



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.723013/2015-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.894 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2024
Recorrente ALVEAR DISTRIBUIDORA DE LIVROS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2012

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO DEFICIENTE.
IMPRESTABILIDADE. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO
REFLETIDA.

Uma vez detectado pela autoridade fiscal que o livro caixa do contribuinte optante pelo lucro presumido não reflete sua movimentação financeira e bancária, incide na hipótese regular causa de arbitramento do lucro, mormente nas situações que intimado a retificar tal livro, o sujeito passivo deixa de atender ao comando.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) pelo voto de qualidade, em afastar a preliminar de nulidade do arbitramento do lucro, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah (relator) e Alexandre Evaristo Pinto, e, no mérito, (ii) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência da obrigação tributária relativa ao 1º trimestre de 2010. O Conselheiro José Eduardo Genero Serra foi designado para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de ação fiscal visando auditoria de IRPJ e CSLL, relativos aos anos calendário 2010, 2011 e 2012, tendo como motivação a incompatibilidade entre a movimentação financeira e a receita declarada pelo Contribuinte naqueles períodos de apuração.

O Contribuinte era optante pelo Lucro Presumido.

Os tributos reflexos PIS e COFINS não foram auditados em decorrência da incidência de alíquota zero na comercialização dos produtos que formam seu objeto social, quais sejam, livros, jornais e outras publicações (CNAE 4647-8-02).

A ação fiscal culminou com o Lançamento de IRPJ e CSLL apurados pelo regime do **Lucro Arbitrado** relativamente aos fatos geradores ocorridos em todos os trimestres de 2010, 2011 e no 1º trimestre de 2012, nos montantes consolidados abaixo, com multa de ofício qualificada de 150% e encargos legais.

O lançamento pelo Lucro Arbitrado abarcou tanto as receitas declaradas pelo contribuinte, quando aquelas consideradas omitidas por presunção legal do art. 42, Lei nº 9.430/96, após a falha do contribuinte no atendimento de intimação para identificar a origem de depósitos bancários, mediante documentação hábil e idônea.

O Arbitramento decorreu da verificação de que o Livro Caixa do Recorrente não identificava as receitas consideradas omitidas, e portanto não refletia sua movimentação financeira. O Recorrente não teria atendido à intimação para retificar seu Livro Caixa, o que motivou o arbitramento.

O TVF de fls. 58 a 90 descreve os fundamentos da autuação.

A multa de ofício foi qualificada sob a alegação de que a omissão seria reiterada. Vejamos os parágrafos do TVF em que se discrimina a motivação da qualificação:

“85- Em decorrência da prática reiterada da fiscalizada que nos três anos sob auditoria fiscal escriturou nos seus Livros Caixa somente parte da movimentação financeira, ora configurada legalmente como receita de origem não comprovada, prática esta qualificada como sonegação e, em tese, fraude contra a ordem tributária, o percentual da multa de ofício aplicado ao presente caso foi aumentado na proporção prevista no Art. 957, inciso II, do RIR/99, abaixo transcrito:

(...)

87- Abaixo, apresentaram-se julgados que corroboram a aplicação da multa qualificada de 150% no presente caso alicerçado no fato de que a fiscalizada reiteradamente escriturou seus Livros Caixa de forma a encobertar, camuflar, ocultar a receita que efetivamente obtinha, recolhendo tributos a menor. Em tese, trata-se de fraude, ou seja, crime contra a ordem tributária.”

Cientificado, o Contribuinte interpôs Impugnação na qual alega, em apertada síntese feita pelo Acórdão Recorrido:

“1. Nulidade da autuação em razão da impossibilidade de arbitramento, considerando que não foi decretada a desclassificação da escrituração fiscal;

2. Nulidade por cerceamento do seu direito de defesa, considerando que não foram individualizados os créditos em conta corrente a serem comprovados;
 3. Impossibilidade de arbitramento do lucro do ano calendário 2012, pela diferença apontada ser irrisória e por ter sido arbitrado somente um trimestre, enquanto o “regime tributário é anual”;
 4. Nulidade da autuação considerando a ausência de análise das provas apresentadas pela fiscalizada;
 5. Nulidade do lançamento por ausência de liquidez e certeza na quantificação do crédito tributário;
 6. Retificação do lançamento, considerando inexistência de dolo, fraude ou simulação a justificar a majoração da multa de ofício.
 7. Decadência do lançamento efetuado relativo às competências anteriores a junho/2010, considerando a ciência do Auto de Infração em 24/06/2015, a qualificação do lançamento na modalidade de homologação, e a inexistência de dolo, fraude ou simulação a alterar aquela qualificação.”
- e
8. A necessidade de realização de diligência em que se oportunizasse ao contribuinte se manifestar sobre os depósitos bancários de maneira individualizada.

O Acórdão Recorrido considerou não formulado o pedido de diligência, afastou as preliminares de nulidade e decadência e, no mérito, deu provimento parcial à Impugnação, tão somente para que o Arbitramento relativo à parcela das receitas não omitidas incidisse sobre os débitos confessados em DCTF e não sobre os valores informados em DIPJ, já que havia uma pequena divergência entre ambas as declarações, e somente a DCTF dentre estas duas declarações constitui o crédito tributário.

O Acórdão restou assim ementado:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

Ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

Ementa:

DECADÊNCIA – REGRA GERAL.

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS NÃO COMPROVADOS. INTIMAÇÃO COM INDIVIDUALIZAÇÃO DOS VALORES. VALIDADE.

Caracterizam-se como omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Inexiste limitação quanto a individualização dos depósitos a serem identificados pelo contribuinte, mormente quando não registrados na escrituração fiscal e contábil.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ARBITRAMENTO EM UM ÚNICO TRIMESTRE DO ANO CALENDÁRIO. VALIDADE.

O lucro será arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária. O arbitramento do lucro pode coexistir com as demais formas de tributação no mesmo ano-calendário, na hipótese em que as condições legais de sua implementação ocorram apenas em determinado trimestre do ano calendário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado nos autos que o sujeito passivo agiu, dolosamente, no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Considera-se não formulado o pedido de diligência que não trouxer a formulação de quesitos referente aos exames desejados, em discordância com o disposto no inciso IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72.

Assunto: Contribuição Social Sobre Lucro Líquido – CSLL

Ementa:

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da CSLL o decidido para o lançamento do IRPJ, vez que decorrente dos mesmos fatos e amparado nos mesmos elementos de prova.”

O Contribuinte, irresignado, interpôs **Recurso Voluntário**, reforçando suas alegações postas em Impugnação, e frisando que:

- A autoridade autuante intimou o Recorrente para esclarecer a origem de todos os depósitos bancários constantes de sua conta corrente, a despeito de ter reconhecido que parte de tais valores havia sido declarada e tributada, e a despeito de ter, após a intimação, expurgado de tal planilha os valores que não representariam receita. Ou seja, intimou o contribuinte a justificar todos os seus depósitos bancários, e não só aqueles sobre cuja natureza pairava dúvida. Desatendeu assim o § 3º art. 42 da lei nº 9.430/96 e o que inviabilizou o atendimento da intimação no prazo concedido (total de 50 dias), majorando sobremaneira o trabalho do Contribuinte.
- A fiscalização não esclareceu quais depósitos dentre aqueles objeto de questionamento foram expurgados e excluídos da base de cálculo por já se encontrarem abarcados pela receita oferecida à tributação ou por não representarem receita, limitando seu direito de defesa.
- Frisa que apresentou notas fiscais em papel, além das planilhas explicando a origem dos valores.

É a síntese do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 Admissibilidade

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 Preliminares de Nulidade

O Contribuinte suscita variadas preliminares de nulidade, que serão analisadas a seguir.

2.1 NULIDADE DA AUTUAÇÃO EM RAZÃO DA IMPOSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO, CONSIDERANDO QUE NÃO FOI DECRETADA A DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL

O contribuinte alega nulidade do lançamento, aduzindo que o arbitramento somente seria cabível quando se decretasse a desclassificação da escrituração fiscal do contribuinte, o que não teria ocorrido.

No caso em questão, o contribuinte era optante pelo Lucro Presumido, razão pela qual a escrituração a que estava obrigado para fins fiscais era tão somente o Livro Caixa, conforme o art. 45, parágrafo único da Lei nº 8.981/95.

“Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.”

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), consigna que o arbitramento decorreu da verificação de que o Livro Caixa do Recorrente não retratava fielmente seus extratos bancários, pois não consignava os depósitos bancários considerados receitas omitidas, e portanto não refletiam sua real movimentação financeira.

O Recorrente não atendeu à intimação para reescrever seu Livro Caixa, o que motivou o arbitramento conforme o seguinte excerto do TVF em que o conteúdo da intimação é transcrito:

“2. Reescrever os Livros Caixa relativos aos anos-calendário 2010 (nº 005), 2011 (nº 006) e 2012 (nº 007) com a finalidade de que contenham o registro individual de toda a movimentação financeira da empresa, e também para que indiquem, especificamente e individualmente com relação à descrição de cada lançamento contábil, as pessoas jurídicas e/ou físicas que deram origem e destino aos numerários registrados como entradas e saídas.”

Em resposta à Intimação, o Recorrente:

Apresenta planilha indicando a origem de cada crédito bancário, Livro Razão do período, e notas fiscais emitidas no período.

Quanto à Reescrituração do Livro Caixa, esclarece entender suprida a solicitação pela apresentação de Livro Razão e planilhas:

“Quanto ao Item 02, no sentido de reescrever os Livros Caixas com a finalidade de que contenham o registro individual de toda a movimentação financeira da empresa, esclarece a fiscalizada que após a apresentação dos documentos e respectivo esclarecimento do item 01 em sua integralidade, V.As. verificará que não haverá necessidade de reescritura de livros, eis que os livros contêm todas as informações exigidas pela legislação.”

Esclareceu que não possuía a documentação de suporte adicional, pois esta teria sido apreendida pela Polícia Federal em Busca e Apreensão de nº 0001292-28.2014.403.6105

Foi então lavrado Termo de Concessão de Prazo reiterando a intimação fiscal e asseverando que o contribuinte já havia recebido de volta a documentação apreendida pela Polícia Federal, e que a falta de atendimento da intimação ensejaria o arbitramento.

Passando à análise, é sempre importante rememorar que o arbitramento do lucro é medida excepcional.

No voto da lavra do Relator Luís Flávio Neto no Acórdão 9101-003.20, colhe-se importante escólio sobre os fundamentos do arbitramento.

“Uma interpretação sistemática, que considere ao menos os arts. 146 da Constituição e os arts. 44 e 148 do CTN, evidencia ser inaplicável uma interpretação a contrario sensu, no sentido de que a ressalva contida no inciso II, art. 47, da Lei 8.981/95 seria restrita a este, de forma que os demais incisos deveriam ser aplicados sem os aludidos limites. Interpretação diversa castigaria o legislador por querer se fazer mais claro ao tutelar as hipóteses do inciso II, art. 47, da Lei 8.981/95, convertendo uma pretendida garantia dos administrados (sic) em um enfraquecimento ou mesmo negativa de eficácia às normas que já seriam decorrentes da lei complementar pré-existente (CTN, arts. 44 e 148).

Todas as hipóteses de arbitramento baseadas em questões documentais, previstas (sic) pelo art. 47 da Lei 8.981/95, portando, são aplicáveis com o propósito finalístico, qual seja, proteger o legítimo interesse arrecadatário da União, dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte.’

Significa dizer que, ausente risco ao legítimo interesse arrecadatário da União, em contexto no qual reste assegurado à administração fiscal o razoável conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte, não há permissivo legal ao arbitramento dos lucros.”

(Acórdão n.º 9101-003.201, CARF, CSRF, julgado em dezembro de 2017).

Com racional semelhante e confirmando o caráter residual do arbitramento, temos o Acórdão 1201-002.977, de cuja ementa podemos extrair o seguinte excerto relevante:

“ARBITRAMENTO DE LUCRO. CABIMENTO.

A adoção do regime de tributação pelo lucro arbitrado só é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações

acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido (artigos 529 a 539 do RIR). Logo, é cabível o arbitramento do lucro quando a fiscalização **não possuir meios hábeis de apuração direta do lucro real.**”

(Acórdão nº 1201-002.977, CARF, Relatora: Gisele Barra Bossa, julgado em 11 de junho de 2019)

A Súmula CARF nº 59, embora trate de uma situação distinta em que após o arbitramento a documentação faltante é suprida, confirma que a documentação ou os vícios de escrituração que ensejam o arbitramento são aqueles *imprescindíveis para a apuração do crédito tributário*.

Vejamos:

“Súmula CARF nº 59

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 29/11/2010

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de **livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário** que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).” (g.n.)

Mutatis mutandis, a questão que deve ser feita é a seguinte: a partir da identificação de depósitos bancários considerados receitas omitidas, e que como tais não foram escriturados no Livro Caixa, era possível apurar o Lucro Presumido do Contribuinte? A resposta é positiva.

No caso em questão o dispositivo em aplicação é justamente o inciso II e o contribuinte era optante pelo Lucro Presumido, sistemática em que se apura o crédito tributário devido a partir da Receita Bruta, que, no caso em questão era conhecida. Veja-se que Lucro Arbitrado foi apurado a partir da receita conhecida.

Além disso, o contribuinte possuía e apresentou Livro Caixa, cuja única falha apontada pela fiscalização foi não haver escriturado os lançamentos dos depósitos bancários considerados por presunção como receitas omitidas.

Intimado a reescrever-lo preenchendo as lacunas com os depósitos bancários não identificados, embora não o tenha feito, apresentou planilha indicando a origem de cada crédito bancário e arquivo magnético contendo o Livro Razão do período, o que, em sua opinião, supria as lacunas do Livro Caixa por conter as informações que faltariam nesse Livro.

A leitura do art. 47, II, “a” da Lei nº 8.981/95 prevê o cabimento do arbitramento quando a escrituração à qual o contribuinte estiver obrigado se mostre *imprestável* para identificar sua efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

“Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

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

O uso da palavra *imprestável* reforça a excepcionalidade da medida, que não foi verificada no caso em questão. É evidente que, havendo omissão de receitas, a escrituração do contribuinte fatalmente será também omissa, mas se esta omissão pode ser suprida pela fiscalização com base nos elementos levantados em fiscalização, entendo ser medida descabida.

No caso, a reescrituração demandada pela fiscalização objetivava tão somente que se preenchesse o Livro-Caixa com os depósitos bancários dele ausentes, ou seja, o labor exigido pela fiscalização era tão somente de complementação do livro com informações que já conhecidas, o que foi dispensável para a conclusão dos trabalhos fiscais, dado que a Receita Bruta era conhecida e consistente em depósitos bancários. Vale dizer, tratando-se de contribuinte sujeito ao Lucro Presumido e de omissão identificada exclusivamente a partir de depósitos bancários não comprovados, não é razoável que a mera falta de retificação do Livro Caixa para nele escriturar movimentos bancários conhecidos pela fiscalização enseje o arbitramento.

Vale lembrar que o contribuinte não se manteve inerte, e apresentou uma planilha identificando a suposta causa de todos os depósitos bancários e acostou seu Livro Razão dando cabo de suprir assim a solicitada reescrituração do Livro Caixa.

E, ao fim e ao cabo, não houve prejuízo à apuração dos tributos devidos, pois, diante da falta de reescrituração do Livro-Caixa, a fiscalização tão somente presumiu como receitas omitidas os movimentos bancários que mandou o contribuinte reescrever, o que gerou incremento imediato na receita bruta do contribuinte que poderia ter sido acrescida ao Lucro Presumido, já que a receita era conhecida.

Assim, a escrituração não era imprestável no contexto da apuração pelo Lucro Presumido, e não houve prejuízo à ação fiscal já que a Receita Bruta era conhecida.

Ademais, com relação ao 1 trimestre de 2012, a receita reputada omitida foi de apenas R\$ 8.164,22, ou seja, menos de 5% do total declarado, conforme indica o quadro de fls. 84, do TVF:

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL nº 00139/14/17

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO 2012				
MOV.FIN.ORIGEM NÃO COMPROVADA		DIPJ	BASE	
MENSAL	TRIMESTRAL		CÁLCULO TRIM	
		(1)	(2)	(3)=(1)-(2)
JANEIRO	74.682,39			
FEVEREIRO	48.431,24			
MARÇO	37.337,52	160.451,15	152.286,93	8.164,22

Assim, com maior razão para o 1º trimestre de 2012, não há que se falar em imprestabilidade da escrita face à receita apurada em procedimento fiscal.

2.2 IMPOSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO DE SOMENTE UM TRIMESTRE DE 2012, ENQUANTO O “REGIME TRIBUTÁRIO É ANUAL”;

O contribuinte ainda alega haver nulidade decorrente de erro pois a fiscalização teria arbitrado seu lucro para o 1º trimestre de 2012 enquanto, sob sua visão, o arbitramento somente poderia abranger todo o ano-calendário de 2012 dado que o período de apuração do IRPJ e da CSLL seria anual.

A Lei 9.430/96 dispõe de maneira diversa esclarecendo que a regra é a apuração do Lucro Arbitrado com periodicidade trimestral, ressalvadas situações específicas em seus parágrafos.

“Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§2º Na extinção da pessoa jurídica, pela encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.”

Há a possibilidade de apuração do Lucro Real anual, respeitadas determinadas condições, mas trata-se de periodicidade alternativa opcional e não aplicável ao Lucro Arbitrado.

A interpretação do contribuinte, ao que tudo indica, decorreu da redação dos parágrafos 1º e 2º do art. 47 da Lei nº 8.981/95, notadamente o § 2º alínea “a”.

“§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado **abrangerá todo o ano-calendário**, assegurada a tributação com base no lucro real relativa **aos meses não submetidos ao arbitramento**, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.”

O dispositivo, pode de fato gerar confusão, mas sua interpretação sistemática leva-nos a entender a expressão “abrangerá todo o ano-calendário” como uma remissão à regra geral pela qual os regimes de apuração, embora como regra de periodicidade trimestral, vinculam o contribuinte para todo o ano calendário. Cria, contudo exceção para os períodos de apuração com relação aos quais a escrituração do contribuinte não demande o arbitramento. A referência à manutenção da apuração pelo Lucro Real com relação aos “*meses não submetidos ao arbitramento*” deve ser também ser contextualizada dentro de cada um dos “períodos de apuração” remanescentes.

Assim, não assiste razão ao contribuinte quando afirma que o arbitramento é regime de apuração pelo Lucro Arbitrado seria anual.

2.3 NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA, POIS A INTIMAÇÃO DEMANDOU A IDENTIFICAÇÃO DE TODOS OS CRÉDITOS EM CONTA CORRENTE ANTES QUE FOSSEM EXPURGADOS OS DEPÓSITOS ENTRE CONTAS DO CONTRIBUINTE;

O Recorrente alega que haveria nulidade por cerceamento do direito de defesa pois as planilhas apresentadas para que ele identificasse os depósitos bancários continham toda sua movimentação financeira, antes de feitos os expurgos a que dizem respeito o § 3º, inciso I do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

O Acórdão Recorrido, a este respeito, alegou basicamente que o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e não seria despacho nem decisão, de maneira que as razões apresentadas não se enquadrariam nas hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Divirjo do amplo fundamento do Acórdão Recorrido. As presunções em direito são formas de comprovar a ocorrência de um fato com efeitos jurídicos (fato presumido) a partir da comprovação da efetiva ocorrência de um outro fato com o qual o fato presumido guarde íntima relação (fato presuntivo).

A omissão de receitas pela constatação de depósitos bancários não identificados e é hipótese veiculada por lei, que estabelece a relação entre o fato presuntivo e o fato presumido.

Trata-se de presunção legal do tipo *juris tantum* e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

Entretanto, tal hipótese somente se configura caso o contribuinte seja regularmente intimado a comprovar a inoccorrência do fato presumido e não logre êxito.

No caso em questão, o contribuinte foi intimado a manifestar-se identificando cada um de todos os seus depósitos bancários relacionados em planilha. Não houve portanto intimação geral ou totalizada em valores por período, entretanto, a autoridade autuante intimou o contribuinte para que identificasse todos os depósitos constantes de seus extratos bancários, antes de proceder aos expurgos a que diz respeito o §3º, inciso I do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Tais expurgos só ocorreram quando da efetiva lavratura dos autos de infração.

Diferentemente do que ocorreria com a intimação para manifestar-se por saldos totais, a intimação para manifestar-se sobre cada um de todos os depósitos constantes de seus extratos bancários não impede que o contribuinte afaste a confirmação do fato presuntivo da presunção relativa autorizada pelo art. 42.

Sem dúvida a ausência de expurgos demanda-lhe mais tempo, mas não chega a obstar o direito de defesa, mormente porque ao longo de todo o processo administrativo o contribuinte poderia complementar a prova para demonstrar que determinados depósitos não configurariam receita omitida, mas não o fez.

Não se trata, portanto, de causa bastante para ensejar a nulidade.

2.4 NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA NA QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DAS QUANTIAS EXPURGADAS.

O Recorrente também assevera que a fiscalização não teria especificado qual valor ou quais depósitos foram expurgados pois claramente não configurariam receita, cerceando mais uma vez seu direito de defesa e ao mesmo tempo tornando ilíquido o crédito tributário.

Nulidade não há.

Inexiste cerceamento do direito de defesa, pois a fiscalização identificou no TVF que expurgaria:

“dos valores considerados receitas omitidas (R\$ 8.996.528,20; R\$ 5.797.388,50 e R\$ 358.591,97) aqueles que dispensariam a comprovação de origem por claramente não representarem receita, ou seja, exclusivamente, aqueles créditos com os seguintes históricos: devolução cheque depositado, redução do saldo devedor, devolução cheque sustado, resgate de papéis, resgate de títulos de capitalização e doc/ted devolvidos.”

76- Após estes expurgos, foram, subtraídos dos valores de movimentação financeira de origem não comprovada restantes, os valores que já haviam sido declarados pela fiscalizada nas DIPJ nos anos 2010, 2011 e 2012.” (fl. 82 – grifo nosso)

Ou seja, identificou o montante total, especificou critérios objetivos adotados para fazer os expurgos facilmente verificáveis pelo sujeito passivo, e deduziu-se as quantias já tributadas conforme a DIPJ do contribuinte (coincidente com as NFs apresentadas), facultando-lhe o amplo direito de defesa. Assim, não há cerceamento de defesa.

Tampouco pode-se falar iliquidez do crédito tributário, pois o racional explicado permite, igualmente, confirmar a quantificação do crédito tributário lançado nos autos de infração.

Por estas razões, nego provimento ao pedido.

2.5 NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR AUSÊNCIA DE ANÁLISE DAS PROVAS APRESENTADAS PELA FISCALIZADA

A alegação reflete mero inconformismo meritório.

Dirijo da defesa quando alega nulidade por falta de análise das provas apresentadas durante a fiscalização.

Com a impugnação instaura-se o processo administrativo fiscal, no qual são garantidos ao contribuinte os direitos ao contraditório e à ampla defesa (art. 14 do Decreto nº 70.235/72).

Tais princípios consagrados no direito processual brasileiro e assegurados tanto no Código de Processo Civil quanto no Decreto nº 70.235/72 pressupõem não somente o direito do contribuinte de expor sua defesa contra a acusação, mas também o direito de que tal defesa seja apreciada pela autoridade julgadora, que poderá decidir livre e motivadamente.

Verifica-se, portanto, que a motivação é fundamental e a decisão emanada pela autoridade julgadora deve enfrentar suficientemente todos os argumentos de defesa que poderiam isoladamente, em tese, afastar a autuação conforme preconiza o art. 489 do CPC/2015 aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Não se exige da autoridade julgadora a demonstração de erudição, nem mesmo o enfrentamento exaustivo de todos os

argumentos de defesa, deve haver diálogo mínimo que aborde argumentos suficientes à sustentação da decisão.

Não se dispensa, portanto, a dialética processual, mas tampouco se exige a exaustão erudita de todos os argumentos do contribuinte.

Trata-se, contudo de exigência que emana do direito ao contraditório e à ampla defesa, inerentes à fase litigiosa que somente se instaura com a oferta de Impugnação, nos termos da Súmula CARF nº 162.

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).**

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401004.061.

Antes da oferta de Impugnação (art. 14 do Decreto nº 70.235/72), contudo, não existe processo, mas mero procedimento.

Eventuais erros “*seja porque afirma que a receita bruta bate com as notas fiscais e elas não batem, seja porque afirma que a DIPJ bate com a DCTF e elas não batem*” podem ensejar a reforma meritória do lançamento, como já reconhecido pelo Acórdão Recorrido, mas não implicam nulidade por cerceamento do direito de defesa.

3 Preliminar de Decadência

O Recorrente alega decadência parcial.

Trata-se de questão cujo desfecho depende da análise da qualificação da penalidade, razão pela qual será com ela apreciada.

4 Mérito

4.1 PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA PARA OPORTUNIZAR AO CONTRIBUINTE SE MANIFESTAR SOBRE OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE MANEIRA INDIVIDUALIZADA.

O pedido é improcedente.

É dever do contribuinte manter em boa guarda toda a documentação de suporte de sua escrita e, conforme consignou a fiscalização, ao tempo das intimações o Recorrente já havia recebido de volta toda a documentação apreendida pela Polícia Federal.

Ademais, muito embora fosse uma medida de prudência da fiscalização que a lista de depósitos bancários que o contribuinte deveria identificar já estivesse deduzida das operações expurgadas (como objeto de devolução ou transações entre contas do próprio contribuinte), a solicitação de identificação de todos os depósitos bancários não afastou o fato presuntivo nem cerceou o direito de defesa do Recorrente, que poderia durante os longos anos passados até o presente julgamento, ter complementado a prova outrora não produzida.

Ademais, tais transações fora expurgadas da base do lançamento, razão pela qual a autuação mantém-se hígida a este respeito.

4.2 QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE E DECADÊNCIA

O Termo de Verificação Fiscal fundamentou a qualificação da penalidade apenas nos seguintes dois parágrafos.

“85-Em decorrência da **prática reiterada da fiscalizada que nos três anos sob auditoria fiscal escriturou nos seus Livros Caixa somente parte da movimentação financeira**, ora configurada legalmente como receita de origem não comprovada, prática esta qualificada como sonegação e, em tese, fraude contra a ordem tributária, o percentual da multa de ofício aplicado ao presente caso foi aumentado na proporção prevista no Art. 957, inciso II, do RIR/99, abaixo transcrito:”

(transcrição da legislação)

“87-Abaixo, apresentaram-se julgados que corroboram a aplicação da multa qualificada de 150% no presente caso **alicerçado no fato de que a fiscalizada reiteradamente escriturou seus Livros Caixa de forma a encobertar**, camuflar, ocultar a receita que efetivamente obtinha, recolhendo tributos a menor. Em tese, trata-se de fraude, ou seja, crime contra a ordem tributária.”

(transcrição de julgados)

Verifica-se que o elemento doloso foi inferido tão somente em virtude da alegada reiteração da conduta por 3 anos seguidos.

Penso que a fundamentação é insuficiente para comprovar atos e fatos dos quais fosse possível vislumbrar o intento doloso específico em cometer sonegação ou fraude.

A simples omissão de receitas, hipótese de incidência tributária sempre acompanhada do descompasso entre a realidade, a escrituração e as declarações fiscais do contribuinte — seja na omissão decorrente de presunção legal, na aferida por presunção direta, ou na decorrente da escrituração de receitas não declaradas —, não basta à qualificação da multa, conforme entendimento sumulado pelo CARF.

Súmula CARF nº 14**Aprovada pelo Pleno em 2006**

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25**Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009**

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Nesse sentido, acertadas as considerações do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, na parte em que seu voto foi vencedor no Acórdão nº 9101-005.366, de 2021:

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURA SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

Súmula CARF nº 25: *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de *ocultação* de fato jurídico tributário ou *impedimento* e *retardamento* da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração é uma mera

conjectura sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prisma analítico de sua temporalidade, sem o devido respaldo legal.

(...)

São esclarecedores os seguintes excertos do voto, nos quais o conselheiro assevera que nem mesmo a reiteração da conduta daria ensejo à qualificação da penalidade:

“Pois bem, o que resta, agora, é averiguar se a ocorrência da infração por diversos períodos de apuração (conduta reiterada) basta para justificar a incidência da previsão punitiva excepcional, duplamente gravosa, do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Para este Conselheiro, tratando-se de infrações presumidas, de *omissão de receitas*, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, a constatação da simples repetição da conduta infracional no tempo não justifica o afastamento da mandatória observância do enunciado da Súmula CARF nº 25:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Isso pois, inicialmente, apontar que a infração foi cometida em diversos períodos, reiteradamente, nada mais é do que adotar a própria infração como fundamento para a duplicação da sanção correspondente, apenas *conjecturando* sobre sua ocorrência no tempo.

Não há nessa manobra argumentativa demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada.

Não existe na legislação de regência dos tributos sob exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a *reiteração* capaz de incrementar o apenamento simples. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico ordinário, poder-se-ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

Contrario sensu, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma *temporal*, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização de tributos e contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

O entendimento sumulado e o julgado acima mencionado são consonantes com a exigência de comprovação do dolo específico, não demonstrado. No caso ora sob debate, apontou-se tão somente a reiteração da discrepância entre a escrituração (Livro Caixa) e as receitas omitidas identificadas a partir da presunção legal.

Penso, no entanto, tratar-se de circunstância inerente e intimamente relacionada à própria verificação da omissão de receitas a partir da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96, e *não ao animus do agente*, entendimento refletido nas próprias súmulas CARF nºs 14 e 25.

Ademais, o contribuinte a todo momento cooperou com a fiscalização, atendeu às intimações fiscais apresentando documentos e recompondo parte de sua escrituração, ainda que por meio do Livro Razão, e não do Livro-Caixa. A prática, muito embora não afaste a responsabilidade por infrações (art. 136, CTN), permite, no contexto dos autos e considerando o teor e forma dos esclarecimentos prestados, que ao menos remanesça dúvida quanto ao alegado intento doloso de sonegar tributos usando, para tal mister.

Por fim, muito embora se alegue reiteração, é importante ressaltar que relativamente ao ano-calendário de 2012 somente houve autuação sobre o 1º trimestre, e a omissão foi de apenas cerca de R\$ 8 mil reais, pouco mais de 5% das receitas totais do período.

Dessa maneira, *caso vencido* na arguição de *nulidade* penso que o contexto não permite a aferição do dolo de maneira cabal como demanda o artigo 112, remanescendo sobre este julgador a dúvida razoável que demanda a interpretação mais favorável ao contribuinte, como resultado da *insuficiente demonstração, pela autoridade fiscal*, do dolo merecedor da qualificação imbuído na conduta infracional.

4.3 DECADÊNCIA

Afastado o dolo e a qualificação da penalidade, cabe-me apreciar a preliminar de decadência sob este novo contexto.

O Recorrente alega decadência do lançamento efetuado relativo às competências anteriores a junho/2010, considerando a ciência do Auto de Infração em 24/06/2015.

O contribuinte então pleiteia a aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN, alegando homologação tácita relativamente ao primeiro e segundo trimestres do ano-calendário de 2010, pois era optante do Lucro Presumido, de apuração trimestral.

Na apuração trimestral, o fato gerador do tributo ocorre no ultimo dia útil de cada trimestre do ano. Assim, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL do primeiro trimestre do ano-calendário reputam-se ocorridos em 31/03/2010 e os do segundo trimestre em 30/06/2010.

Não se pode falar em homologação tácita do segundo trimestre, já que o contribuinte foi cientificado em 24/06/2015. Entretanto, há decadência relativamente ao 1º trimestre de 2010, considerando-se que o contribuinte transmitiu DCTF e DIPJ informando ter apurado lucro presumido no período e reconhecendo débitos de IRPJ e CSLL, conforme relata o TVF em seu parágrafo 10, a seguir transcrito:

10- A fiscalizada apresentou regularmente as DCTFs relativamente aos anos-calendário 2010 a 2012, tendo informado débitos relativamente ao IRPJ, à CSLL, que mantêm equivalência com aqueles apurados nas DIPJs e que foram dispostos no quadro abaixo:

Período de Apuração	IRPJ declarado em DCTF	CSLL declarada em DCTF
1º Trim /2010	R\$ 4.056,01	R\$ 3.650,41

Pelo exposto, caso superadas as preliminares de nulidade, deve-se reconhecer a homologação tácita relativamente ao primeiro trimestre do ano de 2010, cancelando-se o lançamento na parcela a ele relativo.

5 Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, acolher a preliminar de nulidade e, caso superada a nulidade, no mérito, dar-lhe provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, redator designado:

Não obstante o judicioso voto do Relator, dele ousei discordar, tão somente quanto à questão da nulidade do arbitramento. A divergência que inaugurei restou posição vencedora, desafiando seu registro pelo presente voto.

Na espécie, como bem anotou o Relator, *“o arbitramento decorreu da verificação de que o Livro Caixa do Recorrente não retratava fielmente seus extratos bancários, pois não consignava os depósitos bancários considerados receitas omitidas, e portanto não refletiam sua real movimentação financeira”*.

E mais: *“O Recorrente não atendeu à intimação para reescrever seu Livro Caixa, o que motivou o arbitramento”*. Ao invés disso, o recorrente apresentou *“planilha indicando a origem de cada crédito bancário, Livro Razão do período, e notas fiscais emitidas no período”*.

Decerto, o arbitramento do lucro é medida extrema. Não deve, por isso, ser aplicada quando sua potencial causa pode ser corrigida. E foi nesse sentido que a autoridade fiscal atuou, quando intimou a recorrente a retificar o Livro Caixa, providência que a intimada arvorou-se substituir pelas medidas que entendeu bastantes ao caso.

Sem embargos, é preciso ter em mente que, em casos como o presente, a regularidade do Livro Caixa é condição que se impõe ao sujeito passivo. E que, uma vez, descumprida – mormente quando ao ponto de prejudicar a efetiva identificação da movimentação bancária e financeira – desafia comando legal expressamente direcionado ao arbitramento do lucro.

Os artigos 527, I e III, § único, e 530, II, alínea “a”, do Decreto nº 3.000/99 (vigente à época dos fatos) não deixam dúvidas quanto ao afirmado acima. Vale a transcrição:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

(...)

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

(...)

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:

identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

(...)

De tal modo, a imprestabilidade da escrituração a que a recorrente estava obrigada a manter em ordem foi acertadamente detectada pela autoridade fiscal. E, tendo a recorrente deixado passar em branco a oportunidade de alterar a sorte do lançamento, não há outra conclusão que pareça cabível ao caso que não a denegação da nulidade pretendida pela defesa.

Quanto ao mérito, acompanho o i. Relator.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra