



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.721069/2011-60  
**Recurso** De Ofício  
**Acórdão nº** 1401-003.814 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de outubro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BTI - BRASIL BUSINESS TRAVEL INTERNATIONAL LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE PROCEDIMENTAL. CARÁTER INQUISITÓRIO.

No processo administrativo fiscal, é a impugnação que instaura a fase propriamente litigiosa ou processual, não encontrando amparo jurídico a alegação de cerceamento do direito de defesa ou de inobservância ao devido processo legal, durante o procedimento administrativo de fiscalização, que tem caráter meramente inquisitório.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

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

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RECEITA. INFORMAÇÕES DE TERCEIROS. LEGITIMIDADE.

Em procedimento de circularização a cliente da Contribuinte, até porque a mesma protelava e/ou não informava totalmente suas operações comerciais (faturamento), constatou-se que o montante das vendas era superior ao contabilizado, o que torna legítimo o lançamento tributário para buscar a diferença de imposto não recolhido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano – Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos André Soares Nogueira, Carmem Ferreira Saraiva, Wilson Kazumi Nakayama, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado em substituição à conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin). Ausente o conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

## Relatório

Cuida o presente processo de **Recurso de Ofício** interposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador, por meio do Acórdão n.º 15.044.758, da 1ª Turma da DRJ/SDR, que exonerou integralmente o crédito tributário do presente processo.

A seguir, o relatório e voto da decisão de piso:

### *1. Da Autuação*

*Trata o presente processo dos Autos de Infrações (fls. 127 a 155), lavrados contra a Contribuinte acima identificada, para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 3.107.479,56 (três milhões, cento e sete mil, quatrocentos e setenta e nove reais e cinquenta e seis centavos), estando assim distribuído:*

*[...]*

*De acordo com o Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (fls. 127 a 132) e o “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 91 a 93), o crédito tributário ali lançado foi constituído pelo Regime do Lucro Real Anual, levando-se em conta a opção efetuada pela empresa. Segundo o citado termo, foi apurada a infração relativa à “OMISSÃO DE RECEITAS”.*

*Abaixo, são citados os fatos e elementos utilizados na constituição do lançamento tributário:*

*a) intimado, o contribuinte apresentou os Livros Diário e Razão, ano-calendário 2006;*

*b) posteriormente, "o contribuinte apresentou parte das notas fiscais emitidas em 2006 e os Livros Razão analítico n.ºs. 01, 02, 03 e 04, todos de 2006", também requisitados, solicitando, ainda, "prazo adicional de 30 (trinta) dias para complementar a apresentação de documentos";*

*c) por duas vezes mais, "o contribuinte apresenta parte das notas fiscais emitidas";*

*d) "conforme correspondências recebidas em 04/07/2011 e em 11/08/2011 da TAM LINHAS AÉREAS S/A, CNPJ 02.012.862/0001-60, respondendo a solicitação desta fiscalização, temos valores faturados pela BTI - BRASIL BUSINESS TRAVEL INTERNATIONAL LTDA contra a TAM", (...) os quais "estão de acordo com a DIRF apresentada pela TAM referente ao ano de 2006";*

e) "tendo em vista que diversos itens apontados neste demonstrativo de faturamento não foram localizados no faturamento da BTI (ou mesmo nas notas fiscais apresentadas), estes valores foram considerados omissão de receitas".

Em razão dos apontados fatos, também foram lavrados os **Autos de Infração** relativos à **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL** (fls. 149 a 154), este com base na “CSLL SOBRE RECEITAS OMITIDAS”, à **Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS** (fls. 141 a 148) e à **Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS** (fls. 133 a 140); com relação à COFINS e ao PIS, os lançamentos foram realizados pelo regime de “INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO”, sendo ali apontadas “FALTA DE RECOLHIMENTO DA COFINS” e “FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS/PASEP”, em decorrência da já apontada “OMISSÃO DE RECEITA”. Os enquadramentos legais encontram-se discriminados nos respectivos Autos de Infração.

## 2. Da Impugnação

Ciente em 26/08/2011 (fl. 155), em 14/09/2011, através de instrumento impugnatório (fls. 166 a 171), a impugnante, através de seu representante legal, alegou, em síntese, que:

- a) "em julho de 2009, por meio de Instrumento de Compra e Venda de Direitos de Exploração de Carteira de Clientes, venderam a empresa B.T.I. Brasil para, também Reclamada, empresa WALHALATUR VIAGENS E TURISMO LTDA, também chamada de Alatur, inscrita no CNPJ/MF sob n.º 66.822.537/0001-45";
- b) "com a venda, o objeto da empresa B.T.I. Brasil (Sucedida) foi esvaziado em favor da empresa Alatur (Sucessora) que ficou com todo seu ativo e seus funcionários";
- c) "com a efetivação do negócio, a empresa Sucessora permaneceu no endereço da empresa Sucedida (Alameda Santos, 1.827, 7º andar) durante os três primeiros meses que sucederam a venda (...) bem como movimenta até a presente data, conta bancária que permanece em nome da empresa B.T.I. Brasil, no banco HSBC, por meio de procuração (se recusando a prestar contas aos sócios da Sucedida)";
- d) "o auto de infração, ora impugnado, traz claramente a informação de que houve um levantamento, por amostragem, do valor supostamente devido pela empresa BTI";
- e) "ora, se o levantamento foi realizado por amostragem, não pode o auditor fiscal alegar que a empresa não possui os documentos, conforme relatado";
- f) "em momento algum, foi solicitado à empresa que apresentasse todos os documentos, para que referido levantamento fosse realizado";
- g) "os documentos requeridos foram, devidamente, apresentados, logo, não há que se falar em ausência de documentação".

Por fim, faz os seus pedidos nos seguintes termos:

- a) “que a empresa Sucessora, Walhalatur Viagens e Turismo Ltda, seja intimada, uma vez que a empresa Sucedida, BTI Brasil, não existe mais”;
- b) “que seja o Auto de Infração cancelado e julgado improcedente, desconsiderando-se todos os créditos nele apurados”.

É o relatório.

### **Voto**

A impugnação aqui relatada é tempestiva e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos nos artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), por isso, dela tomo conhecimento.

Na sua peça de defesa, a Impugnante alegou que o lançamento tributário ocorreu “por amostragem”, e que todos os documentos requeridos pela Autoridade Fiscal foram devidamente apresentados, em razão disso, propugna pela improcedência do lançamento.

Segundo os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte, após intimado, apresentou: Livros Diário, Livros Razão, Livros Razão Analíticos, além de parte das notas fiscais por ele emitidas. Ocorre que nenhum dos documentos anteriormente citados foram juntados ao presente processo.

Outrossim, foi realizada diligência junto à empresa TAM LINHAS AÉREAS S/A, com o fito de apresentar todas as notas fiscais emitidas pela empresa BTI-BRASIL BUSINESS TRAVEL INTERNATIONAL LTDA, bem como uma relação das notas fiscais apresentadas (fl. 70); em resposta, a empresa TAM atesta que encaminhou as referidas notas, em 04/07/2011 (fl. 72), e uma planilha, entregue via e-mail, em 26/07/2011 (fls. 73 e 74). As referidas notas fiscais também não constam deste processo.

Em conclusão ao lançamento ora esgrimado, no item “Análise dos Elementos Apresentados” do Termo de Verificação Fiscal (fl. 92), a Autoridade Fiscal esclarece que “a planilha apresentada pela TAM LINHAS AÉREAS S/A foi comparada com os dados apresentados pelo contribuinte BTI. Os valores não localizados em seu faturamento ou nas notas fiscais apresentadas foram considerados omissão de receitas. Estes valores estão apresentados no ANEXO 2 ao presente Termo”.

Analisando tal Anexo (fls. 111 a 126), o qual é denominado “Faturas Não Localizadas na Contabilidade”, verifica-se que o mesmo de fato serviu de base para a lavratura do Auto de Infração, haja vista que os valores mensais constantes do citado Anexo são os mesmos constantes do item “Da Base de Cálculo” (fls. 92 e 93) do Termo de Verificação Fiscal, no total de R\$ 4.979.964,27.

Do próprio título do Anexo, infere-se que houve um cotejamento entre as faturas/notas fiscais entregues pela empresa TAM e a contabilidade apresentada pela BTI, sendo a diferença entre aquela e esta autuada a título de omissão de receitas. Contudo, repise-se, tais elementos probatórios, Contabilidade e Notas Fiscais, lastreadores do lançamento tributário, como já dito, não constam dos autos.

*Deste modo, aparentemente, não assiste razão à Impugnante quanto aduz que o crédito tributário foi constituído com base em amostragem, pois tal expressão, apesar de constar do Auto de Infração (fl. 155), não se coaduna com os fatos trazidos pelo Termo de Verificação Fiscal e nem se pode auferir da análise do Anexo 2.*

*Com relação à não juntada dos seus Livros Contábeis e das notas fiscais por ela apresentadas, a Impugnante não seria muito prejudicada, haja vista ter a posse de tais elementos, os quais foram devolvidos em 26/08/2011 (fl. 155). O cerne da questão resume-se, assim, à não juntada ao processo administrativo das notas fiscais entregues pela empresa TAM, por intermédio de procedimento de diligência.*

*Como dito acima, tais notas fiscais são a base, a prova fática do lançamento ora analisado, da infração imputada à Impugnante pela Autoridade Fiscal, constituindo-se como elemento de prova indispensável à autuação, conforme se depreende do preceituado no artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, citado abaixo:*

*“Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”*

*Ou seja, a ausência de elementos materiais relacionados diretamente aos fatos descritos no Auto de Infração, especialmente quando fornecidos ou produzidos por terceiros, e sem a devida ciência do contribuinte para que possa explicar eventuais divergências, apesar de não cercear o direito de defesa, torna insubsistente o lançamento efetuado.*

*Por outro lado, o presente caso não se configura como hipótese de nulidade do lançamento efetuado (com base no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972), seja porque não houve arguição de preliminar neste sentido, seja porque a insuficiência, ou mesmo a ausência, dos elementos lastreadores da infração tributária resulta na supressão de prova das conclusões apontadas no Termo de Verificação Fiscal.*

*Neste sentido, cito recentes Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:*

*“NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

*Não sendo apontado nenhum vício no lançamento pelo contribuinte, quando a preliminar nesse sentido só traz argumentos genéricos e sem comprovação, deve ser afastado o pedido de declaração de nulidade do lançamento apresentado no Recurso Voluntário. (Acórdão nº 1302-002.690, de 20/04/2018)*

*NULIDADE DAS AUTUAÇÕES POR FALTA DE JUNTADA DE PROVAS. INEXISTÊNCIA.*

*A falta de juntada aos autos dos documentos comprobatórios pela fiscalização resultaria na falta de prova dos fatos alegados, e não na nulidade do lançamento. (Acórdão nº 2402-006.069, de 08/05/2018)”*

*Por fim, em relação aos Autos de Infração de CSLL, PIS e COFINS, decorrentes das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, mutatis mutandis, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.*

*Ante o exposto acima, voto no sentido de considerar a **Impugnação Procedente**, para exonerar os lançamentos: do **IRPJ** no valor de **R\$ 674.673,72** (seiscentos e setenta e quatro mil, seiscentos e setenta e três reais e setenta e dois centavos); da **CSLL** no valor de **R\$ 251.522,54** (duzentos e cinquenta e um mil, quinhentos e vinte e dois reais e cinquenta e quatro centavos); da **COFINS** no valor de **R\$ 378.477,24** (trezentos e setenta e oito mil, quatrocentos e setenta e sete reais e vinte e quatro centavos); e do **PIS/PASEP** no valor de **R\$ 82.169,36** (oitenta e dois mil, cento e sessenta e nove reais e trinta e seis centavos), juntamente com os respectivos acréscimos legais.*

## Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchido os requisitos de admissibilidade do recurso de ofício, dele conheço.

Entendo que o lançamento foi efetivado com aquilo que pode a Fiscalização trabalhar, em face da resistência ou negligência da Contribuinte em atender às demandas solicitadas em sucessivos termos fiscais.

De se mostrar.

Conforme **Termo de Início de Fiscalização**, a Contribuinte foi intimada, em 27 de janeiro de **2009**, para:

**ELEMENTOS SOLICITADOS:**

**Especificação/Prazo**

- 1) **TRIBUTO: IRPJ**
- 2) **LIVROS E DOCUMENTOS**
  - 2.1) Livros comerciais obrigatórios e auxiliares, inclusive livros fiscais onde se acham transcritas as operações da empresa;
  - 2.2) Documentário fiscal e contábil que deu suporte à escrituração da empresa no período;
  - 2.3) Contratos Sociais da empresa e alterações correspondentes;
  - 2.4) Extratos das contas correntes bancárias e de aplicações financeiras;
  - 2.5) Outros elementos, que de alguma forma, possam instruir a auditoria fiscal, que forem solicitados durante os trabalhos;
- 3) **PRAZO DE APRESENTAÇÃO: 05 (CINCO) DIAS;**
- 4) **PERÍODO-BASE A EXAMINAR: 2006.**
- 5) **LOCAL PARA APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS: escritório da empresa.**

Após sucessivas prorrogações de prazo e termos de continuidade da ação fiscal, foi lavrado o **Termo de Constatação e Intimação Fiscal** (fl.68), com ciência em 26 de abril de **2011**:

INTIMAMOS ainda o contribuinte supra qualificado a apresentar os elementos especificados a seguir, nos prazos estipulados, com base nos artigos 904, § 1º, 907, § único, 911 e 927 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

**ELEMENTOS SOLICITADOS:**

**Especificação**

Todos os itens referem-se ao ano-calendário de 2006 e referem-se à matriz e filiais. Estes elementos já foram solicitados no Termo de Início de Fiscalização.

- 1) Livros Razão.
- 2) Livros de Registro de Notas Fiscais de Saída e Venda de Mercadorias e/ou Serviços.
- 3) Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte.

**Prazo**

Todos os elementos solicitados deverão ser apresentados no prazo de 5 (cinco) dias.

Após todo este tempo, a Contribuinte teria apresentado, segundo consta no **Termo de Verificação Fiscal – TVF**, o Livro Diário e o Razão do ano de 2006, e em 25 de maio de 2011, com mais um prazo de trinta dias, apresentou parte das notas fiscais emitidas.

Ainda, segundo o **TVF**:

Conforme correspondências recebidas de 04/07/2011 e de 11/08/2011 de TAM LINHAS AÉREAS S/A, CNPJ 02.012.862/0001-60, respondendo a solicitação desta fiscalização, temos valores faturados pela BTI - BRASIL BUSINESS TRAVEL INTERNATIONAL LTDA contra a TAM. No ANEXO 1 apresentamos as informações de faturamento apresentadas pela TAM. Estes valores estão de acordo com a DIRF apresentada pela TAM referente ao ano de 2006. Tendo em vista que diversos itens apontados neste demonstrativo de faturamento não foram localizados no faturamento da BTI, estes valores foram considerados omissão de receitas da BTI - BRASIL BUSINESS TRAVEL INTERNATIONAL LTDA.

De posse destas informações, a Fiscalização, após análise dos elementos apresentados concluiu pela omissão de receitas:

A planilha apresentada pela TAM LINHAS AÉREAS S/A foi comparada com os dados apresentados pelo contribuinte BTI. Os valores não localizados em seu faturamento ou nas notas fiscais apresentadas foram considerados **omissão de receitas**. Estes valores estão apresentados no ANEXO 2 ao presente Termo.

A Fiscalização só conseguiu obter as notas fiscais (todas) emitidas pela Contribuinte por meio de intimação a terceiros, não nos olvidando de que desde o início da

fiscalização, lá em 2009, já havia sido solicitado os livros fiscais e “**documentário fiscal e contábil que deu suporte à escrituração da empresa no período,**” de forma que daí discordo da decisão de piso que sustenta sua posição de cancelar o lançamento por ausência de provas, no caso, as notas fiscais propriamente ditas.

A Fiscalização, lembre-se, trabalhou com as notas fiscais que lhe foram entregues pela Contribuinte, que, conforme constou no TVF foram apenas parte das notas fiscais emitidas no período de abril, maio, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2006.

No **Anexo 1** (fls.94 a 110) ao **TVF** tem-se a relação das faturas com numeração e valor, mensalmente totalizadas, de janeiro a dezembro de 2006.

No **Anexo 2** (fls.111 a 126) ao **TVF** tem-se a relação **FATURAS NÃO LOCALIZADAS NA CONTABILIDADE**, mensalmente totalizadas, de janeiro a dezembro de 2006.

Em sua Impugnação, a Contribuinte tratou de rotular o trabalho fiscal de *levantamento* realizado por *amostragem*, algo que não se pode concordar. Eis sua alegação:

Ora, se o levantamento foi realizado por amostragem, não pode o auditor fiscal alegar que a empresa não possui os documentos, conforme relatado.

Em momento algum, foi solicitado à empresa que apresentasse todos os documentos, para que referido levantamento fosse realizado.

Os documentos requeridos foram, devidamente, apresentados, logo, não há que se falar em ausência de documentação.

Vejam que, se a fiscalização foi realizada no sistema de amostragem, não se pode deduzir que a empresa não possua os demais documentos.

Destarte, o Auto de Infração incorreu em erro ao informar que não foram apresentados os documentos que comprovam não haver as irregularidades apontadas.

Alegações completamente infundadas, afinal do início da ação fiscal até o fechamento da fiscalização se passaram mais de 2 (dois) anos!

A Fiscalização não pode ficar esperando eternamente (acho que esperou até demais) para que a Contribuinte reúna toda a documentação que dá suporte às suas operações comerciais/financeiras, para daí começar o seu trabalho, até porque ela dispõe de um prazo que deve ser observado atentamente, o prazo decadencial.



A Contribuinte teve ciência do **TVF**, onde lá consta como foi realizado o procedimento da fiscalização, com citações aos **Anexos 1 e 2**, já mencionados, além de destacar que “Todos os documentos utilizados na presente ação fiscal são devolvidos ao contribuinte, inclusive os livros Diário, Razão e notas fiscais apresentadas do ano-calendário de 2006.”

A Contribuinte dispunha dos meios necessários para verificar com segurança se correta estava a omissão de receita apurada pela Fiscalização, aliás, frise-se que em nenhum momento a Contribuinte faz menção aos citados anexos, os quais demonstraram a conciliação entre os valores informados nas notas fiscais (trazidas de terceiro) com aqueles das notas fiscais (parcialmente) escrituradas na contabilidade.

De forma que não posso, *data vênia*, concordar com a decisão de piso quando assim concluiu:

*Ou seja, a ausência de elementos materiais relacionados diretamente aos fatos descritos no Auto de Infração, especialmente quando fornecidos ou produzidos por terceiros, e sem a devida ciência do contribuinte para que possa explicar eventuais divergências, apesar de não cercear o direito de defesa, torna insubsistente o lançamento efetuado.*

## **CONCLUSÃO**

É o voto, no sentido de DAR provimento ao recurso de ofício

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano