



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

**Processo nº** 19515.005831/2009-42  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-001.958 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de março de 2016  
**Matéria** IRPJ: LUCRO ARBITRADO  
**Recorrentes** MARINGÁ PASSAGENS E TURISMO LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2005

VERDADE REAL E VERDADE FORMAL.

A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.

MULTA QUALIFICADA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO.

A teor do disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, o denominado lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte no sentido de apurar o tributo devido, expressamente a homologa. O referido artigo fixa o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para que a autoridade administrativa promova essa homologação. Contudo, se comprovada a ocorrência de dolo, tal prazo, tido como decadencial, não é aplicável. Nesse caso, a decadência é regida pelas disposições do art. 173 do mesmo diploma legal.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTO *VERSUS* DILIGÊNCIA.

É vedada qualquer alteração no critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, quer pela autoridade responsável pela diligência, quer pela própria autoridade julgadora.

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

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS DE COMISSÕES E DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA.

Na análise da documentação apresentada com a impugnação para comprovar a origem dos recursos depositados na conta corrente da contribuinte autuada deve ser adotado o mesmo critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

Deve ser mantida a exigência apenas quando a divergência de valores entre os depósitos e a documentação comprobatória não passar pelo crivo adotado pela autoridade fiscal responsável pelos lançamentos.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -CSLL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.

Verificada a omissão de receita, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP.

PIS. COFINS. LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro arbitrado sujeitam-se ao regime cumulativo de tributação do PIS e da COFINS.

Não havendo prejuízo à defesa e/ou agravamento da exigência inicial, os lançamentos podem e devem ser aperfeiçoados para a sistemática da cumulatividade prevista na Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado,

(i) Recurso de Ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso; e

(ii) Recurso Voluntário: Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Relator) e Gilberto Baptista, que reduziam a multa para o percentual de 75% e, por decorrência, reconheciam a decadência parcial do PIS e COFINS.

Processo nº 19515.005831/2009-42  
Acórdão n.º **1301-001.958**

**S1-C3T1**  
Fl. 4.502

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães. Houve sustentação oral proferida pelo Dr. Wagner Britto V. de Oliveira, OAB/DF Nº 34.210.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente e Redator Designado.

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Relator.

EDITADO EM: 28/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Gilberto Baptista (suplente convocado), Wilson Fernandes Guimarães.

## Relatório

**MARINGÁ PASSAGENS E TURISMO LTDA.**, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-41.000, de 31/08/2012, da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (SP) - DRF/SP1, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

Trata-se da impugnação apresentada contra os Autos de Infração, lavrados pela Delegacia de Fiscalização - DEFIS de São Paulo/SP, para constituir de ofício o crédito tributário de IRPJ (R\$ 7.734.388,25), CSLL (R\$ 2.638.177,73), COFINS (R\$ 4.341.710,80) e PIS (R\$ 999.021,87), de fls. 697/759, totalizando R\$ 15.713.298,65, com a incidência de multa de ofício (75%), multa de ofício qualificada (150%) e de juros de mora, calculados até a data do vencimento, devido à apuração de irregularidades relativas aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004, descritas no Termo de Constatação de fls. 682/690.

Segundo a fiscalização, conforme cláusula do Contrato Social, a contribuinte se dedicava à atividade de agência de turismo, tendo informado na DIPJ CNAE 63.304/00 (Atividades de Agências de Viagens) e feito opção pelo Lucro Real Anual.

Entretanto, a DIPJ foi apresentada em branco, sem qualquer informação quanto ao resultado econômico da atividade e dados patrimoniais desse período de apuração.

Na transcrição de Balancete Analítico efetuada no livro Diário – fls. 232/240 (cópias juntadas aos autos), foi verificado que a receita bruta auferida na prestação de serviços, no ano-calendário de 2004, seria da ordem de R\$ 3.558.126,96 (Conta 0012 – Comissão Turismo Diversos), com a apuração de um prejuízo contábil de R\$ 3.163.696,10.

Diante da documentação apresentada teriam sido apuradas duas infrações: (i) receitas auferidas em montantes notoriamente superiores àqueles registrados na contabilidade; e (ii) depósitos bancários de origem não comprovada. É a seguinte a descrição fática constante do termo acima referido:

No ano-calendário de 2004 o contribuinte manteve as conta de depósitos nº 280.610-x da agência 33448 do Banco do Brasil S.A., nº 0319130056125 do Banespa S.A., nº 202.3786 da agência 774 do Unibanco S.A., nº 57.4236 da agência 33952 do Bradesco S.A e nº 80.75522.02 da agência Lib. Badaró do Bank de Boston.

Através dos Termos de Intimação científicos em 09/06/2009 (relativo ao Banco do Brasil, fl. 120), e em 14082009 (relativos ao Bank de Boston, Bradesco, Banespa, Unibanco e Itaú, fls. 160, 164, 171), o contribuinte foi intimado para que informasse, em relação aos depósitos e créditos relacionados nos respectivos anexos:

a) A natureza da(s) operação(ões) ou transação(ões) que deu origem a cada depósito ou crédito em conta corrente, mencionando nome ou a denominação social das pessoas físicas ou jurídicas, o nº do CPF ou do CNPJ, signatárias destas operações ou transações e que efetuaram os referidos depósitos ou créditos;

b) Comprovar a regularidade na escrituração de cada uma destas operações ou depósitos/créditos, indicando as contas patrimoniais e de resultado do razão, mencionando a codificação e a denominação contábil, nas quais essas operações foram registradas;

c) Colocar a disposição para exame os documentos comprobatórios destas operações, tais como contratos, recibos, faturas, etc.

Foi solicitado também para que apresentasse as informações abaixo, caso os recursos recebidos tivessem sido repassados integral ou parcialmente a terceiros:

a) Planilha demonstrando o valor recebido pelo contribuinte e os valores repassados, identificando (nome ou a denominação social, CPF ou CNPJ) os seus beneficiários, mencionando a data e o valor do repasse e a que título esses valores foram repassados;

b) As contas patrimoniais e de resultado do razão, mencionando a codificação e a denominação contábil, nas quais esses repasses foram registradas;

c) Colocar a disposição para exame os documentos comprobatórios quanto a efetividade destes repasses, tais como contratos, recibos, faturas, cópia de cheques, etc.

Com relação aos depósitos e créditos supostamente efetuados por companhias aéreas, verificados em conta corrente nº 57.4236 do Bradesco S/A, através do Termo de Intimação de 13/08/2009 (fl. 171), cientificado em 14/08/2009, foi solicitado, ainda, em se tratando de comissões, a comprovação de que a receita fora regularmente submetida a tributação dos tributos e contribuições federais.

Em todas as ocasiões o contribuinte foi advertido quanto ao disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a seguir reproduzido, o qual determina que caracteriza omissão de receitas quando não comprovada a origem dos recursos depositados ou creditados em conta corrente.

(...)

Considerando que em resposta apresentada em 06/08/2009 relativo aos depósitos e créditos no Banco do Brasil não havia sido prestado qualquer esclarecimento com a indicação das contas patrimoniais e de resultado do razão, com a codificação e a denominação contábil, nas quais esses depósitos e créditos foram registrados (solicitado através do item 1b do Termo de Intimação de 09/06/2009), esse esclarecimento foi reiterado através do Termo de Intimação cientificado em 17/09/2009 (fl.176).

Foi solicitado, ainda, esclarecimentos quanto ao esquema de contabilização adotado para o registro do fluxo financeiro da sua atividade de intermediação na venda de passagens aéreas e pacotes de viagens, compreendendo todas as etapas dessa atividade, desde o faturamento relativo a emissão e venda dos bilhetes aéreos ou pacotes terrestres aos clientes da Maringá até o efetivo repasse aos respectivos fornecedores e prestadores de serviços (companhias aéreas, rede hoteleira e demais prestadoras de serviços), indicando o código e a denominação contábil das contas patrimoniais e de resultado debitadas e creditadas em cada etapa.

Em 22/09/2009 (fl. 181), o contribuinte, sem prestar qualquer destes esclarecimentos, limitou-se apenas em afirmar que o objeto social da empresa consiste na prestação de serviços de agenciamento de passagens aéreas e viagens, que os Clientes contratam-na para agenciar suas viagens e que a Maringá, por sua vez, utilizando seu conhecimento, verifica as opções, providencia a reserva e a compra dos pacotes em nome de seus clientes.

Informou também que a cobrança é feita direta ao cliente através da emissão de Fatura que contém detalhadamente todos os itens do pacote (Hotel, Cia Aérea, Aluguel de Veículos, etc.), os quais são repassados para os Fornecedores e que a Receita da Empresa é derivada da Comissão e apenas esta pode ser considerada como receita própria.

Para comprovação dos depósitos e créditos em conta corrente foram apresentadas (em 06/08/2009 ref. Banco do Brasil e em 31/10/2009, ref. demais bancos) planilhas com a indicação das diversas faturas emitidas pelo contribuinte em nome de seus clientes, com a identificação destes, e a indicação do serviço agenciado e os demais dados como o nome do passageiro/hóspede e do fornecedor do serviço que compõe cada um dos créditos e depósitos perquiridos pela fiscalização.

Porém, em relação aos depósitos e créditos discriminados no anexo “Depósitos e Créditos em Conta Corrente De Origem Não Comprovada” deste Termo, não foi prestado qualquer esclarecimento pelo contribuinte e nem ficou comprovada mediante a apresentação de documentação hábil e idônea a origem dos recursos depositados ou creditados.

Essa constatação insere-se na hipótese de omissão de receitas, por presunção legal do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Considerando que a receita do contribuinte é derivada de comissões e que, conforme informação prestada em 22/09/2009 (fl.182), “apenas esta pode ser considerada Receita Própria e levada em consideração para cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS, da COFINS” através do Termo de Intimação cientificado em 23/10/2009, foi solicitado o demonstrativo mensal dessas receitas, com a indicação do IRRF Imposto de Renda Retido na Fonte devido e recolhido nos termos da IN SRF 153/87.

Através da planilha apresentada em 30/09/2009 (fl. 185), devidamente assinada pelo seu representante legal, acompanhada dos respectivos comprovantes relação das faturas/notas fiscais de prestação de serviços, verificou-se que o total das receitas de comissões efetivamente auferidas no ano-calendário de 2004 somaram na verdade, R\$ 24.634.899,03, e não os R\$ 3.558.126,96 registradas em sua contabilidade, conforme demonstrado no quadro a seguir:

| Mês          | Barueri              | São Paulo           | Rio de Janeiro    | Santos            | Campinas        | Total                |
|--------------|----------------------|---------------------|-------------------|-------------------|-----------------|----------------------|
| jan/04       | 2.223.503,45         | 187.573,75          | 50.378,62         | 12.696,22         | -               | 2.474.152,04         |
| fev/04       | 969.773,11           | 168.286,87          | 28.926,83         | 6.502,09          | -               | 1.173.488,90         |
| mar/04       | 1.347.330,99         | 119.471,85          | 32.507,84         | 9.124,02          | -               | 1.508.434,70         |
| abr/04       | 2.282.881,12         | 196.740,25          | 39.710,04         | 9.813,31          | -               | 2.529.144,72         |
| mai/04       | 1.531.476,37         | 228.201,77          | 38.562,47         | 9.864,08          | -               | 1.808.104,69         |
| jun/04       | 2.141.761,77         | 315.178,89          | 24.370,70         | 19.496,70         | -               | 2.500.808,06         |
| jul/04       | 1.859.821,35         | 347.118,99          | 37.489,02         | 11.151,45         | -               | 2.255.580,81         |
| ago/04       | 1.897.389,74         | 214.564,46          | 31.054,53         | 13.797,55         | -               | 2.156.806,28         |
| set/04       | 1.728.296,15         | 217.567,23          | 22.035,29         | 11.414,77         | 1.150,67        | 1.980.464,11         |
| out/04       | 1.425.305,55         | 301.497,45          | -                 | 901,85            | 1.392,84        | 1.729.097,69         |
| nov/04       | 1.653.808,67         | 112.652,13          | 60.248,43         | -                 | 2.063,92        | 1.828.773,15         |
| dez/04       | 2.334.752,78         | 337.205,68          | 18.085,41         | -                 | -               | 2.690.043,87         |
| <b>TOTAL</b> | <b>21.396.101,05</b> | <b>2.746.059,32</b> | <b>383.369,18</b> | <b>104.762,04</b> | <b>4.607,43</b> | <b>24.634.899,02</b> |

Observa-se que a receita bruta ora verificada é notoriamente desproporcional à receita bruta de R\$ 3.558.126,96 e aos custos e despesas correspondentes de R\$ 6.365.511,42 registrados na contabilidade do contribuinte, evidenciando claro indício de fraude por ter deixado de refletir a verdade, ocultando ou deixando a quase totalidade de suas receitas operacionais à margem da contabilização.

Ademais, não obstante a vultosa receita auferida no período, a DIPJ relativa ao período instrumento através do qual o contribuinte leva ao conhecimento do fisco a ocorrência do fato gerador e, portanto, indispensável ao controle e análise por parte do fisco, conforme vimos, foi apresentada “em branco” sem qualquer informação quanto as suas receitas ou despesas operacionais.

Com efeito, o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 reza que:

*“Art. 72. 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”.*

Os incisos I e II do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, por sua vez, estabelecem que:

*“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*

*I omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*

*II fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*

*(...)”*

Isto posto, não se insere o presente caso na modalidade de lançamento por homologação prevista no artigo 150 da Lei nº 5.172/66 (CTN), tendo em vista o disposto no final do seu parágrafo 4º:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. (grifamos)*

Importante observar que não se verificou também qualquer pagamento antecipado conforme reza o citado artigo 150 ou declaração em DCTF Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais dos montantes do imposto de renda devidos por estimativa determinada pelo artigo 2º da Lei nº 9.430/96 e nem do montante eventualmente devido na sua declaração de ajuste anual.

O pagamento antecipado, submetendo ao conhecimento da autoridade tributária a ocorrência do respectivo fator gerador mediante apresentação da DIPJ, é requisito próprio dos lançamentos por homologação, conforme pode ser observado na seguinte ementa do Superior Tribunal de Justiça:

*[transcrição da ementa do julgado pela 1ª Turma do STJ no AgRg no Ag 923805/SC; Min. Rel.: Luiz Fux; DJ 12/11/2008 e de ementas de decisões administrativas]*

*Estas constatações fraude na escrituração contábil, omissão de informações na DIPJ e a falta de pagamento antecipado afastam a aplicabilidade do artigo 150 do CTN ao presente caso, remetendo-nos ao inciso I do seu artigo 173, o qual elege como marco inicial do direito de constituir o crédito tributário o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado iniciando-se a contagem de cinco anos, portanto, a partir de 01/01/2006, desvinculando-o da data da ocorrência do fator gerador 31 de dezembro para apuração anual e 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de*

*dezembro no caso de apuração trimestral (art. 1º e 2º da Lei nº 9.430/96) previsto no citado artigo 150.*

*“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;”*

Dessa forma, considerando que os dados da escrituração comercial do contribuinte não merecem fé, ao ter deixado de contemplar parte substancial de suas operações, a base de cálculo do imposto de renda deverá ser apurado pelo lucro arbitrado, nos termos do inciso II do artigo 530 e 532 do RIR Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26 de dezembro de 1999, tomando-se como base a receita ora conhecida, sem prejuízo da incidência por reflexo das contribuições devidas e insuficientemente recolhidas.

Importante observar ainda, que não foi comprovada a regularidade da escrituração da sua movimentação financeira, relativamente aos depósitos e créditos perquiridos pela fiscalização, com a indicação das contas patrimoniais e de resultado do razão, mencionando a codificação e a denominação contábil nas quais essas operações foram registradas, informações estas reiteradamente solicitadas no curso do procedimento fiscal (subitens 1b e item II dos Termos de Intimação científicos em 09/06/2009 e em 14/08/2009 e Termo de Intimação científico em 17/09/2009).

Estabelece o inciso II do artigo 530 do RIR que:

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

*(...)*

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

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

*b) determinar o lucro real”.*

Sobre o lucro arbitrado a jurisprudência administrativa já se posicionou no sentido de que:

**“OMISSÃO DE PARTE SUBSTANCIAL DAS RECEITAS TRIBUTÁVEIS. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL/FISCAL**

*Constatada pela Fiscalização a omissão de parte bastante significativa de receitas tributáveis vis a vis os valores declarados, incumbe-lhe desclassificar a escrita contábil/fiscal eventualmente apresentada pelo contribuinte por ser esta evidentemente inservível para apuração do lucro real (RIR/99, art. 530, II, "b"). Nesses casos, deve a Autoridade arbitrar o lucro da pessoa jurídica, sob pena de fazer incidir os citados*

*tributos sobre valores que sabidamente não caracterizam renda (lucro) do contribuinte. O arbitramento considera, por ficção legal, as despesas incorridas pelo contribuinte para a geração da receita omitida.*

*Recurso voluntário a que se dá parcial provimento.*

*(1º CC. /3ª Câmara / ACÓRDÃO 103-23.251 em 07.11.2007. Publicado no DOU em: 08.05.2008”.)*

No quadro a seguir, encontra-se resumidamente demonstrado os depósitos de origem não comprovada, a receita bruta de serviços efetiva do período e do IRRF recolhido na fonte incidente sobre as comissões auferidas, nos termos da IN SRF nº 153/87 e passível de dedução do montante a ser apurado.

| Mês          | Receita Bruta de Serviços | Depósitos não Comprovados | Total                | IRRF IN SRF 153/87 |
|--------------|---------------------------|---------------------------|----------------------|--------------------|
| jan/04       | 2.474.152,04              | 173.202,26                | 2.647.354,30         | 29.314,31          |
| fev/04       | 1.173.488,90              | 372.777,51                | 1.546.266,41         | 13.465,29          |
| mar/04       | 1.508.434,70              | 867.999,31                | 2.376.434,01         | 26.807,47          |
| <b>1 Tri</b> | <b>5.156.075,64</b>       | <b>1.413.979,08</b>       | <b>6.570.054,72</b>  | <b>69.587,07</b>   |
| abr/04       | 2.529.144,72              | 607.483,49                | 3.136.628,21         | 22.311,29          |
| mai/04       | 1.808.104,69              | 709.497,78                | 2.517.602,47         | 27.945,84          |
| jun/04       | 2.500.808,06              | 417.103,99                | 2.917.912,05         | 29.267,77          |
| <b>2 Tri</b> | <b>6.838.057,47</b>       | <b>1.734.085,26</b>       | <b>8.572.142,73</b>  | <b>79.524,90</b>   |
| jul/04       | 2.255.580,81              | 217.664,25                | 2.473.245,06         | 18.313,34          |
| ago/04       | 2.156.806,28              | 657.020,22                | 2.813.826,50         | 33.442,38          |
| set/04       | 1.980.464,11              | 352.542,83                | 2.333.006,94         | 29.962,88          |
| <b>3 Tri</b> | <b>6.392.851,20</b>       | <b>1.227.227,30</b>       | <b>7.620.078,50</b>  | <b>81.718,60</b>   |
| out/04       | 1.729.097,69              | 448.190,49                | 2.177.288,18         | 19.611,33          |
| nov/04       | 1.828.773,15              | 297.114,31                | 2.125.887,46         | 20.415,27          |
| dez/04       | 2.690.043,87              | 342.538,46                | 3.032.582,33         | 38.455,27          |
| <b>4 Tri</b> | <b>6.247.914,71</b>       | <b>1.087.843,26</b>       | <b>7.335.757,97</b>  | <b>78.481,87</b>   |
| <b>TOTAL</b> | <b>24.634.899,02</b>      | <b>5.463.134,90</b>       | <b>30.098.033,92</b> | <b>309.312,44</b>  |

O demonstrativo de apuração do crédito tributário, dos juros e da multa encontra-se no auto de infração que é parte integrante e inseparável do presente Termo de Constatação Fiscal.

Ressalte-se outrossim que a prestação de informação falsa às autoridades tributárias, mediante a apresentação da DIPJ Declaração de Informações Econômico-Fiscais omitindo os dados de sua atividade operacional, bem como a omissão ou ocultação de receitas na escrituração contábil e fiscal caracteriza crime contra a ordem tributária prevista nos incisos I e II do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, sujeitando-o, em consequência, à multa qualificada prevista no artigo 44, parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96, sem prejuízo da representação fiscal para fins penais nos termos da Portaria RFB nº 665 de 24 de abril de 2008.

Às fls. 691/693 foram juntadas planilhas dos “Depósitos e Créditos em Conta Corrente Não Comprovados”, com discriminação do Banco, Agência, Conta Corrente, Dia, Mês, Ano, Histórico e Valor de cada um dos depósitos.

Constam do processo também: (i) Termo de Arrolamento de Bens e Direitos (fls. 762/763); (ii) Solicitação e Recibo de Cópia Integral do Processo em 21/12/2009 (fls. 782/785); e (iii) Termo de Vista Processual datado de 07/01/2010 (fls. 787)

Cientificada dos lançamentos em 14/12/2009 e intimada a pagar o crédito tributário constituído *ex-officio*, por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores, em 13/01/2010, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 794/823, na qual se defende com base nas razões de fato e de direito a seguir expostas.

### **Das razões de Defesa**

Preliminarmente, afirma a tempestividade da peça de defesa apresentada, e na sequência, procede a um breve histórico sobre a fiscalização:

1. A autuação fiscal ora atacada decorre de fiscalização federal iniciada por conta do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.002008070163, de 11 de dezembro de 2008, por meio do qual a Impugnante foi intimada a explicar os depósitos e créditos em suas contas correntes verificados no ano-calendário de 2004, referentes às seguintes instituições financeiras: (i) Banco do Brasil, agência 3344, c.c. 280.610x (cf. Termo de Intimação Fiscal lavrado em 09 de junho de 2009, fls. 120/127) ; (ii) Bank Boston, agência Libero Badaró, c.c. 80.75522.02 (cf. Termo de Intimação Fiscal lavrado em 12 de agosto de 2009, fls. 160/163) ; (iii) Bradesco, agência 33952, c.c. 57.4236; Banespa, agência 319, c.c. 130056125; Unibanco, agência 774, c.c. 202.3786; Banco Itaú, agência 0252, c.c. 55.5743 (cf. Termo de Intimação Fiscal lavrado em 12 de agosto de 2009, fls. 164/170 e Termo de Intimação Fiscal lavrado em 13 de agosto de 2009, fls. 171/173).

2. De acordo com os Termos de Intimação Fiscal acima mencionados, a d. fiscalização solicitou que a Impugnante apresentasse planilhas especificando a natureza das transações que originaram os depósitos e créditos, juntamente com a identificação das pessoas físicas e jurídicas que efetuaram referidas transações, colocando à disposição da d. fiscalização os documentos comprobatórios destas operações. Na hipótese de recursos apenas intermediados pela Impugnante, isto é, recursos recebidos e repassados integral ou parcialmente a terceiros, a d. fiscalização solicitou a identificação e comprovação em separado de tais valores.

3. É importante esclarecer que em Mandado de Procedimento Fiscal anterior (nº 08.1.90.00200701571 1 , de 1º de junho de 2007) a Impugnante já havia sido intimada a apresentar documentos referentes aos exercícios de 2003 e 2004.

Dessa forma a d. fiscalização já dispunha dos seguintes documentos: (i) Cópia do Estatuto Social; (ii) Cópia das DIPJ; (iii) Livros de escrituração comercial e fiscal e respectivos arquivos magnéticos; e (iv) Balancetes analíticos das contas patrimoniais e de resultado.

4. Baseado nos documentos previamente apresentados (cf. fls.14/104 dos autos), a d. fiscalização já tinha conhecimento dos evidentes problemas na escrituração comercial e fiscal da Impugnante, uma vez que a incoerência nas informações contidas em cada documento era notória e dispensava profundos questionamentos para se identificar erros primários.

5. Com relação às informações exigidas nos Termos de Intimação Fiscal do presente Mandado de Procedimento Fiscal, a Impugnante foi obrigada a requerer a **dilação dos prazos concedidos para apresentação dos documentos devido ao volume**

de informação solicitada (cf. respostas aos Termos de Intimação cientificados em 09/06/2009 e em 14/08/2009, fls. 130/132 e fls. 178/180, respectivamente). Note-se que apesar da dificuldade na obtenção dos documentos e no atendimento integral aos questionamentos da d. fiscalização, desde o início, a Impugnante visou colaborar com a d. fiscalização.

6. Não obstante o volume de informações solicitado pela d. fiscalização, a Impugnante apresentou em 06/08/2009 e em 30/10/2009 os extratos bancários referentes às contas correntes mantidas no Banco do Brasil, BankBoston, Banespa, Bradesco, Itaú e Unibanco, acompanhados das respectivas planilhas com a indicação das diversas faturas emitidas que demonstram a origem e a natureza dos créditos e depósitos realizados em sua conta corrente. Além destes documentos, a Impugnante apresentou também os Cadernos de Faturas e Notas Fiscais que comprovam os valores creditados e depositados em cada uma das suas contas correntes (cf. fls. 136/159 e fls. 186/661).

7. A documentação apresentada comprova que parte relevante dos depósitos e créditos nas contas correntes da Impugnante decorre do pagamento de faturas por seus clientes dos serviços contratados, seja transporte aéreo, hospedagem ou outro serviço. Como explicado no decorrer da fiscalização, os valores que transitam nas contas correntes da Impugnante não representam receitas próprias, mas sim receitas de terceiros, i.e. companhias aéreas, hotéis, locadoras de automóveis, etc.

8. Com efeito, a atividade da Impugnante consiste na prestação de serviço de agência turismo, o que significa que os clientes contratam a Impugnante para planejar as suas viagens, incluindo reserva e compra de passagem aérea, acomodação e demais serviços turísticos. Dessa forma, os clientes pagam para a Impugnante o valor do pacote turístico. A Impugnante, por sua vez, repassa os valores para seus fornecedores, sendo remunerada apenas por comissão derivada da intermediação realizada entre os clientes e os fornecedores.

9. A comissão recebida pela Impugnante, a qual se restringe a uma parcela ínfima quando comparada com a movimentação financeira, é sua real receita bruta. Apenas tais valores devem ser considerados para o cálculo dos tributos devidos, i.e. IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

10. Devido à complexidade e ao volume das informações necessárias para apurar o montante das comissões recebidas pela Impugnante no decorrer do ano de 2004, a d. fiscalização intimou a Impugnante a apresentar demonstrativo mês a mês das comissões recebidas no curso do ano-calendário de 2004 e o montante de Imposto de Renda Retido na Fonte ('IRRF') recolhido com cópia simples dos DARFs que comprovam sua quitação (cf. Termo de Intimação Fiscal lavrado em 23 de outubro de 2009, fl. 183).

11. Colaborando imediatamente com o Termo de Intimação lavrado em 23 de outubro de 2009, a Impugnante apresentou em 29 de outubro de 2009, uma tabela com as receitas auferidas em função da prestação de serviços de agenciamento de viagens. A tabela apresentada pela Impugnante, apesar de aparentemente destoar das informações contidas nos livros e documentos contábeis e fiscais, reflete o efetivo montante de comissões recebido pela Impugnante, isto é, sua real receita bruta e os respectivos tributos recolhidos sobre tais valores (cf. fl. 185).

12. Em outras palavras, percebendo que sua escrituração contábil e fiscal estava incompleta, pois não refletia a realidade financeira, a Impugnante, com o objetivo de auxiliar a d. fiscalização federal no sentido de apurar a real receita bruta

auferida no ano de 2004, apresentou tabela com a receita bruta dos serviços prestados por cada um de seus estabelecimentos.

13. Muito provavelmente, caso a Impugnante não tivesse auxiliado a d. fiscalização federal no sentido de apurar a receita bruta auferida no ano de 2004, o lançamento tributário ora atacado sequer teria sido concretizado, pois a escrituração contábil e fiscal da Impugnante não refletia sua realidade econômico-financeira.

14. Com efeito, sem conhecer a receita bruta auferida pela Impugnante, já que a movimentação financeira nas contas correntes da Impugnante não guarda relação direta com a receita de serviços de agenciamento de viagens, restaria à d. fiscalização federal proceder ao arbitramento do lucro com base no art. 535 do RIR/99.

15. Entretanto, em virtude da colaboração da Impugnante, que reconhece que sua escrituração contábil e fiscal não reflete adequadamente sua realidade econômico-financeira e não pretende se esquivar de recolher aos cofres públicos a diferença que for efetivamente devida, a d. fiscalização pôde arbitrar o lucro com base no art. 530, II, do RIR/99.

16. Com efeito, para chegar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL (lucro arbitrado) a d. fiscalização aplicou os percentuais de 38,4% e 32%, respectivamente, sobre a receita bruta informada pela Impugnante. Por outro lado, como a base de cálculo do PIS e da COFINS é a receita bruta, a d. fiscalização federal também se pautou nas informações prestadas pela Impugnante para proceder à lavratura dos respectivos autos de infração.

17. Ocorre que, como será demonstrado adiante, ao proceder à lavratura dos autos de infração, muito provavelmente percebendo que grande parte do período objeto de fiscalização já havia sido alcançado pela decadência, a d. fiscalização federal fundamentou todo o lançamento tributário arbitrado na suposta existência de evidentes indícios de fraude na escrituração contábil e fiscal da Impugnante, o que, como será tratado adiante, não se pode admitir.

18. Não bastasse isso, além da receita bruta informada pela própria Impugnante no curso da fiscalização, a d. fiscalização federal acrescentou à base de cálculo o montante de R\$ 5.463.134,90 (cf. tabela de fls. 683 a 688) relativo a depósitos realizados na conta corrente da Impugnante que supostamente não teriam sido justificados, ou seja, a Impugnante não teria demonstrado a origem e a natureza dos referidos depósitos.

19. Em outras palavras, não obstante a d. fiscalização ter aceito o demonstrativo de entrada de serviços apresentado pela Impugnante para comprovar o valor das comissões recebidas no ano de 2004, tais valores foram acrescidos por “depósitos não comprovados” (cf. fl. 681) para se apurar o total da receita bruta da Impugnante. Nada mais absurdo!

20. É evidente o equívoco presente em tal raciocínio para se apurar a receita bruta da Impugnante, pois o valor constante no demonstrativo de entrada de serviços é fruto de todas as faturas e notas fiscais emitidas pela Impugnante no ano calendário de 2004. Assim, não faz sentido majorar a base de cálculo com valores que na verdade representam receita de terceiros ou mesmo tributar duas vezes os valores das comissões que integram o demonstrativo de entrada de serviços. Os documentos a seguir apresentados comprovarão tal fato.

21. Apesar do esforço da Impugnante de apresentar as informações solicitadas, a d. fiscalização lavrou o presente auto de infração no qual exigem-se os valores apresentados nas tabelas a seguir. Nas tabelas anexadas (doc. 3) destacam-se os valores referentes às receitas operacionais, i.e. receita bruta apurada com base no demonstrativo de receita de serviços apresentado pela Impugnante em 29/10/2009 (cf. fl. 185) e os valores dos depósitos bancários de origem não identificada (cf. fls. 683 a 688).

22. Pela simples análise das tabelas anexadas, verifica-se, desde logo, que a alegação de existência de evidentes indícios de fraude na escrituração contábil e fiscal da Impugnante ‘permitiu’ que a d. fiscalização federal procedesse à lavratura do Auto de Infração com a exigência dos tributos relativos a fatos geradores ocorridos há mais de 05 anos; ademais, foi aplicada a multa qualificada, no percentual de 150% sobre os valores supostamente devidos.

23. Portanto, a descaracterização da fraude fiscal no presente caso é de suma importância, seja para afastar a exigência dos tributos já alcançados pela decadência, segundo a regra prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, seja para afastar a exigência de multa qualificada, prevista no parágrafo 1º do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 31 de dezembro de 1996, cuja redação foi alterada pelo artigo 14, da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

24. Nesse contexto, antes de abordar as inúmeras razões pelas quais o Auto de Infração deve ser cancelado, a Impugnante irá demonstrar que as circunstâncias relacionadas à infração supostamente cometida pela Impugnante e carreadas aos autos do presente processo administrativo não caracterizam a ocorrência de fraude. É do que se passa a tratar.

Passa a discorrer acerca da não ocorrência da fraude descrita no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, na medida em que a autoridade fiscal não provou a prática pela contribuinte de atos com ardil, astúcia, malícia ou má-fé, sendo insuficiente a prova de ter a contribuinte deixado de informar e pagar o tributo devido.

Transcreve ementa de julgado do Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) em que foi decidido que “a falta de declaração ou a prestação de declaração inexata, por si sós, não autorizam a qualificação da multa de ofício, que somente se justifica quando presente o evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante na intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei n.º 4.502/64” (Ac. 10323.432 de 17/04/2008).

Mais à frente é mencionado também o Acórdão n.º 107-09.350, publicado em 16/04/2008, que diz que “a qualificação da multa de ofício exige a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, que não se verifica pela falta de atendimento a intimação fiscal para apresentação de livros e documentos, nem pela omissão na entrega da DCTF”.

E ainda o Acórdão n.º 108-08.591, publicado em 10/11/2005, no qual foi decidido que “o fato de o contribuinte haver apresentado Declaração sem movimento ou com valor inferior ao apurado pela fiscalização não é, por si só, motivo de multa qualificada”.

Nas palavras da defesa:

29. Como se vê, incumbe à d. fiscalização o ônus de comprovar de forma cabal a efetiva intenção dolosa do contribuinte na omissão de receita ou na escrituração equivocada de seus livros contábeis e fiscais.

30. No presente caso, contudo, a d. fiscalização federal considerou que como a receita bruta apurada no curso da fiscalização com total colaboração da própria Impugnante, diga-se, era “notoriamente desproporcional à receita bruta de R\$ 3.558.126,96 e aos custos e despesas correspondentes de R\$ 6.365.511,42 registradas na contabilidade do contribuinte” (fls. 677 dos autos do processo administrativo), estaria evidente o indício de fraude.

31. Ademais, o fato de a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (“DIPJ”) referente ao ano-calendário de 2004, ter sido apresentada 'em branco' corroboraria a intenção da Impugnante em omitir informações que pudessem levar ao conhecimento do Fisco a base de cálculo dos tributos ora exigidos.

32. Assim, por constatar que as receitas escrituradas nos livros contábeis e fiscais da Impugnante eram desproporcionais à receita bruta informada pela própria Impugnante em 30 de setembro de 2009, e por considerar que a entrega da DIPJ ‘em branco’ evidenciaria o intuito de omitir as informações quanto à ocorrência do fato gerador, a d. fiscalização federal considerou que estaria comprovada a ocorrência de fraude, que (i) deslocaria a regra da contagem do prazo decadencial do disposto no art. 150, §4º, do CTN para o disposto no art. 173, I, do CTN, de forma que o termo inicial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; e (ii) autorizaria a aplicação de multa qualificada, no percentual de 150% sobre os tributos exigidos, com base no parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96.

33. Ora, é evidente que o simples fato de a escrituração fiscal e contábil da Impugnante conter vícios, erros e deficiências que a tornavam imprestável para identificar a movimentação financeira e determinar o lucro real ou a entrega da DIPJ ‘em branco’ não evidencia o alegado intuito fraudulento da Impugnante. Pelo contrário, a total divergência entre a escrituração contábil e fiscal da Impugnante e a DIPJ entregue pela Impugnante, por si só, já demonstram a ausência completa de intuito fraudulento.

34. Com efeito, como se mencionou anteriormente, para a caracterização da fraude fiscal é imperioso que esteja configurada a intenção dolosa do contribuinte em ocultar ou reduzir o montante do tributo devido; não basta que o contribuinte, por erro ou incompetência, tenha deixado de informar quaisquer valores em sua DIPJ ou que sua escrituração contábil e fiscal seja incongruente, é imprescindível que seja comprovado que o contribuinte o fez com o claro objetivo de se ‘esquivar’ da tributação.

35. Ora, se a Impugnante pretendesse se esquivar da tributação, fazendo valer o resultado apurado equivocadamente em sua escrituração fiscal e contábil, teria, no mínimo, informado tais valores em sua DIPJ, recolhendo os tributos devidos com base naquelas informações.

36. Não foi o que ocorreu. Se, por um lado, a Impugnante reconheceu que auferia receita bruta mensal pela prestação de serviços de agenciamento de viagens, mediante a emissão de Nota Fiscal de Serviços e o recolhimento, ainda que parcial, do ISS, do PIS, da COFINS e do Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”) sob o código de receita 8045, por outro lado, a Impugnante deixou de proceder à correta escrituração da sua complexa movimentação financeira em seus livros fiscais e

contábeis e simplesmente deixou de preencher todos os dados de sua DIPJ no ano-calendário de 2004.

37. Não bastasse isso, nas Declarações de Créditos e Débitos de Tributos Federais ('DCTF') entregues pela Impugnante nos trimestres do ano-calendário de 2004, a Impugnante informou os valores recolhidos a título de PIS, COFINS, IRRF e CSLL.

38. Em suma, o que se pode concluir da análise dos fatos ocorridos é que, de fato, houve erros graves na escrituração contábil e fiscal e no preenchimento e entrega da DIPJ da Impugnante em relação ao ano-calendário de 2004, mas esses erros decorrem de incompetência do corpo de profissionais da área contábil da Impugnante e não pela presença de intuito fraudulento.

39. Se tivesse intuito fraudulento, a Impugnante certamente teria se utilizado de meios mais elaborados e eficientes para, de forma ardilosa, ocultar a base de cálculo dos tributos devidos.

40. A própria d. fiscalização federal, ao justificar o lançamento por arbitramento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, afirmou apenas que "os dados da escrituração comercial do contribuinte não merecem fé, ao ter deixado de contemplar parte substancial de suas operações" (fls. 680 dos autos do processo administrativo), mas não tratou da existência de fraude.

41. Tal fato é de suma relevância, pois de acordo com o art. 530, II, do RIR/99 o arbitramento da base de cálculo do IRPJ é cabível quando "a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte [i] revelar evidentes indícios de fraudes ou [ii] contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária ou determinar o lucro real" (destaques e colchetes nossos).

42. Com efeito, a existência de vícios, erros ou deficiências na escrituração fiscal independe da existência de intuito fraudulento, basta que ela se mostre imprestável para determinar a base de cálculo do tributo, no caso o lucro real.

43. Ora, não se questiona que o lançamento por arbitramento era devido, na medida em que a escrituração da Impugnante contém vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para identificar a movimentação financeira e determinar o lucro real.

44. Entretanto, não há como se admitir que o lançamento por arbitramento, com base nas circunstâncias acima descritas, autorize a presunção de ocorrência de fraude. Diz-se presunção, pois, como se mostrou, não houve a comprovação do intuito doloso da Impugnante, o que seria imprescindível no presente caso.

45. O que se mostra evidente é que apesar de válido o lançamento por arbitramento realizado pela d. fiscalização federal com base na receita bruta apurada pela imprestabilidade da escrituração fiscal da Impugnante, tal fato, de forma alguma, pode configurar o intuito fraudulento da Impugnante.

Conseqüentemente, conforme se passa a demonstrar, impõe-se a aplicação da regra prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional e o cancelamento de parte significativa do crédito tributário objeto do auto de infração, tendo em vista a consumação da decadência.

Na sequência passa a defender a decadência do crédito tributário, constituído nos lançamentos sob julgamento, e relativo aos fatos geradores ocorridos até

14/12/2004, com base nos preceitos do art. 150, §4º do CTN, tendo em conta a falta de comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Prossegue a defesa:

50. Assim, no presente caso, é clara a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, na medida em que o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS são, sem dúvida nenhuma, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

51. Com efeito, a legislação tributária federal atribui ao contribuinte o ônus de apurar a base de cálculo, calcular o montante devido, efetuar o recolhimento e informar a autoridade fiscal sobre a ocorrência do fato gerador e do respectivo recolhimento em relação a todos os tributos objeto do auto de infração.

52. Note-se que para efeito de aplicação da regra prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional o que importa é a natureza do lançamento a que está sujeito o tributo e não se houve ou não pagamento, pois o que se homologa é atividade do contribuinte e não o pagamento do tributo. (...)

Menciona doutrina e jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF (Ac. CSRF/0105.427, publicado em 06/08/2007) em favor de seu entendimento, e conclui que, como foi intimada, em 14/12/2009, apenas poderiam subsistir os lançamentos de IRPJ e CSLL relativos ao 4º trimestre de 2004, e de PIS e COFINS de dezembro de 2004.

Novamente reitera a impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%, por não ter a fiscalização logrado êxito em comprovar a fraude nas condutas adotadas pela Impugnante, e por não ter conseguido fazer a subsunção do fato (condutas adotadas) à norma.

67. Com efeito, e como já comprovado à exaustão na seção II, supra, nenhuma fraude se extrai da conduta da Impugnante, cujo erro foi tão somente o de contratar contadores despreparados e imperitos para a realização de seus trabalhos. Os equívocos cometidos na escrituração da Impugnante, aliás, são tão evidentes e primários que deixam claro tratar-se de conduta realizada por profissionais claramente incapazes, mas jamais ardilosos e com o intuito fraudulento.

68. A este respeito, veja-se que a fraude, pelo seu espectro ilícito (agravante, no caso), carrega consigo uma carga dissimulada, que visa mascarar a realidade de atos ou fatos, com a nítida intenção de evadir a contingência fiscal. O contribuinte que busca fraudar o fisco, portanto, planeja suas condutas dolosa e astutamente de forma a exteriorizar uma realidade falsa, mas quase indefectível. Mascara sua verdadeira situação contábil de forma inteligente, e assim o faz porque tem a real intenção de não ser descoberto e atingir o resultado evasivo, só alcançado pela perfeição das condutas fraudulentas.

69. Nesse sentido, diametralmente oposta a conduta da Impugnante, que a despeito dos diversos erros escriturais, jamais teve a intenção de mascarar dolosamente sua realidade fiscal. Suas condutas não se coadunam com as de quem pretende fazê-lo; aliás, as contrariam em absoluto, por chamarem toda a atenção da d. fiscalização federal. Com efeito, quem seria capaz de tentar encobrir a verdade, dando a aparência de real, e, ao mesmo tempo, entregar a DIPJ ‘em branco’? A fraude, o engodo e a simulação são incompatíveis com o estranho, o incomum e com tudo o que parece tortuoso.

No que diz respeito ao PIS e à COFINS, diz que teria sido adotada equivocadamente o regime de apuração não-cumulativo:

74. A atividade da Impugnante é a prestação de serviços de viagem e turismo. Neste sentido, a Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004 estabeleceu um tratamento específico para as receitas decorrentes de tais serviços, no que se refere a incidência de PIS e COFINS. Desta forma, o artigo 5º da mencionada Lei introduziu o inciso XXIV no artigo 10º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o qual permitiu que as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagens e turismo permanecessem sujeitas às normas da legislação da COFINS cumulativa. Tal benefício foi também concedido para o cálculo do PIS sobre as receitas de serviços de viagem e turismo, uma vez que o artigo 15 da Lei nº 10.833/03 foi concomitantemente alterado.

75. Assim, seguindo a lógica da legislação do PIS e da COFINS vigente no ano calendário de 2004, uma pessoa jurídica prestadora de serviços de viagem e turismo, tributada pela sistemática do lucro real (ressalta-se tal fato) deveria ter pago a contribuição do PIS de janeiro a julho de 2004 pela sistemática cumulativa deste tributo, i.e. incidindo a alíquota de 1,65% sobre o faturamento; e COFINS de fevereiro a julho pela sistemática cumulativa deste tributo, i.e. incidindo a alíquota de 7,6% sobre o faturamento.

76. As mudanças na legislação do PIS e da COFINS no que se referem às receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e turismo descritas nos parágrafos anteriores fundamentaram o equívoco da d. fiscalização ao aplicar as alíquotas referentes ao PIS e à COFINS não-cumulativos para os meses de janeiro a julho e de fevereiro a julho de 2004, respectivamente. O raciocínio utilizado pela d. fiscalização estaria correto, apenas no caso de a apuração dos tributos devidos ter sido realizada pela sistemática do lucro real. A tributação com base no lucro arbitrado, no entanto, enseja a incidência do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo como se demonstrará a seguir.

77. Conforme se verifica nos demonstrativos de apuração dos créditos tributários do presente auto de infração, tanto o IRPJ quanto a CSLL devidos foram calculados com base na sistemática do lucro arbitrado (cf. fls. 689710). Neste sentido, o PIS e a COFINS deveriam também se submeter às regras de apuração do lucro arbitrado. A legislação é clara quanto a este aspecto, pois tanto o artigo 8º da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002 que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança do PIS, quanto o artigo 10 da Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, que estabelece as regras de não-cumulatividade da COFINS determinam que as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro arbitrado permanecem sujeitas ao regime cumulativo das referidas contribuições, (...):

78. Desta forma, tanto o PIS quanto a COFINS devidos deveriam ter sido calculados com a aplicação das alíquotas de 0,65% e 3,0% durante todo o ano de 2004. No entanto, a d. fiscalização aplicou a alíquota de 7,60% para calcular a COFINS devida no período de fevereiro a julho de 2004 e a alíquota de 1,65% para apurar o PIS devido nos meses de janeiro a julho de 2004. Nota-se, portanto, claro equívoco da d. fiscalização, pois não restam dúvidas que tanto o PIS quanto a COFINS deveriam ter sido calculados de acordo com as regras de cobrança cumulativa em todos os meses do ano-calendário de 2004.

Elabora um demonstrativo do PIS e da COFINS de dezembro de 2004 que considera devidos.

Quanto aos depósitos não comprovados, reitera tratar-se de inclusão indevida de receitas de terceiros e de tributação em duplicidade de determinadas comissões.

Diz que, além de ter apresentado os extratos bancários, apresentou também planilhas demonstrativas da origem e natureza dos recursos, cadernos de faturas e notas fiscais, para distinguir os valores que representavam mera intermediação, daqueles valores que deram origem às suas comissões. Em suas palavras:

84. É importante deixar claro que enquanto nas faturas de serviço identificam-se os valores que foram cobrados de seus clientes (i.e. os valores referentes a passagens aéreas, hospedagem e transporte terrestre) e repassados para seus fornecedores, isto é, mera receita de terceiros, nas notas fiscais de serviço identificam-se os serviços prestados que deram origem as comissões recebidas. Tais informações são complementares para se entender os depósitos e créditos em conta corrente.

85. Não obstante a Impugnante ter apresentado os documentos que auxiliariam a d. fiscalização na reconciliação dos depósitos e créditos em conta corrente com as comissões recebidas e receitas de terceiros, a d. fiscalização solicitou demonstrativo, mês a mês, das receitas auferidas provenientes das comissões no curso do ano calendário de 2004 (cf. Termo de Intimação Fiscal lavrado em 23 de outubro de 2009, fl. 183).

86. De forma a atender a d. fiscalização no prazo determinado, a Impugnante apresentou em 29 de outubro de 2009, demonstrativo dos registros de entrada de serviços, discriminando, mês a mês, as receitas de comissões auferidas pela matriz e filiais, bem como dos tributos recolhidos mensalmente (PIS, COFINS e IRRF) (cf. fl. 185). O demonstrativo apresentado resume todas as informações requeridas individualmente pela d. fiscalização.

87. A tabela apresentada (doc. 04) reconcilia os valores dos “depósitos e créditos não comprovados” com os valores das faturas e notas fiscais de serviço, deixando claro que os “depósitos e créditos não comprovados” estão na verdade incluídos no montante dos R\$ 24.634.899,03 declarado pela Impugnante.

88. Por exemplo, o depósito efetuado no Banco do Brasil em 05 de janeiro de 2004, no valor de R\$ 110.651,28 refere-se às faturas (nº 01.45.000573, 01.45.000598, 01.45.000626, 01.45.000839 e 01.45.000840) emitidas em nome da Associação Nacional dos Fabricantes, ANFAVEA (doc.05).

89. Neste sentido, aproveita-se para apresentar junto à presente Impugnação cópia das faturas descritas na tabela, organizadas de forma a justificar cada depósito e crédito não comprovado. Isto é, os valores não comprovados nas contas correntes estão desmembrados de forma a demonstrar todas as faturas que os compõem (docs. 05 ao 35).

90. Com relação às Notas Fiscais de serviços prestados, requer-se com base no artigo 18, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e no artigo 38, da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999, a realização de diligência ao estabelecimento da Impugnante localizado à Av. São Luiz, nº 165, 10º andar, para averiguação de tais documentos, uma vez que cópias dos documentos originais são ilegíveis. Assim, as notas fiscais descritas na tabela que explicam os valores dos “depósitos e créditos não comprovados” estão à disposição da d. fiscalização para averiguação e comprovação das informações prestadas.

91. Ademais, é importante ressaltar que as informações referentes às notas fiscais já foram juntadas aos autos (cf. fls. 324 até 661). Conseqüentemente, a d. fiscalização pode de imediato conferir a informação contida na tabela acima descrita (doc.04) com a Relação diária de Entrada de Serviços apresentada anteriormente

pela Impugnante. Por exemplo, na tabela abaixo, selecionou-se um depósito decorrente da emissão de notas fiscais do estabelecimento de Barueri, para demonstrar que tais notas fiscais já foram indicadas na listagem de registro de serviços apresentada pela Impugnante no decorrer da fiscalização:

(...)

92. A argumentação desenvolvida nos parágrafos anteriores deixa claro que a fiscalização dispunha de duas formas para apuração da receita bruta da Impugnante no ano calendário de 2004; ou seja, (i) segundo a reconciliação dos depósitos e créditos bancários com as informações das faturas e notas fiscais apresentadas pela Impugnante; ou (ii) segundo adoção do valor informado pela Impugnante que resume todas as demais informações, representando o valor consolidado mês a mês das comissões recebidas e excluindo os valores que representam mera receita de terceiros.

93. No entanto, para apuração da receita bruta total da Impugnante, além da receita bruta informada pela própria Impugnante no curso da fiscalização, a d. fiscalização federal acrescentou à base de cálculo o montante de R\$ 5.463.134,90 (cf. tabela de fls. 683 a 685 dos autos do processo administrativo) relativo a depósitos realizados na conta corrente da Impugnante que supostamente não teriam sido justificados.

94. Em outras palavras, não obstante a d. fiscalização ter aceito o demonstrativo de entrada de serviços apresentado pela Impugnante para comprovar o valor das comissões recebidas no ano de 2004, tais valores foram acrescidos por depósitos não comprovados (cf. fls. 681) para se apurar o total da receita bruta da Impugnante.

95. É evidente o equívoco presente em tal raciocínio para se apurar a receita bruta da Impugnante, pois o valor constante no demonstrativo de entrada de serviços é fruto de todas as faturas e notas fiscais emitidas pela Impugnante no ano calendário de 2004. Assim, não faz sentido majorar a base de cálculo com valores que na verdade representam receita de terceiros ou mesmo tributar duas vezes os valores das comissões que integram o demonstrativo de entrada de serviços.

96. Ademais, as informações adicionais prestadas na tabela (doc. 04) juntamente com as faturas (doc. 05 ao 35) e requerimento de diligência quanto a verificação das notas fiscais, afastam por si só o argumento de que tais depósitos e créditos não foram comprovados.

97. Conclui-se, portanto, que o valor de R\$ 5.463.134,90 acrescido à receita bruta de serviços deve ser cancelado, restringindo-se o valor total da receita bruta de serviços ao valor de R\$ 24.634.899,03. Requer o cancelamento das exigências, e que as intimações sejam encaminhadas, por via postal, ao endereço dos patronos da Impugnante.

Às fls. 1678/1683 foi juntado extrato do processo, no qual consta informação de processo administrativo de representação fiscal para fins penais nº 19515005.995/2009-70.

No despacho de encaminhamento do processo para julgamento (fls. 1684), datado de 01/04/2010, a autoridade preparadora manifestou-se pela tempestividade da impugnação.

Há notícia nos autos – fls. 1685, de transferência da competência de julgamento para a DRJ Santa Maria/RS (cf. Anexo Único da Portaria Sutri nº 1.092, de 14 de maio de 2010, publicada no DOU de 17 de maio de 2010).

Em 15/06/2010, o Presidente da 1ª Turma de Julgamento da DRJ Santa Maria/RS, mediante o Despacho de fls. 1686/1687, converteu o julgamento em diligência, sob os fundamentos abaixo transcritos:

(...)

Analisando-se os autos, verifica-se que, para o deslinde da questão e visando a busca da verdade material dos fatos, faz-se necessário que a autoridade autuante se manifeste sobre a alegação apresentada, considerando os novos elementos trazidos pela defesa, na fase impugnatória.

Diante do exposto e conforme o art. 6º da Portaria MF nº 58, de 17/03/2006, proponho diligência e encaminhamento do presente processo à Delegacia da Receita Federal em São Paulo SP (DEFIS), para confirmar se efetivamente os valores dos depósitos bancários considerados não comprovados no montante de R\$ 5.463.134,90 (planilha de fls. 683/685) estão contidos nos valores tributados no montante de R\$ 24.634.899,03 a título de receita da prestação de serviços apurada.

Solicita-se, também, que seja elaborado parecer conclusivo e outros esclarecimentos que julgar necessários para a solução do litígio. Caso seja juntado novos elementos, que seja concedido à interessada o prazo legal de 30 (trinta) dias, para que se manifeste sobre eles.

Em 29/07/2010, foi informada a mudança de domicílio tributário da pessoa jurídica, pelo que o processo foi encaminhado para a DRF Barueri/SP (fls. 1690).

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF Diligência foi emitido em 04/10/2010 (fls. 3545), e às fls. 3616/3650, foi juntado o Relatório de Diligência Fiscal elaborado em 22/11/2011, no qual constam as seguintes informações:

## 5. DA DILIGÊNCIA

5.1 A diligência fiscal teve início em 07/02/2011, com a ciência pessoal da procuradora do CONTRIBUINTE, Patrícia Vieira de Moraes Silva RG nº 13.509.208/90 do TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA FISCAL. Dentre os elementos intimados, com prazo de 20 dias corridos para apresentação, foi solicitado que se colocasse à disposição para averiguação no estabelecimento identificado no referido termo, de forma organizada (ordem sequencial), as notas fiscais originais de serviços prestados que segundo o sujeito passivo são probatórias dos depósitos não comprovados no valor total de R\$ 5.463.134,90, objeto de lançamento no auto de infração, conforme relatado no processo nº 19515.005831/200942, bem como as demais Notas Fiscais que compõem a receita total do ano-calendário de 2004.

5.2 O sujeito passivo, por meio de carta protocolada nesta repartição pública federal, em 28/02/2011, requereu prazo adicional de 20 dias, contados a partir desta, para cumprimento integral do quanto solicitado pelo TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA FISCAL de 04 de fevereiro de 2011.

5.3 Em 01/03/2011, foi lavrado TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 001, em que foi concedido prazo de 20 (vinte) dias corridos a partir do referido protocolo citado no item anterior deste relatório para atendimento integral dos elementos já intimados no TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA FISCAL de 04 de fevereiro de 2011.

5.4 Em 21/03/2011, o sujeito passivo, por meio de carta protocolada nesta repartição pública federal, informou que estava apresentando todos os documentos solicitados e que também cumpriu integralmente o quanto solicitado pela fiscalização responsável pela execução do Mandato de Procedimento Fiscal MPF identificado acima.

5.5 Foi lavrado por esta fiscalização TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL, em 30/03/2011, em que se CONSTATAM os seguintes fatos:

“a.) Não foi atendido o item nº 1 do Termo de Início de Diligência Fiscal que foi: ‘Apresentar em meio magnético no formato ‘excel’, planilha (Intitulada como RELAÇÃO DE DEPÓSITOS E CRÉDITO EM CONTA CORRENTE), conforme apresentada na impugnação ao auto de infração no referido processo às folhas de 923 a 952 (em anexo a este termo, segue cópia da primeira folha da planilha)”;

b.) Não foram autenticados os arquivos, conforme o solicitado no Termo de Início de Diligência Fiscal que foi: ‘Todos os arquivos digitais deverão ser autenticados utilizando-se o Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais SVA; e

INTIMOU:

a.) Item 1 do Termo de Início de Diligência Fiscal lavrado em 04/02/2011;

b.) Apresentar em meio magnético no formato ‘excel’, planilha (intitulada como REGISTRO DE ENTRADA DE SERVIÇOS), conforme apresentada pelo CONTRIBUINTE na impugnação ao auto de infração do referido processo acostado às folhas de 324 a 599 dos volumes 02 a 03 e anexos de 01 a 06 (em anexo a este termo, segue cópia da primeira folha da planilha);

c.) Os arquivos já entregues e os solicitados neste termo devem estar acompanhados de recibo de autenticação gerado no Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA), devidamente assinado pelo representante legal da empresa.

5.6 O contribuinte protocolou carta nesta Delegacia da Receita Federal em Barueri/SP, em 11/04/2011, e apresentou: (a) planilha, em arquivo magnético, formato ‘excel’, intitulada REGISTRO DE ENTRADA DE SERVIÇOS, constantes às fls. 324 a 661 dos autos do processo administrativo (volumes 02 a 04) e (b) recibo de autenticação gerado no Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais, relativo às Notas Fiscais de Serviços emitidas, devidamente assinado pelo representante legal da Requerente.

5.7 Em 11/04/2011, foi lavrado TERMO DE CONSTATAÇÃO E RE-INTIMAÇÃO FISCAL, no qual constou a seguinte CONSTATAÇÃO: “O contribuinte por intermédio de seu procurador, Marcelo Muratori RG nº 32.925.2197 SSP/SP, apresentou carta de 11/04/2011, assinada pelo procurador Maurício de Carvalho Silveira Bueno, RG nº 21.253.7222 SSP/SP, em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 31/03/2011. O código de Identificação Geral dos Arquivos constantes do CD apresentado junto à referida carta não confere com o do recibo de autenticação apresentado junto à referida carta, relativo às Notas Fiscais de Serviços emitidas. Também não confere a quantidade de arquivos constantes no referido recibo com a do referido CD”. O contribuinte foi intimado a apresentar: Todos os arquivos magnéticos solicitados nos termos anteriores, que devem estar acompanhados de recibo de autenticação gerado no

Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA), devidamente assinado pelo representante legal da empresa, bem como códigos coincidentes ao do CD a ser apresentado.

5.8 Em 29/04/2011, foi lavrado TERMO DE CONSTATAÇÃO E REINTIMAÇÃO FISCAL, no qual constou a seguinte CONSTATAÇÃO: “1. Em 30/03/2011, foi apresentado, pela procuradora do contribuinte Patrícia Vieira de Moraes, portadora da cédula de identidade RG nº 13.509.742 SSP/SP, arquivo em meio magnético, no formato ‘excel’ da planilha (intitulada como RELAÇÃO DE DEPÓSITOS E CRÉDITO EM CONTA CORRENTE); 2. O contribuinte por intermédio de seu procurador, Marcelo Muraron, RG nº 32.925.2197 SSP/SP, apresentou carta de 11/04/2011 assinada pelo procurador Maurício de Carvalho Silveira Bueno, RG nº 21.253.7222 SSP/SP, em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal, lavrado em 31/03/2011, em que consta: (a) planilha, em arquivo magnético, formato ‘excel’, intitulada REGISTRO DE ENTRADA DE SERVIÇOS, constantes às fls. 324 a 661 dos autos do processo administrativo (volumes 02 a 04), no entanto, havia sido intimado por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, lavrado em 31/03/2011, “a apresentar em meio magnético no formato ‘excel’, planilha (intitulada como REGISTRO DE ENTRADA DE SERVIÇOS), conforme apresentada pelo CONTRIBUINTE durante a fiscalização que gerou o auto de infração do referido processo acostado às folhas de 324 a 599 dos volumes 02 a 03 e anexos de 01 a 06 (em anexo a este termo, segue cópia da primeira folha da planilha)”. Portanto, não foi apresentada a parte da planilha constante dos anexos de 01 a 06, conforme apresentada pelo CONTRIBUINTE durante a fiscalização que gerou o auto de infração do referido processo.

Desta forma, RE-ITIMAMOS o CONTRIBUINTE acima identificado a apresentar, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, os seguintes elementos abaixo especificados: Arquivo em meio magnético, no formato ‘excel’, da planilha (intitulada como REGISTRO DE ENTRADA DE SERVIÇOS), conforme apresentada pelo CONTRIBUINTE na impugnação ao auto de infração do referido processo acostado às folhas dos anexos de 01 a 06.

5.9 O contribuinte protocolou carta nesta Delegacia da Receita Federal em Barueri/SP, em 06/05/2011, e apresentou: (1) planilha, em arquivo magnético, formato ‘excel’, intitulada REGISTRO DE ENTRADA DE SERVIÇOS nos moldes das planilhas impressas (Anexos 01 a 06 do processo administrativo), referentes aos estabelecimentos localizados nos Municípios de Barueri, São Paulo, Rio de Janeiro, Santos e Campinas; (2) Adicionalmente, apresenta-se neste ato os arquivos digitais contendo os dados relativos às Notas Fiscais de Serviços emitidas por todos os estabelecimentos (Barueri, São Paulo, Rio de Janeiro, Santos e Campinas) da Requerente no ano-calendário de 2004, juntamente com os respectivos recibos de autenticação gerado no Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais ("SVA"), devidamente assinados pelos representantes legais da Requerente.

5.10 Em 11/07/2011, foi lavrado TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 002, no qual intimou o CONTRIBUINTE a apresentar: (1) Tabela conforme a apresentada na folha 809 do referido processo (cópia anexa da folha 809) para todos os depósitos e créditos não comprovados (apurados no auto de infração deste processo em tela) com o número da nota fiscal indicadas na listagem de registro de serviços apresentada pela Impugnante no decorrer da fiscalização e o número da folha do processo que está localizada; (2) Cópias de todas as notas fiscais, conforme cópia anexa já fornecida a esta fiscalização no curso desta diligência pelo contribuinte acima identificado, que foram indicadas no documento 04 apresentado pelo Impugnante (folhas 923 a 952 do referido processo).

5.11 O CONTRIBUINTE protocolou carta nesta Delegacia da Receita Federal em Barueri/SP, em 10/08/2011, onde solicitou a concessão de prazo suplementar de 10 (dez) dias para apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização em Termo de Intimação Fiscal nº 02 de julho de 2011. Na própria carta foi concedido o prazo solicitado pelo SUJEITO PASSIVO.

5.12 Em 26/08/2011, o CONTRIBUINTE protocolou carta nesta repartição Pública Federal e apresentou:

5.12.1. Planilhas em arquivo 'excel' referentes aos depósitos e créditos não comprovados, com a indicação da Nota Fiscal e das respectivas folhas dos autos devidamente autenticadas pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais, bem como os respectivos recibos de entrega (doc. 01);

5.12.2. Cópia de todas as Notas Fiscais de Serviços referentes aos depósitos mencionados no item anterior (doc. 02).

5.13 Em 01/11/2011, o CONTRIBUINTE protocolou carta nesta repartição Pública Federal e apresentou, segundo o sujeito passivo:

5.13.1 1 (um) CD-ROM contendo planilha em arquivo 'Excel' referente aos depósitos e créditos não comprovados, com a indicação da Nota Fiscal e das respectivas folhas dos autos. Referido documento contempla a retificação e revisão das informações anteriormente apresentadas pela Requerente (doc. 01);

5.13.2 1 (um) CD-ROM contendo todas as Notas Fiscais de Serviços referentes aos depósitos mencionados no item anterior (doc.02).

5.13.3 Os CD-Roms foram autenticados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (docs 03 e 04).

## 6. DO PARECER

6.1 Conforme solicitação do Sr. Presidente da 1ª Turma de Julgamento, analisamos por meio da documentação apresentada pelo CONTRIBUINTE acima identificado, durante este procedimento de diligência, se efetivamente os valores dos depósitos bancários considerados não comprovados no montante de R\$ 5.463.134,90 (planilha de fls. 683/685 deste processo nº 19515.005831/2009-42) estão contidos nos valores tributados no montante de R\$ 24.634.899,03 a título de receita de prestação de serviços apurada.

6.2 Foi verificado que os valores depositados referentes às faturas ou recibos, indicados na planilha (fls. 923/952 deste processo nº 19515.005831/2009-42) como tipo Fatura FT ou Recibo RC apresentada pelo CONTRIBUINTE na impugnação ao Auto de Infração no valor total de R\$ 30.098.033,93, não estão contidos nos valores tributados no montante de R\$ 24.634.899,03 a título de receita de prestação de serviços apurada que só contém Notas Fiscais.

6.3 Os CDs apresentados pelo CONTRIBUINTE, em 01/11/2011, não contêm todas as Notas Fiscais indicadas pelo CONTRIBUINTE na planilha RELAÇÃO DOS DEPÓSITOS E CRÉDITOS EM CONTA CORRENTE acostado às (fls 923 a 952 deste processo). Também na planilha apresentada na mesma data, referente aos depósitos e créditos não comprovados, com a indicação da Nota Fiscal e das respectivas folhas dos autos, algumas Notas Fiscais indicadas na referida planilha não fazem parte do Resumo Registro de Entradas de Serviços (fls. 323 até 661 deste processo). Estas situações são descritas no ANEXO I, integrante deste Relatório.

6.4 Também foi verificado que para alguns depósitos as Notas Fiscais apresentadas não estão contidas nos valores tributados no montante de R\$ 24.634.899,03 a título de receita de prestação de serviços apurada ou não são hábeis para justificar o depósito, pois não têm valores coincidentes e/ou têm datas de emissão posteriores às dos depósitos. Estas situações são descritas no ANEXO I, integrante deste Relatório.

6.5 No ANEXO I, integrante deste Relatório, relatamos as análises feitas dos documentos (Notas Fiscais) apresentados pelo CONTRIBUINTE, durante esta diligência, indicados na planilha RELAÇÃO DOS DEPÓSITOS E CRÉDITOS EM CONTA CORRENTE acostado às (fls 923 a 952 deste processo) como justificativas dos depósitos bancários considerados não comprovados no montante de R\$ 5.463.134,90, bem como outras análises necessárias para a solução do litígio. Nas análises dos depósitos bancários foram verificadas as situações descritas nos itens anteriores 6.2, 6.3 e 6.4 deste relatório.

## 7. DA CONCLUSÃO

7.1 Neste procedimento pudemos concluir que a parcela de R\$ 5.267.048,33 dos depósitos bancários considerados não comprovados no montante de R\$ 5.463.134,90 ou não têm documentos hábeis para justificar os depósitos e/ou não fazem parte dos valores tributados no montante de R\$ 24.634.899,03 a título de receita de prestação de serviços apurada, conforme as análises feitas no ANEXO I, integrante deste Relatório.

7.2 Para a parcela restante dos depósitos, que não foram relacionados no ANEXO I, foram apresentados documentos com datas e valores coincidentes aos dos depósitos e estes valores constam dos valores tributados no montante de R\$ 24.634.899,03 a título de receita de prestação de serviços apurada. Também houve valor de depósito somado em duplicidade que foi incluído no montante de R\$ 5.463.134,90.

Cientificada do resultado do procedimento de diligência fiscal, em 01/12/2011 (fls. 3658), a contribuinte solicitou vista e cópia integral do processo, em 27/12/2011 (fls. 3656 e 3663), e apresentou aditamento à impugnação de fls. 3664/3677, em 02/01/2012, na qual expõe em sua defesa os seguintes argumentos:

- Que, no curso do procedimento de diligência, entregou todos os documentos e forneceu todas as informações solicitadas;
- Que juntamente com a petição de fls. 3554 apresentou em 01/11/2011: (i) 1 CD-Rom contendo planilha 'excel' referente aos depósitos e créditos não comprovados, com a indicação da Nota Fiscal e das respectivas folhas dos autos; e (ii) 1 CD-Rom contendo cópia digitalizada de todas as Notas Fiscais de Serviços referentes aos depósitos supostamente não identificados;
- Que a documentação apresentada era suficiente para comprovar as alegações da Impugnante, mas a fiscalização teria admitido como identificados e inseridos no montante tributável de R\$ 24.634.899,03, apenas uma pequena parcela dos depósitos;
- Que numerou os 107 (cento e sete) depósitos bancários analisados no Anexo I do Termo de Encerramento da Diligência Fiscal e elaborou planilha própria para facilitar a compreensão dos esclarecimentos a serem feitos;

Explicita, então, à fundamentação adotada pela fiscalização, para não ter admitido como identificado ou como incluído no montante já tributado, cada um dos depósitos bancários, nos seguintes termos:

10. Basicamente, o Sr. Auditor Fiscal utilizou 5 (cinco) argumentos principais para considerar que os depósitos bancários alegadamente não identificados no montante de R\$ 5.463.134,90 não deveriam ser excluídos da base de cálculo da autuação:

(i) Faturas ou recibos que não estariam contidos nos valores tributados: Depósitos Bancários n.ºs 3, 4, 5, 7, 14, 15, 16, 21, 22, 23, 25, 27, 28, 29, 30, 33, 35, 41, 46, 47, 52, 55, 65, 70, 71, 82, 89, 95, 101.

Segundo a defesa, como não há apontamentos, correlação de documentos ou mesmo planilha a sustentar as afirmações da fiscalização, esta seria uma conclusão injustificada.

Assevera que os 28 (vinte e oito) depósitos, a totalizar R\$ 2.276.023,88, referem-se a pagamentos de faturas emitidas em nome de seus clientes, para a cobrança de valores devidos pelos pacotes turísticos vendidos (passagens aéreas, estadias de hotel, aluguel de carro, etc). Apesar de a fiscalização reconhecer que tais depósitos se referem a faturas ou recibos, emitidos pela Impugnante em nome de seus clientes, não admite que representam receitas de terceiros, conforme esclarecido no curso do procedimento fiscal. Para a fiscalização, “tais valores não estão incluídos no montante de R\$ 24.634.899,03 a título de receita de prestação de serviços apurada que só contém Notas Fiscais” (item 6.2 do Parecer Conclusivo).

E prossegue:

17. Ora, os pagamentos feitos por clientes relativos a faturas ou recibos de 'pacotes turísticos', como é o caso de todos os depósitos bancários incluídos neste item, não representam receita própria da Impugnante, mas sim receita dos seus 'fornecedores', companhias aéreas, hotéis, locadoras de automóveis etc, a que a Impugnante repassava tais valores.

18. É evidente que somente quando a Impugnante emite Notas Fiscais não Faturas ou Recibos é que se está diante de receita própria; nas demais situações, os depósitos bancários devem ser considerados como receitas de terceiros.

19. De fato, a remuneração da Impugnante é apenas a comissão cobrada pela intermediação dos 'pacotes turísticos', não todos os valores que transitam em sua conta corrente e são transferidos aos seus fornecedores. A lógica é bastante simples:

(i) quando os depósitos se referem a Faturas ou Recibos emitidas pela Impugnante a seus clientes, os respectivos valores não são receitas próprias da Impugnante, portanto, não podem ser incluídos na base de cálculo do Auto de Infração;

(ii) quando os depósitos se referem a Notas Fiscais emitidas pela Impugnante a seus fornecedores ou clientes, os respectivos valores representam receitas próprias da Impugnante decorrentes da prestação de serviços de intermediação de 'pacotes turísticos', portanto, já compõem o valor de R\$ 24.634.899.03 incluído na base de cálculo do Auto de Infração.

20. Diante disso, considerando que a totalidade dos depósitos bancários objeto deste item referem-se a faturas pagas pelos clientes da Impugnante, cujos respectivos recursos foram devidamente transferidos aos fornecedores da

Impugnante, o montante total de R\$ 2.276.023,88 deve ser prontamente excluído da base de cálculo do Auto de Infração, tendo em vista que foram devidamente identificados e não se configuram receita própria da Impugnante.

(ii) Datas de emissão dos documentos são posteriores à data do depósito: Depósitos Bancários n.ºs 1, 8, 9, 18, 19, 20, 24, 26, 31, 32, 34, 36, 37, 38, 43, 45, 54, 58, 59, 63, 64, 75, 80, 81, 90, 94, 96, 98, 102, 103.

Sob tal justificativa, não foram admitidos 30 depósitos no valor de R\$ 1.255.244,95. Para a defesa, é natural e próprio das relações comerciais que os pagamentos pela prestação dos serviços sejam feitos em datas distintas das emissões dos documentos fiscais, principalmente quando se trata de agenciamento de viagens.

No caso da intermediação de aquisição de passagens aéreas, por exemplo, a empresa procede à aquisição das passagens para os clientes, e a remuneração é feita pela companhia aérea, com base em levantamento periódico feito pela Impugnante ou pela própria companhia aérea, para fins de emissão das Notas Fiscais de Prestação de Serviços, fatos que podem ocorrer em dias completamente distintos.

Colaciona o seguinte exemplo:

26. A título ilustrativo, vale verificar os dados relacionados ao depósito bancário descrito no Item n.º 36, relativo à prestação de serviços da Impugnante para a VRG Linhas Aéreas:

- Valor do depósito: R\$ 12.130,55;
- Data do depósito: 23/04/2004;
- Nota Fiscal de Serviços Tributados emitida em 26/04/2004, no valor de R\$ 12.130,55;
- Registro de Entrada de Serviços em nome da VRG Linhas Áreas (razão social da Gol Linhas Aéreas): 26/04/2004.

27. O que se pode perceber, Ilustres Julgadores, é que no dia 23 de abril de 2004 (sexta-feira) a VRG Linhas Aéreas transferiu à conta corrente da Impugnante o montante de R\$ 12.130,55. A Impugnante, por sua vez, emitiu a respectiva Nota Fiscal de Serviços no mesmo valor no dia 26 de abril de 2004 (segunda-feira seguinte), registrando referido documento fiscal em seu Livro de Registro de Entrada de Serviços.

28. Não é necessário muito esforço para se concluir que o mencionado depósito bancário realizado pela VRG Linhas Aéreas refere-se à remuneração pelo serviço prestado pela impugnante, escriturado através da Nota Fiscal emitida no dia útil seguinte.

29. Apesar disso o Sr. Auditor Fiscal concluiu que, por conta da diferença de 2 (dois) dias entre a data do depósito bancário e a data da emissão da Nota Fiscal de Serviços, o referido documento fiscal não seria hábil para justificar o depósito bancário. Esse mesmo raciocínio foi adotado em relação a todos os depósitos bancários indicados neste item.

30. Ora, o rigor utilizado pelo Sr. Auditor Fiscal para justificar a manutenção dos valores relativos aos depósitos bancários na base de cálculo do Auto de Infração é desarrazoado e desproporcional, pois baseia-se em formalidade para se afastar da verdade material.

31. Com efeito, ficou provado de forma cristalina que os depósitos bancários identificados na conta bancária da Impugnante no montante de R\$ 1.255.244,95 referem-se a Notas Fiscais que já foram levadas à tributação, mediante a lavratura do Auto de Infração com arbitramento da base de cálculo no montante de R\$ 24.634.899,03. Nesse sentido, não como se admitir a inclusão de tais valores na base de cálculo do mesmo Auto de Infração, sob pena de se estar diante de verdadeiro bis in idem.

32. De qualquer forma, o mais importante é que, a par da singela diferença entre a data do depósito bancário e a data da emissão do documento fiscal, todos os demais dados são coincidentes, razão pela qual esta Colenda 1ª Turma da DRJ/STM poderá se valer do parecer conclusivo do Sr. Auditor Fiscal para excluir os valores indicados neste item da base de cálculo do Auto de Infração.

(iii) A soma dos valores dos documentos apresentados não coincide com o valor do depósito, portanto, não são hábeis para justificar o depósito: Depósitos Bancários n.ºs 11, 12, 40, 42, 44, 50, 51, 53, 57, 60, 62, 66, 67, 69, 78, 84, 88, 99, 105 e 107.

Justifica a contribuinte a diferença de valores, por conta de descontos ínfimos concedidos pela Impugnante às companhias aéreas, em virtude da longa relação comercial com elas mantida, que não estão discriminados nas Notas Fiscais. No entanto, entende que todas as outras informações relacionadas são mais do que suficientes para a identificação dos depósitos, conforme planilha abaixo transcrita:

| Nº  | Valor        | Depositantes    | Soma dos Docs | Diferença (dep. a menor) | Percentual de Desc. | Fls.                    |
|-----|--------------|-----------------|---------------|--------------------------|---------------------|-------------------------|
| 11  | 22.639,98    | TAM             | 29.624,02     | 6.984,04                 | 23,58%              | 390                     |
| 12  | 274.033,50   | GOL             | 282.991,13    | 8.957,63                 | 3,17%               | 377, 388/9              |
| 40  | 31.325,00    | British Airways | 35.581,95     | 4.256,95                 | 11,96%              | 420, 428, 444, 449, 470 |
| 42  | 10.746,85    | GOL             | 11.302,77     | 555,92                   | 4,92%               | 457                     |
| 44  | 19.732,15    | TAM             | 20.158,04     | 425,89                   | 2,11%               | 455/6                   |
| 50  | 9.943,00     | DEL             | 9.999,79      | 56,79                    | 0,57%               | 461, 469, 479           |
| 51  | 22.410,95    | Continental     | 23.192,46     | 781,51                   | 3,37%               | 461, 469, 479           |
| 53  | 18.070,57    | GOL             | 18.069,42     | 1,15                     | 0,01%               | 491/2                   |
| 57  | 57.592,54    | GOL             | 57.788,64     | 196,10                   | 0,34%               | 498/508                 |
| 60  | 19.125,92    | TAM             | 19.275,66     | 149,74                   | 0,78%               | 49, 498, 503            |
| 62  | 38.047,58    | TAM             | 39.215,15     | 1.167,57                 | 2,98%               | 503                     |
| 66  | 14.648,96    | GOL             | 14.648,63     | 0,33                     | 0,00%               | 522/3                   |
| 67  | 275.948,23   | TAM             | 278.980,28    | 3.032,05                 | 1,09%               | 524/530                 |
| 69  | 39.316,46    | TAM             | 39.924,55     | 608,09                   | 1,52%               | 523                     |
| 78  | 14.772,87    | TAM             | 15.212,46     | 439,59                   | 2,89%               | 575                     |
| 84  | 17.632,30    | GOL             | 17.968,69     | 336,39                   | 1,87%               | 587/8                   |
| 88  | 77.420,99    | GOL             | 80.251,15     | 2.830,16                 | 3,53%               | 588, 595/6              |
| 99  | 19.768,74    | GOL             | 20.594,55     | 825,81                   | 4,01%               | 625                     |
| 105 | 7.311,94     | GOL             | 7.641,18      | 329,24                   | 4,31%               | 649                     |
| 107 | 120.886,35   | GOL             | 120.895,70    | 9,35                     | 0,01%               | 651/57                  |
|     | 1.111.374,88 |                 | 1.143.316,22  | 31.944,30                | 2,79%               |                         |

E prossegue:

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

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 2

8/03/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por WILSON FERNANDE

S GUIMARAES

Impresso em 29/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

36. Como se pode perceber, na esmagadora maioria dos casos, as diferenças verificadas não chegam nem a 1% do valor da Nota Fiscal emitida pela Impugnante. Note-se, por oportuno, que em todos os casos o valor do depósito é menor do que o valor das Notas Fiscais, o que evidencia o caráter de bonificação da redução do preço pago.

37. Veja-se que na soma geral dos depósitos 'não identificados' e da soma das Notas Fiscais, a diferença ficou em 3%, que é um percentual de desconto comum no mercado de agências de turismo, assim como o seria para qualquer ramo empresarial.

38. Note-se, por relevante, que ao assim proceder, a Impugnante agiu da forma mais conservadora possível no que se refere ao recolhimento do Imposto Sobre Serviços ('ISS'), de competência municipal. Isso porque, sendo o valor das notas fiscais maior do que o valor dos depósitos, a Impugnante acabou por deixar de excluir da base de cálculo do imposto municipal o valor do desconto.

39. Disso decorre que, pelas mesmas razões indicadas na seção II, supra, é imperioso que seja excluído da base de cálculo do Auto de Infração o montante de R\$ 1.111.374,88, haja vista que tal montante refere-se a depósitos que (i) foram devidamente identificados; e que também (ii) constam do Registro de Entradas de Serviços, o que significa que se encontra dentro da receita bruta global de R\$ 24.634.899,03 já levada à tributação.

(iv) O valor do documento apresentado para justificar o depósito não é coincidente com o valor do depósito: Depósitos Bancários n.ºs 48, 49, 69, 72, 73, 74, 77, 79, 83, 85, 86, 87, 91, 93, 97, 100, 104 e 106.

Mais uma vez as diferenças entre os valores das Notas Fiscais e dos depósitos bancários, correspondentes aos pagamentos das comissões, são justificadas pelos descontos concedidos às Companhias Aéreas. Nova planilha é apresentada para demonstrar a vinculação entre os depósitos e as notas fiscais emitidas e já tributadas de ofício, no montante de R\$ 24.634.899,03:

(v) O desconto indicado para a Nota Fiscal não consta do referido documento apresentado e sem considerar o valor total dos documentos apresentados para justificar este depósito não coincide com o valor do depósito: Depósitos Bancários n.ºs 2, 10, 13, 17 e 39.

A argumentação é reiterada, com a demonstração abaixo acerca da vinculação entre os depósitos e as Notas Fiscais emitidas e tributadas no montante de R\$ 24.634.899,03:

E prossegue:

48. Novamente o Sr. Auditor Fiscal se prendeu à questões exageradamente formais, por necessariamente vincular a concessão de desconto ao parceiro comercial da Impugnante com a sua expressa menção na Nota Fiscal. Mesmo que se entenda que tal ausência é irregular do ponto de vista da legislação municipal que estipula as regras das Notas Fiscais de Serviços, não se pode chegar ao absurdo de exigir tributos federais, acrescidos de multas e juros em decorrência desta falha.

49. Salta ainda mais aos olhos quando se verifica que descontos de R\$ 10,52 (n.º 2) ensejaram a manutenção em duplicidade de um depósito de R\$ 31.275,49 na base de cálculo do auto de infração.

Mais uma vez se constata que o Sr. Auditor Fiscal utilizou-se de rigor excessivo para justificar a exigência tributária em duplicidade da Impugnante em total detrimento ao princípio da verdade material, o que não pode ser admitido por essa C. 1ª Turma da DRJ/STM.

E conclui:

55. Nesse contexto, o que ficou evidente é que a inclusão do montante de R\$ 5.463.134,90 (cf. tabela de fls. 683 a 685 dos autos do processo administrativo) na base de cálculo do Auto de Infração lavrado contra a Impugnante foi totalmente equivocada e deve ser prontamente afastada por esta C. 1ª Turma da DRJ/STM.

56. Com efeito, como se demonstrou, os valores dos depósitos bancários tidos pela d. fiscalização federal como ‘não identificados’, na verdade, referem-se (i) ao pagamento faturas ou recibos por clientes da Impugnante, relativos a ‘pacotes turísticos’ agenciados pela Impugnante, sendo que os respectivos valores não configuram receita própria da Impugnante, tendo sido repassados aos seus ‘fornecedores’; ou (ii) ao pagamento de Notas Fiscais emitidas pela Impugnante, as quais já tinha sido incluídas no lançamento tributário por arbitramento da base de cálculo.

57. Ora, não obstante a d. fiscalização federal ter aceito o demonstrativo de entrada de serviços apresentado pela Impugnante para comprovar o valor das comissões recebidas no ano de 2004, tais valores foram acrescidos por depósitos bancários supostamente ‘não comprovados’ (cf. fl. 681) para se apurar o total da receita bruta da Impugnante.

Em 11/01/2012, cf despacho de fls. 3733, o processo foi encaminhado à DRJ Santa Maria/RS. Entretanto, devido à extinção daquele órgão de julgamento pela Portaria RFB nº 1.916,1 de 2010, o processo foi restituído à DRJ São Paulo, órgão julgador com a competência originária para apreciação do feito, em 21/03/2012.

A 2ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 04-33.522, de 17/09/2013 (fls. 1636/1643), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2004*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.*

*Conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário, nos casos em que, apesar de a lei prever o pagamento antecipado da exação, a pessoa jurídica não apura, não declara e não paga o tributo devido, e também quando constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.*

*MULTA QUALIFICADA*

*A omissão expressiva, reiterada e sistemática, de 86% das receitas auferidas, não apenas na escrituração comercial, mas também nas declarações em que deveria informar a apuração*

*das bases de cálculo (DIPJ e DICON) e os tributos e contribuições devidos (DCTF), caracteriza conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal da ocorrência dos fatos geradores.*

**MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTO VERSUS DILIGÊNCIA**

*É vedada qualquer alteração no critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, quer pela autoridade responsável pela diligência, quer pela própria autoridade julgadora.*

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

*Ano-calendário: 2004*

**OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS DE COMISSÕES E DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA.**

*Na análise da documentação apresentada com a impugnação para comprovar a origem dos recursos depositados na conta corrente da contribuinte autuada deve ser adotado o mesmo critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.*

*Deve ser mantida a exigência apenas quando a divergência de valores entre os depósitos e a documentação comprobatória não passar pelo crivo adotado pela autoridade fiscal responsável pelos lançamentos.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2004*

**MATÉRIA NÃO LITIGIOSA. OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS DE COMISSÃO. NOTA FISCAL DE SERVIÇOS.**

*Não se instaura o litígio em relação à matéria com a qual a contribuinte autuada manifesta expressamente a sua concordância.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.**

*Verificada a omissão de receita, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP.*

**PIS. COFINS. LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.**

*As pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro arbitrado sujeitam-se ao regime cumulativo de tributação do PIS e da COFINS.*

*Não havendo prejuízo à defesa e/ou agravamento da exigência inicial, os lançamentos podem e devem ser aperfeiçoados para a sistemática da cumulatividade prevista na Lei.*

A ciência da decisão de primeira instância foi feita por meio eletrônico em 19/09/2012, conforme Aviso de Recebimento de fl.. A contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/10/2012 conforme carimbo de recepção à folha 3.857.

No recurso interposto (fls. 3816/4047), a interessada alega preliminarmente a tempestividade de seu recurso.

Ainda em preliminares, a recorrente tece considerações acerca do decadência do direito de lançar, por força da aplicação do art. 150 do CTN, uma vez que está-se diante de tributo por homologação.

No mérito, a interessada repisa-os mesmos argumentos trazidos em sede de Manifestação de Inconformidade os quais podem ser assim resumidos: (i) a impossibilidade do valor de R\$ 5.463.134,90 serem acrescidos à receita bruta por que tais valores já se encontram contemplados no valor de R\$ 24.634.899,03; e (ii) a impossibilidade de qualificação da multa de ofício, pois ausente o intuito de fraude.

Em 19/10/2012, a Recorrente junta vários documentos através do SVA de fls. 4.076/4.077.

Já em 30/07/2014, novamente são apresentados documentos no intuito de se afastar, principalmente, a eventual alegação de Fraude e, portanto a qualificação da multa de ofício. Para tanto o contribuinte traz à colação os seguintes documentos: DIPJs dos anos-calendário 2002 e 2003, DARFs comprovando o recolhimento do IRRF (8045) sobre as receitas de comissão e agenciamento, bem como comprovantes dos recolhimentos do PIS e da COFINS ao longo do ano-calendário de 2004. Com o afastamento da multa qualificada de 150%, pretende a recorrente que o prazo decadencial seja deslocado do artigo 174 para o 150, ambos do CTN.

A PGFN, em petição datada de 13/08/2014, se manifesta no sentido de que tais novos documentos não sejam acolhidos, por força da preclusão prevista no art. 16, § 5º, do Decreto nº 70.235/1972.

Finalmente, em 24/11/2014, há novo pedido de juntada de documentos, desta feita para se trazer aos autos os comprovantes das despesas do Recorrente, de tal sorte que possa ser comprovado que a base do cálculo do crédito tributário exigido foi em total descompasso com a realidade dos fatos, exigindo-se do contribuinte tributos indevidos.

A PGFN mais uma vez se manifesta no sentido da preclusão, não sendo possível a juntada de documentos extemporâneos.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo

### RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, a seguir transcrito:

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

No caso em tela, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância (fl. 1648), verifico que superam o limite de um milhão de reais, estabelecido pela norma em referência.

Portanto, o recurso de ofício é cabível, e dele conheço.

Quanto ao mérito, verifica-se que a autoridade julgadora em primeira instância constatou contradição nas fundamentações utilizadas pela autoridade lançadora e a autoridade diligenciadora, principalmente no que tange à omissão de receitas através de depósitos bancários não identificados. Para maior clareza, transcrevo o excerto da decisão recorrida (desde já me desculpo pelo tamanho da citação, mas entendo ser de extrema relevância para o deslinde da questão):

Apenas em relação aos depósitos, no valor total de R\$ 196.086,57, os documentos apresentados foram considerados hábeis a justificar a sua origem, devido à coincidência de datas e valores, e porque comprovado que se referiam às operações espelhadas nas notas fiscais de prestação de serviços, já tributadas no montante de R\$ 24.634.899,03. Em relação aos depósitos no valor total de R\$ 5.267.048,33, a proposta da autoridade responsável pela diligência foi pela manutenção da exigência.

Não foi apreciada pela autoridade responsável pela diligência a alegação da defesa de que os depósitos, cuja comprovação foi feita, por ocasião da impugnação, mediante as Faturas ou Recibos, seriam relativos a **recursos repassados a terceiros**, ou decorrentes de operações por conta alheia, e que assim não deveriam integrar a autuação. Em atendimento aos exatos termos do pedido da autoridade julgadora, o agente fiscal afirmou apenas que os valores depositados, comprovados por documentos tipo Fatura – FT ou Recibo – RC, não estavam contidos nos valores tributados no montante de R\$ 24.634.899,03, sem qualquer manifestação acerca da natureza tributável ou não de tais recebimentos.

Diante dos preceitos do art. 146 do CTN, é vedada a mudança no critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Por conseguinte, inválida qualquer alteração, quer pela autoridade responsável pela diligência, quer pela própria autoridade julgadora, do critério adotado pela

fiscalização, quando da lavratura do auto de infração. É a seguinte a redação do dispositivo em comento:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Conforme já dito anteriormente, verifica-se que foram objeto de autuação, com base na presunção legal de omissão de receitas, por falta da comprovação da origem, *apenas os depósitos bancários em relação aos quais a contribuinte não havia apresentado à fiscalização as informações e a documentação de suporte.*

Ao confrontar a relação que teria dado suporte ao lançamento (fls. 691/693) com as planilhas apresentadas pela empresa no curso do procedimento fiscal para comprovar a origem dos recursos depositados (fls. 153/164, 213/221, 227/230 e 319/324), observa-se que o autuante acatou como comprovados, recursos que não integraram as receitas de comissões tributadas *ex-officio*.

Veja-se o exemplo do depósito de origem não comprovada, efetuado no Banco do Brasil, na Agência 3344, Conta Corrente 280.610-X em 05/01/2002, no valor de R\$ 110.651,26, constante da relação de fls. 691/693, anexa ao Termo de Constatação Fiscal.

Compulsando a listagem apresentada no curso do procedimento fiscal pela contribuinte, verifica-se que em relação a tal depósito (fls. 153) não foram apresentadas quaisquer informações, estando “zerados” todos os campos, nos quais deveriam ser indicados juros, descontos, valor original e valor total. Tal foi o motivo determinante da autuação.

No entanto, na mesma fl. 153, verifica-se que em relação a todos os demais depósitos, efetuados em janeiro, no mesmo banco, no valor total de R\$ 7.671.302,93, foram aceitas as informações e a documentação apresentada pela empresa para comprovar a origem dos recursos, e o total do valor depositado apenas nesse banco, supera em muito o valor das receitas auferidas com as comissões, em janeiro, e tributadas de ofício, no valor de R\$ 2.474.152,04. Note-se, ainda, que a maioria dos depósitos, cuja comprovação foi admitida, têm no histórico do extrato bancário a informação de que se tratava de “cobrança”, mas nem por isso foram incluídos na autuação como outras receitas da atividade, distintas daquelas amparadas pelas notas fiscais de comissão.

Já nos demonstrativos dos demais bancos (Banespa, fls. 213/221, Unibanco, fls. 227/230, e Bradesco, fls. 319/324), se verifica que a fiscalização, no curso do procedimento fiscal, acatou as faturas como documentação comprobatória da origem dos recursos depositados, e não reputou tais valores como receitas omitidas. Note-se que a autuação se restringiu, como já dito acima, aos depósitos em que não foi apresentada qualquer informação.

Infer-se do posicionamento adotado, que foi aceita a argumentação da contribuinte de que se dedicava a operações em conta alheia, nas quais apenas parte dos recursos movimentados em suas contas correntes configurava receita tributável de sua atividade empresarial, representada pelas comissões recebidas, com base nas notas fiscais de prestação de serviços apresentadas.

A exigência efetuada com base na presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, ficou restrita aos depósitos em relação aos quais, no curso do procedimento fiscal, a contribuinte não conseguiu comprovar a origem dos recursos depositados.

Verifica-se aqui a primeira divergência entre os critérios adotados pela autoridade lançadora e pela que procedeu à diligência: enquanto o autuante teria validado que a contribuinte se dedicava à atividade de intermediação, remunerada pelas comissões registradas nas notas fiscais emitidas, acrescentando à exigência somente os depósitos de origem não comprovada; na visão do agente fiscal responsável pela diligência, para que fosse afastada a incidência de omissão de receitas sobre os depósitos, não bastaria a prova da origem do recurso, mas deveria ser comprovado que não se tratava de receita tributável.

De um lado, limitou-se o autuante a efetuar o lançamento de ofício sobre os depósitos de origem não identificada/comprovada. Por sua vez, o responsável pela diligência fez constar que grande parte dos depósitos, apesar de comprovados, **não estavam contidos nas notas fiscais emitidas**, pelo que deveriam ser mantidos no montante tributável.

Nenhum dos dois fez qualquer apreciação **expressa** quanto à natureza dos serviços comprovados pela documentação apresentada e que teriam originado os depósitos: se serviços de intermediação, prestados por conta alheia, em que a receita tributável é apenas a comissão; ou serviços receptivos, prestados por conta própria, em que a integralidade dos recursos recebidos dos clientes compõem a receita tributável.

Nesse aspecto, oportuno registrar a complexidade fática da determinação das receitas da **atividade das agências de viagens e turismo**, conforme demonstram as Soluções de Consulta das Superintendências Regionais da Receita Federal – SRRF abaixo transcritas:

*Solução de Consulta nº 62 – SRRF da 1ª Região Fiscal de 11/08/2011*

*8. Trata-se de dúvida quanto à apuração da base de cálculo de empresa optante pelo Simples Nacional que realiza **atividade de agência de turismo**, conforme art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que assim dispõe:*

*Art. 3º (omissis).*

*§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.*

*9. Para determinar a receita bruta, é salutar compreender as atividades exercidas pelas agências de turismo. A Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008, assim estabelece, na subseção III:*

*Subseção III Das Agências de Turismo*

*Art. 27. Compreende-se por agência de turismo a pessoa jurídica que exerce a atividade econômica de intermediação remunerada **entre fornecedores e consumidores de serviços turísticos ou os fornece diretamente**.*

*§ 1º São considerados serviços de operação de viagens, excursões e passeios turísticos, a organização, contratação e execução de programas, roteiros, itinerários, bem como recepção, transferência e a assistência ao turista.*

*§ 2º O preço do serviço de intermediação é a comissão recebida dos fornecedores ou o valor que agregar ao preço de custo desses fornecedores, facultando-se à agência de turismo cobrar taxa de serviço do consumidor pelos serviços prestados.*

*§ 3º As atividades de intermediação de agências de turismo compreendem a oferta, a reserva e a venda a consumidores de um ou mais dos seguintes serviços turísticos fornecidos por terceiros:*

*I - passagens;*

*II - acomodações e outros serviços em meios de hospedagem; e*

*III - programas educacionais e de aprimoramento profissional.*

*§ 4º As atividades complementares das agências de turismo compreendem a intermediação ou execução dos seguintes serviços:*

*I - obtenção de passaportes, vistos ou qualquer outro documento necessário à realização de viagens;*

*II - transporte turístico;*

*III - desembaraço de bagagens em viagens e excursões;*

*IV - locação de veículos;*

*V - obtenção ou venda de ingressos para espetáculos públicos, artísticos, esportivos, culturais e outras manifestações públicas;*

*VI - representação de empresas transportadoras, de meios de hospedagem e de outras fornecedoras de serviços turísticos;*

*VII - apoio a feiras, exposições de negócios, congressos, convenções e congêneres;*

*VIII - venda ou intermediação remunerada de seguros vinculados a viagens, passeios e excursões e de cartões de assistência ao viajante;*

*IX - venda de livros, revistas e outros artigos destinados a viajantes; e*

*X - acolhimento turístico, consistente na organização de visitas a museus, monumentos históricos e outros locais de interesse turístico.*

*§ 5º A intermediação prevista no § 2º deste artigo não impede a oferta, reserva e venda direta ao público pelos fornecedores dos serviços nele elencados.*

§ 6º (VETADO)

§ 7º *As agências de turismo que operam diretamente com frota própria deverão atender aos requisitos específicos exigidos para o transporte de superfície.*

10. *Ante os dispositivos legais acima expostos, verifica-se que, de um lado, sempre que o serviço da agência de turismo for de **intermediação**, sua receita é apenas a **comissão** ou o adicional. Como, por exemplo, a venda de uma passagem a alguém, mediante comissão da transportadora. Nesse caso, apenas o valor da comissão é reputado “resultado em conta alheia” e, nessa condição, incluído da base de cálculo do Simples Nacional, conforme art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006.*

11. *Por outro lado, sempre que o serviço for de **prestação de serviços receptivos**, diretamente ou por sub-contratação, e operação de viagens e excursões, sua receita é a **íntegra dos valores recebidos pelos seus clientes**. Como, por exemplo, a venda de pacotes fechados, com fretamento de aeronaves etc. Nesse caso, o contrário do que ocorre na intermediação, a receita bruta é composta pelo valor integral pago pela contratante, aí incluídos os valores repassados às eventuais sub-contratadas (que configuram custos).*

(...)

*Solução de Consulta nº 214 – SRRF da 9ª Região Fiscal de 18/08/2008*

**SIMPLES NACIONAL. AGÊNCIAS DE TURISMO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA.**

*A **intermediação** na venda e comercialização de passagens individuais ou em grupo, passeios, viagens e excursões, bem como a intermediação remunerada na reserva de acomodações em meios de hospedagem, são **operações em conta alheia**, da agência de turismo. Nesses casos, **a base de cálculo do Simples Nacional é apenas o resultado da operação** (comissão ou adicional recebido pela agência).*

*Já a **prestação de serviços receptivos**, diretamente ou por sub-contratação, e a operação de viagens e excursões são **operações em conta própria**, da agência de turismo. Nesses casos, a base de cálculo do Simples Nacional é composta pelo **valor integral pago pela contratante**, aí incluídos os valores repassados às eventuais sub-contratadas.*

*Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 1º.*

Ademais, há divergência também nos critérios adotados pelo atuante e pelo responsável pela diligência, no que se refere à coincidência de datas e valores entre os depósitos e a documentação de suporte apresentada pela fiscalizada.

Observe-se também no confronto entre as fls. 691/693 do anexo ao termo de constatação, e as fls. 153/164 do demonstrativo da origem dos depósitos elaborado pela contribuinte, que o Auditor-Fiscal que subscreve os lançamentos validou pequenas divergências de valores entre os depósitos e a documentação justificadas com a incidência de juros e/ou de descontos.

Já o agente fiscal responsável pela diligência, não validou qualquer comprovação sem que houvesse a plena identidade de datas e valores entre os depósitos e a documentação comprobatória apresentada, tanto que do montante tributável em litígio de R\$ 5.463.134,90, somente foram considerados comprovados R\$ 196.086,57, ou 4% do valor total dos depósitos submetidos ao procedimento de diligência.

Nesse contexto, deve ser mantido o mesmo critério jurídico adotado pelo autuante, durante o procedimento fiscal, na análise dos demonstrativos de fls. 153/164 apresentados pela contribuinte para comprovação da origem dos depósitos, e que foram considerados hábeis, apesar da pequena divergência de valores com a documentação de suporte.

Assim, para análise da documentação apresentada, apenas por ocasião da impugnação, com base no demonstrativo de fls. 153/164, impõe-se determinar um percentual de divergência de valores admitido, por amostragem, com base nos depósitos de maior expressão (acima de 1 milhão de reais).

[...]

Portanto, *de acordo com o critério adotado no lançamento*, podem ser admitidas divergências de até 8% entre o valor dos depósitos e da documentação comprobatória, pelo que na análise da documentação trazida aos autos por ocasião da impugnação, deve ser adotado o mesmo critério.

Passando à análise da documentação comprobatória dos depósitos, juntadas das fls. 962/1677, acata-se a comprovação da origem dos recursos, para afastar a exigência, quando a única razão adotada pelo responsável pela diligência foi o fato de se tratar de faturas não contidas na soma das notas fiscais de serviços.

Devem também ser acatadas as razões da defesa com relação à falta de coincidência entre a data dos depósitos e a de emissão dos documentos, de vez que a divergência é de poucos dias.

O mesmo raciocínio se aplica às divergências de valores justificadas pela incidência de juros e descontos concedidos, pouco representativos em relação ao total do valor depositado, e já admitidos pela fiscalização quando da lavratura dos autos de infração (até 8%).

No entanto, deve ser mantida a exigência, quando a falta de correspondência entre os valores dos depósitos e da documentação apresentada superar o limite de 8%, e também quando a contribuinte, apesar de mencionar a documentação na planilha de fls. 3696/3723, deixou de apresentá-la.

Foi elaborado um demonstrativo a ser juntado ao final do presente voto dos depósitos em relação aos quais deve ser mantida a exigência porque não comprovada a origem dos recursos.

Devem ser mantidos também os depósitos comprovados mediante as notas fiscais de emissão da fiscalizada, mas cujos valores não integram o “Registro de Entrada de Serviços”, conforme anotado pela autoridade diligenciante.

Não faço reparos ao quanto decidido em primeira instância. Com efeito, dado a diferença de critérios adotados entre as autoridades lançadora e diligenciante, não sendo possível que se adote fundamento distinto daquele adotado no A.I., entendo que a decisão *a quo* é irretocável.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

A parcela de PIS e COFINS será tratada conjuntamente com o recurso voluntário.

### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

O Recurso Voluntário é tempestivo e, portanto, dele conheço.

Antes de mais nada, relevante assinalar que o litígio restringe-se às seguintes matérias: (i) à decadência dos créditos tributários constituídos de ofício e cujos fatos geradores teriam ocorrido antes de 14/12/2004; (ii) à incidência sobre os depósitos de origem não identificada, no montante total de R\$ 5.463.134,90, tributados como receitas omitidas da atividade, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e alterações posteriores; (iii) ao erro na sistemática de tributação de parte do PIS e da COFINS; e (iv) à aplicação da multa qualificada pelo evidente intuito de fraude.

Primeiramente me manifesto quanto ao conhecimento dos documentos trazidos ao autos após a manifestação de inconformidade, pois relevantes para a construção da fundamentação desta decisão, mais precisamente as DIPJs 2003 e 2004.

No âmbito do processo administrativo fiscal, a juntada de documentos está prevista no artigo 16, parágrafos 4º, 5º, e 6º do Decreto nº. 70.235/72. Em síntese, o dispositivo legal estabelece que a apresentação de documentos deve ser feita no momento da impugnação, sob pena de preclusão. A juntada posterior de documentos, inclusive na fase recursal, só é admitida em situações excepcionais (força maior, fato ou direito superveniente ou contraposição a fatos ou razões posteriormente apresentadas nos autos).

A par da aparente objetividade das hipóteses de apresentação de documentos, a questão não é tranqüila. Isso porque, em confronto com o instituto da preclusão, um dos princípios que informam o procedimento administrativo fiscal é o da verdade material (ou verdade real), segundo o qual *“a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes”* (Hugo de Brito Machado Segundo, Processo Tributário, 4ª ed., Atlas, p. 30).

Ou seja: a administração não pode fechar os olhos para provas que indiquem a existência de qualquer fato que interfira na constituição da obrigação tributária.

Embora, saiba que há posição neste Conselho no sentido de não admitir a apresentação de documentos após a impugnação, penso que tal rigidez processual que estabelece a preclusão pode e deve ser mitigada. Isso porque o objetivo, por excelência, do processo administrativo fiscal, é apurar a legalidade da tributação. E essa legalidade não se presume pelo decurso do prazo para a prática de determinado ato. Ela deve ser demonstrada de forma inequívoca, tendo o julgador o poder-dever de se valer de qualquer prova levada ao processo, desde que lícita.

Em se tratando de obrigação tributária, cuja constituição está condicionada à observância do princípio da legalidade, a busca pela verdade material deve prevalecer em detrimento de eventual alegação de preclusão, afastadas, evidentemente, as hipóteses de abuso e má fé do contribuinte.

Assim, o contribuinte, no exercício de seu direito de defesa, deve sempre – e em qualquer momento, desde que antes do julgamento final – apresentar os documentos que, por qualquer razão, não o foram no momento oportuno (na impugnação).

Na relação jurídico tributária, o princípio da verdade material – que nada mais é do que a exteriorização, no processo, do princípio da legalidade –, deve nortear a atuação administrativa, sobrepondo-se ao instituto da preclusão.

A moderação da formalidade, desde que preservadas as garantias fundamentais do contribuinte e ressalvadas as hipóteses de má fé processual, é mais adequada ao processo administrativo fiscal, cabendo ao contribuinte exercer, sempre, o seu direito constitucional à ampla defesa.

Deveras, impedir a juntada de documentos necessários à boa instrução do processo sem qualquer justificativa plausível é, em última análise, ilegitimamente comprometer um bom julgamento, abrindo-se espaço para que sejam proferidas decisões injustas e contrárias ao Direito.

Ao contrário, reconhecendo a admissibilidade da prova, ainda que apresentada a destempo, conquanto destoe da letra da lei processual em sentido estrito, se coaduna com os mandamentos contidos em diversos princípios administrativos e atende especialmente a considerações de ordem teleológica: se a finalidade do processo é a atuação da ordem jurídica, esta só será alcançada com a perfeita apuração da verdade dos fatos. Assim procedendo, a autoridade administrativa age em conformidade com os princípios que devem ser observados pela Administração Pública, previstos na Constituição Federal, na Lei do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784, de 1999) e do Processo Administrativo Fiscal, atendendo especialmente os requisitos da moralidade e da eficiência administrativa, assim como da economia processual, atendendo ao interesse público e a legitimação social.

No caso em tela, uma vez acostados aos autos os novos documentos, foi dada ciência à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que sobre estes tomasse ciência e, assim querendo, se manifestasse, portanto foi respeitado o direito da parte contrário e também garantiu-se o Princípio da Não-Surpresa.

Portanto, privilegiando o Princípio da Verdade Material, voto no sentido de conhecer os documentos juntados após à impugnação.

## **PRELIMINARES**

### **Da Nulidade do Lançamento: (Erro no Enquadramento Legal)**

Importa ressaltar que os Lançamento reflexos para constituição dos créditos de PIS e COFINS foram assim divididos: no Auto de Infração

#### **1) COFINS Cumulativo:**

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

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 2

8/03/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por WILSON FERNANDE

S GUIMARAES

Impresso em 29/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Fatos Geradores: 31/01/2004, 31/08/2004, 31/09/2004, 31/10/2004, 31/11/2004 e 31/12/2004.

Enquadramento Legal: Arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02;

## **2) COFINS Não-Cumulativo**

Fatos Geradores: 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004 e 31/07/2004.

Enquadramento Legal: Arts. 1º, 3º, e 5º da Lei nº 10.833/03

## **3) PIS Cumulativo:**

Fatos Geradores: 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004 e 31/12/2004.

Enquadramento Legal: Arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 07/70; e Arts. 2º, Inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

## **4) PIS Não-Cumulativo:**

Fatos Geradores: 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004 e 31/07/2004.

Enquadramento Legal: Arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/2002.

Sendo os lançamentos acima reflexos do lançamento de ofício do IRPJ, comprovada a omissão de receitas, a partir da falta de contabilização das notas fiscais de comissão, assim como da falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa, o valor da receita omitida deve ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da COFINS e do PIS/ PASEP.

Quanto à sistemática de tributação destas contribuições, tendo em conta as expressas disposições do art. 8º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 10, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, tem razão a defesa quanto ao erro de parte dos lançamentos, formalizados na sistemática da não-cumulatividade.

É a seguinte a redação dos preceitos em vigor, *in verbis*:

*LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002*

*Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:*

*(...)*

*II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;*

*LEI No 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003*

*Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:*

*(...)*

*II as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;*

*(...)*

Entretanto, a 7ª Turma da DRJ/SP1, esposou entendimento de que, em não havendo qualquer prejuízo à defesa, e se a alteração não implicar agravamento da exigência inicial, os lançamentos podem e devem ser retificados para a sistemática da cumulatividade prevista na Lei. Continuou, sua fundamentação no sentido de que, no caso concreto, tanto o contribuinte conhecia a legislação aplicável, que dela se utilizou expressamente para fundamentar a impugnação. Por fim, concluir seu entendimento que seria cabível a retificação porque esta não impunha qualquer inovação fática, bastando a alteração da alíquota aplicável, menos gravosa.

Contudo ousou discordar da autoridade julgadora *a quo*.

Determina o art. 10 do Dec. 70.235/1972 que o auto de infração “conterá obrigatoriamente”, dentre outros, “a disposição legal infringida e a penalidade aplicável”. Exige a Lei 9.784/1999, de seu turno, que devam ser observadas nos processos administrativos também “as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados” (art. 2.º, VIII) e que os atos administrativos “deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos” quando “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses”, “imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções” ou “decidam recursos administrativos” (art. 50, caput, I, II e V), sendo que a motivação “deve ser explícita, clara e congruente” (art. 50, § 1.º).

Somente com a plena motivação da autuação fiscal poderá o contribuinte exercer o contraditório e a ampla defesa, conhecendo, afinal, os exatos motivos que levaram a Administração a entender devido o tributo exigido e, assim, podendo impugná-los adequadamente.

Uma vez realizado o lançamento, o contribuinte, por óbvio, defende-se das acusações que lhe foram imputadas. A partir do momento em que a decisão de primeiro ou segundo grau modifique as razões do ato de imposição, o direito à defesa e ao contraditório resta atingido, já que não poderia o contribuinte presumir qual seria a fundamentação do órgão ou autoridade julgadora para manter o ato de imposição.

Disto resulta que a autoridade julgadora não poderá ajustar o lançamento de forma a agravar a situação do contribuinte ou a mantê-lo sob motivação ou capitulação legal distintas daquelas adotadas pela autoridade fiscal autuante.

Realmente, se o conhecimento dos fatos e da fundamentação efetiva da ação fiscal só forem possíveis com o recebimento da decisão prolatada pelo julgador apresentando novos motivos pelos quais o tributo exigido seria supostamente devido, tal não terá o efeito de

legitimar o ato de lançamento, já que o vício decorrente de motivação inadequada enseja nulidade e não anulabilidade, inviabilizando seu aproveitamento.

Portanto, se o auto de infração não preencheu os requisitos legais de validade (dentre os quais a devida motivação e a correta capitulação legal), a sua alteração por autoridade superior (quer em razão de impugnação/reclamação interposta pelo autuado, quer em procedimento de revisão de ofício) implica o reconhecimento dos vícios de que padecia a autuação (na hipótese em exame, por motivação e/ou capitulação legal inadequadas ou deficientes), resultando no reconhecimento de sua nulidade.

Em resumo, entendo que a autoridade julgadora *a quo* poderia ter ajustado o lançamento tão somente de forma benéfica ao contribuinte. Somente a autoridade fiscal – não a autoridade julgadora – pode ajustar o lançamento de forma prejudicial ao contribuinte, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública e desde que observado o disposto no art. 146 do CTN, nas hipóteses do art. 149 do CTN ou quando verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência, inovação ou alteração da fundamentação legal. Nestas situações, deverá ser lavrado novo auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se ao contribuinte o prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. Não poderá a autoridade julgadora manter a exigência sob motivação diversa da constante no termo de verificação fiscal e o erro na capitulação legal ensejará, sempre, a nulidade do respectivo lançamento.

Assim, uma vez constatado o erro na capitulação legal do lançamento quanto ao PIS e COFINS não cumulativos<sup>1</sup>, voto no sentido de decretar a nulidade do auto de infração relativo a tais fatos geradores, exonerando-se desta forma, os respectivos créditos tributários lançados de ofício.

### Da Decadência

No que tange à contagem do prazo decadencial, cumpre fazer remissão às disposições do CTN:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

*§4º. Se a Lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

(...)

<sup>1</sup> fatos geradores (31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004 e 31/07/2004) e Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

*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.*

Diante da grande divergência doutrinária e jurisprudencial acerca do tema, e tendo em conta os preceitos do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF<sup>2</sup> (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, cumpre adotar a decisão do Superior Tribunal de Justiça STJ, no Recurso Especial nº 973.733 SC, admitido como Recurso Representativo de Controvérsia (art. 543-C do CPC), em 12/08/2009, e transitado em julgado em 29/10/2009, de ementa com seguinte teor:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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*

<sup>2</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

*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).*

*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 efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.*

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

Decorre da decisão, que a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN depende não apenas de a Lei ordinária de instituição do tributo prever o pagamento antecipado da exação, mas de o sujeito passivo ter regularmente efetuado o pagamento, ainda que parcial do tributo devido, ou de tê-lo informado em declaração constitutiva do crédito tributário (DCTF), passível de inscrição em dívida ativa. Ainda de acordo com a decisão judicial, a aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN deve ser afastada, conforme expressamente previsto, caso comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso sob apreciação, como o sujeito passivo não pagou e não declarou em DCTF qualquer valor devido a título de **IRPJ ou CSLL**, relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004, dispensável a caracterização da fraude para que a contagem do prazo decadencial seja deslocada do art. 150, § 4º para o art. 173, I do CTN.

A alegação do contribuinte de que o IRRF sobre comissões e agenciamentos teria natureza de antecipação do próprio IRPJ que seria apurado e recolhido ao final de cada período de apuração, no entendimento deste relator, não merece prosperar. A natureza destes recolhimentos não se confunde nem se equipara à natureza do IRPJ recolhido por estimativa mensal e, ainda que equiparáveis fossem, ainda assim tais pagamentos não têm o condão de alterar a data de ocorrência do fato gerador do IRPJ, que para o contribuinte seria 31/12/2004, uma vez que o mesmo havia escolhido apurar o seu lucro tributável através do método do Lucro Real Anual.

A alteração do método para o Lucro Arbitrado, em razão da imprestabilidade da escrituração do contribuinte, que por imposição legal tem fatos geradores trimestrais, só teria o condão de alterar o prazo decadencial, caso tivesse o contribuinte declarado e pago o o IRPJ devido ao final dos quatro trimestres de 2004, o que não foi o caso.

Portanto, quanto ao IRPJ e CSLL, entendo que o início da contagem do prazo decadencial, por ausência de pagamento, deve seguir aquele previsto no artigo 173, I do CTN. Desta forma, seu marco inicial seria o dia 01/01/2006 e o seu prazo fatal 31/12/2010. Como a ciência do A.I se deu em 14/12/2009, entendo que o respectivo lançamento de ofício poderia ser efetuado pela autoridade fiscal, uma vez que o mesmo permanecia dentro do prazo de 05 (anos) a que dispunha.

Já com relação ao **PIS** e à **COFINS**, como constam débitos parcialmente declarados em DCTF e pagos, para o deslocamento do prazo decadencial para a regra do art. 173, I, do CTN, é imprescindível a comprovação da conduta fraudulenta adotada pela empresa, o que se passa a analisar.

Deixarei de analisar as competências 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2005, 30/06/2004 e 31/07/2004 para a COFINS e 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004 e 31/07/2004 para o PIS, por já ter manifestado no sentido de serem nulos os lançamentos, em razão do erro no enquadramento legal do auto de infração.

## **DO MÉRITO**

### **Fraude e Dolo na Conduta do Contribuinte:**

O Auto de Infração em questão foi lavrado com fundamento na impossibilidade de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”), e reflexos, pelo

método do lucro real – ao qual estava obrigada a Contribuinte – pois, no entendimento da Fiscalização, a escrituração não atendia a forma fiscal e comercial exigida em lei.

Com efeito, após longa e minuciosa fiscalização, onde o Contribuinte foi várias vezes intimado a apresentar sua escrituração, bem como regularizá-la, a Fiscalização concluiu pela imprestabilidade da contabilidade determinando o arbitramento do lucro, pois verificou que esta deixava de contemplar parte substancial de suas operações, e, ainda, por não ter ficado comprovada a regularidade da escrituração da sua movimentação financeira, relativamente aos depósitos e créditos efetuados em suas contas-correntes mantidas junto à várias Instituições Financeiras.

Assim, a Fiscalização arbitrou como base de cálculo do IRPJ a receita bruta da Contribuinte, obtida mediante planilha intitulada Resumo de Entrada de Serviços (fl. 190), a qual, diga-se de passagem, fora elaborada pelo próprio contribuinte, ainda que a *posteriori*, a Fiscalização tenha transcrito referida planilha em documento oficial (fls. 671/672).

Além do arbitramento do lucro, a Fiscalização aplicou multa de ofício qualificada – de 150% – por entender que o fato de a Contribuinte ter apresentado Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (“DIPJ”) com todos os valores “zerados” demonstra a intenção de ludibriar o Fisco, o que caracteriza fraude.

Diante das exigências constantes no Auto de Infração, a Contribuinte, em sede de Impugnação, alegou que a Fiscalização não dispunha de todos os elementos e meios para apurar o lucro arbitrado e que o conhecimento da receita bruta do contribuinte só se fez possível com a colaboração da interessada, o que, na sua visão, afastaria qualquer alegação de fraude ou dolo no sentido de se ocultar a ocorrência do fato gerador de impostos e contribuições.

Quanto à qualificação da multa, a Contribuinte afirmou que apesar da DIPJ/05 ter sido entregue zerada, as DCTFs do ano-calendário 2004, foram todas entregues, bem como foram efetuadas as retenções na fonte sobre referidas receitas de comissões e agenciamento, o que também não se coaduna com eventual alegação de fraude.

Tenho por entendimento que o dolo, a fraude e a simulação requerem provas diretas e objetivas, não admitindo presunção.

O fato da recorrente ter apresentado DIPJ/05 zerada fez com que a autoridade fiscal, de imediato, pudesse perceber que havia algo de errado, podendo, se assim quisesse, dar início a eventual procedimento fiscal. Corrobora esse entendimento o fato de que foram entregues as DCTFs e foram efetuadas as auto-retenções (cod. 8045) na fonte incidentes sobre as receitas de comissão e agenciamento, o que, ao meu ver, possibilitava à Fiscalização identificar inconsistências na documentação do interessado.

Assim, a não entrega de declaração ou sua entrega sem movimento, por si só, não caracteriza ação ou omissão dolosa com a finalidade de sonegar tributo ou retardar o conhecimento da autoridade fiscal. Para exigência da multa qualificada é necessário prova concreta de que a contribuinte praticou ação ou omissão com a intenção de sonegar tributo ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade responsável pela arrecadação.

Entendo por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos (materiais) da conduta que se adjectiva como dolosa. Nas palavras do ilustre conselheiro Claudemir Malaquias, o dolo é “saber e querer a realização da conduta e não exige a consciência da ilicitude”.

Permaneço com o entendimento que era adotado em antigos julgados deste Conselho, onde prevalecia a idéia de que só se pode falar em ocorrência de fraude naqueles procedimentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (somente quando apresentadas reiteradamente).

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos ou fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Há documentos zerados, mas que podem facilmente ser cotejados com outros documentos entregues pelo mesmo contribuinte que facilmente desmentem a tal DIPJ zerada.

Portanto, a aplicação da multa qualificada de 150% somente pode ser imputada ao sujeito passivo em casos de existência real e comprovada de fraude ou de comprovado intuito de fraude, o que não me parece ser o caso destes autos.

Ademais, como bem demonstrou a Recorrente, ainda que com documentos extemporâneos, sobre os quais já me manifestei em tópico alhures, para os anos-calendário anteriores foram entregues as DIPJs correspondentes (DIPJ/03 e DIPJ/04), o que comprova que a entrega da DIPJ/05 tratava-se de fato isolado e não pratica contumaz e reiterada do contribuinte no sentido de se tentar ocultar a ocorrência dos fatos geradores de impostos e contribuições.

Isto posto, voto no sentido de desqualificar a ocorrência de fraude e dolo na conduta do contribuinte, razão pela qual entendo indevida a qualificação da multa de ofício.

### **Depósitos não comprovados. Majoração Incorreta da Base de Cálculo**

Alega a recorrente que, não obstante a d. fiscalização ter adotado o seu demonstrativo de entrada de serviços para apurar o quantum da receita bruta do ano-calendário de 2004, tais valores foram acrescidos por depósitos tidos como não comprovados. Tal raciocínio, na visão da interessada estaria equivocado, uma vez que tais valores representam receitas de terceiros ou mesmo valores que já compuseram a receita bruta das comissões.

Com efeito, a problemática trazida nestes autos, gira em torno da verificação das diferenças de valores entre os depósitos não identificados e os documentos que deram suporte às operações, de modo a possivelmente justificar a origem do montante de R\$ 5.463.134,90 incluídos na base de cálculo da exação.

A DRJ/SP1, em revisão do lançamento entendeu por bem admitir o mesmo critério adotado no lançamento, entende como admissíveis divergências de até 8% entre o valor dos depósitos e da documentação comprobatória. Ao assim fazer, chegou-se a conclusão de que o valor dos depósitos cuja origem seria plenamente identificável era de R\$ 4.561.471,44 e não R\$ 196.086,57. Ainda assim, a recorrente entende que a totalidade dos valores poderiam ser identificados adotando-se o critério de divergência de 8%.

A título exemplificativo a recorrente traz uma reconciliação para análise:

#### Análise do Fisco:

| N.º | Banco    | Data       | Valor depósito | Valor documento | Valor da Divergência | Percentual da divergência |
|-----|----------|------------|----------------|-----------------|----------------------|---------------------------|
| 11  | Bradesco | 03/03/2004 | R\$ 22.648,98  | R\$ 29.624,02   | R\$ 6.975,04         | 30,80%                    |

#### Análise da Recorrente, após a reconciliação:

| Data       | Valor depósito | Cientes           | Fatura n.º | Vencimento | Fls.   | Valores       | Divergência | Percentual da divergência |
|------------|----------------|-------------------|------------|------------|--------|---------------|-------------|---------------------------|
| 04/03/2004 | R\$ 22.639,98  | Red Bull          | 201004598  | 04/03/2004 | doc.05 | R\$ 6.638,80  | R\$ 858,94  | 3,79%                     |
|            |                | Telebahia         | 141000282  | 04/03/2004 | doc.06 | R\$ 14.529,82 |             |                           |
|            |                | Fox Latin America | 201004594  | 04/03/2004 | doc.04 | R\$ 612,42    |             |                           |
| Total:     |                |                   |            |            |        | R\$ 21.781,04 |             |                           |

Em que pesem as alegações acima da recorrente, entendo que a mesma teve oportunidade e tempo suficientes para comprovar a correta determinação da base de cálculo do imposto devido, através da identificação, com documentos hábeis e idôneos, dos depósitos existentes em suas contas bancárias.

No exemplo acima, a recorrente junta três clientes e três faturas distintas na composição de um único depósito, sem contudo explicar o porquê de termos três clientes realizando um único depósito. Ademais, também não explica o erro na seleção do documento quando da análise do fisco, quero dizer, porque que o Valor de R\$ 29.624,04 usado como parâmetro pelo fisco não deve prevalecer.

Assim, entendo que deve ser mantida a exigência, quando a falta de correspondência entre os valores dos depósitos e da documentação apresentada superar o limite de 8%, e também quando a contribuinte, apesar de mencionar a documentação na planilha de fls. 3696/3723, deixou de apresentá-la.

Nesse tópico não faço ressalvas ao que já fora decidido em Primeira Instância, devendo ser mantido o lançamento nos termos do demonstrativo juntado ao final do acórdão da DRJ/SP1, porque não comprovada a origem dos valores constantes do referido demonstrativo e também devem ser mantidos os depósitos comprovados mediante as notas fiscais de emissão da fiscalizada, mas cujos valores não integram o “Registro de Entrada de Serviços”.

#### Da Decadência para o PIS e a COFINS Afastada a Hipótese de Fraude

Com relação ao PIS e à COFINS, constam débitos declarados em DCTF e pagos, ainda que parcialmente para todos os meses do ano-calendário em questão (conforme relatórios do SINAL de fls. 675/678). Desta maneira, entendo que os lançamentos efetuados para os meses de janeiro à novembro de 2004 estariam fulminados pela decadência.

Contudo, as os fatos geradores ocorridos em 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2005, 30/06/2004 e 31/07/2004 da COFINS e 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004 e 31/07/2004 do PIS, já estão exoneradas por outro fundamento, qual seja, a nulidade do lançamento.

Assim, reconhecida a decadência dos lançamentos para os fatos geradores até 18/12/20004, tenho que encontram-se decaídos todos os outros fatos geradores, salvo o fato gerador de 31/12/2004.

## CONCLUSÃO

De ante de todo o acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e de DAR PROVIMENTO PARCIAL Recurso Voluntário para:

1) anular os lançamentos de ofício quanto aos seguintes fatos geradores por força do erro no enquadramento legal do auto de infração:

1.1.) 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2005, 30/06/2004 e 31/07/2004 para a COFINS; e

1.2.) 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004 e 31/07/2004 para o PIS;

2) cancelar os lançamentos de ofício quanto aos seguintes fatos geradores, por entender que havia decaído o direito da Fazenda de proceder com o lançamento de ofício, por força da aplicação do art. 150 do CTN:

2.1.) 31/01/2004, 31/08/2004, 31/09/2004, 31/10/2004, 31/11/2004 para a,COFINS; e

2.2.) 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, para o PIS; e

3) desqualificar a multa de ofício lançada em 150%, reduzindo-a para o percentual de 75%;

Sala de Sessões, 03 de março de 2016.

(documento assinado digitalmente)  
Hélio Eduardo de Paiva Araújo- Relator

## Voto Vencedor

Wilson Fernandes Guimarães, Redator Designado.

Em que pese a densa argumentação expendida pelo Ilustre Conselheiro Relator, relativamente à qualificação da multa e, por decorrência, à caducidade do direito de a Fazenda promover os lançamentos tributários, o Colegiado decidiu de forma diversa.

Em seu pronunciamento, assinala o Ilustre Relator, relativamente às matérias em questão:

[...]

Quanto à qualificação da multa, a Contribuinte afirmou que apesar da DIPJ/05 ter sido entregue zerada, as DCTFs do ano-calendário 2004, foram todas entregues, bem como foram efetuadas as retenções na fonte sobre referidas receitas de comissões e agenciamento, o que também não se coaduna com eventual alegação de fraude.

Tenho por entendimento que o dolo, a fraude e a simulação requerem provas diretas e objetivas, não admitindo presunção.

O fato da recorrente ter apresentado DIPJ/05 zerada fez com que a autoridade fiscal, de imediato, pudesse perceber que havia algo de errado, podendo, se assim quisesse, dar início a eventual procedimento fiscal. Corrobora esse entendimento o fato de que foram entregues as DCTFs e foram efetuadas as auto-retenções (cod. 8045) na fonte incidentes sobre as receitas de comissão e agenciamento, o que, ao meu ver, possibilitava à Fiscalização identificar inconsistências na documentação do interessado.

Assim, a não entrega de declaração ou sua entrega sem movimento, por si só, não caracteriza ação ou omissão dolosa com a finalidade de sonegar tributo ou retardar o conhecimento da autoridade fiscal. Para exigência da multa qualificada é necessário prova concreta de que a contribuinte praticou ação ou omissão com a intenção de sonegar tributo ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade responsável pela arrecadação.

Entendo por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos (materiais) da conduta que se adjetiva como dolosa. Nas palavras do ilustre conselheiro Claudemir Malaquias, o dolo é “saber e querer a realização da conduta e não exige a consciência da ilicitude”.

Permaneço com o entendimento que era adotado em antigos julgados deste Conselho, onde prevalecia a idéia de que só se pode falar em ocorrência de fraude naqueles procedimentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (somente quando apresentadas reiteradamente).

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos ou fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Há documentos zerados, mas que

podem facilmente ser cotejados com outros documentos entregues pelo mesmo contribuinte que facilmente desmentem a tal DIPJ zerada.

Portanto, a aplicação da multa qualificada de 150% somente pode ser imputada ao sujeito passivo em casos de existência real e comprovada de fraude ou de comprovado intuito de fraude, o que não me parece ser o caso destes autos.

Ademais, como bem demonstrou a Recorrente, ainda que com documentos extemporâneos, sobre os quais já me manifestei em tópico alhures, para os anos-calendário anteriores foram entregues as DIPJs correspondentes (DIPJ/03 e DIPJ/04), o que comprova que a entrega da DIPJ/05 tratava-se de fato isolado e não pratica contumaz e reiterada do contribuinte no sentido de se tentar ocultar a ocorrência dos fatos geradores de impostos e contribuições.

Isto posto, voto no sentido de desqualificar a ocorrência de fraude e dolo na conduta do contribuinte, razão pela qual entendo indevida a qualificação da multa de ofício.

...

#### **Da Decadência para o PIS e a COFINS Afastada a Hipótese de Fraude**

Com relação ao **PIS** e à **COFINS**, constam débitos declarados em DCTF e pagos, ainda que parcialmente para todos os meses do ano-calendário em questão (conforme relatórios do SINAL de fls. 675/678). Desta maneira, entendo que os lançamentos efetuados para os meses de janeiro à novembro de 2004 estariam fulminado pela decadência.

Aos olhos do Colegiado, todavia, o fato de a contribuinte ter apresentado, relativamente ao ano submetido a exame por parte da Fiscalização, declaração de informações ZERADA, não constituiu o único elemento justificador da exasperação da penalidade.

Em conformidade com o Termo de Constatação Fiscal de fls. 674/682, embora o seu Balancete apontasse receitas no montante de R\$ 3.558.126,96, o que por si só já representava fato indicativo da intenção de evitar a incidência das exações devidas haja vista a declaração ZERADA, em resposta à intimação formalizada no curso da ação fiscal, a própria contribuinte admitiu que o total de receitas de comissões auferidas no ano de 2004 foi de R\$ 24.634.899,03 (doc. de fls. 185).

No caso, estamos diante de PROVA DIRETA da omissão de receitas.

O fato de a contribuinte ter, ela própria, apontado a omissão de receitas, não produz qualquer efeito na aplicação da sanção, eis que ausente norma tributária nesse sentido.

Ainda que se desconsidere o montante de receita derivado da aplicação da presunção estampada no art. 42 da Lei nº 9.430/96 (R\$ 5.463.134,90), o montante contabilizado, que sequer foi declarado ao Fisco, no valor de R\$ 3.558.126,96, correspondeu tão somente a algo em torno de 14,4% da receita que a própria contribuinte admite que auferiu.

É digno de destaque também que, para uma receita contabilizada de R\$ 3.558.126,96, a contribuinte escriturou custos e despesas de R\$ 6.365.511,42, evidenciando, mais uma vez, a efetiva intenção de não submeter à tributação a renda verdadeiramente auferida.

Correta, portanto, para o Colegiado, a exasperação da penalidade por parte da autoridade fiscal.

Por decorrência, descabe também falar em caducidade do direito de se efetuar o lançamento tributário relativo ao PIS e COFINS, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2004, 31/08/2004, 31/09/2004, 31/10/2004 e 31/11/2004 (COFINS), e 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004 e 30/11/2004 (PIS), eis que, presente o dolo na conduta, tornam-se inaplicáveis as disposições do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). No caso, a decadência rege-se pelo disposto no inciso I do art. 173 do mesmo diploma.

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 14/12/2009, de modo que, no que diz respeito aos fatos geradores acima mencionados, referida providência foi adotada dentro do prazo legalmente estabelecido, vez que, observado o disposto no já citado inciso I do art. 173 do CTN, a data fatal para tanto seria 31.12.2009.

Amparada em tais fundamentos, decidiu a Turma Julgadora, por maioria, manter a multa de ofício no percentual de 150% e manter a incidência do PIS e da COFINS em relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos de 31/01/2004, 31/08/2004, 31/09/2004, 31/10/2004 e 31/11/2004 (COFINS), e 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004 e 30/11/2004 (PIS).

(documento assinado digitalmente)  
Wilson Fernandes Guimarães