Cezar Peluso deixa claro que sua proposta, *baseada em que os fundamentos são os mesmos, é que se aplique, também, o art. 543-B aos processos que já estão nos gabinetes, na mesma situação daqueles que estão nos tribunais de origem.*

Diante deste contexto, não mais existiria a possibilidade antes aventada de o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, sem devolver os autos para que os Tribunais de origem lá sobrestassem os processos. Em consequência, a interpretação a ser dada ao Regimento é aquela possível no contexto prático, ou seja, há sobrestamento do julgamento dos recursos administrativos quando o Supremo Tribunal Federal **determinar o sobrestamento** do julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria.

Veja-se, aliás, que este entendimento em nada destoa do que expresso no art. 1º da Portaria CARF nº 01/2012, na qual o Presidente deste Conselho Administrativo Fiscal, ante a *necessidade de uniformização do procedimento de sobrestamento de julgamento de recursos previsto* na disposição regimental antes citada, resolveu:

Art. 1º. Determinar a observação dos procedimentos dispostos nesta portaria para realização do sobrestamento do julgamento de recursos em tramitação no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em processos referentes a matérias de sua competência em que o Supremo Tribunal Federal – STF tenha determinado o sobrestamento de Recursos Extraordinários – RE, até que tenha transitado em

julgado a decisão, nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

Parágrafo único. O procedimento de sobrestamento de que trata o caput somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal – STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso. (negrejou-se)

Evidenciando-se que o procedimento previsto no art. 543-B do Código de Processo Civil está sendo observado pelo Supremo Tribunal Federal relativamente à questão constitucional aqui em debate, e considerando que os autos do Recurso Extraordinário nº 601.314 estão conclusos ao Relator, aguardando julgamento, o presente voto é no sentido de SOBRESTAR O JULGAMENTO do recurso voluntário e do recurso de ofício que pendem de apreciação neste processo administrativo.

De toda sorte, é importante ter conta que parte dos extratos bancários examinados pela autoridade fiscal foram retidos no estabelecimento da contribuinte (fl. 54), declarando a fiscalizada à fl. 55 quais as contas bancárias cujos extratos bancários não estavam disponíveis. Demais disso, os depósitos bancários aferidos a partir dos extratos bancários fornecidos pela contribuinte e requisitados junto às instituições financeiras, cuja origem não foi comprovada, prestam-se como prova indiciária de apenas parte da exigência, na qual também foram apuradas receitas omitidas com base em outros elementos de prova, como por exemplo *depósitos efetuados por Clientes cujos valores não foram tributados como receita operacional da Construtora*, materiais de construção que não foram computados no valor dos contratos reconhecidos como receita, integralização de capital sem comprovação da origem.

Feitas estas considerações, passa-se à análise do recurso voluntário e ao reexame da decisão recorrida, na parte em que exonerou crédito tributário acima do limite estabelecido pela Portaria MF nº 3/2008.

Em preliminar, a interessada argúi a nulidade do lançamento sob diferentes argumentos.

Inicialmente questiona a transferência da execução do procedimento fiscal para Auditor-Fiscal em exercício na Agência de Guarapuava (DRF/Ponta Grossa), alegando que a via postal foi adotada para comunicação de vários atos e para entrega de documentos, com evidente dificuldade de comunicação, bem como de acesso a cópias e informações contidas nos autos.

A decisão recorrida bem esclarece que o lançamento, nos termos do art. 59, I do Decreto nº 70.235/72, não pode ser declarado nulo, por ter sido lavrado por pessoa competente, e também firma a regularidade formal do ato de transferência do procedimento fiscal para sua execução por outro Auditor Fiscal:

No que se refere à alínea “a”, a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) se estende a todo o território nacional, na forma do § 2º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, e, ainda, do § 3º do art. 904 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), descabendo - em face de expressa previsão legal nesse sentido - se falar em prejuízos à defesa.



Nesse sentido, o Recurso Especial nº 893.616-PR, de 06/05/2008, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), unânime:

[...].

3. A autoridade fiscal competente para aplicar a legislação tributária é a do domicílio do contribuinte, de seu procurador ou representante (art. 175 do Decreto-lei 5.844/43).

4. Contudo, válidos são os procedimentos formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (art. 9º, 2º, do Decreto 70.235/72) e a ação do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional pode estender-se além dos limites jurisdicionais da repartição em que servir (art. 904, § 2º, do Decreto 3.000/99).

5. Os dispositivos tidos por violados não podem ser interpretados isoladamente. Por isso, dentro de uma interpretação sistemática, não se pode considerar inválido procedimento da Secretaria da Receita Federal de Londrina/PR, mesmo quando anterior a modificação do domicílio do contribuinte para Florianópolis/SC, e nem se pode alegar cerceamento de defesa, já que possibilitada a entrega da documentação exigida pela fiscalização na repartição da Receita Federal no novo domicílio.

6. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.

Há que se observar, por oportuno, que a substituição do auditor-fiscal responsável pela execução do procedimento fiscal se deu mediante documento emitido pela mesma autoridade outorgante da determinação inicial – o Delegado da Receita Federal de Curitiba-PR (fls. 1 e 53) e sob o mesmo número.

Destaca a recorrente que o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 exige a lavratura do auto de infração *no local da verificação da falta* e que o art. 904 do RIR/99 reporta-se a *ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes*, bem como à observância de instruções da Secretaria da Receita Federal nos casos em que a ação se estenda *além dos limites jurisdicionais da repartição a que servir*.

Cabe esclarecer que a Súmula CARF nº 6 expressa o entendimento pacificado nesta instância de julgamento de que *é legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte*. Quanto ao art. 904 do RIR/99, a recorrente deixou de reproduzir seu último parágrafo, a seguir transcritos:

Art. 904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

§ 1º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

§ 2º A ação do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional poderá estender-se além dos limites jurisdicionais da repartição em que servir, atendidas as instruções baixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 3º A ação fiscal e todos os termos a ela inerentes são válidos, mesmo quando formalizados por Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional de jurisdição diversa da do

domicílio tributário do sujeito passivo (Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º). (negrejou-se)

Demais disto, o *caput* do art. 904 do RIR/99 nada mais faz do que declarar a possibilidade de a fiscalização do imposto de renda ser feita a partir de uma repartição da Receita Federal, e reservar ao Auditor-Fiscal da Receita Federal a atuação em caso de ação fiscal direta no domicílio dos contribuintes. Nada neste dispositivo impede que o procedimento fiscal seja realizado em jurisdição diversa da domicílio tributário do sujeito passivo, ou que o Auditor Fiscal faça uso da via postal para viabilizar a ciência dos atos por ele praticados durante tal procedimento.

Logo, somente se poderia cogitar de prejuízo ao lançamento ou ao processo administrativo se algum cerceamento ao seu direito de defesa estivesse materialmente demonstrado. A recorrente, porém, afirma que a dificuldade de comunicação está evidenciada na intimações e entregas de documentos por via postal, além de mencionar dificuldade de acesso a cópias e informações contidas nos autos.

Todavia, em nenhum momento do procedimento fiscal a interessada alegou dificuldades para atendimento às intimações que lhe foram dirigidas em razão da via adotada. Documentos deixaram de ser apresentados porque a fiscalizada deles não dispunha, a evidenciar que a alegação apresentada na fase recursal não tem fundamento fático.

O mesmo se diga relativamente à mencionada dificuldade de acesso a cópias e informações contidas nos autos, pois, cientificada do lançamento em 29/12/2008, a interessada solicitou cópia integral integral do presente processo administrativo e a recebeu em 20/01/2009, antes de expirado o prazo para impugnação. Observe-se, inclusive, que embora o pagamento da taxa para obtenção da referida cópia tenha sido promovido em 12/01/2009, a solicitação de cópia aponta a mesma data de 20/01/2009 como de requisição e de fornecimento do solicitado (fls. 1809/1810).

Acrescente-se, ainda, que:

- no curso do procedimento fiscal a contribuinte solicitou a devolução de livros e prorrogação de prazo para atendimento a intimações, e a autoridade fiscal atendeu ao seu pedido conforme fls. 626/627;
- a fiscalizada também requereu a devolução dos extratos bancários para prestar esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal, e esta, embora entendendo que a resposta exigida dependeria apenas da escrituração contábil da interessada, admitiu que se extraísse cópia dos referidos documentos mediante autorização do responsável da empresa, fornecendo-lhe *uma mídia CDROM* na qual foram gravados *arquivos digitais recebidos de instituições financeiras contendo a movimentação financeira da CONSTRUTORA VALOR LTDA no período de Jan/2002 a Dez/2004*, bem como cópia de outros extratos bancários (fls. 1049, 1066 e 1073);
- no curso do procedimento fiscal, por diversas vezes, o fiscal responsável cientificou a contribuinte da *conciliação bancária em andamento referente a 2.362 registros de entrada (depósitos, transferências, créditos, etc.) em suas contas bancárias* (fls. 559,

674/675, 829/830, 831, 837/839), *face à grande quantidade de registros digitais e contábeis em exame; e*

- antes do encerramento dos trabalhos fiscais (ciência da intimação em 22/09/2008 e da reintimação em 15/10/2008), o auditor responsável cientificou a contribuinte do Termo de Verificação Fiscal nº 940/2008 (fls. 1470/1493), expondo a apuração de omissão de receitas e a reconstituição do lucro líquido dos períodos fiscalizados, concedendo-lhe prazo para manifestação antes da lavratura dos lançamentos questionados.

Logo, não houve qualquer restrição, por parte da autoridade fiscal, ao acesso da contribuinte às informações necessárias para produção de sua defesa, inexistindo os vícios por ela apontados.

A recorrente também aponta como causa de nulidade do processo administrativo a *juntada de documentos da Operação Pôr-do-Sol obtidos de modo ilegal*, como inclusive já reconhecido em decisão judicial.

Todavia, a decisão recorrida também afastou validamente esta alegação, conforme excerto a seguir reproduzido:

*Com relação à juntada de documentos da “Operação Pôr-do-Sol” (fls. 60 a 298), não podem, esses documentos, ser considerados como “prova emprestada” no presente procedimento fiscal, como alega a interessada (fls. 1.829), já que este se baseou, **exclusivamente**, no resultado da lavratura de nada menos que 57 (cinquenta e sete) termos e intimações fiscais listados de fls. 1.730, sendo 30 (trinta) dirigidos à autuada e 27 (vinte e sete) endereçados a terceiros, para as circularizações necessárias ao andamento da auditoria fiscal.*

*Ademais, como consta do Habeas Corpus nº 76.686-PR, prolatado pelo STJ em 9 de setembro de 2008, e juntado por cópia de fls. 2.046 a 2.088, a prova considerada nula é a resultante de **interceptações telefônicas** (fls. 2.088), as quais somente foram deferidas a partir da suspeita do envolvimento de auditores fiscais no processo de fiscalização que já vinha sendo realizado pela Receita Federal (fls. 2.052), restando, pois, evidenciado, que tal diligência foi, de fato, precedida de diversos outros atos investigatórios.*

Os votos proferidos no julgamento do referido Hábeas Corpus são claros no sentido da ilicitude da *prova resultante de tantos e tantos e tantos dias de interceptação das indicadas comunicações telefônicas* e da nulidade da *prova resultante das interceptações telefônicas aqui tratadas*, ressaltando, contudo, a validade dos demais elementos de convicção produzidos judicialmente. A ordem foi concedida de forma unânime pela 6ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, e o acórdão foi assim ementado:

Comunicações telefônicas. Sigilo. Relatividade. Inspirações ideológicas. Conflito. Lei ordinária. Interpretações.

1. “É inviolável o sigilo das comunicações telefônicas; admite-se, porém, a interceptação nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer”.

2. Foi por meio da Lei nº 9.296, de 1996, que o legislador regulamentou o texto constitucional; é explícito o texto infraconstitucional – e bem explícito – em dois pontos: primeiro, quanto ao prazo de quinze dias; segundo, quanto à renovação –

“renovável por igual tempo - uma vez comprovada a indispensabilidade do meio de prova”.

3. *Inexistindo na Lei nº 9.296/96, previsão de renovações sucessivas, não há como admiti-las.*

4. *Já que não absoluto o sigilo, a relatividade implica o conflito entre normas de diversas inspirações ideológicas; em caso que tal, o conflito (aparente) resolve-se, semelhantemente a outros, a favor da liberdade, da intimidade, da vida privada, etc. É que estritamente se interpretam as disposições que restringem a liberdade humana (Maximiliano).*

5. *Se não de trinta dias, embora seja exatamente esse, com efeito, o prazo de lei (Lei nº 9.296/96, art. 5º), que sejam, então, os sessenta dias do estado de defesa (Constituição, art. 136, § 2º), ou razoável prazo, desde que, é claro, na última hipótese, haja decisão exaustivamente fundamentada. Há, neste caso, se não explícita ou implícita violação do art. 5º da Lei nº 9.296/96, evidente violação do princípio da razoabilidade.*

6. *Ordem concedida a fim de se reputar ilícita a prova resultante de tantos e tantos e tantos dias de interceptação das comunicações telefônicas, devendo os autos retornar às mãos do Juiz originário para determinações de direito.*

Por oportuno registre-se que a decisão assim proferida foi atacada apenas pelo Ministério Público Federal mediante embargos de declaração rejeitados, e por recurso extraordinário não admitido pelo Superior Tribunal de Justiça. Esta última decisão foi objeto de agravo dirigido ao Supremo Tribunal Federal, e os autos do *habeas corpus* para lá seguiram em 08/06/2010 em razão da alegação de *existência de repercussão geral das questões constitucionais discutidas no acórdão recorrido*, sendo apensados ao Recurso Extraordinário nº 625.263, que aguarda julgamento, já com parecer da Procuradoria Geral da República em favor do provimento do recurso.

Logo, os pacientes do *habeas corpus* (Isidoro Rozemblum Elpern e Rolando Rozemblum Elpern) aceitaram a decisão que reconheceu, apenas, a ineficácia das provas obtidas mediante interceptações telefônicas.

Por sua vez, às fls. 57 consta autorização judicial para que a Receita Federal tivesse vistas e fizesse cópias de *documentos relativos a transações econômicas efetuadas pela fiscalizada*. Na seqüência (fls. 58/298), constam escrituras públicas de compra e venda e contrato de constituição de sociedade em conta de participação nos quais figura a autuada, planilhas de cálculo de operações da empresa ou das sociedades em conta de participação a ela relacionadas, correspondências e mensagens eletrônicas expedidas ou recebidas pela fiscalizada, procurações outorgadas pela fiscalizada, extratos bancários, alteração de contrato social da empresa, contratos de câmbio e documentos relacionados nos quais figura a autuada, registros relativos a integralização de capital por estrangeiros, recibos da autuada em favor de seu sócio, contrato de licença de uso de marca e contrato de prestação de serviços nos quais a fiscalizada é parte, contrato de transferência da propriedade da mesma marca, protocolo de intenções para constituição de sociedade com propósito específico no qual a autuada é parte, notas fiscais emitidas em favor da fiscalizada, contrato de construção por empreitada no qual figura a interessada, registro de matrícula de imóvel adquirido pela contribuinte, contratos de mútuo e correspondentes demonstrativos nos quais a autuada é mutuaria.

Evidente que estas provas documentais não estão abrangidas pela decisão proferida no *habeas corpus* nº 76.686 – PR. Em consequência, nenhum prejuízo há na sua utilização como fundamentos fáticos da exigência.

A recorrente também questiona a validade do lançamento, porque lavrado depois de expirado o prazo de validade do MPF-F (18/01/2007). Assevera que apenas em 08/02/2007 foi cientificada da continuidade do procedimento fiscal e que o fiscal autuante não lhe forneceu Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, e que tal documento não consta no processo administrativo fiscal, impossibilitando a convalidação do procedimento fiscal em si.

Às fls. 302/310 constam Requisições de Informações sobre Movimentações Financeiras emitidas em 01/12/2006, com lastro no MPF que orienta o procedimento fiscal aqui sob análise (09.1.01.00-2006-00731-0-1), e às fls. 314/327 constam Mandados de Procedimento Fiscal Extensivo daquele mesmo procedimento, emitidos em 30/01/2007 para coleta de informações e documentos junto a terceiros. O Termo de Retenção lavrado pela Fiscalização em 23/02/2007 traz a mesma referência, e ela é novamente citada em Mandados de Procedimento Fiscal Extensivo expedidos em 22/03/2007 (fls. 475/476), em Requisições de Informações sobre Movimentações Financeiras emitidas em 23/05/2007 e no encerramento do trabalho fiscal.

Não bastassem estas evidências de que o MPF em questão estava válido na data questionada pela recorrente (08/02/2007), verifica-se em consulta ao sítio da Receita Federal na Internet, com a indicação do código do procedimento fiscal indicado naquele documento, que foi ele sucessivamente prorrogado, expirando-se sua validade em 18/02/2009, posteriormente à ciência do lançamento sob análise.

Assim, se algum vício houve, verificou-se apenas na entrega do referido *Demonstrativo de Prorrogações* à contribuinte, na medida em que ele existia e estava disponível para consulta na *Internet*. Tal vício, porém, não acarretaria a nulidade do lançamento, dado que, constituindo-se em instrumento interno de planejamento, controle e gerência das atividades de fiscalização, o MPF não têm o condão de alterar a competência atribuída ao auditor fiscal e não o desoneram da atividade obrigatória e vinculada do lançamento.

O art. 142 do Código Tributário Nacional expressamente confere à autoridade administrativa a competência indelegável e privativa de formalizar o lançamento. E esta autoridade, nos termos da Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º (com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007), e do Decreto nº 6.641, de 2008, é o auditor fiscal da Receita Federal. Logo, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, tem ele o dever indeclinável de promover o lançamento.

Por conseguinte, eventual inobservância da norma infralegal em nada macula o lançamento.

Portanto, diante de todo o exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento.

No mérito, a recorrente preliminarmente argúi a decadência porque já transcorridos mais de cinco anos entre a ocorrência dos fatos geradores verificados até dezembro/2003 e a ciência do lançamento em 24/12/2008.

A autoridade julgadora de 1ª instância acolheu parcialmente esta arguição, nos seguintes termos:

*Tratando-se dos anos-calendário de 2002 a 2004, nos quais a forma de tributação adotada pela impugnante foi a do **lucro real anual** (fls. 1.069, 1.117 e 1.179), e **não tendo havido qualquer recolhimento** (fls. 1.080, 1.085, 1.127, 1.132, 1.189 e 1.194), o prazo decadencial, para fins do IRPJ e da CSLL, tem início na forma do **art. 173 do CTN** (“primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”), a contar, pois, de 01/01/2004, 01/01/2005 e 01/01/2006.*

Nesse sentido, é o entendimento da Primeira Seção do STJ, unificando o entendimento das Primeira e Segunda Turmas sobre a matéria, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 101.407/SP, de 07/04/2000, unânime:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Embargos de divergência acolhidos.

*Tendo sido os autos de infração cientificados em 24/12/2008 (fls. 1.805), **descabe a preliminar de decadência do lançamento, no que se refere a essas exações (IRPJ e CSLL).***

*No pertinente, entretanto, às exigências do Pis e da Cofins do ano de 2002, e **tendo havido recolhimento** (fls. 4.246 e 4.247), o prazo decadencial tem início na forma do **art. 150, § 4º, do CTN** (“a contar da ocorrência do fato gerador”), ou seja, em 31/10/2002 e 31/12/2002 (meses de outubro e dezembro de 2002, respectivamente).*

*Dessa forma, tem-se que os meses de outubro e dezembro de 2002 estão **decaídos**, quanto a essas duas contribuições (Pis e Cofins).*

*Sou pelo **acolhimento parcial** da preliminar arguida de decadência do lançamento, relativamente aos meses de outubro e dezembro de 2002, no que se refere ao Pis e à Cofins.*

Todavia, como relatado, a exigência foi formalizada com a aplicação de multa qualificada de 150%, aspecto que interfere na contagem do prazo decadencial, e desloca a apreciação, tanto do recurso voluntário, como do reexame da parcela exonerada, para o final deste voto.

A análise dos demais argumentos da interessada será feita na estrutura de tópicos apresentada na defesa.

III. 1 - DOS MÚTUOS REALIZADOS ENTRE A RECORRENTE E AS EMPRESAS MONTE BLANC, OZYX, REPLECTA E SEU SÓCIO ROLANDO ROZENBLUM

A autoridade lançadora identificou depósitos bancários que não haviam sido reconhecidos como receita e não admitiu como prova de sua origem documentos firmados entre a autuada e as pessoas jurídicas e física acima citadas. Extrai-se do Relatório Fiscal nº 1105/2008 as seguintes justificativas:

*Coincidentemente, a quase totalidade dos depósitos bancários não oferecida à tributação (Anexo 1) refere-se a transações com **pessoas ligadas** de forma direta ou indireta, i.e., incluem as transações próprias bem como as transações por intermédio de terceiros ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha interesse direto ou indireto. Foram registradas operações intituladas "Adiantamento de Clientes" (com COLUMBLA) ou "Mútuo" (MONTE BLANC, OZYX, REPLECTA e ROLANDO ROZEMBLUM).*

Embora a fiscalizada e/ou terceiros tenham apresentado algumas cópias de documentos ditos contratos de mútuo, os mesmos padecem de vícios insanáveis e estão desacompanhados dos documentos comprobatórios das respectivas transações bancárias, impedindo a caracterização de tais depósitos como se mútuo fossem.

Os alegados documentos firmados entre particulares produzem efeitos apenas entre as partes e não podem vincular a administração tributária quanto aos seus efeitos pretendidos em favor do contribuinte quando estão, tais "documentos", desacompanhados de documentos outros que comprovem inequivocamente os fatos que tais "contratos", "mútuos", "recibos", etc. querem fazer provar. .

[...]

Além disto, documentos apreendidos na Operação Pôr-do-Sol anexados a este processo demonstram a existência e manutenção de controles e movimentação de dinheiro em espécie à margem da contabilidade, com trânsito de carros-forte fazendo entregas e retiradas de vultosas quantias em espécie diretamente nas residências dos envolvidos, num controle denominado caixa ideal (sic): um eufemismo para a vulgar expressão "caixa dois".

[...]

Depois de abordar sob este mesmo título as infrações relacionadas a adiantamentos recebidos de COLUMBLA, a autoridade lançadora expressa:

As presunções legais que suportem os lançamentos ex officio dos créditos tributários apurados conforme os anexos 5 a 12 deste Termo são de natureza jûris tantum e, portanto, admitem prova em contrário. Provas, diga-se, e não alegações, pois alegar e não provar é o mesmo que não alegar. No caso em tela, a fiscalizada apresentou muitas alegações, mas não apresentou as respectivas provas.

São de aceitação pacífica as presunções tributárias jûris tantum contidas nos diplomas legais quanto a depósitos bancários de origem não identificada ou correspondentes a passivo fictício. Mesmo porque, além de expressamente contidas na Lei, tais presunções têm fundamento lógico e racional pois na falta ou mesmo na sonegação dolosa de documentos à Auditoria Fiscal, não pode o Estado tornar-se refém da desorganização de uns ou da má-fé de outros em prejuízo ao Erário e dano à Justiça Fiscal, sendo esta última um dos sustentáculos e parte inalienável da Justiça Social.

[...]

Tanto é verdade que ocorreu a prática da manutenção de passivo fictício que, conforme as DIPJ entregues à Receita Federal pela autuada, o Ativo Total que montava em R\$132.019,00 em dezembro/2001 ascendeu ao total de

R\$16.842.674,00 em dezembro/2004 sendo que, no período, seu patrimônio líquido chegou a R\$717.778,00 e não houve receitas nem lucros suficientes que sustentassem esta variação de mais de cem vezes no valor do Ativo Total.

No mesmo AC 2004 se destacam os vultosos passivos de R\$5.900.460,00 a título de créditos de pessoas ligadas (i.e., obrigações da empresa com terceiros a ela ligados – Ficha 39A, linha 16) e R\$4.185.765,00 de receitas de exercícios futuros (ficha 39A, linha 23). Nos AC 2003 e 2004 aparecem os passivos de R\$3.238.546,00 e R\$6.898.319,00 a título de outras contas no grupo passivo circulante – DIPJ, ficha 39A, linha 10.

A recorrente se opõe à falta de comprovação da *efetividade da entrega e da origem dos recursos*, pois tal alegação seria insuficiente para descaracterizar os mútuos, na medida em que eles foram *documentalmente formalizados e há prova inequívoca da transferência dos recursos financeiros mutuados*. Na presença destas provas, a exigência representaria *presunção simples, com base em indícios e mero julgamento subjetivo da fiscalização*, também porque *o contrato particular assinado pelas partes e por duas testemunhas e a comprovação do fluxo financeiro são elementos suficientes para comprovar a operação de mútuo*, tudo conforme jurisprudência administrativa que cita.

Os documentos juntados no Anexo IV da impugnação evidenciariam que:

- *os MÚTUOS REALIZADOS ENTRE A RECORRENTE E A EMPRESA MONTE BLANC*, seriam obrigações assumidas contratualmente, sendo que as operações bancárias de transferências de recursos àquela empresa constariam dos extratos bancários apresentados. Os livros e extratos da mutuante e da mutuária demonstrariam a saída e entrada dos recursos nas datas e valores pactuados, e haveria erro no lançamento por ter sido apontado em duplicidade, no valor de R\$ 50.000,00 em 09/07/2004;
- *os MÚTUOS REALIZADOS ENTRE A RECORRENTE E A EMPRESA OZYX* decorreriam de contratos destinados a *angariar recursos para consecução das suas atividades*, os quais, juntamente com extratos bancários e outros documentos juntados comprovariam as operações questionadas.
- *os MÚTUOS REALIZADOS ENTRE A RECORRENTE E A EMPRESA REPLECTA*, estariam retratados em *documentos bancários e contábeis*, com destaque para os extratos bancários da empresa REPLECTA que revelam claramente a conciliação dos valores debitados nas contas da mutuária e creditados nas contas da recorrente.
- *os MÚTUOS REALIZADOS ENTRE A RECORRENTE E O SEU SÓCIO ROLANDO ROZENBLUM*, estariam registrados na contabilidade da autuada e na declaração de imposto de renda do sócio, sendo que parte deles *foi depositada pelo sócio, em espécie, diretamente na conta da empresa autuada, outra parte foi feita via transferência bancária, havendo coincidência de datas e valores dos mútuos e seu ingresso na pessoa jurídica, elementos suficientes para o fim de constatar a realização do negócio jurídico.*

A autoridade julgadora de 1ª instância rejeitou as alegações da impugnante, assim se manifestando:

MÚTUOS (PESSOAS LIGADAS)

Com relação aos alegados mútuos, não ficou cabalmente comprovada, nos autos, a sua existência, mas apenas, em parte, a entrada, em contas bancárias da autuada, de valores provenientes dos supostos mutuantes, pessoas a ela ligadas.

Ora, se se tratasse de mútuos - e não de valores de outras origens ingressados via pessoas ligadas -, fácil seria a demonstração de que referidos valores teriam posteriormente retornado às contas-correntes de seus remetentes, o que não foi feito.

É que o contrato particular assinado pelas partes e por duas testemunhas e a comprovação do envio dos recursos não são elementos suficientes para comprovar a operação de mútuo, se não demonstrado, à saciedade, o retorno desses recursos, ditos mutuados, à sua origem.

Já quanto aos pretensos mútuos efetuados em moeda corrente, também por pessoas ligadas, nem mesmo a sua entrega foi confirmada.

No que se refere aos “contratos particulares de mútuo” juntados ao processo, estão, eles, eivados de vícios, a saber: contratos sem assinatura dos supostos contratantes (fls. 237 e 242), contratos sem assinatura de testemunhas (fls. 786, 788, 1.253, 1.255, 1.717, 1.719, 2.273 e 2.275) e contratos que declaram transferências em moeda corrente de valores transferidos mediante interveniência bancária (fls. 780, 782, 784, 786, 788, 1.244, 1.246, 1.248, 1.706, 1.708, 1.712, 2.290, 2.292 e 2.299), o que, por óbvio, lhes retira toda e qualquer credibilidade.

Com referência ao lançamento, pela fiscalização, do valor de R\$ 50.000,00 da empresa Monte Blanc duas vezes em data de 09/07/2004 (fls. 1.758), não houve qualquer erro. No correspondente extrato bancário, constam dois lançamentos de mesmo valor, mesma data e números de documentos diferentes (fls. 346 do Anexo II).

No que toca aos depósitos ocorridos em 27/12/2004, da empresa Replecta, e inicialmente contabilizados como mútuos, ficou evidenciado o posterior estorno desse lançamento, em 2005, aparentemente para “Adiantamentos de Clientes” e, em seguida, para “Outras Receitas” (fls. 2.443/2.444 e 2.446). Contudo, não ficou devidamente caracterizado que o montante desses depósitos tenha, efetivamente, servido de base de cálculo para o IRPJ, a CSLL, o Pis e a Cofins.

Sou pela manutenção desta parte da autuação.

Nesta parte a decisão não foi unânime, pois o I. Julgador Nilton Costa Simões reduzia a exigência.

De início, importa destacar que o fiscal autuante apontou que estas operações foram realizadas com *pessoas ligadas de forma direta ou indireta*. Além de uma delas ser o próprio sócio da fiscalizada, a autoridade fiscal ainda destacou, relativamente à MONTE BLANC, que sua sede e domicílio era o mesmo da fiscalizada (Av. República Argentina, 210, 20º andar, Água Verde, Curitiba/PR).

Os documentos em debate foram inicialmente juntados às fls. 2090/2307, sem qualquer correlação objetiva entre eles e o fato a ser provado. Na complementação da impugnação, a interessada apresentou os elementos de fls. 4208/4244, ali sim identificando os

fatos que pretendia demonstrar, além de juntar relação de documentos apreendidos na *Operação Pôr do Sol*, para justificar a sua não apresentação.

Documentos semelhantes foram apresentados durante o procedimento fiscal, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 495/2007, mas consistiam apenas em contratos acompanhados de recibos de pagamento (fls. 688/818). Posteriormente, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 980/2007, a autoridade fiscal exigiu de Monte Blanc Empreendimentos Imobiliários Ltda a apresentação de *contratos de mútuo, financiamento e/ou empréstimos celebrados com sócios/acionistas e/ou empresas e partes relacionadas, bem como aqueles celebrados com terceiros, com reflexos contábeis nos AC 2002 a 2005* (fl. 833), bem como intimou a autuada a apresentar (fl. 984/993):

3. Esclarecimentos e comprovantes das origens dos valores depositados em contas bancárias de titularidade da intimada como demonstrado nos Anexos nº 01 e nº 02 deste termo (analítico e sintético, respectivamente). Para os casos em que a intimada alegar pactuação de mútuo apresentar todos os comprovantes das respectivas transações bancárias que permitam identificar, de forma inequívoca, a titularidade original (remetente) dos valores depositados e/ou transferidos.

[...]

5. Para os itens 3 e 4 acima, nos casos em que as cópias de documentos requeridos já tenham sido anteriormente apresentadas à fiscalização, apresentar apenas os respectivos esclarecimentos por meio de declaração formal da empresa, firmada por seu responsável.

Em paralelo, também foram intimadas as empresas Ozyx – Indústria e Comércio de Artigos Esportivos Ltda (fl. 994), Replecta Participações Ltda (fl. 1003), bem como Rolando Rozemblum Elpern (fl. 1015) a apresentar *declaração impressa e assinada pelo(s) seu(s) responsável(is) que identifique, pormenorizadamente, todas as transações de mútuo e outros tipos de empréstimos, bem como de outros contratos celebrados entre o INTIMADO (matriz e filiais) e a CONSTRUTORA VALOR LTDA e suas sociedades em conta de participação de 2002 a 2004, inclusive as "SCP Victoria Village", "SCP Casa Blanca" e "SCP Casa Bella", acompanhada de documentos comprobatórios das transações acima referidas, inclusive contratos assinados, comprovantes de depósitos bancários à conta de terceiros, comprovantes bancários de recebimento de pagamentos (extratos, inclusive) e demais comprovantes da efetividade das transações financeiras entre o INTIMADO e a CONSTRUTORA VALOR LTDA.*

Recebidas as respostas, a autoridade lançadora firmou as seguintes constatações:

a) Termo de Constatação Fiscal nº 789/2008, em face de Ozyx Indústria e Comércio de Artigos Esportivos (fl. 1426):

Regularmente intimada, a empresa firmou e apresentou declaração em que alega "...ocorre que todos os documentos em questão já foram entregues à Receita Federal quando da fiscalização da empresa (MPF 09.1.01.002006.00905-4). Alguns desses documentos ainda se encontram em posse da fiscalização e outros já foram destruídos após a lavratura do auto de infração." Portanto, a empresa não atendeu a intimação fiscal nº 068/2008.

*Passando ao exame das alegações da intimada, revisei todos os documentos da OZYX juntados ao dossiê de Fiscalização desta empresa e respectivo processo fiscal, neles **nada** encontrando no que diz respeito as alegações da intimada. Ou seja, **inexistem** nos autos quaisquer documentos comprobatórios das transações de mútuo e outros tipos de empréstimos ou outros contratos celebrados entre a OZYX e a CONSTRUTORA VALOR, e/ou com as SCP desta última.*

b) Termo de Constatação Fiscal nº 790/2008, em face de Replecta Participações Ltda (fl. 1428/1429):

Regularmente intimada, a empresa firmou e apresentou declaração em que alega "...ocorre que a empresa ora intimada não possui mais as informações acima solicitadas em razão de ter destruídos os documentos após a fiscalização dos períodos em tela (2002 a 2004)." Destarte, a empresa não atendeu intimação fiscal nº 069/2008.

*Passando ao exame das alegações da intimada, revisei todos os documentos da REPLECTA juntados ao dossiê de Fiscalização desta empresa e respectivo processo fiscal, neles **nada** encontrando no que diz respeito às alegações da intimada. Ou seja, **inexistem** nos autos quaisquer documentos comprobatórios das transações de mútuo e outros tipos de empréstimos ou outros contratos celebrados entre a REPLECTA e a CONSTRUTORA VALOR, e/ou com as SCP desta última. Os únicos documentos encontrados pela Auditoria-Fiscal nos autos referidos foram cinco ordens de transferência de valores emitidas pela REPLECTA às agências bancárias onde mantinha suas contas correntes, nas datas e valores a seguir:*

<i>Data</i>	<i>Valor</i>
04/08/2003	72.085,63
23/09/2003	148.425,23
05/11/2003	221.387,94
17/09/2004	308.000,00
07/10/2003	105.268,53

*Do exame daqueles documentos verificou-se que as três primeiras transferências, nos valores de R\$72.085,63, R\$148.425,23 e R\$221.387,94, referem-se a remessas feitas pela REPLECTA em nome, conta em ordem de outra empresa (COLUMBIA) em favor da CONSTRUTORA VALOR. As duas últimas transferências mencionadas na tabela anterior, de R\$308.000,00 e R\$105.268,53, referem-se a remessas feitas pela REPLECTA diretamente em favor da **CONSTRUTORA VALOR**.*

c) Termo de Constatação Fiscal nº 791/2008, em face de Rolando Rozemblum Elpern (fl. 1431):

Regularmente intimado, o contribuinte firmou e apresentou declaração em que alega "...ocorre que todos os documentos em questão já foram entregues à Receita Federal quando da fiscalização da pessoa física (Al n.º 10980.000029/2006-52 e 10980.013768/2006-12). Após a devolução desses documentos pela fiscalização, os mesmos foram destruídos". Portanto, o contribuinte não atendeu intimação fiscal nº 070/2008. A sua resposta menciona o MPF 244/2008 quando na realidade trata-se do MPF 246/2008 (09.1.01.00-2008-00246-4).

*Passando ao exame das alegações da intimada, revisei todos os documentos da pessoa física juntados ao dossiê de Fiscalização deste contribuinte e respectivos processos fiscais, neles **nada** encontrando no que diz respeito as alegações do intimado. Ou seja, **inexistem** nos autos quaisquer documentos comprobatórios das*

transações de mútuo e outros tipos de empréstimos ou outros contratos celebrados entre ROLANDO ROZEMBLUM e a CONSTRUTORA VALOR, e/ou com as SCP desta última.

Não há notícia de resposta à intimação dirigida à Monte Blanc Empreendimentos Imobiliários Ltda, mas observa-se em consulta ao *E-processo* que esta contribuinte foi também autuada em 24/12/2008, conforme processo administrativo nº 13931.001193/2008-12, destacando-se, na apreciação do recurso voluntário interposto por aquela interessada, apresentada no Acórdão nº 1201-00.4205 da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção, relatado pelo I. Conselheiro Marcelo Cuba Netto, o que segue:

6) Depósitos de Origem não Comprovada

Alega a interessada estar comprovada a origem dos recursos depositados em suas contas correntes bancárias, conforme operações que serão a seguir examinadas.

6.1) Contratos de Mútuo

De acordo com a interessada os depósitos relacionados as fls. 750/751 correspondem a ingressos decorrentes de contratos de mútuo em que a contribuinte, na condição de mutuária, celebrou com as empresas Ozyx, Replecta e sua sócia, Karim Rozemblum.

De pronto verifica-se que a própria recorrente admite, nas planilhas de fls. 750/751, não possuir os instrumentos dos contratos de mútuo relativamente a 10 dos 20 depósitos supostamente efetuados pelas empresas Ozyx e Replecta, e pela sócia Karina Rozemblum. Tais depósitos, em razão da ausência de elementos que comprovem as correspondentes operações de mútuo, permanecem com sua origem incomprovada.

Em relação aos outros 10 depósitos a interessada apresenta, além dos registros de sua contabilidade, os contratos de mútuo (fls. 535/575). A DRJ entendeu serem insuficientes os documentos apresentados sob o argumento de que, em se tratando de mútuo entre pessoas ligadas, seria necessária a apresentação de outros elementos de convicção, como a quitação dos empréstimos.

Entendo também que o instrumento do contrato de mútuo entre pessoas ligadas, apesar de necessário, é insuficiente para provar a operação. A interessada poderia ter apresentado, junto à peça recursal, os elementos solicitados pela DRJ, mas não o fez. Assim sendo, permanece sem comprovação a origem dos recursos relativos aos 10 depósitos sob exame.

No Termo de Verificação Fiscal nº 231/2008, lavrado em 06/06/2008, a autoridade fiscal declarou a insuficiência dos documentos apresentados pela contribuinte aqui autuada, e por terceiros, para comprovação dos depósitos questionados, já firmando que *padeciam de vícios insanáveis e estão desacompanhados dos documentos comprobatórios das respectivas transações bancárias, impedindo a caracterização de tais depósitos como se mútuo fossem* (fls. 1076/1079). Em resposta, disse a empresa (fls. 1120/1122):

- *que os contratos de mútuo com Rolando Rozenblun foram extraviados, mas as transações ali apontadas estavam evidenciadas na sua declaração de imposto de renda;*
- *quanto aos mútuos com MONTE BLANC, REPLECTA e OZYX, apenas relacionou operações com data, valor e um código associado, e apresentou documentos juntados às fls. 1199/1256, consistentes em contratos de mútuo.*

Outro Termo de Verificação Fiscal foi lavrado em 15/09/2008 (nº 940/2008), nos mesmos termos do anterior, e consolidando a análise dos depósitos bancários do período auditado (fls. 1470/1492). A resposta de fls. 1499/1720 indica, em seu Anexo 4, planilha acompanhada pelos contratos de mútuo das operações, para as quais, a contribuinte discorda da conclusão de que caracterizariam receitas, bem como é apresentado, no Anexo 3, operações que constariam como sendo *mútuo da empresa Replecta Participações Ltda para a Construtora Valor*, mas estavam sendo retificados para *outras receitas*.

Observa-se, neste relato, que a contribuinte foi, por diversas vezes, intimada a apresentar outros elementos, para além dos contratos de mútuo, que comprovassem a origem dos depósitos bancários verificados em suas contas correntes. Diante deste contexto, cabe, então, analisar os documentos apresentados na impugnação, o que se faz tendo como referência as indicações contidas no corpo do recurso voluntário, no qual a interessada vinculou, a cada item abordado, uma relação de depósitos bancários, indicando data e valor e correlacionando-os com data e valor de contrato de mútuo.

No que tange às operações com a MONTE BLANC, a interessada atribui a mútuos com esta empresa a totalidade dos depósitos nos quais a autoridade fiscal identificou ser ela a depositante, e assim também o faz em relação a outros depósitos nos quais a depositante seria COLUMBIA, ou teriam sido feitos por depositantes não identificados pela Fiscalização. Ainda, parte destes depósitos não teriam sido feitos pela própria MONTE BLANC, mas sim por OZYX e REPLECTA, por conta e ordem daquela.

Neste conjunto de operações, que a contribuinte totaliza em R\$ 1.961.818,93, identificam-se os seguintes conjuntos probatórios às fls. 2090/2272 e seus correspondentes efeitos:

- Operações cuja depositante foi identificada pela Fiscalização como sendo a MONTE BLANC, alegando-se que esta efetuou os depósitos em razão de contratos de mútuo:

A contribuinte apresenta contratos de mútuo firmados com a MONTE BLANC que, em sua maioria, coincidem em data e valor com as operações questionadas, exceção de depósito de 20/12/2002, justificado por contrato de 20/02/2002; e depósito de 20/08/2004, justificado por contrato de 19/08/2004, além de um conjunto de operações de 20/04/2004 a 25/11/2004 justificadas por contrato firmado em 22/01/2004, especificando parcelas que seriam creditadas nas exatas datas e valores das operações que se pretende comprovar. Embora anormal, não é impossível que as contratantes tenham previsto em 22/01/2004 os exatos montantes e datas em que as transferências seriam feitas, para a concessão do empréstimo total de R\$ 699.000,00, o que impede a afirmação, aqui, de que este acordo é inválido; o mesmo se diga relativamente ao contrato firmado em 20/02/2002 para concessão de empréstimo em 20/12/2002; diversamente da contratação feita em 19/08/2004 para crédito em 20/08/2004 que aparenta normalidade.

Todos os contratos, embora supostamente assinados pelas partes (já que não estão identificadas as pessoas que assinam como representantes das pessoas jurídicas), e por duas testemunhas, somente foram registrados em 16/07/2007, depois de iniciado o procedimento fiscal em 25/05/2006. Acrescente-se a isto a acusação fiscal de que tais operações foram realizadas com *pessoas ligadas de forma direta ou indireta*, e que especialmente a MONTE BLANC possuía sede e domicílio idênticos ao da fiscalizada (Av. República Argentina, 210, 20º andar, Água Verde, Curitiba/PR).



Também, na maior parte dos casos, a contribuinte apresenta extratos do Livro Diário da MONTE BLANC, nos quais há lançamentos em valores coincidentes com os depósitos questionados e com históricos que normalmente citam o nome da autuada, mas cujo conteúdo não é possível identificar ante a codificação das contas contábeis utilizadas. Não foram apresentados estes registros para as operações que justificariam os depósitos de R\$ 15.000,00 em 18/11/2004, de R\$ 40.000,00 em 25/11/2004 e de R\$ 40.000,00 em 06/12/2004, mas estas deficiências não se mostram relevantes, quando o contrato e a transferência bancária está provada.

E, neste sentido, as operações de mútuo são demonstradas mediante apresentação de extratos bancários da MONTE BLANC, nos quais há débitos em datas e valores coincidentes com os depósitos neste tópico tratados, com exceção dos depósitos de R\$ 100.000,00, em 19/12/2002, e de R\$ 30.000,00 em 20/11/2003, relativamente aos quais o extrato juntado não indica se a operação de transferência ensejou débito ou crédito na conta corrente da MONTE BLANC.

Em alguns casos (depósitos de 09/07/2004, R\$ 50.000,00; 28/07/2003, R\$ 200.000,00; e 06/07/2004, R\$ 60.000,00) a interessada indica que os transferências bancárias teriam sido feitas por OZYX ou REPLECTA, por conta e ordem da MONTE BLANC. Para provar este fato, porém, nada juntou acerca deste ajuste entre aquelas empresas, mas apenas procurou demonstrar o fluxo financeiro delas originado, juntando extrato bancário daquelas empresas e, em alguns casos, excertos de seus Livros Diários (duplicados na complementação da impugnação) contendo lançamentos que associam o nome da autuada àqueles valores, mas que, também codificados, não permitem identificar qual operação teria sido contabilizado, impedindo a associação do acordo firmado no contrato apresentado com a transferência promovida.

A interessada também deixou de apresentar contratos de mútuo para os depósitos realizados em 18/08/2004 e em 24/11/2004, ambos no valor de R\$ 100.000,00, alegando que ele *não foi localizado*. Juntou, apenas, reprodução do Livro Diário e extratos da MONTE BLANC, com registros equivalentes em datas e valores, e ao complementar sua impugnação apresentou relação de documentos que teriam sido apreendidos na *Operação Por-do-Sol*, alegação que não dispensa a apresentação das provas, pois, além de a relação de documentos apreendidos às fls. 4229/4244 ser clara o suficiente para se constatar que ali não há qualquer indicação de contrato de mútuo firmado entre a MONTE BLANC e a autuada, a autoridade lançadora juntou às fls. 58/298 os documentos que guardavam pertinência com o procedimento fiscal, também ali não se verificando qualquer contrato naquele sentido.

Nas operações em que a prova apresentada demonstra a causa da operação (contrato) e o trâmite contábil e financeiro dos recursos, poder-se-ia admitir como comprovada a origem do depósito bancário, exonerando-se a exigência, na medida em que o recebimento de valores mutuados não se sujeita a incidência de tributos sobre o lucro ou o faturamento. A autoridade fiscal exigiu a entrega destes elementos, mas a contribuinte somente trouxe a prova correspondente em impugnação, a qual, apreciada pela autoridade julgadora, foi declarada insuficiente, dentre outros aspectos, porque não comprovado o pagamento do mútuo.

Os contratos apresentados como prova, além de firmados entre pessoas jurídicas ligadas, apresentam deficiências sérias, pois além de não identificarem os signatários que representam mutante e mutuária, somente foram levados a registro depois do início do



procedimento fiscal, o que prejudica sua validade contra terceiros, nos termos do que dispõe o Código Civil:

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

De outro lado, porém, a autoridade fiscal não fez esta restrição aos documentos que lhe foram apresentados, e concentrou-se em exigir a prova das transferências bancárias entre mutuante e mutuatária, prova que veio aos autos, embora com algumas deficiências, depois de formalizado o lançamento.

Poder-se-ia cogitar que a prova, em tais condições, deveria ser mais robusta, como fez a autoridade julgadora de 1ª instância, especialmente porque a omissão dos interessados, no curso do procedimento fiscal, prejudica a confirmação dos elementos apresentados e impede outros questionamentos daí decorrentes. Contudo, há que se considerar que a MONTE BLANC também foi submetida a procedimento fiscal, inclusive questionando-se a origem de depósitos bancários que ingressaram em suas contas correntes e que, assim, se prestaram como fonte das transferências bancárias em favor da autuada.

Em tais circunstâncias, embora presentes deficiências formais nos contratos apresentados, considerando o direcionamento dado pela autoridade fiscal no procedimento desenvolvido em face da autuada e da MONTE BLANC, é possível admitir como comprovada a origem dos depósitos bancários que teriam decorrido de contratos de mútuo, coincidentes em datas e valores, ou minimamente apresentando datas anteriores às transferências bancárias provadas entre as empresas, especialmente porque a própria autoridade lançadora reconhece, nestes casos, que a depositante era a MONTE BLANC.

Por todo o exposto, deve ser admitida como parcialmente comprovada a origem dos depósitos bancários tratados neste tópico, conforme quadro abaixo que sintetiza o motivo pelo qual a prova deve ser rejeitada:

Depósito		Contrato		Motivo da rejeição
Data	Valor	Data	Valor	
19/12/2002	R\$ 100.000,00	19/02/2002	R\$ 100.000,00	Extrato não indica se a operação é credora ou devedora
20/12/2002	R\$ 50.000,00	20/02/2002	R\$ 50.000,00	
28/07/2003	R\$ 200.000,00	31/07/2003	R\$ 200.000,00	Transferência promovida por REPLECTA
03/11/2003	R\$ 45.000,00	03/11/2003	R\$ 45.000,00	
04/11/2003	R\$ 13.000,00	04/11/2003	R\$ 13.000,00	
20/11/2003	R\$ 30.000,00	20/11/2003	R\$ 30.000,00	Extrato não indica se a operação é credora ou devedora
20/04/2004	R\$ 55.000,00	22/01/2004	R\$ 55.000,00	
03/05/2004	R\$ 9.000,00	22/01/2004	R\$ 9.000,00	
04/05/2004	R\$ 10.000,00	22/01/2004	R\$ 10.000,00	
05/05/2004	R\$ 25.000,00	22/01/2004	R\$ 25.000,00	
07/05/2004	R\$ 75.000,00	22/01/2004	R\$ 75.000,00	
10/05/2004	R\$ 50.000,00	22/01/2004	R\$ 50.000,00	
12/05/2004	R\$ 10.000,00	22/01/2004	R\$ 10.000,00	
17/05/2004	R\$ 10.000,00	22/01/2004	R\$ 10.000,00	
06/07/2004	R\$ 60.000,00	06/07/2004	R\$ 60.000,00	Transferência promovida por REPLECTA

09/07/2004	R\$ 50.000,00	09/07/2004	R\$ 50.000,00	Transferência promovida por OZYX
18/08/2004	R\$ 100.000,00	Não localizado		Contrato de mútuo não apresentado
20/08/2004	R\$ 90.000,00	19/08/2004	R\$ 90.000,00	
03/09/2004	R\$ 70.000,00	03/09/2004	R\$ 70.000,00	
09/09/2004	R\$ 160.000,00	22/01/2004	R\$ 160.000,00	
16/09/2004	R\$ 35.000,00	22/01/2004	R\$ 35.000,00	
12/11/2004	R\$ 50.000,00	11/11/2004	R\$ 50.000,00	
16/11/2004	R\$ 40.000,00	22/01/2004	R\$ 40.000,00	
18/11/2004	R\$ 15.000,00	22/01/2004	R\$ 15.000,00	
19/11/2004	R\$ 50.000,00	22/01/2004	R\$ 50.000,00	
22/11/2004	R\$ 20.000,00	22/01/2004	R\$ 20.000,00	
22/11/2004	R\$ 30.000,00	22/01/2004	R\$ 30.000,00	
24/11/2004	R\$ 100.000,00	Não localizado		Contrato de mútuo não apresentado
25/11/2004	R\$ 40.000,00	22/01/2004	R\$ 40.000,00	
06/12/2004	R\$ 40.000,00	06/12/2004	R\$ 40.000,00	
07/12/2004	R\$ 35.000,00	07/12/2004	R\$ 35.000,00	
09/12/2004	R\$ 45.000,00	09/12/2004	R\$ 45.000,00	
16/12/2004	R\$ 40.000,00	16/12/2004	R\$ 40.000,00	
	R\$ 1.752.000,00	Total apreciado neste item		
	R\$ 640.000,00	Prova Rejeitada		
	R\$ 1.112.000,00	Prova Admitida		

Por fim, quanto à duplicidade de lançamento relativo ao depósito de R\$ 50.000,00, datado de 09/07/2004, a autoridade julgadora de 1ª instância já esclareceu que:

Com referência ao lançamento, pela fiscalização, do valor de R\$ 50.000,00 da empresa Monte Blanc duas vezes em data de 09/07/2004 (fls. 1.758), não houve qualquer erro. No correspondente extrato bancário, constam dois lançamentos de mesmo valor, mesma data e números de documentos diferentes (fls. 346 do Anexo II).

No que toca aos depósitos ocorridos em 27/12/2004, da empresa Replecta, e inicialmente contabilizados como mútuos, ficou evidenciado o posterior estorno desse lançamento, em 2005, aparentemente para "Adiantamentos de Clientes" e, em seguida, para "Outras Receitas" (fls. 2.443/2.444 e 2.446). Contudo, não ficou devidamente caracterizado que o montante desses depósitos tenha, efetivamente, servido de base de cálculo para o IRPJ, a CSLL, o Pis e a Cofins.

Por sua vez, a recorrente limitou-se a afirmar que estaria nos elementos apresentados que *houve apenas um depósito equivalente ao montante acima citado*. Contudo, por meio dos elementos apresentados, a interessada apenas buscou evidenciar que a OZYX teria efetuado um depósito de R\$ 50.000,00, naquela data, na conta da autuada, e nem mesmo conseguiu comprovar a que título isto teria ocorrido, subsistindo, neste ponto, a acusação fiscal.

- Operações cujo depositante não foi identificado pela Fiscalização, ou esta identificou que outro seria o depositante, alegando-se que MONTE BLANC efetuou os depósitos em razão de contratos de mútuo:

Nos casos que serão adiante tratados, na medida em que a MONTE BLANC não foi identificada como depositante pela Fiscalização, tem-se operações relativamente às quais a interessada, mesmo intimada por diversas vezes, deixou de apresentar a prova das transferências de recursos exigidas pelo fiscal responsável, para somente fazê-lo em

impugnação. Esta conduta, portanto, não é atenuada pelo fato de o auditor responsável também estar fiscalizando a MONTE BLANC, e exige prova robusta de que esta empresa foi a depositante dos valores questionados, bem como da causa desta transferência de recursos.

Os elementos apresentados na impugnação, para estas operações, estão a seguir descritos e analisados:

- Depósitos de R\$ 35.000,00, em 07/07/2003, e de R\$ 30.000,00, em 01/08/2003, cujos depositantes não foram identificados: a interessada apresenta contratos de mútuo datados de 31/07/2003 e 31/08/2003, respectivamente, que padecem dos mesmos vícios dos demais (formalização entre pessoas jurídicas ligadas, signatários não identificados e registro apenas em 2007), e alega que o depósito foi efetuado por REPLECTA, por conta e ordem de MONTE BLANC, juntando elementos da contabilidade e extrato bancário da REPLECTA (duplicados no complemento da impugnação). Tratando-se de depósitos cujos depositantes não foram identificados pela Fiscalização, a prova da origem deve ser mais robusta pela autuada, o que não é satisfeito mediante a apresentação de contratos de mútuo que, além das deficiências referidas, foram firmados posteriormente aos depósitos, e desacompanhados da demonstração da relação jurídica entre MONTE BLANC e REPLECTA, que justificaria a efetivação do depósito por parte desta;
- Depósito de R\$ 59.818,93, em 10/07/2003, cujo depositante não foi identificado: a interessada apresenta contrato de mútuo datado de 10/07/2003, que padece dos mesmos vícios dos demais (formalização entre pessoas jurídicas ligadas, signatários não identificados e registro apenas em 2007), e destoa dos demais por se constituir em valor detalhado até os centavos. Alega a recorrente que o depósito foi efetuado por REPLECTA, por conta e ordem de MONTE BLANC, juntando elementos da contabilidade e extrato bancário da REPLECTA (duplicado no complemento da impugnação). Tratando-se de depósitos cujos depositantes não foram identificados pela Fiscalização, a prova da origem deve ser mais robusta pela autuada, o que não é satisfeito mediante a apresentação de contrato de mútuo que, além das deficiências referidas, foge à normalidade das demais operações que sempre apresentaram valores em milhares, e não é acompanhados da demonstração da relação jurídica entre MONTE BLANC e REPLECTA, que justificaria a efetivação do depósito por parte desta;
- Depósitos de R\$ 20.000,00, em 08/07/2003 e 14/08/2003, cujo depositante não foi identificado: a interessada apresenta contratos de mútuo nas mesmas datas e valores dos depósitos questionados, os quais padecem dos mesmos vícios antes referidos (formalização entre pessoas jurídicas ligadas, signatários não identificados e registro apenas em 2007). Apresenta extratos bancários da MONTE BLANC que evidenciam transferências nestas datas e valores, mas não há discriminação suficiente no histórico (*TRANSF VALOR ENTRE CONTA ESPÉCIE*) para se afirmar que o destino destas transferências tenha sido uma conta bancária da autuada. Apenas em relação ao depósito de 08/07/2003 é apresentada escrituração contábil da MONTE BLANC, na qual há um lançamento a débito de R\$ 20.000,00, sob o histórico *N/EMPRÉSTIMO PARA VALOR*, mas cuja contrapartida não consta do excerto apresentado (fl. 2114). No Diário sintético de julho, há um outro lançamento de R\$ 20.000,00 sob o histórico *EMPRÉSTIMO CFE CTO DE MUTUO*, mas a data não está indicada e também as contas devedora e credora estão

codificadas (fl. 2119). Tratando-se de depósitos cujos depositantes não foram identificados pela Fiscalização, a prova da origem deve ser mais robusta pela autuada, o que não é satisfeito mediante a apresentação de contratos de mútuo que apresentam as deficiências referidas, e são complementados por extratos bancários e lançamentos contábeis de histórico insuficiente;

- Depósitos de R\$ 15.000,00, em 22/01/2004, e de R\$ 30.000,00, em 27/12/2004, cujos depositantes foram identificados pela Fiscalização como sendo COLUMBIA e REPLECTA: a interessada vincula estas duas operações ao contrato de mútuo firmado com MONTE BLANC em 22/01/2004, no qual foram previstos 20 (vinte) parcelas de diferentes valores, entre R\$ 9.000,00 e R\$ 160.000,00, que seriam creditadas em diferentes datas, no valor total de R\$ 699.000,00. Como já dito, é anormal este tipo de previsão antecipada, e tal agrava o fato de o contrato não ter a identificação de seus signatários e somente ter sido levado a registro em 2007, desconstituindo-o como prova hábil para vincular a outro depositante os créditos questionados pela Fiscalização. Quanto ao depósito de R\$ 30.000,00, em 27/12/2004, a recorrente indica que o depósito foi efetuado por REPLECTA, por conta e ordem de MONTE BLANC, juntando elementos da contabilidade e extrato bancário da REPLECTA, mas sem demonstrar a relação jurídica entre MONTE BLANC e REPLECTA, que justificaria a efetivação do depósito por parte desta;

Assim, para estas operações, a prova apresentada pela interessada deve ser integralmente rejeitada, elevando para R\$ 849.818,93 o montante de operações não comprovadas, do total de R\$ 1.961.818,93 que a recorrente vinculou a contratos de mútuo firmados com a MONTE BLANC.

No que tange às operações com a OZYX, a interessada atribui a contratos de mútuo, *com o fito de angariar fundos para consecução de suas atividades*, firmados com esta empresa, três dos depósitos nos quais a autoridade fiscal identificou ser ela a depositante. Porém, nada menciona, neste ponto da defesa, acerca do depósito de R\$ 79.244,52 (03/02/2003), que também teria aquela empresa como depositante.

Neste conjunto de operações, que a contribuinte totaliza em R\$ 279.997,63, identificam-se os seguintes conjuntos probatórios às fls. 2273/2281 e seus correspondentes efeitos:

- Depósitos de R\$ 100.000,00, em 01/09/2003 e de R\$ 72.000,00, em 04/09/2003: teriam origem em contratos de mútuo nestes correspondentes valores e datas, os quais também não apresentam identificação dos signatários que representam as contratantes, e somente foram levados a registro em 2007, com o agravante, ainda, de que não apresentam a assinatura de testemunhas. Estão acompanhados apenas de registros contábeis da OZYX correspondentes a: a) extrato de *Razão dos movimentos de Conta Corrente*, no qual aqueles valores estão apontados sob o histórico de *TRANSF. P/ CONSTR. VALOR*, e b) ficha do *Razão Acumulado*, na qual destaca-se a conta *1065 01.03.01.02.01 - PARQUE DOS SABIAS* recebendo movimento de R\$ 172.000,00 a débito, sob o histórico *30/09 REF.MOVTO CX.BC DE 30/09/03*, também destacado em extrato do Livro Diário. Não foi juntado extrato bancário comprovando tais transferências, mas apenas correspondência que teria sido dirigida ao Banco Bradesco S/A, solicitando

referidos extratos. Portanto, além das deficiências existentes nos contratos, os registros contábeis não são esclarecedores e não há prova do efetivo fluxo financeiro entre as empresas, evidenciando-se insuficiente a prova apresentada.

- Depósito de R\$ 107.997,62, em 21/07/2004: não foi localizado o contrato de mútuo que teria dado origem a este depósito, tendo a contribuinte apenas juntado extrato do Livro Razão da conta 9-1.1.1.002.0001 BANCO BRADESCO 237-0426-0-152344-9, no qual aquele valor consta lançado a crédito sob o histórico *VLR CHEQUE 136 REF PAGTO APORTE CONSTRR LTDA – EMPREENDIMENTO PERSONALITE*. Ao complementar as razões de defesa, a interessada juntou extrato bancário no qual o valor debate consta como cheque nº 136, debitado em 21/07/2004 (fl. 4221), mas não trouxe o alegado contrato. Há notícia deste contrato dentre os documentos apreendidos pela Operação Pôr-do-Sol, mas sob a seguinte descrição: *Contrato De mútuo de OZYX para VALOR de R\$ 107.997,62, datado de 21 de julho de 2004, não assinado, 2 vias, outro de R\$ 120.000,00 datado de 22 de julho de 2004, não assinado, 2 vias, outro de R\$ 68.465,22, datado de 4 de agosto de 2004, não assinado, 2 vias* (fl. 4230). Assim, ainda que se possa identificar a OZYX como depositante do valor em debate, nada nos elementos apresentados permite afirmar que tal crédito decorreu de operação de mútuo, subsistindo a presunção de que se trata de receita omitida pela autuada.

Assim, para estas operações, a prova apresentada pela interessada deve ser integralmente rejeitada..

No que tange às operações com a REPLECTA, a interessada também atribui a contratos de mútuo firmados com esta empresa parte dos depósitos nos quais a autoridade fiscal identificou ser ela a depositante. Nada menciona, especificamente, acerca dos depósitos de R\$ 52.000,00 (03/09/2003), de R\$ 50.000,00 (10/10/2003) e de R\$ 18.200,00, R\$ 23.422,14 e R\$ 30.000,00 (27/12/2004) que também teriam aquela empresa como depositante, tratando apenas de outros 10 (dez) depósitos verificados em 27/12/2004 (R\$ 196.227,97, R\$ 196.410,06, R\$ 197.780,83, R\$ 197.927,49, R\$ 198.968,79, R\$ 199.172,01, R\$ 199.442,25, R\$ 199.731,84, R\$ 200.195,78, R\$ 200.850,26), em conjunto com outras operações classificadas como Adiantamentos de Clientes.

Naquele conjunto de operações, que a contribuinte totaliza em R\$ 1.401.874,86, identificam-se os seguintes conjuntos probatórios às fls. 2282/2307 e seus correspondentes efeitos:

- Depósitos de R\$ 40.000,00 (03/10/2003), R\$ 105.268,53 (07/10/2003) e R\$ 100.000,00 (R\$ 15/10/2003): teriam origem em contratos de mútuo nestes correspondentes valores e datas, os quais também não apresentam identificação dos signatários que representam as contratantes, e somente foram levados a registro em 2007. Estão acompanhados de registros contábeis da REPLECTA nos quais o valor de R\$ 40.000,00 está registrado em outubro/2003 a débito no Razão da conta 01.02.01.03.01 - CONSTRUTORA VALOR LTDA, e os valores de R\$ 105.268,53 e R\$ 100.000,00 constam no *Razão dos*

Movimentos de Conta Corrente sob o histórico *EMPRÉSTIMO CFE CTO DE MUT.* Constam, ainda, extratos bancários da REPECTA acusando saídas das parcelas de R\$ 105.268,53 em 07/10/2003, e de R\$ 100.000,00 em 15/10/2003, nada apontando a transferência de R\$ 40.000,00 em 03/10/2003. Recorde-se, porém, que durante o procedimento fiscal a REPECTA declarou ao Fisco que não possuía mais as informações que lhe foram exigidas relativamente a estas operações *em razão de ter destruído os documentos após a fiscalização dos períodos em tela (2002 a 2004)*, pretendendo, agora, a autuada comprovar a origem dos depósitos mediante a demonstração de transferências bancárias associadas a mero registro contábil de *movimentos de conta corrente*, ou por meio da apresentação da ficha do Razão correspondente ao empréstimo, mas sem a prova da transferência bancária. Ante a omissão da contribuinte durante o procedimento fiscal, e o prejuízo causado às análises fiscais, a prova exigida no contencioso deve ser robusta suficiente para não deixar dúvidas quanto à origem dos depósitos bancários, motivo pelo qual a prova apresentada deve ser rejeitada;

- Depósitos de R\$ 15.442,62 e de R\$ 126.432,24, em 11/03/2004: não foi localizado o contrato de mútuo que teria dado origem a estes depósitos, e apenas foi juntado extrato bancário que acusa a compensação de cheques nestes valores e data, bem como ficha do Razão Acumulado no qual estes valores estão contabilizados a débito, respectivamente, das contas 01.03.01.02.01 – *RECANTO DAS ANDORINHAS* e 01.03.01.02.01 – *PARQUE DOS SABIÁS*. Observa-se, também, que na prova apresentada para os demais depósitos verificados em 2004, a ficha do Razão relativa a mútuos da REPECTA com a autuada não evidencia qualquer acréscimo nestes valores constou de janeiro a dezembro de 2004. Ainda, no complemento à impugnação, não se vê, na relação de documentos que teriam sido apreendidos na Operação Por-do-Sol, qualquer indicação de contrato de mútuo firmado entre REPECTA e a autuada, nestas datas e valores. Resta, assim, injustificada a origem destes depósitos.
- Depósitos de R\$ 196.000,00 e R\$ 308.000,00, em 17/09/2004, de R\$ 252.000,00, em 18/10/2004, de R\$ 90.000,00 e R\$ 162.000,00 em 01/12/2004, e de R\$ 252.000,00, em 29/12/2004: teriam origem em contrato de mútuo firmado em 17/09/2004, que especifica créditos naquelas datas e nos valores totais de cada uma delas, estando assinados por signatários identificados em reconhecimento de firmas, promovido em 16/02/2005, juntamente com avalistas e devedores solidários, além de duas testemunhas. As fichas do Livro Razão da REPECTA trazem estes valores contabilizados a débito da conta 1.2.10.004.002 *CONSTRUTORA VALOR – MÚTUO* (na qual recebem o acréscimo de encargos e de IOF, bem como reduções por deságio e recebimento de juros) e a crédito da conta 1.1.10.020.001 *BCO BRADESCO 237-0426-0152345-7*, com exceção das parcelas de R\$ 196.000,00 e R\$ 90.000,00, cuja comprovação se buscou no complemento à impugnação, mediante a juntada de fichas do Razão

da REPLECTA para evidenciar que estas parcelas foram depositadas por OZYX e MONTE BLANC, respectivamente, por conta e ordem da REPLECTA, em razão de mútuo mantido entre esta e aquelas empresas. Todavia, nos elementos de fls. 4222 há, apenas, prova de que a OZYX fez transferência de R\$ 196.000,00 à autuada em 17/09/2004 e de que a REPLECTA tinha direitos contabilizados em face da MONTE BLANC, mas sem qualquer baixa que pudesse estar associada ao depósito de R\$ 90.000,00. Assim, embora neste caso o contrato de mútuo não apresente as mesmas deficiências das demais operações, e esteja refletido com detalhes na escrituração contábil da REPLECTA, não restou provada a transferência da parcela de R\$ 90.000,00 para a autuada, bem como o motivo da transferência de R\$ 196.000,00, pela OZYX, para a autuada. Resta comprovada, portanto, apenas a origem dos depósitos R\$ 308.000,00, em 17/09/2004, de R\$ 252.000,00, em 18/10/2004, de R\$ 162.000,00 em 01/12/2004, e de R\$ 252.000,00, em 29/12/2004.

Assim, para estas operações, a prova apresentada pela interessada deve ser parcialmente rejeitada, restando comprovada a origem, apenas, dos depósitos R\$ 308.000,00, em 17/09/2004, de R\$ 252.000,00, em 18/10/2004, de R\$ 162.000,00 em 01/12/2004, e de R\$ 252.000,00, em 29/12/2004.

E, no que se refere às operações com ROLANDO ROZENBLUM, a interessada atribui a empréstimos concedidos por este sócio a totalidade dos depósitos nos quais a autoridade fiscal identificou ser ele o depositante.

Para este conjunto de operações, que a contribuinte totaliza em R\$ 40.000,00 (2003) e R\$ 1.064.315,00 (2004), destaca ela que a declaração de imposto de renda de seu sócio aponta a evolução de empréstimos concedidos à autuada de R\$ 64.000,00 em 2003 para R\$ 1.090.500,00 em 2004. Parte dos valores teriam sido depositados *em espécie, diretamente na conta da empresa autuada, outra parte foi feita via transferência bancária*, mas todas registradas na contabilidade da empresa.

A única prova apresentada consiste nas declarações de rendimento do sócio, as quais, de fato, expressam os fatos afirmados. Mas nem mesmo os registros contábeis destes créditos na contabilidade da empresa foram evidenciados, e nada foi acrescentado no complemento às razões de impugnação, ou junto ao recurso voluntário.

Ou seja, a contribuinte pretende provar, apenas, que o sócio teria capacidade patrimonial para efetuar tais créditos bancários, mas sequer demonstra que o fluxo financeiro de seus rendimentos e de seu caixa permitiriam o aporte de recursos na fiscalizada nas datas e valores questionados.

No caso de créditos mediante transferência bancária, a interessada deveria demonstrar que o sócio dispunha de saldo em sua conta corrente nas datas correspondentes, e que esta conta corrente estava reconhecida em sua declaração de rendimentos, inclusive quanto aos aportes que geraram aquele saldo. Já relativamente a depósitos que teriam sido feitos em espécie, considerando que estão em debate operações vultosas, cujos montantes individuais variam de R\$ 15.000,00 a R\$ 300.000,00, a prova da disponibilidade destes valores em poder do sócio não deveria deixar dúvida quanto à sua origem ser distinta das atividades da



interessada, mormente tendo em conta as observações feitas pela autoridade fiscal em seu relatório:

Além disto, documentos apreendidos na Operação Pôr-do-Sol anexados a este processo demonstram a existência e manutenção de controles e movimentação de dinheiro em espécie à margem da contabilidade, com trânsito de carros-forte fazendo entregas e retiradas de vultosas quantias em espécie diretamente nas residências dos envolvidos, num controle denominado caixa ideal (sic): um eufemismo para a vulgar expressão "caixa dois".

Diante de tal contexto, a mera apresentação das declarações de rendimento do sócio é insuficiente para demonstrar a origem dos depósitos bancários questionados.

III. 2 - DOS ADIANTAMENTOS DO CLIENTE COLUMBIA

A autoridade lançadora relacionou, dentre os depósitos bancários de origem não comprovada, aqueles feitos por COLUMBIA, acrescentando aos argumentos descritos no item anterior as seguintes observações:

[...]

*Ainda, no tocante aos "adiantamentos" que a fiscalizada diz ter recebido da COLUMBIA, as alegações de que os valores teriam sido devolvidos pela VALOR à COLUMBIA escoram-se em cópias de cheques emitidos pela VALOR **nominalmente** à própria (CONSTRUTORA VALOR LTDA.), impossibilitando à fiscalizada, também por isso, identificar e comprovar quais teriam sido os reais destinatários dos diversos e vultosos saques de valores em torno de duzentos mil reais cada que a fiscalizada efetuou nos últimos dias de dezembro/2004 (vide anexo "bancos" juntado ao processo).*

Ou seja, ainda que houvesse comprovação de que os valores teriam sido recebidos da COLUMBIA pela VALOR, mas não há comprovação da devolução destes valores. Ressalte-se que comprovação de recebimento não é o mesmo que comprovação de entrega de recursos.

*E mesmo que tais valores tivessem sido devolvidos pela VALOR à COLUMBIA, necessário seria apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse a efetividade e motivação destas transações. Outrossim, o questionamento por parte da fiscalizada apóia-se, fundamentalmente, na alegada regularidade dos "contratos particulares de mútuo" e na pretendida regularidade dos "adiantamentos de clientes" da fiscalizada. Embora a autuada tenha apresentado algumas cópias do que diz serem contratos particulares de mútuo, os mutuantes, sob intimação, não apresentaram tais documentos nem os respectivos comprovantes das transações bancárias. Além disto, documentos apreendidos na Operação Pôr-do-Sol anexados a este processo demonstram a existência e manutenção de controles e movimentação de dinheiro em espécie à margem da contabilidade, com trânsito de carros-forte fazendo entregas e retiradas de vultosas quantias em espécie diretamente nas residências dos envolvidos, num controle denominado **caixa ideal** (sic): um eufemismo para a vulgar expressão "caixa dois".*

[...]

Analisando os elementos juntados à impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância assim se manifestou:



ADIANTAMENTOS (COLÚMBIA)

Relativamente aos alegados adiantamentos do cliente Colúmbia, as cópias de cheques juntadas para comprovar a suposta devolução de parte desses valores são nominais à própria autuada (fls. 2.405 a 2.416), o que inviabiliza dita comprovação, acarretando a manutenção da autuação nesta parte.

Já a relação dos valores supostamente revertidos em receita (fls. 1.852 e 1.853) não possui qualquer vinculação com as parcelas recebidas como adiantamentos (fls. 1.847 a 1.852). Nesse sentido, afirma a fiscalização já ter considerado, como não omitidas, “as receitas correspondentes àquelas reversões que inequivocamente referiam-se aos depósitos em conta bancária listados no Anexo 1” (fls. 1.734).

*Sou pela **manutenção** desta parte da autuação.*

Divergiu o I. Julgador Nilton Costa Simões, que reduzia a exigência também neste ponto.

Em recurso voluntário, a interessada relata que firmou com a COLUMBIA TRADE CENTER INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA *contrato particular de construção civil por empreitada global*, por meio do qual se obrigou a *construir um prédio denominado “COLUMBIA TRADE CENTER”, incluindo a mão-de-obra e os materiais*, recebendo adiantamentos da contratante, mediante depósitos em sua conta corrente que relaciona. Tais adiantamentos, conforme esclarecido à Fiscalização, teriam sido parcialmente devolvidos, consoante evidenciam *notas fiscais emitidas da Construtora Valor Ltda. a Columbia Express Ltda. pela administração da obra.*

Acrescenta que os valores recebidos a título de adiantamento foram posteriormente incluídos na base de cálculo de todos os tributos exigidos, nos *períodos correspondentes à emissão das notas fiscais*, de modo que a exigência recai sobre *valores já oferecidos à tributação*. Subsidiariamente argumenta que, *se algum valor fosse devido*, na base de cálculo tributada (R\$ 2.668.338,87), *não poderia ter sido inclusa a importância de R\$ 482.445,80.*

A diferença corresponderia à parcela devolvida à empresa COLUMBIA, em razão de acordo no sentido de que a *obra não mais seria realizada pela recorrente, mas sim pela própria Columbia Trade Center*. Os documentos juntados ao Anexo V da impugnação comprovariam a alegação relativamente aos depósitos que relaciona, bem como assim evidenciariam os registros contábeis solicitados à COLUMBIA. Reporta-se, ainda, a laudo pericial juntado à impugnação, o qual compraria *a efetividade e a regularidade das operações*

O *Contrato Particular de Construção Civil por Empreitada Global* alegado pela recorrente foi apreendido na Operação Pôr-do-Sol e está juntado às fls. 182/190. Nele, a autuada se comprometeu, em 20/02/2003, a continuar a *construção/edificação de um prédio, denominado “COLUMBIA TRADE CENTER”, incluindo a mão-de-obra e materiais* conforme especificado em anexos, pelo preço de R\$ 6.045.956,85, a ser pago em 22 parcelas mensais de diferentes valores, corrigidas pelo CUB/SINDUSCON/PARANÁ, iniciando-se a obra em 10/03/2003, para conclusão até 10/09/2004.

Examinando a escrituração contábil da autuada, o auditor responsável questionou os seguintes fatos, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 495/2007 (fls. 593/595):



II- Apresentar documentos comprobatórios das transações bem como esclarecimentos formais indicando e qualificando quais pessoas físicas e/ou jurídicas são os **destinatários** ou **beneficiários** dos cheques 6204, 6205, 6206, 6207, 6208, 6209, 6210, 6211, 6212 e 6214 da conta 39392-3 e agência 1197 do banco BRADESCO, totalizando R\$1.986.70728. Estes cheques foram escriturados com data de 27/12/2004 a crédito da conta 1.1.01.02.0001 — Bradesco sem indicação expressa de sua contrapartida a débito, conforme Livro Diário nº04, pags.463/464, e Livro Razão nº04, pag.44:

Data	Contrapart.	Valor	Histórico	Cheque
27/12/2004	???	R\$ 197.927,49	VR CHEQUE N° 6204 CONSTRUTORA VALOR	6204
27/12/2004	???	R\$ 199.731,84	VR CHEQUE N° 6205 CONSTRUTORA VALOR	6205
27/12/2004	???	R\$ 199.442,25	VR CHEQUE N° 6206 CONSTRUTORA VALOR	6206
27/12/2004	???	R\$ 199.172,01	VR CHEQUE N° 6207 CONSTRUTORA VALOR	6207
27/12/2004	???	R\$ 200.850,26	VR CHEQUE N° 6208 CONSTRUTORA VALOR	6208
27/12/2004	???	R\$ 197.780,83	VR CHEQUE N° 6209 CONSTRUTORA VALOR	6209
27/12/2004	???	R\$ 198.968,79	VR CHEQUE N° 6210 CONSTRUTORA VALOR	6210
27/12/2004	???	R\$ 200.195,78	VR CHEQUE N° 6211 CONSTRUTORA VALOR	6211
27/12/2004	???	R\$ 196.410,06	VR CHEQUE N° 6212 CONSTRUTORA VALOR	6212
27/12/2004	???	R\$ 196.227,97	VR CHEQUE N° 6214 CONSTRUTORA VALOR	6214
Total		R\$ 1.986.707,28		

III- Apresentar documentos comprobatórios das transações bem como esclarecimentos formais detalhando os lançamentos escriturados com data de 27/12/2004, a débito da conta 1.1.01.02.0001 — Bradesco com indicação de contrapartida a crédito da conta reduzida 2631 ou contábil 2.2.01.01.00002 — Exigível Longo Prazo/Déb.Funcionam.Financ./Replecta Participações, totalizando R\$ 1.986.707,28, conforme Livro Diário nº 04, pags.463/464, e Livro Razão nº 04, pág.44:

Data	Ct.Part.	Valor	Histórico
27/12/2004	2631	R\$ 200.850,26	DEPOSITO MUTUO REPLECTA PARTICIPACOES
27/12/2004	2631	R\$ 196.227,97	DEPOSITO MUTUO REPLECTA PARTICIPACOES
27/12/2004	2631	R\$ 198.968,79	DEPOSITO MUTUO REPLECTA PARTICIPACOES
27/12/2004	2631	R\$ 196.410,06	DEPOSITO REF MUTUO REPLECTA PARTICIPACOES
27/12/2004	2631	R\$ 197.780,83	DEPOSITO REF MUTUO REPLECTA PARTICIPACOES
27/12/2004	2631	R\$ 199.172,01	DEPOSITO REF MUTUO REPLECTA PARTICIPACOES
27/12/2004	2631	R\$ 200.195,78	DEPOSITO REF MUTUO REPLECTA PARTICIPACOES
27/12/2004	2631	R\$ 199.442,25	DEPOSITO REF MUTUO REPLECTA PARTICIPACOES
27/12/2004	2631	R\$ 199.731,84	DEPOSITO REF MUTUO REPLECTA PARTICIPACOES
27/12/2004	2631	R\$ 197.927,49	DEPOSITO REF MUTUO REPLECTA PARTICIPACOES
Total		R\$ 1.986.707,28	

IV- Em complemento ao item anterior, e apresentando documentos comprobatórios, esclarecer e demonstrar, formalmente, todos os mútuos contraídos pela intimada durante os AC 2002 a 2004 e suas quitações parciais ou totais, informando de quem e para quem foram tornados e pagos os valores em transações escrituradas a título de mútuo.

V - Esclarecer, formalmente, e respaldando-se em documentos comprobatórios, por quais motivos a intimada repassou empresa COLUMBIA TRADE CENTER o valor de **R\$ 2.479.872,74** (Fls. 288/289 do Razão nº 06, de Jun-Dez/2004, erroneamente encadernado como Razão nº04) por meio dos seguintes lançamentos:

a) reclassificação de passivo:

Débito: 2.1.01.11.00001 - "OUTRAS OBRIGACOES"/ "ADIANTAMENTOS DE CLIENTES" (Razão nº 06,, fls.360/363)

Crédito: 2.1.01.02.00001 - PC / ADTO.CLENTES / COLUMBIA TRADE CENTER INVEST.PART. (idem, fls.288/289)

Valor: R\$ 2.496,364,75 - Data: 01/Junho/2004

b) devoluções de adiantamentos de clientes escrituradas conforme transcrição no anexo nº 01 deste termo, sendo que dos onze lançamentos com data de 27/12/2004, dez deles se referem a débitos coincidentes, em data e valor, aos créditos à conta banco sem registro da contrapartida devedora mencionados no item II deste termo.

VI- Esclarecer, formalmente, e respaldando-se em documentos comprobatórios, por quais motivos a intimada transferiu empresa COLUMBIA TRADE CENTER o valor de R\$ 2.479.872,74 (item V anterior) se, de acordo com o escriturado no Livro Razão nº 04, fls.235/240, contas Reduzida 0215.0100.00001 e Analítica 02.01.05.01.01 "OUTRAS OBRIGACOES"/"ADIANTAMENTOS DE CLIENTES" a cliente COLUMBIA TRADE CENTER teria repassado à intimada o montante de R\$ 911.493,64 até 31/12/2003 (Razão nº 04, fls.235/240, reduzida 0215.0100.00001), não tendo feito outros adiantamentos ou pagamentos à intimada durante o AC 2004 senão R\$ 18.162,93 listados no anexo nº 01 deste termo.

Atendendo a solicitação da contribuinte (fls. 619/620), a Fiscalização devolveu-lhe os livros e documentos até então retidos, e a reintimou a prestar este e outros esclarecimentos antes exigidos (fls. 603/604). Posteriormente, intimou-a a juntar *todos os contratos firmados entre a intimada e terceiros para a edificação do COLUMBIA TRADE CENTER* (fl. 628).

A contribuinte esclareceu que os lançamentos citados no item II, a crédito da conta 1.1.01.02.0001 - Bradesco foram feitos a débito da conta *Adiantamento Cliente Columbia Trade Center (Conta Contábil Reduzida 2003)*. E, quanto aos lançamentos registrados a débito da conta *a débito da conta 1.1.01.02.0001 - Bradesco e a crédito na conta contábil 2.2.01.01.00002- Exigível a Longo Prazo- Replecta Participações Ltda* (item III), consignou que:

Tais valores não são mútuos com a empresa Replecta Participações Ltda, sendo a correção dos lançamentos realizados em 02/01/2005, conforme Razão Contábil nr 09, página 310 c Livro Diário Contábil nr 08, páginas 02 e 03., sendo transferidos da conta Mútuo Replecta Participações Ltda para a conta Adiantamento de Clientes- 0215.0100.00001. (Cópia páginas 2-3 Diário Contábil nr 08, demonstrando a transferência de tais valores da Conta Mútuo Replecta Participações Ltda-Anexo 2).

No exercício de 2005, foram transferidos para a conta 0444.0300.00005 - Outras Receitas, tendo impacto no resultado operacional da Construtora Valor Ltda no exercício de 2005, com apuração e reconhecimento na DCTF (Declaração de Créditos Tributários Federais), dos impostos devidos.

Apresentou, ainda, justificativa devolução adiantamento assim afirmando: *A empresa Columbia Trade Center adiantou os valores a Construtora Valor Ltda, para que esta se responsabilizasse por todas as compras necessárias ao empreendimento; porem foram acertadas que as mesmas seriam realizadas pela própria Columbia Trade Center. Em concordância das empresas envolvidas, a Construtora Valor obrigou-se a devolver os adiantamentos recebidos.*



Às fls. 715/720 constam extratos de livros contábeis acerca dos lançamentos questionados, bem como cópia dos cheques citados no item II do Termo de Intimação Fiscal nº 495/2007, todos emitidos pela autuada e nominais a ela.

A Fiscalização, então, exigiu a demonstração e comprovação da *inclusão dos valores recebidos de COLUMBIA TRADE CENTER em conceito de receitas e também de bases de cálculo de PIS E COFINS*, bem como a justificativa para *adiantamentos de clientes recebidos* desta empresa *no período de janeiro a dezembro/2003 não terem sido revertidos a receitas quando da realização* do ajuste contábil procedido em dezembro/2004 (item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 806/2007, fl. 829).

A contribuinte relacionou os valores reconhecidos como receita, apontando números e valores de notas fiscais emitidas de 25/11/2003 a 31/03/2005, que totalizariam R\$ 323.790,19 (fl. 834), e, na sequência, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1017/2007, novamente foi exigida a justificativa para *adiantamentos de clientes recebidos* desta empresa *no período de janeiro a dezembro/2003 não terem sido revertidos a receitas quando da realização* do ajuste contábil procedido em dezembro/2004 (item 5), dentre outros esclarecimentos (fls. 837/839).

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 016/2008, a autoridade fiscal afirmou que não foram demonstrados ou comprovados fundamentadamente os *motivos de os adiantamentos de clientes recebidos das empresas JOINVILLE e COLUMBIA no período de janeiro a dezembro/2003 não terem sido revertidos a receitas quando da realização dos dois ajustes contábeis procedidos em dezembro/2004 e em agosto/2005* (fl. 851).

Posteriormente, reiterando esta intimação, o auditor responsável também exigiu *cópias de anexos e/ou de aditivos do(s) Contrato(s) firmado(s) com a empresa "COLUMBIA" e/ou outros documentos que demonstrem as razões comerciais e os acontecimentos fáticos que suportam as devoluções de valores pela VALOR a COLUMBIA durante os AC 2003 e 2004* (fl. 984/985).

Lavrando o Termo de Verificação Fiscal nº 231/2008, a Fiscalização antecipou as conclusões que seriam novamente expressas no encerramento do trabalho fiscal: há depósitos bancários não oferecidos à tributação, promovidos por COLUMBIA e correspondentes a valores que foram mantidos como Adiantamentos de Clientes, diversamente de outras operações que não se verificaram com pessoas ligadas e que foram revertidos para receita durante do procedimento fiscal. Valendo-se do registro de passivo fictício em contas de Adiantamento a Clientes, a contribuinte deixou de oferecer valores à tributação e, ao final, simulou a devolução destes valores, como se os serviços tivessem sido cancelados, o que não restou comprovado (fls. 1076/1106).

Contrapondo-se a este Termo, a contribuinte relacionou os adiantamentos recebidos de COLUMBIA, novamente indicou os valores registrados como receitas de 2003 a 2005, quando da emissão de notas fiscais pela autuada, e reafirmou que a parcela remanescente foi devolvida à COLUMBIA em 27/12/2004, porque esta teria se responsabilizado pelas *compras necessárias ao empreendimento*. Indicou, também, os lançamentos escriturados em 27/12/2004 que, ingressados em conta do Bradesco, foram lançados a crédito de conta representativa de mútuo com REPLECTA, mas que foram reclassificados como Adiantamentos de Clientes em 02/01/2005, e, durante 2005, transferidos para receita, influenciando o resultado operacional da contribuinte e a apuração dos tributos por ela devidos (fls. 1122/1126).

Juntou planilha dos lançamentos contábeis relativos às operações questionadas (fls. 1140/1155) e documentos semelhantes aos trazidos na impugnação (fls. 1257/1351), bem como anexou cópia de livros contábeis relativos aos lançamentos realizados em 27/12/2004, e informações acerca do início dos procedimentos fiscais a que foi submetida, para demonstrar que o reconhecimento de determinados valores como receita não se verificou enquanto estava sob fiscalização (fls. 1395/1396).

O Termo de Verificação Fiscal nº 940/2008 reafirmou que somente não se caracterizaram como omissão de receita as reversões, da conta de Adiantamento de Clientes, *que inequivocamente referiam-se aos depósitos em conta bancária listados no Anexo 1*. Manteve a acusação de que os adiantamentos de clientes vinculados a pessoas ligadas, como é o caso da COLUMBIA, não foram objeto de reversão, e que não restou comprovado o cancelamento dos serviços com ela contratados (fls. 1470/1473).

A interessada novamente discordou das acusações, juntando *planilha com procedimento referente a todos os questionamentos envolvendo adiantamento de cliente – Columbia Express Ltda* e demais documentos, já antes apresentados (fls. 1499 e 1515/1616). Consolidando a acusação fiscal, aduziu que 23,33% dos depósitos questionados (R\$ 2.743.930,51 do total de R\$ 11.760.770,58) correspondem a *adiantamento do cliente Columbia Inv e Partic Ltda, dos quais 73,26% foi devolvido ao mesmo, por razões demonstradas durante o processo de fiscalização, sendo o saldo emitido notas fiscais pela administração da obra de Construtora Valor Ltda à empresa em questão* (fl. 1725).

Observa-se nestes elementos que, durante todo o procedimento fiscal, e também na impugnação, a interessada trouxe o mesmo conjunto probatório que, por várias vezes, a autoridade lançadora declarou ser insuficiente para provar os fatos questionados: contrato de empreitada firmado com COLUMBIA, recibos firmados por esta em valores coincidentes com alguns depósitos questionados pelo Fisco, notas fiscais em valores dissonantes com tais depósitos e cheques emitidos pela autuada, e nominais a esta, que teriam se destinado a devolver à COLUMBIA adiantamentos feitos, em razão de uma alteração no contrato inicialmente firmado, que não foi provada.

Tem razão a autoridade lançadora quando promove o lançamento por não conseguir estabelecer vínculo entre os depósitos questionados e a origem que a contribuinte pretendeu demonstrar com os documentos apresentados.

O contrato firmado entre a autuada e COLUMBIA assim especificou:

TERCEIRA: DO PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO

Ajustam e fica certo entre as partes que o preço global, certo e ajustado para a realização da obra, conforme previsto na cláusula primeira, a ser pago pela CONTRATANTE a favor da CONTRATADA é de R\$ 6.045.956,85 (seis milhões, quarenta e cinco mil, novecentos e cinquenta e seis reais e oitenta e cinco centavos), equivalentes em CUBs/SINDUSCON/PARANÁ a 9.406,682 (nove mil e quatrocentos e seis CUBs e seiscentos e oitenta e dois milésimos), considerando o CUB referência de 642,73.

Parágrafo Primeiro: O valor total do contrato e o valor das parcelas, ambos em CUBs, se encontram discriminados no quadro abaixo, e serão pagos pela CONTRATANTE à CONTRATADA todo o dia 15 (quinze) de cada mês, corrigidos na forma estabelecida na cláusula quarta abaixo.

[...]

O auditor responsável identificou 82 (oitenta e dois) depósitos promovidos por COLUMBIA, em favor da autuada, de 11/03/2003 a 29/07/2004, que somados totalizam R\$ 2.619.487,30 (diversamente do que indica a recorrente, que os totaliza em R\$ 2.668.338,87, a partir dos registros correspondentes a adiantamentos, constantes em sua contabilidade). A interessada apresenta recibos de valores coincidentes com alguns depósitos questionados, firmados por ela nos seguintes termos:

Recebemos de Columbia Trade Center Investimentos e Participações Ltda., inscrita no CNPJ/MF sob o nº05.485.911/0001-70, a importância supra de [...], através de depósito bancário efetuado diretamente em nossa conta corrente nº 37392-3 do Banco Bradesco (237), Agência 1197- 5, por [...], relativamente a parte da parcela nº [...] da Cláusula Terceira do Contrato Particular de Construção Civil por Empreitada Global, firmado em 20 de fevereiro de 2003.

Por ser a expressão da verdade, firmamos o presente recibo dando plena e rasa quitação relativamente ao valor recebido deste, para nada mais reclamar quanto ao mesmo a qualquer tempo, título ou sob qualquer pretexto.

Os recibos indicam diferentes pessoas físicas e jurídicas (sócios de COLUMBIA, conforme contrato social apresentado) como depositantes dos valores que teriam sido recebidos de COLUMBIA. Somados os valores que compõem cada parcela do contrato que teria ser pago, somente um dos totais coincide com o montante esperado em razão das disposições contratuais e do valor do CUB/SINDUSCON/PARANÁ do mês anterior ao pagamento, cuja série histórica, desde 1995, está disponível no sítio “<http://www.sinduscon-pr.com.br>”:

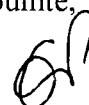
Recibos				Contrato			
Parcela	Data	Valor	Total	Parcela	Valor em CUB	CUB	Valor em RS
1	11/03/2003	5.484,03	98.712,52	1	141,1002	647,77	91.400,48
1	11/03/2003	8.226,04					
1	12/03/2003	5.484,03					
1	12/03/2003	7.312,04					
1	12/03/2003	7.312,04					
1	12/03/2003	12.796,07					
1	13/03/2003	52.098,27	99.264,16	2	141,1002	651,39	91.911,26
2	15/04/2003	5.514,67					
2	15/04/2003	5.514,68					
2	15/04/2003	7.352,90					
2	15/04/2003	7.352,90					
2	15/04/2003	12.867,58					
2	15/04/2003	52.389,42 ^(*)	184.674,84	3	282,20	654,41	184.674,83
2	16/04/2003	8.272,01					
3	15/05/2003	11.080,49					
3	15/05/2003	11.080,50					
3	15/05/2003	14.773,99					
3	15/05/2003	16.620,73					
3	15/05/2003	25.854,48	114.912,00	4	282,2005	656,64	185.304,14
3	15/05/2003	49.862,20					
3	15/05/2003	55.402,45					
4	16/06/2003	9.849,60					
4	16/06/2003	9.849,60	13.132,80	4	282,2005	656,64	185.304,14
4	16/06/2003	13.132,80					

4	16/06/2003	14.774,40					
4	16/06/2003	22.982,40					
4	16/06/2003	44.323,20					
5	15/07/2003	13.232,43					
5	15/07/2003	13.232,43 (**)					
5	15/07/2003	17.643,24	154.635,03	5	376,2673	658,33	247.708,05
5	15/07/2003	19.848,65					
5	15/07/2003	30.875,68					
5	15/07/2003	59.802,60					
6	15/08/2003	14.417,13					
6	15/08/2003	14.417,13					
6	15/08/2003	19.222,84					
6	15/08/2003	21.625,69	258.575,84	6	376,2673	717,27	269.885,25
6	15/08/2003	33.639,96					
6	15/08/2003	64.877,07					
6	25/08/2003	90.376,02					

Acrescente-se a estas divergências que:

- O recibo marcado com (*) não coincide com depósito questionado pela Fiscalização naquela data. Está indicado como depósito de origem não comprovada o valor de R\$ 56.416,22, efetuado em 15/04/2003, diversamente do valor apontado no recibo, de R\$ 52.389,42;
- O recibo marcado com (**) foi apresentado em duplicidade, pois dois documentos mencionam o mesmo valor e depositante, e há apenas dois depósitos neste valor questionados pela Fiscalização naquela data, sendo que para o outro também foi apresentado recibo, mas indicando outro depositante;
- Os recibos até a 3ª parcela indicam que elas integrariam um conjunto de 22 parcelas. Já os recibos a partir da 4ª parcela indicam que a dívida corresponderia a 24 parcelas, mas não há qualquer aditivo ao contrato que prove este fato;
- Há vários outros depósitos que teriam sido promovidos por COLUMBIA em junho, julho e agosto/2003, cujos recibos não foram apresentados;
- Os recibos apresentados totalizam R\$ 910.774,39, que confrontado com o montante de depósitos questionados de R\$ 2.619.487,30 resulta na diferença de R\$ 1.708.712,91.

Veja-se que nem mesmo para os depósitos que integrariam a 3ª parcela do contrato de empreitada global é possível admitir que a origem foi comprovada, na medida em que não se estabelece a inequívoca correlação entre tais depósitos e a receita que poderia ter sido oferecida à tributação quando da emissão das notas fiscais apresentadas pela contribuinte, ou quando dos lançamentos alegados para 2005.



Segundo o contrato apresentado, a fiscalizada tinha a obrigação de continuar a construção/edificação de um prédio, denominado "COLUMBIA TRADE CENTER", incluindo a mão-de-obra e materiais, em alvenaria. A obra se iniciaria 10/03/2003 e obedeceria cronograma físico de execução anexo ao contrato, para conclusão até 10/09/2004.

As notas fiscais juntadas pela interessada, por sua vez, foram emitidas a partir de 25/11/2003 e descrevem, em regra, serviços de mão-de-obra. Algumas delas mencionam a cobrança, apenas, de taxa de administração, ou desta taxa associada a materiais, incompatíveis com o acordo firmado, e dissociadas de qualquer demonstração do critério adotado para determinar o valor nelas expresso.

Ademais, as notas foram emitidas quando já há dúvida acerca da existência de aditivos ao contrato em debate, por meio do qual o número de parcelas em que se divide o valor acordado tivesse sido ampliado de 22 (vinte e dois) para 24 (vinte e quatro). Acrescente-se, ainda, a reiterada alegação, dissociada de provas, no sentido de que um outro ajuste contratual teria atribuído à COLUMBIA a responsabilidade pelo fornecimento de materiais para a obra.

A recorrente menciona que solicitou à empresa COLUMBIA cópia de seu Razão Analítico e Livro Diário, nos quais estaria registrada a baixa dos adiantamentos efetuados à Construtora Valor, *em razão da empresa autuada ter efetuado pagamento de diversas Notas Fiscais de Fornecedores datados de 27/12/2004 (Oregon, Freire, Superhação, entre outras)*. Estes elementos, porém, sem o suporte de anexos e/ou de aditivos do(s) Contrato(s) firmado(s) com a empresa "COLUMBIA" e/ou outros documentos que demonstrem as razões comerciais e os acontecimentos fáticos que suportam as devoluções de valores pela VALOR a COLUMBIA durante os AC 2003 e 2004, como exigido pela Fiscalização às fls. 984/985, não se prestariam a desconstituir, como receita da autuada, os valores inicialmente acordados com COLUMBIA.

Recorde-se que, além dos registros contábeis apontados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a única prova documental da alegada devolução dos adiantamentos são cheques emitidos pela autuada e nominais a ela, procedimento que inviabiliza a identificação do beneficiário do cheque, e é posto em dúvida, também, ante o relato fiscal de que *documentos apreendidos na Operação Pôr-do-Sol anexados a este processo demonstram a existência e manutenção de controles e movimentação de dinheiro em espécie à margem da contabilidade, com trânsito de carros-forte fazendo entregas e retiradas de vultosas quantias em espécie diretamente nas residências dos envolvidos, num controle denominado caixa ideal (sic): um eufemismo para a vulgar expressão "caixa dois"*.

A contribuinte também juntou à impugnação laudo pericial que se reporta a normas contábeis que, relativamente a *empreendimentos de execução em longo prazo*, vedam o reconhecimento, como receitas contratuais, de *pagamentos escalonados e adiantamentos recebidos*, e classificam como adiantamentos as importâncias recebidas *antes de ter sido executado o respectivo serviço*. O referido laudo, porém, não aborda o fato de o contrato em tela prever construção a ser executada de 10/03/2003 a 10/09/2004, antes de encerrado o período fiscalizado, bem como não há qualquer contestação às justificativas da Fiscalização para rejeitar qualquer diferimento da receita oriunda das atividades de construção de imóveis:

A fiscalizada não obedeceu ao regime de apuração do IRPJ pelo custo orçado e sua correta utilização por meio do grupo Receitas de Exercícios Futuros — REF como disposto na legislação. No caso desta empresa autuada, a apuração, controle e

contabilização da realização de receitas de exercícios futuros não pode estar correta uma vez que a empresa não apresentou demonstrativos de acordo com as IN SRF nº 84/1979 e nº 23/1983, e alterações.

Os controles de realização de receitas que dependem da execução física ou de relatórios da área de engenharia da empresa são somente aqueles cuja natureza é de adiantamento de clientes. Excetuados estes casos de adiantamentos de clientes, e considerando os artigos 407 a 411 do RIR, o uso da sistemática do REF é "opção obrigatória" pois, ou se tributa a venda integralmente no momento da celebração do contrato, ou se utiliza das IN SRF nº 84/1979 e nº 23/1983 e do resultado de exercícios futuros para diferimento da tributação do IRPJ e seus reflexos.

*Embora intimada, em nenhum momento a fiscalizada apresentou demonstração analítica por empreendimento dos quais tenha feito parte diretamente ou por meio de suas SCP, relativos a **custos contratados** (item 8.9 da IN SRF 84/1979) e a **custo orçado** (item 9.19 da mesma IN) incluídos na formação do custo de cada unidade vendida. Tampouco demonstrou os efeitos de atualização monetária (índices CUB, INCC, etc.) dos respectivos contratos de fornecimento de bens (imóveis) e serviços (construções).*

Também sob intimação, a fiscalizada silenciou quanto à existência de demonstrativos de controle e acompanhamento dos contratos de venda de unidades imobiliárias de cada um dos empreendimentos dos quais a empresa tenha feito parte diretamente ou por meio de suas SCP, que indicasse quais contratos foram celebrados com cláusula de condição suspensiva (itens 10.1 a 10.3 da IN SRF 84/1979).

*Ou seja, tendo descumprido as condições prescritas nas IN SRF nº 84/1979 e nº 23/1983 a construtora **obrigatoriamente sujeita-se à tributação imediata da receita dos contratos por ela firmados cujo objeto tenham sido a construção e ou a venda de imóveis.***

Esperado seria que a contribuinte mantivesse um controle mínimo da obra a ser executada, desde sua contratação, e soubesse esclarecer a forma de determinação das parcelas recebidas em adiantamento, e das parcelas reconhecidas como receita, assim também apurando os montantes que eventualmente teriam sido devolvidos à contratante, em razão de um novo acordo efetivamente firmado.

É incompreensível a precariedade dos elementos de prova que a contribuinte detém para demonstrar a relação jurídica estabelecida com COLUMBIA, cujo objeto é a construção de um edifício no valor de R\$ 6.045.956,85 (referência janeiro/2003). Eventualmente poder-se-ia cogitar que a ligação entre as contratantes, citada pelo Fisco (e confirmada ante a participação da MONTE BLANC em seu quadro social), justificaria este menor controle das obrigações por parte da autuada, mas, se assim fosse, como já antes dito, mais robusta deveria ser a demonstração da origem dos depósitos questionados, de modo que tal circunstância em nada favorece a desconstituição da exigência.

A interessada recebeu, ao longo de 2003 e 2004, diversos depósitos que classificou como adiantamentos em razão de um contrato de empreitada global que deveria ser executado nos próprios anos de 2003 e 2004. Ao final de 2003, em descompasso com as disposições contratuais, reconheceu receitas que corresponderiam a mão-de-obra e taxa de administração vinculadas à mesma construção contratada, e ao final de 2004 emitiu cheques de valor superior a 75% dos adiantamentos recebidos, os quais beneficiaram pessoas não identificadas.



Assim procedendo, permanece pretendendo, no contencioso administrativo, sem a juntada de qualquer elemento de prova consistente, vincular os depósitos recebidos de COLUMBIA às receitas reconhecidas quando da emissão de notas fiscais de 2003 e 2004, e desmerecer os demais em razão de suposta devolução dos referidos adiantamentos. Ante a ausência de elementos concretos de convicção, não é possível desconstituir a exigência com base, apenas, em alegações da autuada.

Acrescente-se que a própria demonstração da receita reconhecida quando da emissão de notas fiscais em razão do contrato com COLUMBIA é imprecisa. Ao longo do procedimento fiscal a interessada totalizou estas operações em R\$ 323.798,19, ao passo que na impugnação se reportou a elas pelo valor de R\$ 482.445,80, agora incluindo, em especial, uma nota fiscal emitida em 23/12/2004, no valor de R\$ 150.000,00, a título de taxa de administração, sem previsão contratual.

Diante de todo o exposto, somente se pode concluir que não foi provada a origem dos depósitos bancários vinculados a operações com COLUMBIA, subsistindo a presunção legal de que eles se referem a receitas subtraídas da base de incidência dos tributos aqui exigidos.

III. 3 - DOS VALORES LANÇADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO MÚTUO DA EMPRESA REPLECTA DATADO DE 27/12/2004

Além dos depósitos promovidos por COLUMBIA, a autoridade lançadora identificou, em 27/12/2004, depósitos promovidos por REPLECTA, em valores equivalentes aos cheques que a contribuinte alega terem se destinado à devolução de adiantamentos promovidos por COLUMBIA.

Consoante histórico extraído dos autos, e exposto no item anterior, ao mesmo tempo em que questionou os beneficiários de cheques lançados a crédito da conta 1.1.01.02.0001 – Bradesco, em 27/12/2004, o auditor responsável, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 495/2007, exigiu esclarecimentos quanto a operações de mesmo valor contabilizadas a débito da mesma conta e na mesma data, mas em contrapartida à conta reduzida 2631 ou contábil 2.2.01.01.00002 - Exigível Longo Prazo/Déb.Funcionam.Financ./Replecta Participações.

A contribuinte, em suas manifestações, sempre afirmou que tais valores não corresponderiam a mútuo com a REPLECTA, e que haviam sido transferidos para conta Adiantamento de Clientes- 0215.0100.00001, e posteriormente para a conta 0444.0300.00005 - Outras Receitas, com efeitos na apuração de tributos de 2005. Também juntou informações acerca do início dos procedimentos fiscais a que foi submetida, para demonstrar que o reconhecimento de determinados valores como receita não se verificou enquanto estava sob fiscalização, especialmente porque o procedimento anterior alcançava, apenas, o ano-calendário 2003 (fls. 1395/1396).

A autoridade lançadora, porém, não logrou desconstituir estas justificativas, apenas mencionando no Termo de Relatório Fiscal nº 1105/2008 que *o mesmo fenômeno relacionado à prática de transações com pessoas ligadas (em sentido amplo) se observa na reversão parcial de "Adiantamento de Clientes" (contas 0215.1300 — Jan-Ago/2003 e 0215.0100 — Set-Dez/2003) a "Receitas" feita durante o AC 2005 em meio a procedimento*

fiscal à época em andamento. Na ocasião, a fiscalizada reconheceu todas as receitas exceto aquelas decorrentes de transações com pessoas ligadas (CASABELA e COLUMBIA, dentre outras). O total de "Adiantamento de Clientes" do AC 2003 que após meados de 2005 restaram como passivo fictício nas contas 0215.1300 e 0215.0100 montava em R\$2.336.137,90 sendo que R\$2.295,871,92 ou 98,3% do total referiam-se a transações com pessoas ligadas (CASABELA e COLUMBIA, dentre outras).

Ou seja, o auditor responsável não negou o posterior reconhecimento destes valores como receita em 2005, nem expressou as razões para entender que estas operações foram feitas sem espontaneidade. Inviável, assim, agregar motivação ao lançamento para manutenção destes valores como receita omitida.

Desnecessário, assim, apreciar as referências a esta matéria contidas no laudo pericial juntado à impugnação.

Por estas razões, devem ser canceladas as exigências decorrentes da classificação, como receita omitida, dos depósitos verificados em 27/12/2004 nos valores de R\$ 196.227,97, R\$ 196.410,06, R\$ 197.780,83, R\$ 197.927,49, R\$ 198.968,79, R\$ 199.172,01, R\$ 199.442,25, R\$ 199.731,84, R\$ 200.195,78 e R\$ 200.850,26.

III. 4- DOS REEMBOLSOS DE DESPESAS PAGOS PELA EMPRESA JOINVILLE EXPRESS LTDA DESCONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO.

A recorrente afirma que há dois depósitos bancários inseridos na planilha de cálculo da fiscalização que dizem respeito a reembolso de despesas e que a fiscalização entendeu como sendo receita a ser tributada, mas identifica apenas o depósito de R\$ 4.897,15, efetuado em 15/08/2003, com esta motivação.

A autoridade julgadora de 1ª instância havia acolhido parcialmente a alegação da contribuinte neste sentido, assim se manifestando:

REEMBOLSOS DE DESPESAS (JOINVILLE EXPRESS)

*No que concerne aos reembolsos de despesas da Joinville Express Ltda., relacionados a propaganda, nos valores de R\$ 11.681,22, em 09/07/2003, e R\$ 5.059,15, em 22/08/2003 (fls. 1.754/1.755 e 1.857), é de se ter como **comprovados**, em face dos documentos juntados por cópia de fls. 2.468 a 2.472 e 2.475 a 2.478.*

Já no que se relaciona com o valor de R\$ 4.897,15, de 15/08/2003, não há qualquer comprovação de que aquela empresa haja efetuado referido reembolso, constando, de fls. 2.479 a 2.484, apenas cópias de lançamentos contábeis e de documentos a ela estranhos.

*Sou pela **manutenção parcial** desta parte da autuação.*

Correta a decisão recorrida que excluiu as exigências correspondentes ante a apresentação de nota de débito expedida pela autuada em face de Joinville Express Ltda, discriminando despesas pagas pela Construtora Valor, cujas notas fiscais estão juntadas, e que foram objeto de reembolso mediante entrega de dinheiro ou cheque emitido pela Joinville Express Ltda, depositados em conta-corrente da autuada nas datas e valores questionados pelo Fisco (R\$ 11.681,22, em 09/07/2003, e R\$ 5.059,15, em 22/08/2003).



Da mesma forma, correta foi a conclusão da autoridade julgadora de 1ª instância relativamente ao depósito remanescente de R\$ 4.897,15, pois ele somente teria a suposta natureza da reembolso de despesa em razão dos registros contábeis apresentados na impugnação, sem a juntada de qualquer outros documento de suporte.

Recorde-se que, nos termos do art. 923 do RIR/99, *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*. Dissociado destes elementos comprobatórios, não é possível reconhecer ao depósito apontado a natureza atribuída pela recorrente, o que torna desnecessária a abordagem acerca da incidência, ou não, dos tributos aqui exigidos sobre valores desta espécie.

Logo, não há reparos à decisão recorrida que excluiu apenas parcialmente a exigência, neste ponto.

III. 5 - DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS POSTERIORMENTE AO RECEBIMENTO DOS VALORES DEPOSITADOS PELOS CLIENTES

A recorrente identifica depósitos bancários que corresponderiam a *valores recebidos dos clientes, contratantes da Construtora Valor Ltda. para empreitada de obras*, inicialmente contabilizados como Adiantamentos de Clientes, no Passivo Circulante, e posteriormente contabilizados como *Receita-Resultado*, proporcionalmente aos custos incorridos, mediante a emissão de *notas fiscais da Construtora Valor Ltda a estes clientes*.

A autoridade julgadora de 1ª instância não acolheu esta alegação, assim afirmando:

ADIANTAMENTOS (CLIENTES)

Conforme se verifica dos documentos juntados de fls. 2.486 a 2.498 (lançamentos contábeis e planilhas), não há qualquer vinculação entre os valores tidos como relativos a adiantamentos de clientes e os montantes das notas fiscais de receitas ditas como emitidas contra eles.

Observa-se, ainda, que citadas notas fiscais abrangem o período de 2004 a 2008, para valores depositados em 2003 e 2004.

*Sou pela **manutenção** desta parte da autuação.*

Nas referidas planilhas, a contribuinte indica os depósitos bancários questionados pelo Fisco, associando-os ao lançamento contábil destes valores e, na seqüência, indicando a relação de notas fiscais emitidas pela Construtora Valor Ltda, possivelmente em face do cliente indicado, detalhando a data de emissão, o número da nota fiscal e, em alguns casos, individualizando valores de taxa de administração, material e/ou mão-de-obra, ou apenas indicando o valor total da nota.

Ocorre que, como já historiado neste voto, a autoridade lançadora ofertou diversas oportunidades para que a contribuinte, durante o procedimento fiscal, identificasse a origem dos depósitos bancários questionados, presumindo tratarem-se de receitas omitidas aqueles acerca dos quais a contribuinte não logrou fazer prova consistente.



Relativamente aos valores tratados neste item, a contribuinte nada apresentou. Manifestou-se relativamente a estes clientes ao tratar do pagamento dos materiais adquiridos pela construtora para execução do contrato (fatos que serão tratados no próximo item), mas não vinculou especificamente estes depósitos às notas fiscais que alega terem sido posteriormente emitidas em razão destas contratações.

Por sua vez, na impugnação, e também no recurso voluntário, a interessada limitou-se a alegar os fatos referidos, sem juntar qualquer prova de sua ocorrência. E esta prova, por ser de natureza documental, deveria ter sido apresentada à autoridade julgadora de 1ª instância, consoante determina o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

A contribuinte também se reporta, neste ponto, ao laudo pericial juntado à impugnação que, como já dito, invoca normas contábeis que, relativamente a *empreendimentos de execução em longo prazo*, vedam o reconhecimento, como receitas contratuais, de *pagamentos escalonados e adiantamentos recebidos*, e classificam como adiantamentos as importâncias recebidas *antes de ter sido executado o respectivo serviço*, sem nada opor aos motivos expostos no lançamento para rejeitar qualquer diferimento da receita oriunda das atividades de construção de imóveis. No que tange aos fatos, referido laudo aborda circunstâncias específicas relativas a dois dos clientes citados no recurso voluntário, nos seguintes termos:

Cliente: Fabiano Rodrigues Andrade

Norma:

ii) os recebimentos superiores ao saldo dos créditos a receber, conforme a letra g, devem ser registrados no passivo circulante ou no exigível a longo prazo como adiantamento de clientes.

Escrituração:

Conforme ANEXO IV, Adiantamento recebido em 19/08/2003 no valor de R\$ 20.000,00 e notas já emitidas neste período, NF 1031 e NF 1040, totalizando o valor de R\$ 4.878,00 entre taxa de administração e material, logo seguindo a norma acima, como a obra neste período não foi concluída a diferença deste valor permanece em Adiantamento de Clientes até o término da obra e assim faturar o restante ou devolver se recebeu em excesso.

Cliente: Ricardo Salfer

Norma:

10.1.2.1. Para efeito desta norma, entende-se por:

iii) Adiantamentos: importâncias antecipadas pelo contratante ao contratado antes de ter sido executado o respectivo serviço.

10.1.6.11. Pagamentos escalonados e adiantamentos recebidos do contratante não devem ser reconhecidos como receitas contratuais

Escrituração:

Conforme ANEXO IV, recebimento de adiantamento em 21/11/2003 no valor de R\$ 5.043,00, ora valor inferior ao faturado que foi de R\$ 64.980,52 conforme NFs 151/178/197/224/1008/1024/1090, logo adiantado para fins deste faturamento, seguindo a devida norma.

ANEXO IV:

- Demonstrativo com detalhamento dos registros contábeis dos Adiantamentos e seus respectivos faturamentos.

Como se vê, o laudo baseia-se em fatos que não foram provados documentalmente: a caracterização dos depósitos como adiantamentos, na medida em que a conclusão da obra correspondente não teria se verificado, e a existência de notas fiscais já reconhecendo parcelas do contrato como receita. Demais disto, como já antes mencionado, o diferimento das receitas em razão da execução física das obras dependeria de controles documentais específicos que a interessada não apresentou ao Fisco.

Diante deste contexto, deve subsistir a exigência como formalizada.

III. 6 - REGULARIDADE DOS DEPÓSITOS EFETUADOS POR CLIENTES QUE NÃO ESTÃO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO

A recorrente opõe-se às constatações consolidadas no Anexo nº 3 do Termo de Verificação Fiscal nº 1105/2005, argumentando que os valores ali autuados correspondem a *materiais adquiridos pela construtora em nome do contratante*, não se constituindo receitas próprias.

Analizando estas operações, a autoridade lançadora concluiu que:

Como constatado pela Auditoria Fiscal, os contratos celebrados entre a construtora (contratada) e compradores (contratantes) foram firmados por valor total, i.e., o contrato divide o preço entre materiais e mão-de-obra, sendo que os materiais representam sempre mais de 70% do total.

A Construtora assinou com os clientes indicados um contrato que separa os valores em "material" e "outros" indicando, textualmente, que as notas fiscais de material serão emitidas em nome dos clientes contratantes.

Na execução do contrato, as notas-fiscais-(NF) de materiais são emitidas em nome do contratante, no endereço deste ou da contratada, com endereço de entrega na respectiva obra; as cobranças das NF de materiais são enviadas diretamente à construtora; há um fax de agosto/2004 por meio do qual um sócio-diretor da construtora orienta seus fornecedores a como proceder na emissão das NF (cópia anexa ao processo); as NF de materiais contém carimbos do almoxarifado da construtora, com vistos de almoxarifado, engenheiro, suprimentos, diretor técnico, contas a pagar e contabilidade, e informa a qual ordem de compra (OC) está vinculada a NF; não raro, o número da OC está descrito em algum campo "observação" no anverso das NF.

Portanto, as NF de materiais estão incluídas no valor total do contrato; a construtora "banca" ou financia o contratante durante a construção. Alega-se que o material de construção é comprado pelo contratante, mas de fato as ordens de compra, compras, recebimento do material e pagamentos, são feitos pela construtora contratada: o contratante não paga os materiais diretamente aos fornecedores, pagando apenas as parcelas do financiamento próprio da construtora; logo, o valor total dos contratos, incluindo os materiais, é o montante que deveria ter sido reconhecido como receita.

A autoridade julgadora de 1ª instância afastou parcialmente a exigência, assim se manifestando:



REEMBOLSO DE DESPESAS (CLIENTES)

Entende a autuada que os valores depositados pelos clientes, a título de reembolso de materiais, não configuram receita sua, fundamentando esse entendimento em cláusulas contratuais e em decisão isolada do Juízo da 4ª Vara Federal da Bahia.

Ledo engano.

Se o acatamento de tal alegação por parte do Poder Judiciário tornou-se manchete de jornal (notícia veiculada no jornal Valor Econômico de 30/07/2008), é sinal de que a regra legal não é essa.

Nesse sentido, o Tribunal Regional Federal da Primeira Região, ao dar provimento a agravo da Fazenda Nacional para cassar a liminar então deferida por aquele juízo, assim se manifestou:

[...].

6 - A lei goza, no ordenamento jurídico brasileiro, da “presunção” de constitucionalidade, assim como os atos administrativos gozam da presunção de legalidade, que nenhum julgador pode, monocraticamente, afastar com duas ou três linhas em exame de mera delibação. Como a matéria é de reserva legal (tributária), a jurisprudência não respalda o precário e temporário afastamento, por medida liminar, de norma legal a não ser em ação própria perante o STF. A presunção da constitucionalidade das leis é mais forte e afasta a “eventual” relevância do fundamento, notadamente se o vício não é manifesto ou flagrante.

7 - No mesmo sentido: “reconhecer, em sede de liminar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, para o fim de deferir a medida, representa, de regra, precipitação, dado que a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, nos Tribunais, somente pode ser declarada pelo voto da maioria absoluta dos membros da Corte. Essa declaração, para o fim de ser concedida a liminar, não deve ocorrer, em decisão monocrática, até por medida de prudência. No caso, ocorre, ademais, que a liminar esgota o julgamento da causa, porque, na prática, é satisfativa. Se, amanhã, os Tribunais Superiores derem pela inconstitucionalidade do ato normativo, terá ocorrido, com a concessão da liminar, grave atentado à ordem pública, em termos de ordem jurídico-constitucional” (STF, SS n. 1.853/DF, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJ 04/10/2000).

II

8 - Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao agravo (art. 557, § 1º-A, do CPC) para cassar a liminar.

*Há que se ressaltar, ainda, que, no presente caso, não se trata de “reembolso de despesas”, haja vista que, **nos contratos assinados**, embora se faça distinção entre os valores dos materiais e da mão-de-obra, **o valor contratado, a entrada, o valor das parcelas, o prazo e a forma de pagamento, o índice de atualização monetária desses valores, a taxa de juros incidentes e todas as demais condições ajustadas, relacionadas ao pagamento, acham-se previamente estabelecidos em suas cláusulas ou em seus anexos** (fls. 2.513 a 2.518, e fls. 2.698 a 4.194), sem qualquer vinculação com as notas fiscais de aquisição de materiais por parte da construtora.*

*Não obstante, especificamente com relação ao IRPJ e à CSLL, como a forma de apuração da autuada, no ano-calendário de 2004, foi pelo **lucro real** (fls. 1.179), é cabível a exclusão dos valores pagos, em favor dos clientes, de R\$ 592.392,12 em 2004, como despesas (haviam sido lançadas em contas de compensação, conforme fls. 1.738), pelo que o presente item nenhuma influência terá nas bases de cálculo dessas exações.*



Sou pela manutenção parcial desta parte da autuação.

Divergiu o I. Julgador Paulo Quirino de Almeida, que reduzia a exigência em menor extensão.

A recorrente reproduz cláusula de contrato firmado com Marcelo Rigler, juntado à impugnação e tratado no laudo pericial aqui já mencionado:

QUARTA: DO PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO

Ajustam e fica certo entre as partes que o preço total nominal orçado e ajustado para a realização da obra, conforme previsto na cláusula segunda é de R\$ 305.000,00 (trezentos de cinco mil reais), dos quais R\$ 68.811,90 (Sessenta e oito mil, oitocentos e onze reais e dez centavos) referem-se à mão-de-obra, objeto deste contrato, e R\$ 236.188,10 (duzentos e trinta e seis mil, cento e oitenta reais e dez centavos) referem-se aos materiais, os quais serão adquiridos pela CONTRATADA, em nome do CONTRATANTE(S), mas os pagamentos dessas compras deverão ser realizados por aquela.

E, do exame do referido contrato, vê-se que seu objeto aparenta ser, de fato, apenas o fornecimento de mão-de-obra, nos seguintes termos:

SEGUNDA: DO OBJETO DESTE CONTRATO

Este contrato tem por objeto a construção, por empreitada, de uma residência unifamiliar, com área total de 443,90 m2, incluindo apenas mão-de-obra, a ser edificada em concreto armado e alvenaria, segundo as especificações técnicas e descritivas contidas no MEMORIAL DESCRITIVO da obra, que após devidamente rubricado e assinado pelas partes, passa a fazer parte integrante e indissociável deste, na forma de ANEXO I sendo certo que os materiais nele contidos, a serem aplicados na obra, foram livremente indicados, escolhidos e definidos pelo(s) CONTRATANTE(S) e, ainda, em nome deste(s) serão adquiridos.

Todavia, a autoridade lançadora tem razão quanto à anormalidade na fixação do preço do serviço contratado, do qual se destaca, em regra, mais de 70% de seu valor para aquisição de materiais que seriam adquiridos pela autuada para aplicação na obra correspondente. Ou seja, embora declarando que o objeto do contrato seria, apenas, a prestação de mão-de-obra de edificação, a autuada incluiu em seu preço um valor que estimou corresponder a materiais aplicados na obra, e quer fazer crer que, por esta razão, esta parcela não integraria sua receita bruta no período fiscalizado.

O contrato de empreitada está tratado nos arts. 610 e seguintes do Código Civil de 2002, e cogita-se, ali, de acordos por meio dos quais o empreiteiro se comprometa a contribuir para a obra *só com seu trabalho ou com ele e os materiais*, assumindo diferentes responsabilidades em cada uma das situações. Nos termos do art. 618 do mesmo diploma legal, em caso de fornecimento de material, o empreiteiro responde *durante o prazo irredutível de cinco anos, pela solidez e segurança do trabalho, assim em razão dos materiais, como do solo*.

A legislação civil, porém, não estabelece forma específica para um contrato de empreitada que também envolva o fornecimento de materiais. Apenas dispõe, no §1º do art. 610, que *a obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes*.



Porém, não se pode admitir que o caso em tela configure uma empreitada exclusivamente de mão-de-obra, quando o valor dos materiais que serão necessários para sua execução é estimado no momento da contratação, resumindo-se a obrigação do contratante a pagar este montante destacado do *preço total nominal orçado e ajustado para realização da obra*. Eventualmente a contratada poderia se responsabilizar pela aquisição dos materiais, por conta e ordem da contratante, mas os pagamentos destas aquisições deveriam ser feitos pela contratante, à vista das notas fiscais correspondentes, e por seu valor efetivo.

De fato, como alega a recorrente, *é comum, neste ramo que as empresas que são prestadoras de serviços, comprem materiais de construção em nome dos contratantes para a realização das obras, esperando, no fim do serviço, receber o reembolso por isso*. O que não é normal é o preço da obra, em tais condições, ser composto por parcela que seria destinada a estas aquisições, e inclusive ser financiada pelo executor da obra.

Como bem destaca a decisão recorrida, *o valor contratado, a entrada, o valor das parcelas, o prazo e a forma de pagamento, o índice de atualização monetária desses valores, a taxa de juros incidentes e todas as demais condições ajustadas, relacionadas ao pagamento, acham-se previamente estabelecidos em suas cláusulas ou em seus anexos (fls. 2.513 a 2.518, e fls. 2.698 a 4.194), sem qualquer vinculação com as notas fiscais de aquisição de materiais por parte da construtora*. No mesmo sentido é a acusação fiscal: *o contratante não paga os materiais diretamente aos fornecedores, pagando apenas as parcelas do financiamento próprio da construtora*.

Portanto, o objeto do contrato é infirmado pelas demais disposições contratuais, as quais evidenciam que o total ali estipulado configura efetivo preço da empreitada, não merecendo crédito o esforço da Fiscalizada em construir um arcabouço documental no sentido de que seus contratantes seriam os adquirentes dos materiais utilizados nas obras, e que os valores por eles pagos seriam mero reembolso das aquisições promovidas pela construtora.

Irrelevantes, portanto, as referências feitas a julgados que excluem a incidência de Contribuição ao PIS sobre *reembolso de despesas com materiais de construção*, se este fato aqui não restou provado. E, tratando-se de incidência sobre valores que integram o preço dos serviços prestados, não há qualquer ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

De outro lado, também não há reparos à decisão recorrida na parte em que exclui a incidência de IRPJ e CSLL sobre as receitas assim apuradas. De fato, para tanto, deveria a Fiscalização demonstrar que o lucro contábil teria sido afetado pela dedução de custos correspondentes aos materiais ditos “reembolsados”.

Ausente esta verificação, somente há substrato fático suficiente para exigência das contribuições sobre o faturamento que foi reduzido pela subtração destes valores da receita bruta do período.

Assim, a exigência deve ser mantida parcialmente, como decidiu a autoridade julgadora de 1ª instância.



III. 7- DO APORTE DE CAPITAL

Neste ponto, alega a recorrente que haveria exigência em duplicidade, na medida em que o valor tributado de R\$ 198.500,00, por corresponder a transferência decorrente de *um saldo de adiantamento de cliente*, destinada equivocadamente a integralização de capital, já estaria alcançada pela tributação de depósitos bancários de origem não comprovada.

Disse a autoridade julgadora de 1ª instância a este respeito:

APORTE DE CAPITAL

Trata este item de suposta integralização de capital, datada de dezembro de 2003 e efetivada em junho de 2004, lançada em contrapartida de baixa de adiantamento de clientes (fls. 866).

Afirma a fiscalização que, “em um primeiro momento, a empresa lançou a entrada (débito) de R\$ 198.500,00 em uma conta de disponibilidade (caixa ou banco) em contrapartida (crédito) a um passivo ou obrigação (adiantamento de clientes). Posteriormente, baixou aquela obrigação mediante a transferência de seu saldo credor para outra conta credora, do grupo patrimônio líquido, denominada capital integralizado” (fls. 1.739).

Alega a autuada não ter havido a entrada efetiva dos valores na conta da empresa, mas um erro contábil das quantias anteriormente contabilizadas em adiantamento de clientes, e que, se a fiscalização está adotando o procedimento de tributar todos os valores que entraram na empresa, essas quantias estão sendo computadas em duplicidade.

Sucedede que o mencionado erro contábil não foi esclarecido. Veja-se que desde o Termo de Intimação Fiscal nº 1.017, cientificado em 1º de dezembro de 2007 (fls. 837 a 839) - portanto, mais de um ano antes da lavratura dos presentes autos de infração (24/12/2008 – fls. 1.805) -, foi a empresa instada a demonstrar e comprovar esse lançamento, em seu item 11.

De outro lado, não constam, na relação de valores objetos de tributação pela fiscalização (fls. 1.754 a 1.759), as parcelas de R\$ 190.001,00 e de R\$ 8.499,00, componentes deste item.

Sou pela manutenção desta parte da autuação.

A autoridade lançadora identificou a contabilização de aumento de capital, veiculado na 5ª Alteração do Contrato Social da autuada, no valor de R\$ 198.500,00, sendo R\$ 8.499,00 em nome do sócio ROLANDO ROZEMBLUM e R\$ 190.001,00 em nome do sócio LUIZ FERNANDO FEDECHEN.

Como relatado, este valor teria ingressado em conta de disponibilidades da empresa, em contrapartida a adiantamento de clientes, e depois teria sido reclassificado para conta de patrimônio líquido. A defesa da recorrente é incompreensível: *a transferência mencionada pela fiscalização ocorreu de um saldo de adiantamento de cliente. Entretanto, por um equívoco contábil, houve a transferência dessas quantias para a integralização do capital.*

O aumento de capital efetivamente está registrado, de forma que não é este o fato equivocado. Então, o erro teria sido cometido na contabilização inicial deste valor como adiantamento de clientes, mas isto não desconstituiria esta infração por duplicidade, justamente por infirmar a correlação entre os valores contabilizados a título de adiantamento de clientes e o aumento de capital.



Demais disto, a tributação de valores contabilizados a título de adiantamento de clientes teve por objeto operações específicas, nas quais a Fiscalização vinculou depósitos bancários a recebimentos decorrentes de contratos firmados pela autuada com terceiros, e firmou suas razões para determinar a inclusão daqueles valores no lucro do período em que o crédito beneficiou a autuada. Não há, ali, qualquer valor que tenha sido aportado pelos sócios da autuada, e que pudesse se confundir com a presente exigência.

Por tais razões, a exigência deve ser mantida.

Finalizando, a recorrente discorda da penalidade aplicada, que considera confiscatória, e pleiteia sua redução a 20%, bem como se opõe à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora.

A autoridade lançadora exigiu os valores lançados com o acréscimo de multa de 150%, porque verificada a ocorrência de fraude e conluio. Afirmou que *a empresa agiu intencionalmente (dolosamente) manipulando os fatos-contábeis de forma a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal*, além da ocorrência, nos contratos de mútuo apresentados pela fiscalizada, de *ajuste doloso e intencional entre a fiscalizada e pessoas a ela ligadas visando a fraude, pois, omitindo receitas por meio de passivos fictícios ("mútuos")*, a autuada fez reduzir ou mesmo anular qualquer resultado positivo (lucro) nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004.

A decisão recorrida, porém, afastou a qualificação da penalidade em votação unânime, nos seguintes termos:

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

*No presente processo foram objetos de autuação matérias tributárias provenientes de **presunção legal de omissão de receitas** ("depósitos bancários sem origem comprovada"), de **falta de comprovação de lançamentos contábeis** ("mútuos – pessoas ligadas", "adiantamentos – Colúmbia", "adiantamentos – clientes", "aportes de capital") e de **descumprimento da legislação pertinente** ("reembolsos de despesas – clientes").*

*Estando os lançamentos ancorados nesses fatos, e inexistindo prova inequívoca e objetiva de fraude ou conluio necessariamente trazida aos autos pelo fisco, **desqualifica-se a imposição de penalidade qualificada.***

*Sou pela **desqualificação da multa de ofício aplicada.***

A acusação fiscal, para qualificação da penalidade, limita-se aos argumentos acima descritos, os quais não são suficientemente complementados nos apontamentos pertinentes às infrações constatadas.

De fato, para afastar a possibilidade de diferimento das receitas decorrentes dos contratos firmados pela autuada, o auditor responsável apenas invocou a inexistência dos controles exigidos pela legislação; para considerar incomprovada a origem de depósitos vinculados a contratos de mútuo, declarou que eles padeciam de *vícios insanáveis* e estavam desacompanhados dos *documentos comprobatórios das respectivas transações bancárias*; para considerar receitas os adiantamentos/depósitos de clientes, declarou incomprovadas as alegações de que eles teriam sido devolvidos, corresponderiam a receitas posteriormente contabilizadas, ou a reembolsos; e para presumir omissão de receitas a partir de aportes de capital, declarou que não foi comprovada sua origem.



Em algumas passagens, a Fiscalização fez referência à apreensão, na Operação Pôr-do-Sol, de controles de *movimentação de dinheiro em espécie à margem da contabilidade*, bem como destacou a anormalidade de algumas operações e dos saldos de algumas contas contábeis, associando-as ao fato de que havia, ali, a participação de *pessoas ligadas de forma direta ou indireta*. Todavia, embora estes indícios tenham influenciado a valoração das provas apresentadas para desconstituição das presunções estabelecidas pela Fiscalização, o fato é que eles são insuficientes para caracterizar o intuito doloso na prática das infrações.

Necessário seria que a Fiscalização apontasse objetivamente a conduta qualificada, vinculando-a aos elementos de prova por ela identificados ou emprestados da apreensão judicial, e não meramente afirmar que houve manipulação de fatos contábeis, e ajustes dolosos com terceiros para alcance dos resultados esperados.

É possível que tal tenha ocorrido, e mesmo que elementos presentes nos autos assim evidenciem. Mas sem uma acusação objetiva, que permita à contribuinte produzir defesa, a manutenção da qualificação da penalidade com base naqueles elementos caracterizaria inovação e, conseqüentemente, cerceamento ao direito de defesa.

Assim, não há reparos à decisão recorrida que manteve a penalidade no percentual de 75%.

E, quanto às alegações de inconstitucionalidade da penalidade aplicada, em razão de seu caráter confiscatório, estando seu percentual previsto em lei, resta apenas invocar a Súmula CARF nº 2, no sentido de que *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*.

A utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, por sua vez, também não ensejaria maiores discussões, por ser objeto de Súmula do CARF:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Finalizando, cabe avaliar até que ponto o presente lançamento é afetado pela decadência argüida pela recorrente. Assevera ela que, a se considerar o disposto no art. 150 do CTN, estaria *decaído o direito do Fisco de efetuar o lançamento do imposto cujos fatos geradores ocorreram antes de dezembro de 2003, já que o recorrente tomou ciência do presente auto de infração somente em 24/12/2008*. Discorda da aplicação do art. 173, I do CTN, citando jurisprudência judicial e administrativa que afasta a regra nele contida, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

A autoridade lançadora desenvolveu duas linhas de raciocínio para firmar que a decadência somente ocorreria, mesmo para as exigências pertinentes a 2002, a partir de 01/01/2009. Disse que, na medida em que o Fisco somente tomou conhecimento de apurações realizadas pela contribuinte a partir de 30/06/2003, com a entrega da DIPJ do ano-calendário 2002 – mormente tendo em conta a ocorrência de sonegação/fraude/conluio –, o lançamento somente seria possível em 2003, e o termo inicial para contagem do prazo decadencial seria 01/01/2004.



Ainda, tendo em conta o início do procedimento fiscal em 11/08/2005, caracterizado como *medida preparatória indispensável ao lançamento*, a constituição do crédito tributário seria possível até 11/08/2010.

A autoridade julgadora de 1ª instância acolheu parcialmente a arguição da interessada, nos seguintes termos:

Tratando-se dos anos-calendário de 2002 a 2004, nos quais a forma de tributação adotada pela impugnante foi a do lucro real anual (fls. 1.069, 1.117 e 1.179), e não tendo havido qualquer recolhimento (fls. 1.080, 1.085, 1.127, 1.132, 1.189 e 1.194), o prazo decadencial, para fins do IRPJ e da CSLL, tem início na forma do art. 173 do CTN ("primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"), a contar, pois, de 01/01/2004, 01/01/2005 e 01/01/2006.

Nesse sentido, é o entendimento da Primeira Seção do STJ, unificando o entendimento das Primeira e Segunda Turmas sobre a matéria, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 101.407/SP, de 07/04/2000, unânime:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Embargos de divergência acolhidos.

Tendo sido os autos de infração cientificados em 24/12/2008 (fls. 1.805), descabe a preliminar de decadência do lançamento, no que se refere a essas exações (IRPJ e CSLL).

No pertinente, entretanto, às exigências do Pis e da Cofins do ano de 2002, e tendo havido recolhimento (fls. 4.246 e 4.247), o prazo decadencial tem início na forma do art. 150, § 4º, do CTN ("a contar da ocorrência do fato gerador"), ou seja, em 31/10/2002 e 31/12/2002 (meses de outubro e dezembro de 2002, respectivamente).

Dessa forma, tem-se que os meses de outubro e dezembro de 2002 estão decaídos, quanto a essas duas contribuições (Pis e Cofins).

Sou pelo acolhimento parcial da preliminar arguida de decadência do lançamento, relativamente aos meses de outubro e dezembro de 2002, no que se refere ao Pis e à Cofins.

Uma das teses aventadas pela Fiscalização já foi aplicada pelo Superior Tribunal de Justiça ao decidir o RESP nº 766050. O correspondente acórdão foi publicado em 25/02/2008 e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO



ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

[...]

8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória

indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999.

17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.



18. *Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.*

O acórdão transcrito cita doutrina consubstanciada na obra *DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO*, do Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi, relativamente a qual são transcritos alguns trechos pertinentes à matéria aqui discutida:

- Regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação -

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *previsão* de pagamento antecipado; *ocorrência* do pagamento antecipado; *ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Esta notificação não pode ser realizada a qualquer tempo: submete-se também a prazo decadencial de cinco anos, conforme previsto *na regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado*. O ato-norma administrativo formalizador do ilícito tributário servirá como *dies a quo* do novo prazo decadencial de cinco anos, previsto por esta regra.

Portanto, transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do Art. 173, parágrafo único do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado.

Assim, a notificação ao contribuinte, ao mesmo tempo que constitui administrativamente o fato do dolo, fraude ou simulação, serve como medida indispensável para justificar realização do ulterior lançamento. Contudo, há que se considerar que, se o ilícito alegado na notificação não se mantiver nos quadrantes do direito, em razão de qualquer problema material ou formal com o ato-norma administrativo que cuida da constituição desse fato ilícito, restará comprometido também o ulterior lançamento que eventualmente tenha sido realizado sob a tutela do novo prazo decadencial, fundado na indigitada medida preparatória.

Portanto, se não houver a realização desse ato-norma ou se for verificado qualquer vício em sua produção, esta regra decadencial torna-se inaplicável, ficando o prazo decadencial fixado pela *regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado*.

Conquanto a notificação a que faz alusão o parágrafo único do Art. 173 do CTN, no contexto em que não há pagamento antecipado, tenha o condão de adiantar o *dies a quo* do prazo decadencial, conforme verificamos na *regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação*, outro é o sentido que esse preceptivo assume quando da ocorrência do pagamento antecipado combinado com a constituição jurídica da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesse caso, além de não haver antecipação, acaba havendo uma ampliação do prazo decadencial, uma vez que esta regra fixa um novo *dies a quo*, que será a constituição jurídica do fato do dolo, fraude ou simulação.

O conseqüente normativo dessa regra, como as demais, após o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da notificação preparatória do

lançamento ulterior e constitutiva do fato ilícito, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito.

Como se vê, há uma premissa para aplicação desta regra que não foi exteriorizada pelo Superior Tribunal de Justiça no acórdão antes mencionado: a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Por sua vez, no presente caso, embora a acusação fiscal tenha se dirigido neste sentido, concluiu-se aqui pela inexistência de provas suficientes para manutenção deste entendimento. Em consequência, também resta prejudicada a tese por ela invocada para estender, até 11/08/2010, o prazo para formalização da presente exigência.

Também não merece acolhida a outra tese invocada pela Fiscalização para defender a validade do lançamento à data em que formalizado. De fato, não se pode admitir que o Fisco somente teve conhecimento de apurações realizadas pela contribuinte a partir de 30/06/2003, com a entrega da DIPJ do ano-calendário 2002, quando se está frente a exigência de tributos relativamente aos quais a lei impõe aos sujeitos passivos o dever de apurar e recolher os valores devidos, independentemente de qualquer atuação fiscal, e mesmo da entrega de declarações. Acrescente-se a isto o fato de a Lei Complementar nº 105, desde 2001, autorizar o acesso à movimentação financeira dos contribuintes, e dar ao conhecimento do Fisco minimamente os montantes globais de depósitos sujeitos à incidência de CPMF, aspectos determinantes para a apuração dos créditos tributários aqui exigidos.

Feitas estas considerações, apresenta-se aqui os fundamentos adotados para determinação do prazo decadencial na generalidade dos casos submetidos a esta Turma de Julgamento.

A matéria em litígio nestes autos tem seu julgamento afetado pelas novas disposições do Regimento Interno do CARF, alterado por meio da Portaria MF nº 586/2010, para passar a conter, em seu Anexo II, o seguinte artigo:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543- B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

E, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte,

inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a *declaração prévia do débito*.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação

previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal*.

Em consequência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição.

Relativamente ao IRPJ e a CSLL, observou a autoridade julgadora de 1ª instância que *a forma de tributação adotada pela impugnante foi a do lucro real anual*, mas que não houve qualquer recolhimento. Todavia, o Anexo nº 05 do Termo de Verificação Fiscal nº 1105/2008, à fl. 1763, evidencia que a apuração da contribuinte, nos anos-calendário 2002 e 2004, resultou em prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL.

Importa assim, ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a recorrente, ao optarem pela apuração do lucro real anual. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o lucro real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a base de cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

No cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do exercício já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL. Em tais condições, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual *a lei não prevê o pagamento antecipado da exação*, nem mesmo naquela onde, *a despeito da previsão legal, o mesmo inócorre*. E isto porque há uma situação intermediária na qual a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja feito se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar.

E, para esta hipótese intermediária, não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável.

Esta, inclusive, é uma das interpretações cogitadas pela Equipe de Trabalho constituída por Daniel Monteiro Peixoto, Edeli Pereira Bessa, Gleiber Menoni Martins, Maria Inês Dearo Batista, Maria Lúcia Aguilera, Vanessa Rahal Canado e Eurico Marcos Diniz de Santi, sob a coordenação deste último, e que consta do livro *Decadência no Imposto sobre a Renda – Investigação e Análise I*, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2006, p. 50:



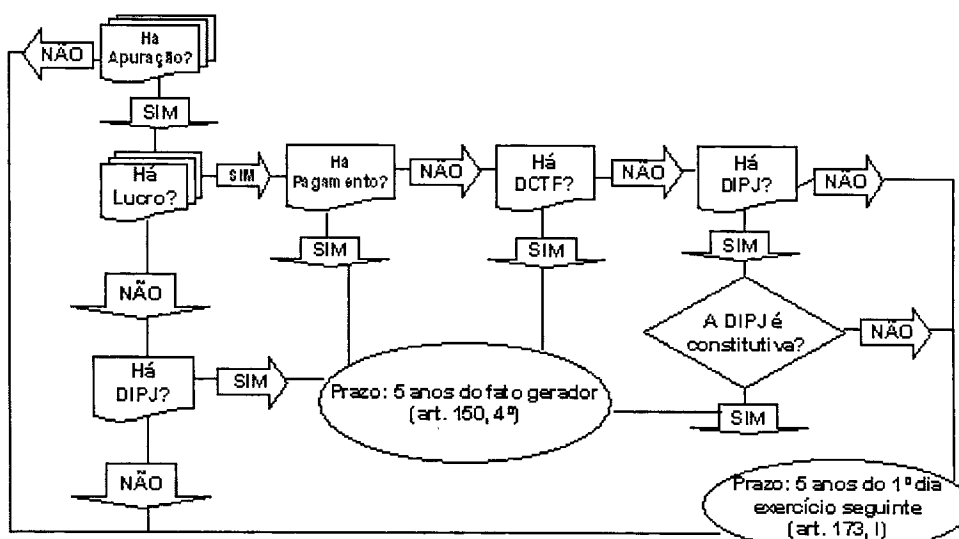
Corrente 1: A contagem do **prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário** é a do art. 150, §4º do CTN, porque: 1º) trata-se de lançamento por homologação – aquele no qual a Lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa (tributos que prescindem de lançamento = ato privativo da autoridade administrativa); 2º) o sujeito passivo adotou a conduta prescrita em Lei de informar o resultado da apuração do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, apenas não tendo efetuado qualquer declaração (DCTF) ou pagamento, relativos ao imposto devido, por falta de apuração de base tributável no período; 3º) a regularidade da conduta adotada (ausência de declaração e pagamento) encontra-se confirmada pela entrega da DIPJ, instrumento previsto na legislação para a demonstração da base de cálculo apurada;

Nesse contexto, o dever de antecipar o pagamento, requisito previsto em Lei para a aplicação da norma decadencial do art. 150, §4º do CTN, somente se justifica quando apurado imposto devido.

Após a edição do livro que orienta o julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, o I. Professor Eurico Marcos Diniz de Santi dirigiu os estudos sobre particularidades do tema “Decadência” que não estavam tratadas em sua tese.

E um dos resultados destes trabalhos pode ser visualizado na parte “B” do livro publicado em 2006, da qual constam os fluxogramas com as *possíveis soluções para as diversas possibilidades de ocorrência da decadência no percurso da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica*, e por consequência também da CSLL, sujeita a regras semelhantes de apuração e recolhimento. A “Situação 6”, ali constante à p. 148, destaca hipótese na qual se enquadra o caso em análise nestes autos:

SITUAÇÃO 6



De fato, como se verifica nos autos, a autoridade lançadora reconheceu que a apuração original da contribuinte evidenciava prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas nos anos-calendário 2002 e 2004. De outro lado, a autoridade lançadora nada menciona nos autos

acerca da imprestabilidade da apuração assim informada, restringindo-se o lançamento à exigência dos saldos a pagar decorrentes da alteração do volume de receitas tributáveis

Logo, encerrados os períodos de apuração em 31/12/2002 e 31/12/2004, tinha o Fisco a possibilidade de constituir o crédito tributário não recolhido até 31/12/2007 e 31/12/2009, respectivamente, devendo ser declarada a decadência dos créditos tributários de IRPJ e CSLL pertinentes ao ano-calendário 2002, cuja constituição somente foi cientificada à contribuinte em 24/12/2008.

Já com referência ao ano-calendário 2003, a autoridade lançadora reconheceu como valores redutores da exigência antecipações a título de imposto de renda retido na fonte e de imposto de renda mensal pago por estimativa. De toda sorte, encerrado o período de apuração em 31/12/2003, o lançamento poderia ser formalizado até 31/12/2008, restando íntegras as exigências de IRPJ e CSLL cientificadas à contribuinte em 24/12/2008.

Quanto às exigências de Contribuição ao PIS e COFINS, foram elas formalizadas nos períodos de apuração de outubro e dezembro/2002 e de janeiro/2004 a dezembro/2004. E, constatando a existência de recolhimentos, a autoridade julgadora de 1ª instância cancelou os lançamentos pertinentes aos períodos de apuração de outubro e dezembro/2002, conclusão que não merece reparos pois, considerando o disposto no art. 150, §4º do CTN, o prazo para formalização destas exigências expirou em 30/10/2007 e 31/12/2007, respectivamente.

Já a exigência mais remota de 2004 poderia ser formalizada até 31/01/2009, mostrando-se regular o lançamento cientificado em 24/12/2008.

Por estas razões, a decisão recorrida é parcialmente reformada para também declarar a decadência das exigências de IRPJ e CSLL pertinentes ao ano-calendário 2002.

Diante de todo o exposto, superadas as preliminares, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para ACOLHER PARCIALMENTE a arguição de decadência e, no mérito, CANCELAR parte da exigência fiscal .


EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO.

No que tange à questão do sobrestamento, o art. 62-A, § 1º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF (Portaria MF nº 256/2009), estabelece o seguinte:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. (nossos grifos)

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Conforme o texto do RICARF, para que o julgamento de recurso fique sobrestado no CARF, é preciso que o STF tenha sobrestado o julgamento de recursos extraordinários da mesma matéria. Portanto, não basta que a matéria tenha sido reconhecida como de repercussão geral (sistemática do artigo 543-B do CPC). Isso sobresta o julgamento nas cortes inferiores, mas não no STF. É preciso ato específico do STF sobrestando o julgamento da matéria no próprio STF, para que seja possível o sobrestamento do julgamento no CARF.

Além disso, o processo administrativo é pautado pelo princípio da celeridade processual, previsto no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição. Deste modo, o sobrestamento do julgamento no CARF só é possível nos exatos termos estabelecidos no RICARF, não havendo espaço para interpretação que desborde da letra do dispositivo.

Ademais, diversos processos em julgamento no CARF estão vinculados a representações fiscais para fins penais, que só serão encaminhadas para o Ministério Público Federal após a decisão definitiva da administração que mantenha a exigência. Portanto, o sobrestamento de processos em julgamento no CARF pode levar à prescrição da ação penal.



Dessarte, a interpretação proposta pela Relatora ultrapassa e letra do regimento interno e pode levar a um prejuízo do interesse público referente à celeridade processual e à punição penal.

Por tais razões, voto por não sobrestar o julgamento do presente processo, eis que não estão presentes as circunstâncias exigidas no art. 62-A do RICARF.

Sala de Sessões, 4 de outubro de 2012.



Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro