



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

Processo nº	19515.008127/2008-61
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	1301-002.171 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	24 de janeiro de 2017
Matéria	OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes	MARINGÁ PASSAGENS E TURISMO LTDA. FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

LANÇAMENTO. NULIDADE. VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. PARTE NÃO AFETADA PELO VÍCIO.

Subsiste o lançamento tributário, mesmo na hipótese de nulidade de uma de suas partes, se o vício não afetar a totalidade do ato administrativo.

LANÇAMENTO. INOVAÇÃO PELO ÓRGÃO JULGADOR. FATOS E FUNDAMENTOS JURÍDICOS.

A inovação do lançamento pelo órgão julgador só ocorre quando há modificação da matéria fática e dos fundamentos jurídicos.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, existindo o pagamento a que se refere o *caput* do art. 150 do CTN, o termo inicial do prazo de decadência é a data de ocorrência do fato gerador.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS VALORES DEPOSITADOS. INSUBSTÂNCIA DO LANÇAMENTO.

O lançamento de crédito tributário, baseado em depósitos bancários, é insubsistente quando, mediante documentação hábil, se comprova a origem dos valores depositados.

REGISTRO CONTÁBIL. REDUÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. OMISSÃO DE RECEITAS.

É cabível o lançamento por omissão de receitas quando o contribuinte não consegue comprovar documentalmente os registros contábeis que afetam o resultado do período, seja diminuindo o lucro ou aumentando o prejuízo.

IMPOSTO DE RENDA. LUCRO ARBITRADO. HIPÓTESES DEFINIDAS NA LEI. VÍCIOS PONTUAIS DA ESCRITA CONTÁBIL.

O lucro arbitrado é forma de apuração da base de cálculo do IRPJ que só é admitida nas hipóteses taxativamente previstas na lei, entre as quais não se incluem vícios pontuais que não tornem imprestável a escrita contábil.

IRPJ. LUCRO REAL. PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

A apuração da base de cálculo do IRPJ pelo lucro real impõe a incidência não cumulativa do PIS.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. DEDUÇÃO.

O Imposto de Renda retido na fonte, ou recolhido pelo próprio contribuinte, tem natureza de antecipação e, assim, deve ser deduzido do valor do imposto lançado, se tal dedução não tiver sido feita quando do lançamento.

IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, (1) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; (2) DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para: (a) por unanimidade, reconhecer a decadência para PIS e COFINS nos períodos de janeiro a novembro de 2003; (b) por unanimidade, admitir que o imposto de renda retido na fonte seja deduzido do IRPJ lançado; (c) por maioria de votos, afastar a infração referente a depósitos bancários, vencidos, neste ponto, os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha, que mantinham esta exigência; e (d) no que se refere às outras duas infrações, NEGAR provimento ao recurso, por maioria de votos, vencido o Relator Conselheiro Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto Silva Junior. Designado redator *ad hoc* (Portaria CARF nº 107/2016) o Conselheiro Roberto Silva Júnior.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
Waldir Veiga Rocha - Presidente

Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira - Relator

(ASSINADO DIGITALMENTE)
Roberto Silva Junior - Redator Designado e Redator *ad hoc* (Portaria CARF nº107/2016)

O julgamento teve início na sessão de 5 de abril de 2016, sob a relatoria do Conselheiro Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira, sendo naquela ocasião interrompido por pedido de vista. Diante do afastamento definitivo do Conselheiro relator, o julgamento prosseguiu nesta sessão nos termos da Portaria CARF nº 107/2016.

Participaram desta sessão de julgamento os conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. O Conselheiro Marcelo Malagoli da Silva não participou deste julgamento.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 69.530/69.565 e de Recurso de Ofício em face da decisão da 4ª Turma da DRJ/São Paulo I (fls. 69.462/69.504), que julgou a **IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE**, conforme ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano calendário: 2003

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, e as demais contribuições são tributos, em regra, sujeitos a lançamento por homologação. Contudo, não havendo pagamento antecipado ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN. No caso em discussão de omissão de receita, como não houve pagamento antecipado, não ocorreu a decadência alegada.

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente serão considerados nulos os atos em que presentes quaisquer das circunstâncias estabelecidas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Incomprovada a presença, não há que se falar em nulidade.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Configuram omissão de receita ou rendimento os valores creditados em conta bancária cuja origem não tenha sido comprovada, mediante documentação hábil e idônea, pelo contribuinte regularmente intimado.

Deve ser exonerada a parte do lançamento relativa aos depósitos que a diligência considerou como comprovados.

PASSIVOS NÃO COMPROVADOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Caracteriza-se como omissão de receitas obrigações cuja origem não tenha sido comprovada com documentação hábil e idônea. Deve ser exonerada a

parte do lançamento relativa aos passivos que a diligência considerou como comprovados.

PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo o para o sujeito passivo, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplicar-se à tributação dele decorrente.

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto à contribuinte foi identificada a ocorrência de três infrações referentes à presunção de omissão de receitas tendo em vista a constatação de:

a) Presunção de Omissão de Receita – Depósitos bancários de origem não comprovada – Face à insuficiência de comprovação de parte das operações, foi tributado o total de R\$ 53.899.172,40 como presunção de omissão de receita, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

b) Presunção de Omissão de Receitas – Redução de Contas de Resultado (Receitas) sem a Devida Comprovação - Foram contabilizados descontos obtidos dos fornecedores, decorrentes de pagamentos de passagens aéreas, diárias de hotéis e outros, que foram contabilizados na conta “4.2.1.01.002 - Descontos e Abatimentos Obtidos”. Ao final de cada mês, os saldos destas receitas eram zerados mediante lançamento a débito nesta conta, e a crédito da conta “1.1.2.05.004 - Repasse Recebido a Cliente”, conta pertencente ao subgrupo da Conta Corrente de Clientes pertencente ao ativo circulante. Instada a se manifestar, a contribuinte informou que na conta “1.1.2.05.004” são registrados os valores dos descontos obtidos e que são repassados para os seus clientes. Entretanto, não foi apresentada a identificação destes clientes aos quais esses valores foram repassados, indicando o valor e a data de cada repasse, assim como a apresentação dos respectivos comprovantes. Desta forma a autoridade autuante entendeu que, apesar de a conta “1.1.2.05.004 - Repasse Recebido a Cliente” ser do ativo, trata-se de redutora de contas a receber, ou seja, tem natureza credora, e por isso representa obrigações com terceiros. Sendo assim, foi tributado o valor total de R\$ 17.762.986,37, como presunção legal de omissão de receita em decorrência de passivo não comprovado, com fulcro no art. 281, inciso III, do RIR/99.

c) Omissão de Receitas – Receitas Contabilizadas em Contas Patrimoniais sem Justificativa. Relata a autoridade fiscal que a contribuinte se valeu da utilização de diversas contas de natureza transitória. Assim, o registro contábil de recebimentos de notas fiscais e comissões aéreas e terrestres tiveram como contrapartida contas transitórias do ativo circulante e do passivo circulante. Após análise da escrituração e documentação apresentada pela contribuinte entendeu a Fiscalização que as receitas eram provenientes, de fato, de prestação de serviços e comissões, e portanto deveriam ter sido integralmente transferidas para contas de resultado, com base no art. 279 do RIR/99. Foi incluído na base de cálculo o valor de R\$ 16.317.991,00.

Dessa forma, foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins de fls. 1.732/1.764, cuja ciência deu-se em 12/12/2008.

A contribuinte apresentou impugnação de fls. 1.792/1.827. Em razão dos argumentos da defesa, os autos foram encaminhados para diligência pelo Relator da 4ª Turma da DRJ/São Paulo I, sendo o resultado apresentado pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo no “Relatório de Diligência Fiscal” de fls. 69.232/69.249.

A contribuinte manifestou-se sobre as conclusões da diligência por meio da petição de fls. 69.256/69.280.

Por sua vez, a 4ª Turma da DRJ/São Paulo I, em sessão realizada no dia 22/11/2012, no Acórdão nº 16-42.088, de fls. 69.462/69.504, tomando como referência os resultados apresentados pela diligência, julgou a impugnação procedente em parte, para:

1) excluir da base de cálculo dos lançamentos de ofício da primeira infração o valor de R\$ 53.515.073,81, relativo à presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e manter a exigência de R\$ 384.098,59;

2) excluir da base de cálculo dos lançamentos de ofício da segunda infração o valor de R\$ 5.338.737,72, relativo à presunção de omissão de receitas do passivo não comprovado, e manter a exigência de R\$ 12.424.248,65; e

3) manter integralmente a exigência correspondente à terceira infração, no valor de R\$ 16.317.991,00.

A decisão de primeira instância foi cientificada à contribuinte em 28/01/2013, por meio do “AR” de fl. 69.519. Foi interposto recurso voluntário em 27/02/2013 de fls. 69.530/69.565, no qual discorre sobre os seguintes aspectos:

a) nulidade do lançamento fiscal;

b) decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 12 de dezembro de 2003;

c) inexistência de passivo fictício,

d) incerteza dos lançamentos referentes às infrações II e III, incorrendo em duplicidade de exigências fiscais,

e) necessidade de dedução do imposto de renda retido na fonte recolhido pela contribuinte sob o código 8045, no valor retido de R\$ 223.988,22.

f) incorreção do regime de tributação adotado pela Fiscalização (lucro real).

No que concerne ao PIS, foi aplicada alíquota relativa ao regime não cumulativo (1,65%), contudo, em razão do caso concreto implicar em arbitramento do lucro, caberia a alíquota do regime cumulativo (0,65%).

Remetidos os autos para julgamento do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foram distribuídos para Relatoria do ilustre Conselheiro André Mendes Moura.

Ao apreciar o Recurso Voluntário observou-se a existência de questão prejudicial de mérito relativos à suposta decadência sobre partes dos tributos objeto dos autos de infração, nos termos a seguir transcritos do voto do ilustre Relator:

“Ou seja, são dois os aspectos determinantes para verificar se cabe a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN:

1º) constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, sendo que, caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante art. 62-A, Anexo II do Regimento Interno do CARF.

2º) verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I, do CTN.

Quanto ao conceito de declaração prévia de débito, entendo, numa acepção geral, que se caracteriza por ato que implique em confissão da dívida por parte do sujeito passivo. Assim, podem também ser considerados, além do pagamento espontâneo, por exemplo, o débito confessado em DCTF, em compensação tributária ou parcelamento.

Analizando o caso concreto, aduz a recorrente que, considerando-se a ciência dos autos de infração em 12/12/2008 e a contagem prevista no art. 150, § 4º do CTN, os lançamentos de ofício anteriores a 12/12/2003 estariam fulminados pela decadência. Acostados autos comprovantes de pagamento de PIS, Cofins e IRRF (Código de Receita 8045) de fls. 69.648/69.753, o que justificaria a contagem do prazo decadencial com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Verifica-se que a ciência dos autos de infração deu-se em 12/12/2008.

No que concerne ao PIS e à Cofins, encontram-se sob regime de apuração mensal. Tomando-se a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN (em que o termo inicial da contagem dar-se-ia no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado), a contagem para o lançamento mais antigo (P.A. 31/01/2003) teria início em 01/01/2004, e o termo final dar-se-ia em 31/12/2008. Nesse caso, não teria extrapolado a contagem do prazo decadencial. Por outro lado, caso se tome a contagem do art. 150, § 4º, do CTN, os lançamentos de janeiro a novembro de 2003 (P.A. 31/01/2003 até 31/11/2003) estariam fulminados pela decadência.

Tendo em vista que não houve qualificação da multa de ofício, resta observar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, para definir qual o prazo de contagem decadencial que deve ser aplicado.

A recorrente acostou aos autos, às fls. 69.648/69.686, comprovantes de arrecadação com códigos de receita 2172 e 8109, referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2003. Caso se confirme a ocorrência dos pagamentos, o prazo decadencial a ser aplicado para o PIS e a Cofins é o previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Contudo, há que se confirmar a autenticidade dos pagamentos, tarefa que deve ser executada pela unidade preparadora, por meio de diligência a ser encaminhada.

Em se tratando de IRPJ e CSLL, para o regime de tributação do lucro real anual, o fato gerador só se aperfeiçoa no dia 31 de dezembro do ano calendário. Portanto, para o IRPJ e a CSLL, o fato gerador sob referência é o de 31/12/2003. E, mesmo se tomando a contagem do prazo decadencial mais favorável à recorrente, qual seja, o art. 150, § 4º, do CTN, não há que se falar em decadência, vez que os lançamentos de ofício poderiam ter sido cientificados até 31/12/2008, e, como já visto, a ciência à contribuinte deu-se em 12/12/2008.

Ainda assim, entendo ser pertinente diligência para verificar a autenticidade dos pagamentos referentes ao IRRF, código de receita 8045, fls. 69.689/69.573.

Trata-sede retenção prevista no art. 651, do RIR/99:

Art. 651. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas (Lei nº 7.450, de 1985, art. 53, Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 8º, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º):

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais.

II - por serviços de propaganda e publicidade.

§ 1º No caso do inciso II, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio e televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços (Lei nº 7.450, de 1985, art. 53, parágrafo único).

§ 2º O imposto descontado na forma desta Seção será considerado antecipação do devido pela pessoa jurídica.

O MAFON (Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte), disponível no sítio da Receita Federal, esclarece sobre a responsabilidade da retenção:

RESPONSABILIDADE/RECOLHIMENTO

O recolhimento do imposto deverá ser efetuado pela pessoa jurídica que receber de outras pessoas jurídicas importâncias a título de comissões e corretagens relativas a:

a) colocação ou negociação de títulos de renda fixa;

b) operações realizadas em Bolsas de Valores e em Bolsas de Mercadorias;

c) distribuição de emissão de valores mobiliários, quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora;

d) operações de câmbio;

e) vendas de passagens, excursões ou viagens;

f) administração de cartões de crédito;

g) prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeições convênio;

h) prestação de serviço de administração de convênios.

O recolhimento do imposto cabe à fonte pagadora, no caso de pagamento de comissões e corretagens a outro título.

Os rendimentos e o respectivo imposto sobre a renda na fonte devem ser informados na Declaração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) da pessoa jurídica que tenha pago a outras pessoas jurídicas comissões e corretagens nas hipóteses mencionadas nas letras de “a” a “h”.

As pessoas jurídicas que tenham recebido importâncias a título de comissões devem fornecer às pessoas jurídicas que as tenham pago, até 31 de janeiro de cada ano, documento comprobatório com indicação do valor das importâncias e do respectivo imposto sobre a renda recolhido, relativos ao ano-calendário anterior. (grifei).

Conforme o MAFON, a pessoa jurídica que receber importâncias recebidas a título de comissões decorrentes de vendas de passagens, excursões ou viagens, deve efetuar o recolhimento do imposto na alíquota de 1,5%. Trata-se precisamente da fonte de receitas da recorrente, conforme constatado pela autoridade autuante à fl. 1.716 do Termo de Constatação Fiscal: A receita bruta informada no ano-calendário de 2003, R\$ 5.985.067,86, foi basicamente proveniente de comissões de serviços de turismo.

Observe-se que se trata de situação em que não é o tomador de serviços que tem a responsabilidade de efetuar a retenção, na condição de sujeito passivo indireto. Pelo contrário, no caso em tela, é a própria pessoa jurídica que aufera rendimentos a título de comissão é quem deve recolher o imposto na fonte, a título de antecipação. Por sua vez, o imposto retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração trimestral ou anual.

Portanto, caso seja confirmada a autenticidade dos comprovantes de arrecadação de IRRF, devem ser deduzidos do IRPJ apurado no lançamento de ofício.”

Desta forma, tendo em vista a conversão do julgamento em diligência, os autos foram encaminhados para a unidade preparadora para elaboração de relatório fiscal, conforme solicitado no v. acórdão.

Como resultado da diligência, verifica-se a juntada das consultas internas do sistema da Receita Federal (fls. 71.705 a 71.819) e parecer do Sr. Auditor Fiscal, acompanhado de quadros demonstrativos dos pagamentos, que confirmaram a autenticidade dos seguintes pagamentos:

- COFINS anexadas a este processo às fls. 71.705 a 71.726;
- PIS anexadas a este processo às fls. 71.727 a 71.747;
- IRRF (cód.8045) anexadas a este processo às fls. 71.748 a 71.819.

Nessa esteira, o relatório fiscal concluiu pela autenticidade dos pagamentos relacionados entre as fls. 69.648 e 69.753 destes autos.

Cientificado sobre o resultado da diligência, o recorrente manifestou-se as fls. 71.827 a 71.832.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira

Voto proferido pelo Relator na sessão de julgamento de 5 de abril de 2016.

Tempestividade

A ciência do Acórdão deu-se em 28/01/2013 e o Recurso Voluntário foi apresentado em 27/02/2013. O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar

Inicialmente, é preciso enfrentar a questão prejudicial de mérito relativa a contagem do prazo decadencial, para verificar se o caso concreto se enquadra na aplicação do art. 150, § 4º, ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Para definição do enquadramento da contagem do prazo decadencial, necessário observar se houve o pagamento espontâneo do débito por parte do contribuinte, sendo que, em caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, I, do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça.

No julgamento anterior convertido em diligência, foi determinada a devolução destes autos para a autoridade preparadora com a finalidade de autenticar os pagamentos juntados pela contribuinte através de relatório fiscal.

Conforme se depreende do parecer formulado pela autoridade competente acostado as fls. 71.820 a 71.823, o relatório fiscal conclui pela autenticidade dos pagamentos relacionados entre as fls. 69.648 e 69.753 destes autos.

Dessa forma, foram autenticados os comprovantes de arrecadação com códigos de receita 2172 e 8109, COFINS e PIS, referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2003. Em assim sendo, o prazo decadencial a ser aplicado para esses tributos é o previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Conclui-se então que os lançamentos de PIS e COFINS, referentes aos meses de janeiro a novembro de 2003 (P.A 31/01/2003 a 31/11/2003) estão fulminados pela decadência e devem ser excluídos do crédito tributário.

Relativamente aos pagamentos de IRRF, os comprovantes acostados as fls. 69.689/69.573, código de receita 8045, foram autenticados pela unidade verificadora, e, portanto, devem ser deduzidos do IRPJ apurado no lançamento de ofício.

Quanto à alegação de nulidade levantada pela contribuinte, entendo que no caso em discussão não se verifica nenhuma das situações elencadas no art. 59, incisos I e II do Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual entendo não haver vício de nulidade nas autuações lavradas em face da contribuinte.

Mérito

Omissão de Receitas: depósitos bancários

A omissão de receita ou de rendimentos caracteriza-se também pelos valores creditados em contas mantidas junto a instituições financeiras, sem comprovação hábil e idônea da origem dos recursos.

Em decorrência da ação fiscal e dos extratos bancários fornecidos pela contribuinte, foi requerido pela autoridade competente comprovação da origem de depósitos e créditos selecionados, além das devidas escriturações nos livros contábeis.

Instada a sem manifestar, a contribuinte apresentou uma planilha informando, de forma genérica, que estes depósitos ou créditos se referiam a recebimentos de faturas de venda de passagens aéreas, parte terrestre ou comissões e, quanto aos documentos, apresentou somente extratos de "*Lançamento em Conta*", do sistema de contabilidade de uso interno denominado "*Gatecash*" ou extrato de "*Conciliação Bancária*".

Como tais documentos não foram suficientes para a comprovação de parte das operações, foi tributado o total de R\$ 53.899.172,40 como presunção de omissão de receita, com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Por ocasião do julgamento da Impugnação da Contribuinte, a DRJ solicitou diligência à DEFIC/SPO para análise dos documentos trazidos pela contribuinte, de forma a possibilitar a adequada instrução dos autos, propiciando condições necessárias ao julgamento do contencioso administrativos fiscal.

Através do Relatório Fiscal, a autoridade fiscal constatou que os créditos e depósitos foram quase que na sua totalidade provenientes da cobrança das faturas de seus clientes e que não constituíram receita da atividade da contribuinte.

A fiscalização concluiu que, exceto os depósitos e créditos provenientes dos incentivos e metas de vendas pagas pelas companhias aéreas, todos os demais encontram-se satisfatoriamente comprovados, considerando que, de acordo com a documentação apresentada na impugnação e no curso da diligência fiscal, se mostram provenientes do recebimento de bilhetes aéreos, reservas de hotéis e pacotes de viagens intermediados pelo contribuinte e repassados aos prestadores de serviço e que, portanto, não constitui receita da contribuinte.

No quadro elaborado pela fiscalização verifica-se que o montante dos depósitos e créditos não comprovados, sobre os quais prevalecem a presunção legal de omissão de receitas e a exigência fiscal correspondente, totaliza a quantia de R\$ 384.098,59 e refere-se aos meses de janeiro, março, agosto, setembro, outubro e novembro de 2003, ou seja, todos fulminados pela decadência, conforme já decidido acima.

Sendo assim, relativamente à infração tributária de omissão de receitas provenientes de depósitos e créditos em conta não comprovados, opino pela exclusão integral do valor remanescente de R\$ 384.098,59 do crédito tributário.

Omissão de Receitas

Redução de Contas de Resultado (Receitas) sem a devida comprovação

No v. acórdão recorrido, a DRJ assim se manifestou sobre a alegação de não aplicação do conceito de passivo fictício neste caso concreto:

“Quanto à alegação da não aplicação do conceito de passivo fictício no presente caso, diferentemente do que entende a Impugnante está perfeitamente caracterizada esta situação quando é apresentada uma conta redutora de conta a receber, ou seja, conta de ativo com saldo credor que se caracteriza como um passivo e que não são apresentados documentos comprovando individualmente os beneficiários destes créditos (obrigação para Impugnante). Aplica-se no caso o que prevê o inciso III do artigo 281. Como presunção legal, o ônus da prova cabe ao contribuinte, *in verbis*:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada. (g.n.”).

A diligência requerida pela DRJ reconheceu como passivo comprovado o valor de R\$ 5.338.737,72 de um total de R\$ 17.762.986,37, inicialmente não comprovado.

Esclareceu ainda que a apresentação de mais cópias de cheques provando os repasses e a relação anexada discriminando os valores que foram repassados aos clientes ou fornecedores em exercícios seguintes, não são suficientes para a devida comprovação, pois, não foram apresentados os devidos lançamentos individualizados no livro razão com os documentos suporte, como recibo assinado pelo beneficiário, não bastando somente a apresentação de cópias de cheques em nome dos mesmos.

Com base no apurado na diligência, a DRJ acatou a conclusão da mesma, ou seja, *in verbis*:

“Considerando as justificativas e os elementos comprobatórios apresentados na sua impugnação e no curso desta diligência fiscal relativamente ao item II do auto de infração, a fiscalização conclui que as deduções em contas de resultado levadas a efeito pelo contribuinte encontram-se parcialmente comprovados, merecendo os necessários ajustes conforme se demonstra a seguir:

MÊS	REDUÇÃO INDEVIDA	REPASSES COMPROVADOS		REDUÇÃO INDEVIDA
	AUTO DE INFRAÇÃO	FATURAS GATE	FATURAS REGENTE	NÃO COMPROVADA
JAN	1.042.963,33	119.984,23	3.555,93	919.423,17
FEV	1.570.716,39	526.394,14	1.101,19	1.043.221,06
MAR	1.570.716,39	540.211,20	21.948,22	1.008.556,97
ABR	1.439.585,14	496.160,54	100.357,93	843.066,67
MAI	995.721,93	379.487,91	123.889,13	492.344,89
JUN	2.053.286,05	458.457,44	160.864,42	1.433.964,19
JUL	468.239,53	457.390,12	208.907,38	0,00
AGO	4.297.128,68	236.305,47	194.369,25	3.866.453,96
SET	1.287.586,85	26.754,58	327.225,09	933.607,18
OUT	2.061.680,25	1.048,42	335.947,77	1.724.684,06
NOV	475.495,32	26,82	233.765,89	241.702,61
DEZ	499.866,51	1.382,72	383.201,93	115.281,86
TOTAL	17.762.986,37	3.243.603,59	2.095.134,13	12.424.248,65

Conforme demonstrado, a fiscalização conclui que deve permanecer a exigência fiscal sobre o montante não comprovado de R\$ 12.424.248,65.(g.n.)”

Compartilho da opinião DRJ e a acompanho, entretanto, considerando a aplicação da decadência relativamente aos tributos do período de janeiro a novembro de 2003, opino pela manutenção de parte do crédito tributário relativamente apenas ao mês de dezembro/2003, consubstanciado no valor de R\$ 115.281,86, conforme “DEMONSTRAÇÃO DOS VALORES NÃO COMPROVADOS - OMISSÃO DE RECEITAS” elaborado pela fiscalização em diligência.

Omissão de Receitas: receitas contabilizadas em contas patrimoniais sem justificativa

No mesmo passo, o v. acórdão acompanhou o resultado da diligência nos termos a seguir reproduzidos:

Consequentemente, acato a conclusão dada pela diligência com respeito a este item III, devendo ser mantida a autuação como presunção legal de omissão de receita por passivo não comprovado no valor de R\$ 16.317.991,00. in verbis:

Verifica-se conforme acima demonstrado que os indícios de omissão são evidentes e, considerando que em sua impugnação não foi apresentado nenhum elemento adicional comprobatório para afastar a presunção dessa omissão de receitas, a fiscalização entende e conclui que o item III do auto de infração não merece reparos devendo manter a exigência fiscal na sua integralidade. (g.n.)”

Fato é que dos R\$ 16.317.991,00, como já discorrido, a parte referente ao período de janeiro a novembro de 2003 encontra-se atingida pela decadência, sendo assim, opino pela exclusivamente pela manutenção do valor de R\$ 1.185.914,08.

Conclusão

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício nos termos da fundamentação supra.

Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior

O lançamento apurou a prática de omissão de receitas evidenciada por três situações distintas:

- a) existência de depósitos bancários de origem não comprovada, no montante de R\$ 53.899.172,40;
- b) redução do saldo da conta de resultado intitulada "*descontos e abatimentos obtidos*", sem a comprovação da regularidade dos lançamentos contábeis, no valor de R\$ 17.762.986,37; e
- c) registro de receitas em contas patrimoniais, sem a comprovação da regularidade dos lançamentos contábeis, no valor de R\$ 16.317.991,00.

Da constatação desses fatos originou-se a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 82.156.158,16 compreendendo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, acrescidos de multa e juros.

O lançamento foi impugnado, e do julgamento pela DRJ São Paulo I resultou a decisão consubstanciada no Acórdão nº 16-42.088, da 2ª Turma, que deu provimento parcial à impugnação, reduzindo o montante da omissão de receita em R\$ 58.853.811,53.

A DRJ, com fulcro nas conclusões da diligência feita pela autoridade lançadora, considerou comprovada a origem de depósitos bancários no total de R\$ 53.515.073,81, e considerou regular a transferência de R\$ 5.338.737,72 da conta de resultado "*descontos e abatimentos obtidos*" para conta de natureza patrimonial.

No mais, o lançamento foi mantido, o que provocou a irresignação da contribuinte, que interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese, nulidade do lançamento em razão de diversos equívocos, sobretudo considerando que o relatório de diligência, frente ao termo de constatação fiscal, configura, no entender da recorrente, um novo lançamento; decadência; inexistência de passivo fictício; *bis in idem* decorrente da duplidade de exigência fiscal materializada nas infrações II e III; e erro na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que deveriam ser apurados pelo lucro arbitrado. Pleiteou ainda a dedução de R\$ 223.988,22 a título de Imposto de Renda na fonte.

Vindo os autos ao CARF, a 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, determinou a realização de diligência a fim de verificar a efetividade dos pagamentos de PIS, Cofins e Imposto de Renda na fonte. Com o resultado da diligência, os autos retornaram para julgamento do recurso voluntário, e para reexame da decisão da DRJ, na parte que exonerou o crédito tributário.

Nulidade

O lançamento, como ato administrativo, não será nulo, na sua totalidade, se uma parte do crédito tributário for excluída, ou se parte do próprio lançamento for considerada inválida ou improcedente.

Dispõe o art. 184 do Código Civil que a invalidade parcial de um negócio jurídico não o prejudicará na sua parte válida, se esta for separável.

Comentando esse dispositivo, Frabício Zamprogna Matiello diz que *sempre que determinado negócio contiver defeito que o torne em parte inválido e inaproveitável para o mundo jurídico, a parcela porventura remanescente - e não afetada pela imperfeição - será aproveitada e não levará à invalidação integral do negócio, contanto que dele possa ser separada para sobreviver de forma autônoma. É a aplicação do princípio **utile per inutile non vitiatur**, ou seja, o útil não se considera viciado pelo inútil, subsistindo a fração não contaminada do negócio jurídico.* (Código Civil Comentado)

Extirpa-se a parte comprometida pelo vício, conservando-se a parte válida. Esse princípio, aplicável ao lançamento, se verifica na maioria das decisões em que se dá provimento parcial a impugnação ou recurso.

O E. Superior Tribunal de Justiça - STJ deixou clara a aplicabilidade dessa regra ao lançamento tributário no REsp nº 1.115.501-SP, cuja ementa, na parte que interessa ao ponto aqui discutido, tem a seguinte redação:

6. Consequentemente, tendo em vista a desnecessidade de revisão do lançamento, **subsiste a constituição do crédito tributário** que teve por base a legislação ulteriormente declarada inconstitucional, exegese que, entretanto, não ilide a **inexigibilidade do débito fiscal**, encartado no título executivo extrajudicial, **na parte referente ao quantum a maior cobrado com espeque na lei expurgada do ordenamento jurídico**, o que, inclusive, encontra-se, atualmente, preceituado nos artigos 18 e 19, da Lei 10.522/2002, *verbis*:

(...)

7. Assim, **ultrapassada a questão da nulidade do ato constitutivo do crédito tributário, remanesce a exigibilidade parcial do valor inscrito na dívida ativa**, sem necessidade de emenda ou substituição da CDA (cuja liquidez permanece incólume), máxime tendo em vista que a sentença proferida no âmbito dos embargos à execução, que reconhece o excesso, é título executivo passível, por si só, de ser liquidado para fins de prosseguimento da execução fiscal (artigos 475-B, 475-H, 475-N e 475-I, do CPC).

No caso em exame, a recorrente alega nulidade do lançamento por diversos equívocos, que resultaram na exclusão de mais da metade do crédito originalmente constituído. Além do que, o relatório de diligência teria configurado novo lançamento.

Esse argumento não pode prosperar. É irrelevante o valor ou o percentual que tenha sido excluído do lançamento. O importante é saber se existe divisibilidade; se a parte remanescente é separável da parte nula; se o vício que contaminou a parte excluída se comunicou para o restante do ato administrativo.

Efetivamente, foi excluída a maior parte dos valores lançados em contas bancárias, em face da comprovação documental da origem dos recursos depositados. Ocorre que o lançamento não se restringiu a depósitos bancários, contemplou também omissão de

receitas caracterizada por registros contábeis dos quais a recorrente, embora intimada, não apresentou a respectiva documentação fiscal e comercial.

A invalidade que atingiu uma fração do lançamento (depósitos bancários) não comprometeu o restante. Daí porque não se verifica a nulidade alegada pela recorrente. Também não procede a afirmação de que o relatório de diligência, em si, configura novo lançamento. Não existe inovação quanto a fatos, nem modificação de fundamentos jurídicos.

Portanto, rejeita-se a preliminar.

Decadência

A recorrente alegou decadência. Aqui, pelo menos em parte, ela tem razão.

Os autos de infração se referem a tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) sujeitos a lançamento por homologação. A Fiscalização não imputou à autuada a prática de atos nos quais estivesse presente o dolo, a fraude ou a simulação. E, por fim, existe comprovação, admitida no relatório da diligência de fls. 71.820 a 71.823, quanto aos pagamentos feitos na forma do *caput* do art. 150 do CTN, de PIS, Cofins e Imposto de Renda na fonte, referentes aos meses do ano de 2003.

Na conformidade desses fatos, o termo inicial do prazo de decadência é o definido no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, a data do fato gerador.

Considerando que o PIS e a Cofins são apurados mensalmente, conclui-se que a cada mês ocorre um novo fato gerador. No caso, o período colhido pelo lançamento é o ano de 2003. Assim, aplicando-se a regra do § 4º do art. 150, conclui-se que a decadência foi se consumando a cada mês do ano de 2008.

A intimação pessoal do lançamento é de 12 de dezembro de 2008. Portanto, percebe-se que em relação ao PIS e à Cofins, a decadência alcançou os créditos tributários pertinentes aos meses de janeiro a novembro de 2003, remanescendo crédito quanto ao restante, ou seja, dezembro de 2003.

Repita-se, para que não haja dúvidas: em relação ao PIS e à Cofins, a decadência fulminou o crédito tributário, exceto o relativo ao mês de dezembro de 2003.

Para o IRPJ e a CSLL, entretanto, não houve decadência. É que a forma de apuração adotada no lançamento foi o lucro real anual. Assim, o fato gerador só se considera ocorrido no último momento do ano de 2003. Portanto, o *dies a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia de janeiro de 2004. O *dies ad quem*, por sua vez, é o dia 31 de dezembro de 2008. Considerando que a intimação se deu dentro desse limite temporal (12/12/2008), é forçoso reconhecer que, em relação àqueles dois tributos, decadência não ocorreu.

Depósito bancário de origem não comprovada

No que concerne a essa infração, a DRJ, com fulcro na diligência realizada pela autoridade fiscal, excluiu R\$ 53.515.073,81 do montante de R\$ 53.899.172,81, considerados no lançamento como valores depositados em conta bancária, para os quais não havia comprovação de origem.

Examinado a documentação exibida pela recorrente, a Fiscalização se deu por convencida de que a maior parte daqueles valores tinha origem em operações ligadas ao exercício regular da atividade empresarial da recorrente, opinando, por isso, pela exclusão dessas quantias da base de cálculo do lançamento.

A DRJ acatou o resultado da diligência.

Como se sabe, o órgão julgador não está vinculado às conclusões de diligência, entretanto para desmerecer essa prova, é preciso demonstrar que houve erro na sua realização, determinando que ela seja refeita.

O órgão julgador de primeira instância, adotando o resultado da diligência, excluiu a quase totalidade do crédito tributário lançado com base em depósitos bancários. Não há razão para alterar esse entendimento.

Dessa forma, remanesceu como depósito de origem não comprovada o valor de R\$ 384.098,59, que representa 1,34% da soma dos valores das duas outras infrações (já excluída a parte considerada insubstancial pela decisão da DRJ, ou seja, R\$ 28.742.239,65). Tal montante se refere a omissão de receitas caracterizada pela redução de saldo de conta de resultado e o registro de receitas em contas patrimoniais.

Observe-se que nos três casos, *depósitos bancários de origem não comprovada, redução de saldo de conta de resultado e registro de receitas em contas patrimoniais*, a infração é sempre a mesma: omissão de receitas.

Isso mostra que a omissão de receitas pode ser constatada e comprovada, para fins de lançamento tributário, por várias situações diferentes, tais como, falta de emissão de notas fiscais, falta de registro de receitas, saldo credor de caixa, passivo fictício, passivo inexistente, depósitos bancários de origem não comprovada etc.

Muitas vezes essas situações refletem o mesmo fato, a mesma infração. É por isso que o cuidado deve ser redobrado quando, no mesmo período, se constata a presença de mais de um daqueles fatos considerados como sinal da omissão de receita. É possível que a infração seja uma só, porém refletida em mais de uma situação. Nessa hipótese, a Fiscalização há de escolher uma delas para fazer o lançamento, sob pena de *bis in idem*.

No caso em tela, o montante remanescente dos depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 384.098,59), até pelo diminuto valor frente ao apurado no lançamento (R\$ 87.980.149,77), indica que esse remanescente da primeira infração já está contido em uma das outras duas, e, por essa razão, deve ser excluído.

O art. 112, inciso II, do CTN, manda que se decida de maneira mais favorável ao sujeito passivo, quando houver dúvida acerca da natureza ou das circunstâncias materiais do fato.

Portanto, exclui-se da primeira infração (depósitos bancários de origem não comprovada) o valor remanescente de R\$ 384.098,59.

Redução do saldo de conta de resultado e registro de receitas em contas patrimoniais

A recorrente alegou inexistir prova de passivo fictício, nem fundamento legal que pudesse amparar a inversão do ônus da prova. Ademais, não teriam sido considerados cheques nominais, compensados em 2003, emitidos em nome de seus clientes.

As infrações, conforme descritas no termo de constatação fiscal (1.716 a 1.724) foram: *a) omissão de receitas - redução de contas de resultado (receitas) sem a devida comprovação; e b) omissão de receitas - receitas contabilizadas em contas patrimoniais sem justificativa.*

Nos dois casos, a Fiscalização constatou a existência de registros contábeis que, a seu juízo, se afastavam do padrão de normalidade, e que, por essa razão, deveriam ser explicados pelo contribuinte. Solicitou, então, esclarecimentos, bem como a apresentação dos documentos que dessem suporte aos respectivos registros.

Não existe aqui inversão do ônus da prova. O dever de conservar documentos fiscais e comerciais, até que ocorra a prescrição do crédito tributário a que se refiram, sempre foi do sujeito passivo, conforme disposto no parágrafo único do art. 195 do CTN.

Ocorre que, durante o procedimento de fiscalização, a recorrente, embora intimada, não apresentou a documentação necessária a comprovar suas alegações. Os documentos só foram exibidos na fase de impugnação, o que deu causa à exclusão parcial do crédito tributário pela DRJ, com fulcro no resultado de diligência.

Alega a recorrente que não teriam sido considerados alguns cheques compensados emitidos para seus clientes.

Nesse ponto, é útil voltar os olhos para o relatório de diligência, a fim de perceber os problemas enfrentados pela Fiscalização ao examinar o material probatório oferecido pela recorrente, já na fase de impugnação. Diz o relatório:

Em relação aos valores repassados ao cliente em dinheiro, através de TED ou cheque, indicados no *(doc.09) - Bônus e Incentivo e (doc.10) - Reembolso e Repasse* apresentados na impugnação, o contribuinte, sem apresentar qualquer outro elemento comprobatório das operações, limitou-se a afirmar que "aguarda o envio das respectivas microfilmagens de cheques pelas instituições financeiras".
(fl. 69.239)

(...)

Para os repasses efetuados mediante a geração de créditos nas faturas, sem a devolução de dinheiro, indicados pelo contribuinte nas colunas *"DESCONTO FATURAS -GATE"* e *"DESCONTO FATURAS - REGENTE"* da sua planilha, os exames quanto a sua efetiva transferência ao cliente foram feitos através da análise da fatura correspondente e, principalmente, pela comprovação da sua efetiva liquidação, o que consumaria também a liquidação do desconto nela consignado.

Na análise dos relatórios *(doc.11) Descontos Concedidos* (fls.10.650 a 11.015) e *"faturas emitidas gates ano 2003"* (fls. 66.101 a 66.368), relativos aos dados informados na coluna *"DESCONTO FATURAS - GATE"* no valor total de R\$ 4.293.843,89, verificou-se que, em relação a algumas das faturas/duplicatas nelas listadas, não foi possível, por meio da documentação disponibilizada, concluir se elas foram efetivamente emitidas e cobradas de seus clientes.

Não foram apresentadas pelo contribuinte as cópias das faturas/duplicatas com a identificação dos clientes, dos serviços a eles vendidos, a discriminação dos repasses através delas efetuados e, principalmente, a comprovação de que elas foram efetivamente liquidadas e os descontos efetivamente repassados aos seus clientes.

Foram disponibilizados apenas os extratos gerados pelo seu sistema denominado *GATEMAIN - Manutenção de Duplicatas* (fls. 66.369 a 66.442), que não trazem nenhuma indicação quanto à efetiva liquidação das referidas faturas/duplicatas. Trazem, na verdade, a indicação "*Em Aberto*", inclusive com a quantificação dos dias em aberto, sugerindo que elas, na verdade, encontram-se pendentes de liquidação, de forma que não há como aferir se os descontos dos repasses ali consignados foram efetivos ou não. (fls. 69.240)

(...)

Analizando os dados informados em sua planilha sob a rubrica "*DESCONTO FATURAS - REGENTE*" no valor total R\$ 2.095.134,13 e "*DESCONTO NA VENDA - INCENT/COMISS*" nos valores de R\$ 1.023.510,43 e R\$ 753.246,21, bem como os respectivos relatórios *FIRT009.GER-Financeiro/C.Receber-Títulos* ("*C.Receber Liquidados/Cancelados*") e *CMCL023.GER-Comercial/Clientes* ("*Descontos Concedidos Por Cliente*"), **verificou-se que parte dos descontos foram ali informados em duplicidade pelo contribuinte.**

O relatório "*CMCL023.GER-Comercial/Clientes-Descontos Concedidos Por Cliente*" (fls. 67.223 a 68.832) traz a relação dos bilhetes aéreos emitidos e os valores dos eventuais descontos concedidos na venda e emissão de cada um desses bilhetes ao seu cliente, e o relatório "*FIRT009.GER-Financeiro/C.Receber-Títulos-CReceber Liquidados/Cancelados*" (fls. 66.443 a 67.222), por sua vez, traz os dados das faturas emitidas para a cobrança desses bilhetes aéreos e demais serviços vendidos, com a indicação do valor total dos serviços e dos descontos concedidos nessas vendas.

Na verdade são dois relatórios gerenciais distintos, mas que fazem referência aos mesmos descontos sob ópticas diferentes. O primeiro relatório traz a discriminação dos descontos concedidos por bilhete aéreo e o segundo, consolida-os por fatura emitida.

Todavia, o contribuinte, na elaboração da planilha, informou indevidamente na coluna "*DESCONTO NA VENDA - INCENT/COMISS*" **os descontos do relatório "CMCL023.GER-Comercial/Clientes - Descontos Concedidos Por Cliente" (desconto concedido por bilhete aéreo) mas que já estavam também contemplados pelo relatório "FIRT009.GER-Financeiro/C.Receber-Títulos-C.Receber Liquidados/Cancelados" (desconto concedido por fatura) e que foram informados na coluna "DESCONTO FATURAS - REGENTE", de forma que o mesmo desconto foi informado em duplicidade.** (fl. 69.241)

(...)

O equívoco pode igualmente ser constatado do exame das faturas a seguir relacionadas confrontando-as com os dados dos referidos relatórios *FIRT009.GER-Financeiro/C.Rreceber-Títulos* - *C.Receber Liquidados/ Cancelados* e *CMCL023.GER-Comercial/Clientes - Descontos Concedidos Por Cliente*:

(fl. 69.242)

(...)

Em relação aos repasses pagos ao cliente através de cheques ou TED e relacionados no (doc.09) - *Bônus e Incentivos* (fl. 10.609) da impugnação, no valor total de R\$ 1.055.064,49, foram apresentadas apenas cópias da microfilmagem de alguns daqueles pagamentos (cheques nº 530.915 no valor de R\$ 16.777,88 pago à Açominas Gerais e nº 530.341 no valor de R\$ 16.969,97, pago à Mineração Serra do Sossego, às fls. 69.182 a 69.186, sendo que não foram disponibilizados quaisquer outros elementos comprobatórios da natureza das operações.

Apesar de ter requisitado cópia dos cheques às instituições financeiras, conforme esclareceu em 13-06-2012, importante aqui destacar que eles em si apenas comprovam que houve os pagamentos, sendo que isoladamente são insuficientes para comprovar as circunstâncias que deram causa aos pagamentos, de forma que não há como aferir somente através deles se referem, de fato, ao pagamento de bônus e incentivos conforme sustenta na sua impugnação. (fl. 69.242)

(...)

Examinando esse novo relatório, verifica-se que ele contempla também valores reembolsados em anos posteriores (2004 e 2005), de forma que os mesmos não devem interferir na escrituração fiscal do ano de 2003, objeto da fiscalização. (fl. 69.243) (g.n.)

O relatório revela que muitos documentos, já nessa fase (fase de impugnação), deixaram de ser apresentados, ao argumento de que as instituições financeiras ainda não haviam fornecido as microfilmagens de cheques. Isso em meados de 2012, sendo que a fiscalização ocorreu em 2008 e os fatos geradores em 2003.

No que tange a alguns relatórios, não foi possível concluir que as faturas e duplicatas neles inseridas foram efetivamente emitidas e cobradas dos clientes.

Por outro lado, não teriam sido apresentadas as cópias das faturas e das duplicatas com a identificação dos clientes, dos serviços a eles vendidos, a discriminação dos repasses efetuados através delas e a prova de que as obrigações foram efetivamente liquidadas e os descontos repassados a quem de direito.

Além disso, a Fiscalização constatou, em várias informações e demonstrativos apresentados, a duplicidade de repasses. Por fim, cópias de cheque foram trazidas sem que a recorrente lograsse estabelecer um vínculo seguro com os repasses alegados na impugnação. Portanto, seriam documentos sem correlação com os fatos apurados no lançamento.

Por tudo isso, é de se manter a decisão de primeira instância, no que tange à segunda infração, inclusive quanto à parte do crédito tributário excluído.

Quanto à terceira infração, registro contábil de receitas em contas patrimoniais, a recorrente não apresentou documentos na fase de fiscalização, e tampouco na impugnação, como se verifica da parte do relatório de diligência abaixo transcrito.

Esses lançamentos indicam a liquidação financeira da comissão lhe devida pelas companhias aéreas e pelas redes hoteleiras ali indicadas, efetivos prestadores dos serviços, mediante a retenção do seu valor pelo contribuinte, deduzindo-o do montante proveniente da venda de bilhetes aéreos, pacotes de viagem e outros

serviços intermediados a serem repassados a esses fornecedores e registrados nas contas 211020013 - Parte Aérea, 211020007 - Parte Terrestre e 211020010 - Turismo Diversos, todas do grupo denominado Fornecedores Serviços de Turismo do passivo circulante.

(...)

Para subsidiar o exame de suas receitas de comissões no curso da fiscalização, através do Termo de Intimação cientificado em 28-08-2008 (fl. 457) havia sido solicitado ao contribuinte para que apresentasse em meio magnético e em papel impresso, a relação de todas as notas fiscais de prestação de serviços emitidas, relativamente às comissões auferidas no ano de 2003 (item II) e os necessários esclarecimentos acerca dos lançamentos levados nestas contas do ativo (item III).

O contribuinte, sem apresentar as notas fiscais de prestação de serviços requisitadas pela fiscalização, afirmou através de resposta apresentada em 10-11-2008 (fl. 484) que *"as notas fiscais emitidas estão registradas na conta 112010001 - Contas Fornecedores a Receber e 421060012 - Comissão Turismo Diversos"*. (fls. 69.245 e 69.246)

(...)

Assim sendo, ante essas constatações e considerando o disposto inciso III do artigo 281 do RIR - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, segundo o qual caracteriza omissão de receitas a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, através do item III do Termo de Intimação de 19-11-2003 (fl.772) lhe foi solicitado os necessários esclarecimentos para o procedimento adotado, apresentando a documentação pertinente, bem como a individualização dos supostos credores desses novos *"passivos"*, com a indicação das datas de pagamento e dos valores pagos.

(...)

O contribuinte, porém, não apresentou qualquer comprovante ou esclarecimento, sendo que sequer se manifestou quanto a intimação. (fl. 69.247)

(...)

Ademais, nenhum fato novo ou elemento hábil para afastar a presunção de omissão de receitas capitulada no inciso III do artigo 281 do RIR acima reproduzido, na qual se fundamentou a autuação, foi apresentado em sua impugnação. (fl. 69.248)

À mingua de documentos que possam comprovar a regularidade dos registros contábeis, em especial o registro de receitas em contas patrimoniais, o lançamento, nesta parte, deve ser mantido integralmente.

Duplicidade de exigências fiscais

A recorrente alegou *bis in idem* em relação às infrações II e III: *redução do saldo de conta de resultado e registro contábil de receitas em contas patrimoniais*.

Esse efeito, em tese, poderia ter ocorrido. Mas para reconhecê-lo, seria necessário que a recorrente demonstrasse que, nas duas infrações, utilizaram-se as mesmas contas patrimoniais e que por elas transitaram os mesmos valores, de modo a evidenciar que as quantias consideradas como receitas omitidas na segunda infração fossem as mesmas

transferidas da conta de resultado, reduzindo o respectivo saldo, constatado na primeira infração.

A contribuinte, durante a fase de fiscalização, não teve interesse em demonstrar esse fato, como revela o trecho abaixo, extraído do Termo de Constatação Fiscal.

Neste sentido, relativamente aos valores transferidos para outras contas patrimoniais, através do item III do Termo de Intimação cientificado em 21-11-2008 foi solicitado ao contribuinte:

"III - Relativamente ao montante dos recebimentos de NFs e comissões auferidas no AC de 2003, registradas a crédito da conta de 1.1.2.01.001 - Contas Clientes à Receber e conta 1.1.2.01.0001 - Contas Fornecedores a Receber (a partir do mês de agosto), do ativo circulante, e posteriormente transferidos para outras contas patrimoniais, conforme se demonstra no quadro a seguir, justificar o procedimento contábil adotado, bem como apresentar os documentos comprobatórios que deram origem aos lançamentos. Em se tratando de valores devidos ou repassados a terceiros, informar o nome destes, mencionando o nº do CPF/CNPJ, indicando o valor e a data de cada repasse, colocando a disposição os respectivos comprovantes..."

Todavia, nenhum dos elementos solicitados foram apresentados, sequer se manifestou acerca da intimação. (fl. 1.723)

O mesmo comportamento teve quando da diligência determinada pela DRJ. Portanto, não há como acolher a alegação de *bis in idem*.

Lucro arbitrado

A recorrente sustenta que deveria ter sido adotado, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o lucro arbitrado, e não o lucro real, que acabou gerando distorções ao tributar a receita, quando deveria tributar a renda.

Sem razão a recorrente. O lucro arbitrado só é cabível nas hipóteses taxativamente previstas em lei, sendo vedado à autoridade lançadora, por ato discricionário, adotar o lucro arbitrado fora das situações definidas na norma legal.

Não procede a afirmação de que, pela desproporção entre a receita omitida e a declarada, a escrita contábil se tornaria imprestável, dando ensejo ao arbitramento.

As infrações constatadas pela Fiscalização, a despeito dos valores expressivos, envolvem aspectos pontuais da escrita contábil, que não autorizam a adoção do lucro arbitrado, ainda que essa sistemática, no caso concreto, convenha à recorrente.

A apuração do IRPJ com base no lucro real vincula a apuração do PIS ao regime não cumulativo, conforme se depreende, *a contrario sensu*, do art 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002. Quanto à Cofins, a legislação vigente ao tempo do fato gerador ainda não havia instituído a sistemática não cumulativa.

Portanto, está correta a forma de apuração adotada no lançamento para ambas as contribuições.

Dedução do Imposto de Renda na fonte

O Imposto de Renda retido pela fonte pagadora, ou recolhido pelo próprio contribuinte, tem natureza de antecipação. Sendo assim e uma vez comprovada a efetividade da retenção e do recolhimento, é cabível a dedução do respectivo montante do valor do Imposto de Renda lançado, se tal dedução não tiver sido feita quando do lançamento.

É o que se passa neste caso. Confirmou-se o recolhimento de Imposto de Renda no valor de R\$ 223.988,22, o qual deve ser deduzido do imposto lançado no auto de infração.

CSLL, PIS e Cofins

Quanto aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, importa ressaltar que, por recaírem sobre a mesma base fática do IRPJ, a decisão adotada para qualquer um deles há de ser a mesma para os demais, o que só não ocorreria se houvesse algum aspecto específico, inerente à legislação de um desses tributos, que exigisse solução diferente.

Conclusão

Como se constata, este voto se alinha, no geral, com o voto do ilustre Conselheiro Relator, dele divergindo, entretanto, em relação a dois pontos específicos:

1) a decadência, que se reconhece apenas para o PIS e a Cofins, alcançando os períodos de janeiro a novembro de 2003, sem atingir o crédito tributário relativo a IRPJ e CSLL; e

2) a omissão de receitas apurada por depósitos bancários de origem não comprovada, que era excluída pelo Relator, por comprovação documental da origem e por decadência, e aqui é excluída por comprovação documental da origem dos depósitos e por insubsistência da fração remanescente frente às outras duas omissões de receita apuradas no lançamento.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para:

a) declarar a decadência dos lançamentos de PIS e de Cofins no período compreendido entre os meses de janeiro a novembro de 2003;

b) excluir o valor de R\$ 384.098,59 a título de omissão de receita caracterizado por depósito bancários de origem não comprovada; e

c) determinar que seja deduzido do valor do Imposto de Renda lançado de ofício a quantia de R\$ 223.988,22 recolhida antes do lançamento a título de Imposto de Renda na fonte. Neste caso, devem ser excluídos proporcionalmente a multa e os juros.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
Roberto Silva Junior - Redator Designado

