



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

**Processo nº** 19515.003407/2004-59  
**Recurso nº** 999.999 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-001.692 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de agosto de 2016  
**Matéria** IRPJ/Reflexos  
**Recorrente** AJINOMOTO INTERAMERICANA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 1998

DECADÊNCIA. DOLO. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO.

O dolo precisa ser demonstrado pelo fiscal autuante para que seja configurado a situação de aplicação do prazo de decadência do art. 173, I, do CTN, não podendo ser suprida por uma análise feita apenas pela decisão de piso.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. AUSÊNCIA DE DOLO.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação a contagem do prazo decadencial na hipótese de constatação de pagamentos e da ausência da demonstração do evidente intuito de fraude, inicia-se a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Preliminar indeferida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário para acolher a decadência integral e considerar prejudicada a análise do recurso de ofício.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/09/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 28/09/2016

por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 29/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 19515.003407/2004-59  
Acórdão n.º **1401-001.692**

**S1-C4T1**  
Fl. 532

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregório, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Aurora Tomazini de Carvalho, Livia de Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício no Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo-SP.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

O interessado foi autuado, em **30/12/2004**, no **IRPJ** e **reflexos**, por **glosas de custos e/ou despesas não comprovados e por omissões de receitas**, no ano-calendário de **1998**, quando se encontrava no regime de lucro real anual, tendo sido exigido o valor total de **R\$ 18.296.664,57**, incluindo imposto, contribuições, multas de 75% e juros de mora calculados até 30/11/2004 (fls. 2257 a 2666, arquivos V1 e V2 do e-processo,).

O Termo de Verificação e Encerramento Parcial da Ação Fiscal (TV) dá conta, em resumo, de que foram apuradas as seguintes infrações (fls. 2627 a 2637, arquivo V2 do e-processo), cujos elementos de prova constam nos primeiros 55 volumes de anexos (arquivos 1 a 55):

- 1 - glosas de custos de bens ou serviços (compras de matéria-prima, de bens do imobilizado e de serviços de industrialização por terceiros) em razão de pagamentos não comprovados, totalizando **R\$ 1.296.036,46**;
- 2 - glosas de custos de fretes em razão de pagamentos não comprovados, perfazendo o total de **R\$ 2.331.913,50**;
- 3 - omissão de receitas caracterizada pela não contabilização de notas fiscais de entradas (**compras não escrituradas ou escrituradas a menor**) comprovada pelo cotejo detalhado entre os conhecimentos de carga (que indicam n.º da NF, nome do fornecedor e data, além do valor e peso, itens estes que servem para calcular o valor do frete) e as respectivas NFs escrituradas no Livro de Entrada, no total de **R\$ 5.344.992,24**;
- 4 - omissão de receitas caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização (**vendas de mercadorias cujas notas fiscais não foram escrituradas no Livro Saídas ou foram por valor inferior ao que consta dos conhecimentos de transporte**), comprovada pelo cotejo entre os conhecimentos de carga e as respectivas NFs emitidas pela Ajinomoto, perfazendo o total de **R\$ 10.840.927,69**.

Os Autos de Infração constam às fls. 2638 a 2666, no arquivo V2 do e-processo) e apontam os seguintes fundamentos legais para a autuação de IRPJ:

"001 - OMISSÃO DE RECEITAS

### RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Omissão de Receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme Termo de Verificação. Vendas de mercadorias cujas notas não foram escrituradas no Livro Saídas ou foram escrituradas por valor inferior àquele que consta dos conhecimentos de transporte.

(...)

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º, da Medida Provisória nº 374/93 e reedições, convalidadas pela Lei nº 8.846/94;

Arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 225, 226, e 227, do RIR/94;

Art. 24 da Lei nº 9.249/95.

#### 002 - OMISSÃO DE RECEITAS

##### MERCADORIAS, MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS NÃO CONTABILIZADOS

Omissão de Receita Operacional caracterizada pela não contabilização notas fiscais de entradas, conforme matéria descrita no Termo de Verificação e Encerramento sob o título Notas Fiscais Compras não escrituradas ou escrituradas a menor, quando comparadas com os valores constantes dos conhecimentos de carga emitidos pelas empresas transportadoras.

(...)

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226 e 232, do RIR/94; Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Art.

41 da Lei nº 9.430/96.

#### 003 - CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS

##### GLOSAS DE CUSTOS

Valor apurado conforme Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização, matéria descrita sob o título GLOSA DE CUSTOS - COMPRAS DE MATÉRIA PRIMA, DE BENS DO IMOBILIZADO E DE SERVIÇO INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS - PAGAMENTO DE COMPRAS NÃO PROVADO

(...)

##### GLOSAS DE CUSTOS

Matéria descrita no Termo de Verificação e Encerramento de fiscalização sob o título MATÉRIA TRIBUTÁVEL: GLOSA DE CUSTOS - FRETES -

##### PAGAMENTO NÃO PROVADO

(...)

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 231, 232, inciso I, 234 e 243, do RIR/94."

Os Termos de Devolução de Documentos constam às fls. 2667 a 2797, no arquivo V2 do e-processo.

A empresa apresentou impugnação, em **31/01/2005** (fls. 2683 a 2720, arquivo V3 do e-processo), por meio de seus advogados (fls. 2720 e 2765 a 2785, arquivo V3 do e-processo), acostando documentos a título de exemplos, alegando, em resumo, que:

- 1 - deu-se a **decadência**, nos moldes dos arts. 150, § 4º, e 156, V, ambos do CTN, conforme argumentos de praxe, e também, em razão da sucessão dos fatos geradores do IRPJ ao longo do período de apuração, nos termos do art. 218 do RIR/99, segundo o qual "O imposto de renda das pessoas jurídicas ... será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos";
- 2 - há  **nulidade** por **cerceamento** do direito **de defesa**, pois a fiscalização demorou a devolver os documentos, conforme os respectivos Termos, de modo que os últimos documentos só foram devolvidos após 18/01/2005, subtraindo 19 dos 30 dias da defesa, razão pela qual pleiteia a juntada posterior de provas;
- 3 - quanto à glosa de custos dos bens ou serviços vendidos (compras de matéria-prima, de bens do imobilizado e de serviço de industrialização por terceiros, em razão de pagamentos não provados); traz planilhas explicativas da composição dos pagamentos e respectivos comprovantes;
- 4 - quanto à glosa de custos dos fretes, em razão de pagamentos não provados, traz planilhas explicativas da composição dos pagamentos e respectivos comprovantes;
- 5 - quanto à suposta omissão de receitas caracterizada pela não contabilização de notas fiscais de entradas (compras não escrituradas ou escrituradas a menor, quando comparadas com os valores que constam dos conhecimentos de transporte), o método da fiscalização apurou apenas indícios (presunção humana), pois:
  - a) os conhecimentos de transporte são emitidos pelas transportadoras, de modo que não tem controle sobre sua emissão e não pode ser responsabilizada por erros de preenchimento;
  - b) o conhecimento de transporte serve para comprovar a propriedade e a posse da mercadoria transportada, bem como a obrigação da sua entrega no destino ajustado, não servindo, por si só, para caracterizar infração à legislação tributária em razão de eventuais diferenças entre os valores nele constantes e os escriturados nos livros fiscais;
  - c) portanto, não basta comparar conhecimentos de transporte com os que constam nos livros fiscais, mas também deveria considerar TODAS as NFs e TODOS os comprovantes de pagamento de cada operação em cada conhecimento e sua respectiva vinculação às mercadorias transportadas;
  - d) se houve omissão de receitas em decorrência da simples diferença entre os valores dos conhecimentos de transporte e os escriturados nos livros fiscais, é de se ver que toda omissão de receitas gera, em tese, omissão dos custos/despesas correspondentes às compras das mercadorias, de modo que a eventual omissão de receitas seria anulada pela não apropriação dos respectivos custos;
  - e) além disso, traz planilhas explicativas da composição dos fretes e respectivas NFs;
- 6 - quanto à suposta omissão de receitas caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização (vendas de mercadorias cujas notas não foram escrituradas no Livro Saídas ou foram por valor inferior ao que consta nos conhecimentos de transporte), o método da fiscalização apurou apenas indícios (presunção humana), pois:

- a) o conhecimento de transporte é emitido pela transportadora, de modo que não tem controle sobre sua emissão e não pode ser responsabilizada por erros de preenchimento;
- b) o conhecimento de transporte serve para comprovar a propriedade e a posse da mercadoria transportada, bem como a obrigação da sua entrega no destino ajustado, não servindo, por si só, para caracterizar infração à legislação tributária em razão de eventuais diferenças entre os valores nele constantes e os escriturados nos livros fiscais;
- c) portanto, não basta comparar conhecimentos de transporte com os que constam nos livros fiscais, mas também deveria considerar TODAS as NFs e TODOS os comprovantes de cada operação em cada conhecimento e sua respectiva vinculação às mercadorias transportadas;
- d) além disso, traz planilhas explicativas da composição dos fretes e respectivas NFs.

A empresa apresentou petição, recepcionada em **17/02/2005** (fls. 40108 e 40109 do anexo no **arquivo 179**), fundamentada em motivo de força maior (19 dias de prazo ao invés de 30, pelo atraso na devolução de documentos), para requerer a juntada de mais documentos (cópias de notas fiscais de entrada das empresas Companhia União de Refinadores de Açúcar e Café e Galvani, Indústria, Comércio e Serviços Ltda., comprovantes de pagamento e conhecimentos de transporte) referentes à omissão de receitas apurada pelas Entradas.

O processo foi baixado em diligência, por esta 4ª Turma, em **27/09/2006** (fls. 2957 a 2963, arquivo V4 do e-processo), pois (I) das glosas de custos dos bens ou serviços vendidos, cujo total é de **R\$ 1.296.036,46**, constam do auto de infração **R\$ 1.148.004,03**, de modo que faltam **R\$ 148.032,43**, referentes a 02/98; e (II) da omissão de receitas caracterizada pela não contabilização de notas fiscais de entradas, apurada pelo cotejo entre os conhecimentos de carga e as respectivas NFs escrituradas no Livro de Entrada, cujo total é de **R\$ 5.344.992,24**, constam do auto de infração **R\$ 4.164.790,28**, faltando, portanto, o valor de **R\$ 1.180.201,96**. Foram formulados, ainda, os seguintes quesitos:

"... considerando (a) o volume de documentos ... que podem ... terem sido, já, objeto de verificação no decorrer da ação fiscal, (b) as alegações - acima - também contidas na defesa, bem como, (c) as inconsistências por este apontadas, em relação às (eventuais) divergências entre os valores apontados pela peça acusatória e os levados, efetivamente, à tributação, determino que o presente processo seja baixado em diligência, para que sejam esclarecidos os seguintes pontos:

7.1. os documentos trazidos pela Impugnação, ainda que não devidamente autenticados, vieram a ser objeto de escrituração (contabilização) por parte do contribuinte?

7.1.1. somente em caso positivo:

(i) já haviam sido objeto de verificações por parte da ação fiscal, de forma a se tornar descabida sua juntada, novamente, pela Impugnação apresentada?

(ii) contradizem, de forma cabal (mesmo que parcialmente), as acusações que foram-lhe imputadas, em relação a cada um dos itens da autuação fiscal?

(iii) qual a repercussão, em termos de valores, que tais comprovações representariam em relação a cada um dos itens da autuação? e;

(iv) em relação ao valor total tributável?

7.2. e quanto ao valor (total) tributável? Restariam as inconsistências apontadas acima?

(...)"

Realizada a diligência, seu relatório (fls. 40895 a 41018 do arquivo Relatório Conclusivo e Encerramento), do qual o contribuinte foi cientificado em **31/10/2011** (fl. 41017 do arquivo Ar Comum), conclui pela manutenção dos seguintes valores tributáveis:

- 1 - glosas de custos dos bens ou serviços vendidos (compras de matéria-prima, de bens do imobilizado e de serviço de industrialização por terceiros): **R\$ 94.058,04;**
- 2 - glosas de custos dos fretes - pagamentos não provados: **R\$ 700.481,39;**
- 3 - omissão de receitas caracterizada pela não contabilização de notas fiscais de entradas apurada pelo cotejo entre os conhecimentos de carga e as respectivas NFs escrituradas no Livro de Entrada: **R\$ 2.281.408,08**, cuja composição mensal é a seguinte:

|              |                     |
|--------------|---------------------|
| jan/98       | 196.237,52          |
| fev/98       | 276.229,10          |
| mar/98       | 19.940,10           |
| abr/98       | 31.038,34           |
| mai/98       |                     |
| jun/98       | 86.079,68           |
| jul/98       |                     |
| ago/98       | 100.724,74          |
| set/98       | 427.499,26          |
| out/98       | 267.218,52          |
| nov/98       | 839.477,16          |
| dez/98       | 36.963,66           |
| <b>TOTAL</b> | <b>2.281.408,08</b> |

- 4 - omissão de receitas caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização apurada pelo cotejo entre os conhecimentos de carga e as respectivas NFs emitidas pela Ajinomoto Interamericana escrituradas no Livro de Saída: **R\$ 2.379.642,50**, cuja composição mensal é a seguinte:

|        |              |
|--------|--------------|
| jan/98 | 1.507.262,45 |
| fev/98 | 590.016,77   |
| mar/98 | 134.922,30   |
| abr/98 |              |
| mai/98 |              |
| jun/98 | 27.850,35    |
| jul/98 |              |
| ago/98 |              |
| set/98 | 37.250,03    |
| out/98 |              |
| nov/98 |              |

Processo nº 19515.003407/2004-59  
Acórdão n.º 1401-001.692

S1-C4T1  
Fl. 538

|              |                     |
|--------------|---------------------|
| dez/98       | 82.340,60           |
| <b>TOTAL</b> | <b>2.379.642,50</b> |

E assim o relatório é finalizado (fls. 40976 e 40977 do arquivo Relatório Conclusivo e Encerramento):

"RESPOSTAS AOS QUESITOS DA DRJ:

(I) Os documentos trazidos pela Impugnação no Processo Administrativo Fiscal ainda que não devidamente autenticados, vieram a ser objeto de escrituração (contabilização) por parte do contribuinte?;

Sim, em parte, conforme demonstrativos detalhados nas páginas anteriores.

(II) somente em caso positivo:

(i) Já haviam sido objeto de verificações por parte da ação fiscal, de forma a se tornar descabida sua juntada, novamente, pela Impugnação apresentada?

Sim, em parte, conforme demonstrativos detalhados nas páginas anteriores.

Exemplo claríssimo é o caso que descreve na página sequencial nº 28 deste relatório conclusivo, em que se demonstra que tendo em vista que a empresa logrou provar uma menor quantidade de pagamentos no curso da diligência, em comparação com aquilo que havia provado durante a fiscalização, conserva-se a base de cálculo apurada na fiscalização, com relação às notas fiscais de IRMÃOS BORLENGHI LTDA.

(ii) contradizem, de forma cabal (mesmo que parcialmente), as acusações que lhe foram imputadas, em relação a cada um dos itens da autuação fiscal?

Abstraindo-se da antonímia conceitual que existe entre os vocábulos cabal e parcial, e da impropriedade do termo acusações - já que o lançamento de ofício impugnado baseou-se em verificações e constatações à vista da documentação apresentada pelo contribuinte no curso da fiscalização original -, conste que parte da documentação juntada quando da impugnação, que não havia sido apresentada no curso da fiscalização, veio a alterar o valor da autuação.

(iii) qual a repercussão, em termos de valores, que tais comprovações representariam em relação a cada um dos itens da autuação? e; Os valores alterados constam do fim de cada tópico - Item A, Item B, Item C e Item D -, em que se divide o presente Relatório conclusivo.

(iv) em relação ao valor total tributável? E quanto ao valor (total) tributável?

Restariam as inconsistências apontadas acima?

Os valores alterados constam do fim de cada tópico - Item A, Item B, Item C e Item D, em que se divide o presente Relatório conclusivo."

A empresa apresentou manifestação a respeito da diligência, nos seguintes termos, em 03/11/2011 (fls. 41019 a 41029 do arquivo Manifestação do Contribuinte):

1 - a autuação não tem credibilidade, pois após a análise de documentos que sempre estiveram à disposição, foi reduzida em mais de 70%;

2 - há **nulidade** por **cerceamento do direito de defesa**, pois a fiscalização não justificou a razão pela qual não aceitou documentos apresentados como prova;

3 - a diligência é precária, pois quanto aos custos com frete, a fiscalização:

a) não considerou e não justificou inúmeros comprovantes de pagamento dos CTs (Conhecimentos de Transporte) nºs 37547, 37548, 37601, 37603, 37605, 37606, 37312, 37615, 37620, 37621, 37653, 37654, 37660, 37661, 37662, 37663, 37664, 37671, 37683, 37684, 37685, 37688, 37689, 37695, 37696, 37728, 37739, 37746, 37748, 37782, 37790, 37791, 37792, 37799, 37828, 37829, 37835 e 37839 (fl. 21, do "Relatório Conclusivo de Diligência e Encerramento de Diligência"), da "Irmãos Borlenghi Ltda." (Volume 5, fls. 928 a 951 do PAF físico);

b) alegou que o comprovante de pagamento "não prova o pagamento", sem explicações dos CTs nº 2469, 7399, 7400, 7432, 7448 e 7463 (fl. 21, do "Relatório Conclusivo de Diligência e Encerramento de Diligência") da "Transkompa Ltda.";

4 - da mesma forma, quanto à omissão de receitas (não contabilização de NFs de entrada) apurada pelo cotejo entre os CT e as respectivas NFs escrituradas no Livro de Entrada, a fiscalização diz (pág. 68, do "Relatório Conclusivo", linha "Alcan Alumínio do Brasil") que não foi comprovado o pagamento do CT nº 152559 (doc. 01), de 02/02/98, de R\$ 25.917,39, o que está errado, pois não foi considerado que no CT foi consignado um valor de mercadorias de R\$ 35.223,62, mas, por erro de terceiro, nele foi relacionada apenas uma NF (33300), quando, na realidade, foram transportadas mercadorias suportadas por 03 (três) NFs, quais sejam, NF 33300 (doc. 02), de R\$ 9.306,23; NF 33301 (doc. 03), de R\$ 12.862,76; e NF 33302 (doc. 04), de R\$ 13.054,63, totalizando o valor do CT, de R\$ 35.223,62; ou seja: foi considerado que o CT, de R\$ 35.223,62, dizia respeito apenas à NF 33300, de R\$ 9.306,23, e assim, a fiscalização reputou que foi escriturado valor inferior ao custo de aquisição dos insumos;

5 - assim também, quanto à omissão de receitas (falta ou insuficiência de contabilização) apurada pelo cotejo entre os CTs e as respectivas NFs emitidas pela Ajinomoto Interamericana escrituradas no Livro de Saída, a fiscalização diz (fl. 82, do "Relatório Conclusivo") que não foi contabilizado R\$ 590.016,77, de mercadorias transportadas pela Transportadora "Transparceria"; é um erro, pois nos CTs constava o valor "bruto" da mercadoria, e não o valor da NF com o desconto promocional concedido incondicionalmente; por exemplo: no CT nº 001422 (doc. 05) consta o valor de R\$ 11.432,16, da mercadoria transportada da NF 45106 (doc. 06), na qual o valor total é de R\$ 10.836,00, exatamente o valor de R\$ 11.432,16 menos o desconto concedido de R\$ 596,16, constante da NF.

O processo foi novamente baixado em diligência, por esta 4a Turma, em **22/02/2012** (fls. 41042 a 41044 do arquivo Despacho de Diligência), apontando, dentre outros fatos, que:

"(...)

0 processo foi baixado em diligência, por esta 4a Turma, em 27/09/2006 ... que foi realizada, tendo seu relatório sido cientificado ao contribuinte em 31/10/2011, que, por sua vez, apresentou

manifestação, tempestiva, trazendo, dentre outras, a alegação de que a diligência é falha, pois quanto aos custos com frete, a fiscalização:

- 1 - não considerou e não justificou inúmeros comprovantes de pagamento referentes aos CTs (Conhecimentos de Transporte) nºs 37547, 37548, 37601, 37603, 37605, 37606, 37312, 37615, 37620, 37621, 37653, 37654, 37660, 37661, 37662, 37663, 37664, 37671, 37683, 37684, 37685, 37688, 37689, 37695, 37696, 37728, 37739, 37746, 37748, 37782, 37790, 37791, 37792, 37799, 37828, 37829, 37835 e 37839 (fl. 21, do "Relatório Conclusivo de Diligência e Encerramento de Diligência"), da "Irmãos Borlenghi Ltda." (Volume 5, fls. 928 a 951 do PAF físico);
- 2 - alegou, sem mais explicações, que o comprovante de pagamento apresentado "não prova o pagamento", com relação aos CTs nº 2469, 7399, 7400, 7432, 7448 e 7463 (fl. 21, do "Relatório Conclusivo de Diligência e Encerramento de Diligência") da "Transkompa Ltda.".

Verifica-se, no Relatório da Diligência, que as assertivas são verdadeiras (Irmãos Borlenghi Ltda., à fl. e Transkompa Ltda., às fls. ... ).

Assim, proponho encaminhar o processo ao órgão de origem para que a fiscalização se manifeste de forma conclusiva de modo a esclarecer:

- 1 - qual a natureza dos documentos apresentados à guisa de comprovantes de pagamentos; e
- 2 - por quais motivos tais documentos não são hábeis a fazer a prova pretendida?

(...)"

O "Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal" (fls. 41070 a 41080 do arquivo Relatório de Encerramento Ago-2014), do qual o contribuinte foi cientificado em **07/08/2014** (fl. 41082 do arquivo Ar Comum), traz a seguinte conclusão:

#### "QUESITOS DA DRJ

QUESITO 1. Que a fiscalização se manifeste de forma conclusiva de modo a esclarecer a natureza dos documentos apresentados à guisa de comprovantes de pagamentos.

1.1. Com relação aos conhecimentos de carga da transportadora Irmãos Borlenghi Ltda., a impugnante apresentou somente documentos internos consolidando vários pagamentos, sem individualizar aqueles sobre os quais apresenta reclamação. Ou nem mesmo apresenta qualquer prova de pagamento, conforme demonstrativo abaixo, que indica com precisão a localização dos documentos de que se trata. Ou sua ausência.

Anexo 62 do Processo  
19515.003.407/2004-59 [QUADROS DEMONSTRATIVOS  
A À FL. 41079]

Conclusão Quanto aos Conhecimentos de Transporte de Irmãos Borlenghi Ltda.

Tendo o contribuinte sido intimado a apresentar documentação comprobatória hábil, idônea e individualizada da efetividade dos pagamentos dos valores de frete, e não se tendo interessado em fazê-lo, vindo mesmo a apresentar documentação interna imprestável à auditoria fiscal para especificar quais os valores que correspondem a cada conhecimento de transporte (ou não apresentando qualquer tipo de documento), permanece improvada a parcela da base de cálculo do Item b - Fretes de Irmãos Borlenghi Ltda.

1.2. Com relação aos conhecimentos de carga da transportadora Transkompa Ltda., tendo sido intimado a apresentar documentação comprobatória hábil, idônea e individualizada da efetividade dos pagamentos dos valores de frete, o contribuinte realmente apresentou cópias de duplicatas cujos valores correspondem exatamente aos conhecimentos de carga que vêm relacionados no corpo das correspondentes faturas. Conforme demonstrativo abaixo, que indica com precisão a localização dos documentos de que se trata.

[QUADRO DEMONSTRATIVO A À FL. 41079]

Conclusão: Quanto aos Conhecimentos de Transporte de Transkompa Ltda.,

Pelo exposto, tem razão o contribuinte em dizer que tais pagamentos, no valor de R\$ 5.515,16, que correspondem a 0,10% (zero vírgula dez por cento) do crédito tributário remanescente após a 1ª impugnação, foram desconsiderados pela auditoria na diligência anterior.

QUESITO 2. Que a fiscalização se manifeste de forma conclusiva de modo a esclarecer por quais motivos tais documentos não são hábeis a fazer a prova pretendida.

2.1. Pelo exposto e fartamente demonstrado acima, quanto aos conhecimentos de transporte de Irmãos Borlenghi, de números 37547, 37548, 37601, 37603, 37605, 37606, 37612, 37615, 37620, 37621, 37653, 37654, 37660, 37661, 37662, 37663, 37664, 37671, 37683, 37684, 37685, 37688, 37689, 37695, 37696, 37728, 37739, 37746, 37748, 37782, 37790, 37791, 37792, 37799, 37828, 37829, 37835 e 37839, no valor de R\$ 8.017,46, que correspondente a 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do crédito tributário remanescente após a 1ª impugnação, o contribuinte não prova a efetividade dos pagamentos dos valores de frete por documentação comprobatória hábil, idônea e individualizada.

2.2. Quanto aos conhecimentos de transporte de Transkompa Ltda, de números 2469, 7399, 7400, 7432, 7448 e 7463, no valor de R\$ 5.515,16, que correspondem a 0,10% (...) do crédito tributário remanescente após a 1ª impugnação, o contribuinte realmente prova a efetividade dos pagamentos dos valores de frete por documentação comprobatória hábil, idônea e individualizada, mas tais pagamentos foram desconsiderados pela auditoria na diligência anterior.

Conclusão:

Do valor de R\$ 5 milhões e meio do crédito tributário remanescente após a 1ª impugnação, o contribuinte questiona somente o valor R\$ 13 mil e quinhentos, referente a conhecimentos de transporte de Irmãos Borlenghi Ltda. e Transkompa Ltda.

O contribuinte aponta numeração de E-processo que não faz qualquer sentido ou correspondência.

O exame da auditoria - fartamente detalhado no corpo deste ato -, verifica que:

- 1) A impugnante não logra provar por documentação hábil, idônea, individualizada, e coincidente em valores, a efetiva liquidação dos fretes de Irmãos Borlenghi Ltda., no valor de R\$ 8.017,46.
- 2) Por outro lado, a impugnante consegue, sim, provar por documentação hábil, idônea, individualizada, e coincidente em valores, a efetiva liquidação dos fretes de Transkompa Ltda., no valor de R\$ 5.515,16.

- 3) Tendo em vista que os documentos concernentes à presente diligência encontram-se identificados pela auditoria no presente relatório, anexo por anexo, e folha por folha, e sendo somente esses os questionamentos da empresa, descabe futuro retorno para eventual busca complementar.
- 4) O contribuinte tem cópia do processo 19515.003.407/2004-59.

(...)"

A empresa manifestou-se a respeito da diligência (fls. 41084 a 41095, arquivo Manifestação do Contribuinte Parte 1), sem data de recepção consignada (embora tempestivamente, conforme Despacho de Encaminhamento, à fl. 41197, no penúltimo arquivo Despacho de Encaminhamento), por meio de seus advogados (fls. 41095 a 41119), acompanhada de elementos (arquivo Manifestação do Contribuinte Parte 2 ao arquivo Manifestação do Contribuinte Parte 5), nos seguintes termos, em resumo:

(... )

... levando-se em conta que a cada vez que os autos retornam de diligência, há reconhecimento de documentos, anteriormente desconsiderados a única conclusão ... é que o Auto de Infração não carrega credibilidade ....

No que concerne aos comprovantes de pagamentos de "*Irmãos Borlenghi Ltda*", ... , os documentos juntados aos autos comprovam de forma inequívoca a liquidação dos fretes realizados pela ... empresa.

A Fiscalização se limitou a afirmar que "*a impugnante não logra provar por documentação hábil, idônea, individualizada, e coincidente em valores, a efetiva liquidação (...)*". No entanto, desconsiderou as provas juntadas aos autos que comprovam que os fretes foram pagos via cheque, conforme Notas Fiscais, Comprovantes de Transporte, Livros Contábeis e Extratos bancários juntados aos autos.

A Impugnante esclarece que por meio das Notas Fiscais relacionadas na Autuação, localizou os respectivos Conhecimentos de Transporte e vinculou estes aos comprovantes de pagamentos juntados aos autos (registros contábeis e extratos bancários que comprovam o pagamento por meio de cheque).

A título de reiteração, a Impugnante descreve abaixo as operações, bem como faz a devida correlação destas com os comprovantes de pagamentos juntados aos autos (Quadros 1, 2 e 3).

[QUADRO 1: 10 CTs identificados, respectivos valores e respectivas Faturas, todas pagas por meio do cheque nº 8314, no valor total de R\$ 2.102,86]

Na relação acima (Quadro 1), a Impugnante ressalta que os respectivos Conhecimentos de Transporte (Doc. 01) foram pagos por meio das faturas nºs 005855 e 005870 (Doc. 02) via cheque nº 8314 (Doc. 03) no valor total de R\$ 2.102,86.

[QUADRO 2: 17 CTs identificados, respectivos valores e Fatura nº 006561 paga via cheque nº 8380, no valor total de R\$ 3.593,08]

Na relação acima (Quadro 2), a Impugnante ressalta que os respectivos Conhecimentos de Transporte (Doc. 04) foram pagos por meio da fatura nº 006561 (Doc. 05) via cheque nº 8380 (Doc. 06) no valor total de R\$ 3.593,08.

[QUADRO 3: 11 CTs identificados, respectivos valores e Fatura nº 006619 paga via cheque nº 8481, no valor total de R\$ 2.321,52]

Por fim, na relação acima (Quadro 3), a Impugnante ressalta que os respectivos Conhecimentos de Transporte (Doc. 07) foram pagos por meio da fatura nº 006619 (Doc. 08) via cheque nº 8481 (Doc. 09) no valor total de R\$ 2.321,52.

Nesse caso específico, cumpre esclarecer, que o cheque nº 8481 foi utilizado para o pagamento de outras despesas além da fatura acima discriminada, porém, conforme se depreende do extrato bancário (doc. 09) a fatura foi ... quitada pelo cheque em questão.

Dessa forma, os comprovantes juntados à presente, bem como no Volume 62 da Impugnação (processo físico - Doc. 10), são suficientes para comprovar cabalmente que houve a quitação dos valores referentes aos mencionados Conhecimentos de Transporte (Item 3 do Procedimento Fiscal).

Repise-se que referidas operações foram utilizadas a título de exemplos pontuais para demonstrar a precariedade e falta de higidez do Auto de Infração, o que restou novamente comprovado.

(...) (grifos e itálicos do original)  
É o relatório.

A DRJ MANTEVE EM PARTE o lançamento, nos termos da ementa abaixo, RECORRENDO DE OFÍCIO DA PARTE CANCELADA:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 1998 DECADÊNCIA. DOLO.

As provas da autuação demonstram que as infrações foram cometidas deliberadamente, configurando-se, portanto, o dolo, que faz remeter o marco inicial da contagem do prazo de decadência ao art. 173, I, do CTN. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 1998

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo sido aceitos para exame os documentos juntados por ocasião da 1ª petição, e, ainda, tendo sido realizadas duas diligências, foi plenamente sanado o encurtamento original do prazo de defesa causado pela devolução tardia dos documentos retidos, descabendo falar em cerceamento do direito de defesa. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 1998 GLOSA DE CUSTOS.

Correta a glosa de custos cujos pagamentos não foram comprovados. GLOSA DE DESPESAS. FRETES.

Correta a glosa de despesas com fretes cujos pagamentos não foram comprovados.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO.

Nada impede a utilização da presunção como meio de prova de omissão de receita.

**OMISSÃO DE RECEITAS. COMPRAS NÃO ESCRITURADAS.**

Correta a tributação como omissão de receitas dos valores de compras que não foram escrituradas ou das diferenças das compras escrituradas a menor.

**OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS NÃO ESCRITURADAS.**

Correta a tributação como omissão de receitas dos valores das vendas cujas notas fiscais não foram escrituradas no Livro Saídas ou foram escrituradas por valor inferior ao que consta nos Conhecimentos de Transporte.

**AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.**

O decidido no mérito do IRPJ repercute nos autos reflexos.

No caso, através de duas diligências em função de provas trazidos na fase impugnatória (dezenas de volumes de provas), a autuação foi exonerada em aproximadamente 82%, conforme tabela abaixo:

**RESUMO DOS VALORES TRIBUTÁVEIS TOTAIS MANTIDOS.**

| ITEM DA AUTUAÇÃO   | EXIGIDO              | EXONERADO            | MANTIDO             |
|--------------------|----------------------|----------------------|---------------------|
| A-GLOSA DE CUSTOS  | 1.298.119,50         | 1.204.061,46         | 94.058,04           |
| B-GLOSA DE FRETES  | 2.331.913,50         | 1.644.964,73         | 686.948,77          |
| C-COMPRAS N CONTAB | 5.344.992,24         | 4.321.624,03         | 1.023.368,21        |
| D-REC N CONTAB     | 10.840.927,69        | 8.947.079,01         | 1.893.848,68        |
| <b>TOTAL</b>       | <b>19.815.952,93</b> | <b>16.117.729,23</b> | <b>3.698.223,70</b> |

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação na parte mantida e aduzindo em complemento:

- "A partir de uma exoneração tão significativa, pode-se vislumbrar a total **precariedade dos trabalhos fiscais** e do AIIM, o qual **seque teria sido lavrado caso a d. Autoridade Fiscal houvesse procedido, como deveria, a uma análise detida da farta documentação** que lhe foi fornecida, documentação esta que foi disponibilizada pela Recorrente desde o início do procedimento fiscalizatório e em sua peça de defesa.";

- "Ressalte-se que as **respostas aos guesitos da própria DRJ, no curso da Diligência Fiscal concluída em 26 de outubro de 2011, apontam que os documentos que embasaram tal exoneração significativa sempre estiveram à disposição da Fiscalização (...)**";

- "Logo, resta saber: Qual a credibilidade que carrega um AIIM que, após a análise de documentos fiscais e contábeis que sempre estiveram à disposição da Fiscalização, é reduzido em 82% quanto aos tributos e penalidades exigidos?";

- Alega que toda metodologia empregada pela Fiscalização desde o início consistiu em uma grande presunção, baseada em elementos que não podem ser considerados sequer como indícios;

- Verifica-se que a Fiscalização inverteu o ônus da prova, o que, considerando o enorme volume de documentos envolvidos, criou sérias dificuldades para que a Recorrente pudesse afastar - com provas - cada uma das alegações constantes do AIIM;

- "Tal metodologia precipitada da Fiscalização denota que a sua intenção dissimulada era evitar a DECADÊNCIA - o que, tampouco, logrou conseguir, uma vez que a DECADÊNCIA se configura de forma clara, e isso para todos os tributos e períodos envolvidos, uma vez que se trata de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) e que a própria Fiscalização atesta terem ocorrido pagamentos antecipados - conforme se verifica do "TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO PARCIAL DA AÇÃO FISCAL" (pg. 02), pelo que aplicável ao caso o art. 150, §4º, do CTN.";

- "Adiante-se que a Fiscalização JAMAIS cogitou de dolo, fraude ou simulação em qualquer uma das acusações constantes do AIIM original - tanto, que se limitou a cominar à Recorrente a multa de 75%, ao invés da multa de 150%, cabível em casos de conduta dolosa ou fraudulenta, nos termos do artigo 44, § único, da Lei 9.430/96 .";

- "Uma vez que o dolo não foi sequer cogitado pela Fiscalização - quanto mais provado - não há que se falar em aplicação do art. 173, I, do CTN, ao contrário do que afirmado no V. Acórdão recorrido (fls. 14).".

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Os recursos (voluntário e de ofício) preenchem os requisitos de admissibilidade.

### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

#### **Preliminares de nulidade**

Ultrapasso as preliminares de nulidade suscitadas, adentrando no mérito, tendo em vista o disposto no § 3º do artigo 59 do Decreto-Lei 70.235/1972, segundo o qual, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

### **PREJUDICIAL DE MÉRITO**

#### **Decadência**

No tocante ao prazo decadencial, em primeiro lugar, reconhecendo a controvérsia que o tema envolve, ressalvo a minha opinião particular de ter defendido anteriormente que o fato contingente de existir ou não pagamentos não teria o condão de interferir na natureza do tributo sujeito a homologação e por consequência aplicar-se-ia a regra do art. 150, § 4º do CTN, ressalvado o caso de fraude ou dolo em que preponderaria a regra do art. 173, I do CTN.

Entretanto, curvo-me a partir à jurisprudência atual do STJ, no sentido de entender que a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN atrai a realização de um pagamento. Na ausência desse pagamento, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se também após 5 (cinco) anos, mas, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Quanto à matéria, adoto, portanto, a posição consolidada do STJ:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PETIÇÃO DE RECURSO ESPECIAL ASSINADA POR ADVOGADO SEM PROCURAÇÃO NOS AUTOS. SÚMULA 115/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.*

.....

*3. Nos créditos tributários relativos à contribuição previdenciária – tributo sujeito a lançamento por homologação – cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, caso em que se aplica o art. 173, I, do CTN, deve o prazo decadencial de cinco anos para a sua constituição ser contado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, correto o*

acórdão recorrido, o qual entendeu pela exigibilidade integral dos débitos referentes ao ano base de 1992.

.....

7. Recurso especial não conhecido. (Segunda Turma, REsp 1154592 / PR, Min. Castro Meira, Julg. 20/05/2010, DJe 02/06/2010).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando inocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de ofício substitutivo é determinado pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

2. Orientação reafirmada pela Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, sob o rito dos recursos repetitivos (Código de Processo Civil, artigo 543-C).

3. Agravo regimental improvido. (Primeira Turma, AgRg no REsp 1120220 / PR, Min. Hamilton Carvalhido, Julg. 18/05/2010, DJe 02/06/2010)

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 inocorre, 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).*

.....  
7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Primeira Seção, REsp 973.733/SC, Min. Luiz Fux, Julg. 12/08/2009, DJe 18/09/2009)*

A DRJ, por sua vez, aplicou o art. 173, I do CTN em função de averiguar a existência do dolo nas infrações cometidas pela Recorrente, mesmo que tal dolo não tenha sido detectado e fundamentado na descrição dos fatos pelo fiscal eis que a multa também não foi qualificada.

Eis os termos em que a DRJ afastou a decadência:

O período abrangido pelo auto de infração vai de 1º/10/1998 a 31/12/1998. As provas diretas de omissão de receitas (discrepâncias entre Notas Fiscais, Conhecimentos de Transporte e Livros de Entrada e de Saída) mostram que tais infrações decorreram de procedimentos deliberados, configurando o dolo.

Assim, o marco inicial da contagem do prazo decadencial desloca-se do art. 150, § 4º para o art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Dessa forma, o lançamento poderia ter sido efetuado em 1999, de forma que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 1º/01/2000.

Sendo 1º/01/2000 o marco inicial da contagem do prazo decadencial, o lançamento poderia ser efetuado até 31/12/2004. O lançamento deu-se em 30/12/2004, e portanto, antes do decurso do prazo decadencial. Preliminar indeferida.

*Data maxima venia*, discordo do entendimento da DRJ, por dois motivos:

1) Primeiro porque a meu juízo a questão do dolo ínsito à fraude, sonegação ou conluio tinha que estar demonstrada nos autos pelo fiscal autuante, fato que não aconteceu. Tanto é que se fosse o caso a multa teria sido qualificada em 150%, mas não o foi.

2) E por último, apenas para argumentar, apesar de os valores que foram autuados inicialmente serem razoavelmente significativos, a quase totalidade dos créditos (aproximadamente 82%) foram exonerados na primeira instância através de provas juntadas aos autos (dezenas de volumes), revelando tratar-se de uma questão probatória associada a glosa de custos mais do que qualquer outra coisa e enfraquecendo o argumento utilizado pela DRJ de que o dolo seria ínsito ao tipo de prova que levou à omissão (prova direta).

Nesse contexto, a autuação aponta muito mais para uma mera omissão de receitas que possa ter advindo de erro do que propriamente uma prática dolosa.

Ultrapassado essa questão, verifico que houve pagamentos no ano-calendário de 1998 (fls.365, dados referente a DIPJ e DCTF), bem assim também indicado no TVF.

No caso concreto do IRPJ, aplica-se então no caso a regra do art. 150, § 4º do CTN. Como a apuração foi anual para o fato gerador 1998, o prazo final para decadência se deu em 31/12/2003 – apuração anual, e como a ciência do auto de infração se bem depois, 30/12/2004, acolhe-se, portanto, a DECADÊNCIA.

#### Dos demais tributos (CSLL, PIS E COFINS)

Ressalte-se que a conclusão supra não prejudica, nesse particular, os lançamentos decorrentes relativamente às contribuições sociais, cujo disciplinamento

envolvendo a decadência não mais possui regramento próprio (artigo 45, da Lei nº 8.212, de 1991), após a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 44 e 45 do referido diploma legal. A matéria foi contemplada com a Súmula Vinculante nº 8:

*“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Dessa forma, a regra do art. art. 150, § 4º do CTN, no caso de pagamento se aplica de igual forma para a CSLL cuja apuração foi também anual, produzindo o mesmo resultado do IRPJ, qual seja, de se afastar a decadência.

A regra para as demais contribuições cuja apuração é mensal é até mais favorável à Recorrente, mantendo-se também o acolhimento da decadência.

Por todo o exposto, ACOLHO a decadência integral dos lançamentos para então DAR provimento ao Recurso voluntário e considerar prejudicado a análise do Recurso de Ofício.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto