



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

Processo nº 10907.001887/2009-40
Recurso nº 523.533 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1402-00.533 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de abril de 2011
Matéria IRPJ
Recorrentes 1ª TURMA/DRJ CURITIBA - PR e TRANSUL TRANSPORTES DE CARGAS LTDA.

Assunto: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

Anos-calendário 2004, 2005 e 2006.

Ementa:

RECURSO DE OFÍCIO.

MULTA QUALIFICADA. EXIGÊNCIAS CONSTITUÍDAS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RECEITA ORIUNDA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. EMPRESA QUE TERCEIRIZA OS SERVIÇOS E TRIBUTA APENAS A “COMISSÃO” RECEBIDA. VALORES CREDITADOS EM SUAS PRÓPRIAS CONTAS BANCÁRIAS. INEXISTÊNCIA DE SITUAÇÕES QUE CARACTERIZEM MOTIVOS PARA A QUALIFICAÇÃO DA MULTA. RECURSO DE OFÍCIO IMPROVIDO EM RELAÇÃO A ESTE ITEM.

Não caracteriza situação que justifica a qualificação da multa o fato do sujeito passivo, que terceiriza os serviços de transporte de carga, levar à tributação somente a diferença entre o valor pago pelo contratante dos serviços e a quantia repassada ao transportador de fato, procedimento este que era realizado com base no entendimento de que a tributação incidia apenas sobre a “comissão” efetivamente recebida.

Em relação à exigência feita com base nos depósitos bancários de origem não qualificada, não há situação que possa caracterizar a intenção de sonegar tributo, ocultar ou retardar a ocorrência do fato gerador, pois foi exatamente a partir dos depósitos bancários que a fiscalização iniciou a apuração da exigência fiscal.

MULTA QUALIFICADA. RECEITA ESCRITURADA E PARCIALMENTE INFORMADA À AUTORIDADE FISCAL. SITUAÇÃO QUE CARACTERIZA A INTENÇÃO DE OCULTAR A OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR. RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO EM RELAÇÃO A ESTE PONTO.

Enquanto nos valores relacionados aos depósitos bancários a empresa entendia que sua receita era caracterizada apenas pela “comissão” que recebia dos fretes que contratava e terceirizava, em relação ao item 02 do auto de infração, correspondente ao ano de 2004, a autuada declarou à fiscalização, em três trimestres, menos de 15% (quinze por cento) da receita escriturada, situação que demonstra não se tratar de equívoco, mas efetiva intenção de reduzir o montante do imposto a pagar, o que, neste ponto, justifica a qualificação da multa.

Recurso de ofício parcialmente provido.

RECURSO VOLUNTÁRIO.

CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE DESCLASSIFICADA. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte, ainda que formalmente correta.

Nos casos em que a contabilidade da empresa não registrar a real movimentação financeira, com receita declarada em percentual muito aquém daquela apurada pela fiscalização, deverá a autoridade fiscal proceder ao arbitramento do lucro, ainda que a pessoa jurídica seja tributada com base no lucro real.

O artigo 24, da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47, II, da Lei nº 8.981, de 1995. O artigo 47, II, da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro **será** arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação.

Se os fundamentos acima, em especial o artigo 47, II, da Lei nº 8.981, de 1997, que determinam que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando a escrituração do contribuinte contiver deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, servem para justificar a correção do procedimento da autoridade fiscal em relação aos anos-calendário de 2005 e 2006, também devem ser aplicados para o ano-calendário de 2004.

No caso dos autos, em relação ao ano de 2004, o recurso voluntário deve ser parcialmente provido para que a apuração do valor devido se dê com base no lucro arbitrado, tendo por parâmetro o montante da receita apurada, descontando na exigência as importâncias pagas em relação à receita declarada e já tributada.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira
SEÇÃO DE JULGAMENTO:

1) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a qualificação da multa de ofício do ano-calendário de 2004;

2) Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que, em relação ao ano-calendário de 2004, seja reduzida a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante aplicação do percentual do lucro arbitrado, considerando toda a receita apurada no ano, diminuindo da exigência os tributos já recolhidos relativos a esse período; vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima que negava provimento ao recurso voluntário.

Ausente momentaneamente a Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Moises Giacomelli Nunes da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima (presidente da turma), Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (vice-presidente), Antonio José Praga de Souza, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Frederico Augusto Gomes de Alencar e Moises Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

Conforme auto de infração de fls. 1293 a 1338, referente aos anos-calendário de 2005 e 2006, notificados em 19/10/2009, a contribuinte, que se dedica ao ramo de transporte de cargas, foi autuada, com base no lucro arbitrado, para exigência de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL.

A autuação acima é decorrente das seguintes infrações:

- a) depósitos bancários de origem não comprovada;
- b) apuração incorreta do imposto.

A planilha dos depósitos de origem não comprovada consta das fls. 1353 a 1402.

O arbitramento do lucro, segundo o auto de infração, às fls. 1295 e 1345, relativo aos anos-calendário de 2005 e 2006, deu-se “*em virtude de que o contribuinte, estando autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido, deixou de cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação*”. Neste sentido, à fl. 1345, a fiscalização destaca “*que tentou-se (sic.) validar a escrituração contábil da empresa comparando-se a movimentação registrada na conta ‘caixa’ com os registros existentes nos extratos bancários da empresa, não havendo correspondência de valores, destacando-se ainda os expressivos valores movimentados*”.

Em relação aos depósitos bancários, a exigência deu-se com multa qualificada, sob o fundamento de que:

“A total ausência de escrituração das contas bancárias pelo contribuinte demonstra o intuito em omitir o faturamento auferido. Não se trata de uma pequena empresa que possui reduzida movimentação bancária em sua conta e não escritura, são valores expressivos:

ano-calendário	receita declarada	depósitos bancários
2005	1.201.647,47	R\$ 18.635.934,79
2006	5.563.739,94	R\$ 20.271.072,88

Logo, a total ausência da escrituração das contas bancárias e a expressiva divergência em relação à receita declarada e apurada, foi determinante na qualificação do percentual de multa aplicado às infrações.”

Esclareço que, além da exigência caracterizada com base nos depósitos bancários, conforme especificado no item 02 do auto de infração, a empresa também foi autuada, com multa de 75% (setenta e cinco por cento), em relação à receita declarada que, por ter extrapolado aos limites do SIMPLES, não poderia ter calculado os tributos com base em tal modalidade de apuração.

Notificada do auto de infração, a autuada, de forma tempestiva, apresentou a impugnação de fls. 1412/1437, anexando, dentre outros documentos, a planilha de fl. 1491, em que relaciona os valores objeto de estorno de cheques no ano de 2005, no montante de R\$ 622.070,44 e, em 2006, no valor de R\$ 33.733,00, na Agência 0259, do Banco do Brasil, e de R\$ 29.865,00, na Agência 3228, também do Banco do Brasil.

Neste ponto do relatório faço um breve parêntese, para destacar que o acórdão recorrido, à fl. 2300 e 2300-verso, excluiu da base de cálculo o valor de R\$ 622.070,44, em 2005, e R\$ 62.597,64, em 2006, por acolher o argumento da recorrente de que se tratavam de valores cujos depósitos efetivamente foram estornados, não ocorrendo a regular compensação.

Retomando o curso do relatório, considerando que os documentos especificados no ANEXO I, no montante de três volumes, e ANEXO II, no montante de dois volumes, não foram objeto de digitalização, retirei os autos de pauta examiná-los e considerá-los para efeito de julgamento, exame este que fiz, na sala de sessões, no dia 17/12/2010, oportunidade em que constatei que o ANEXO I é composto dos seguintes documentos:

- a) Livro razão de 2005 (fls. 01 a 239);
- b) Livro Diário de 2005 (fls. 240 a 248);
- c) Livro Razão de 2006 (fls. 249 a 473).

No ANEXO II constam as notas fiscais de fls. 02/260; a planilha de fls. 261/262, intitulada de “análise dos conhecimentos de transporte e contabilização” e o Livro Razão referente ao período de outubro a dezembro de 2004 (fls. 264/292).

Às fls. 1534/1538, consta a decisão referente ao processo nº 10907.001742/2009-49, referente à exclusão do SIMPLES da empresa autuada, sem notícia de eventual recurso.

À fl. 1599, verifica-se que a empresa foi intimada para apresentar o Livro Caixa e o Livro Diário de 2004 a 2006. A partir deste ponto, início o relatório da autuação em relação ao ano de 2004, cujo auto de infração consta das fls. 2303/2304, e descreve as seguintes infrações:

“001 - OMISSÃO DE RECEITAS

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS

Valor referente a depósitos e investimentos, realizados junto a instituição financeira, em que o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal e planilha denominada "Demonstrativo dos Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada", ambos anexos ao presente auto.

A descrição minuciosa dos fatos encontra-se no Termo de Verificação Fiscal integrante do presente auto de infração.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Trib. ou Imposto</i>	<i>Multa(%)</i>
31/12/2004	R\$ 216.860,77	150,00
31/12/2004	R\$ 1.055.441,69	150,00

*002 - RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS
OPÇÃO INDEVIDA PELO SIMPLES - RESULTADOS
OPERACIONAIS*

O sujeito passivo optou indevidamente em apurar os seus tributos pelo SIMPLES, e com manteve escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, está sendo tributado pelo lucro real trimestral.

O lucro objeto da presente infração foi extraído da Demonstração de Resultado do Exercício contida a folha 71 do Livro Diário.

A descrição minuciosa dos fatos se encontra no Termo de Verificação Fiscal anexo ao presente auto de infração.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Trib. ou Imposto</i>	<i>Multa(%)</i>
31/12/2004	R\$ 750.674,31	150,00

....”

Feito o registro acima, que considero útil para efeito de julgamento, em relação ao ano de 2004, exigido com base no lucro real, a tributação está assim identificada:

“001 – OMISSÃO DE RECEITA – DEP. BANC. NÃO JUSTIFICADOS

<i>Fato gerador</i>	<i>Valor Tributável</i>	<i>Multa</i>
31/12/2004	216.860,77	150%
31/12/2004	1.055.441,69	150%

*02 – RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS OPÇÃO
INDEVIDA PELO SIMPLES – RESULTADOS OPERACIONAIS*

O sujeito passivo optou indevidamente pelo SIMPLES, e como manteve escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, está sendo tributado pelo lucro real trimestral.

O lucro objeto da presente infração foi extraído da Demonstração de Resultado do Exercício contida na fl. 71 do Livro Diário

<i>Fato gerador</i>	<i>Valor Tributável</i>	<i>Multa%</i>
31/12/2004	R\$ 750.674,31	150%

....”

Em relação ao ano de 2004, a multa foi qualificada, tanto numa infração quanto noutra, em face da expressiva “divergência em relação à receita declarada nos livros contábeis e a receita declarada na PJIS”, conforme quadro comparativo especificado à fl. 2231, que transcrevo:

<i>Quadro Comparativo</i>				
	<i>Outubro</i>	<i>Novembro</i>	<i>Dezembro</i>	<i>Total</i>
<i>Receita declarada nos livros contábeis</i>	280.317,80	667.785,64	885.427,32	1.833.530,76
<i>Receita Declarada em PJIS</i>	72.286,00	67.785,64	69.045,00	209.166,64

Por oportuno, registro que, para fins de apuração do tributo devido, a autoridade fiscal subtraiu o valor correspondente ao faturamento já declarado pelo contribuinte em DIPJ, conforme pode ser verificado na planilha de fl. 1350.

Notificada do lançamento, em relação aos lançamentos dos anos-calendário de 2005 e 2006, a autuada ingressou com a impugnação de fls. 1412/1437, instruída com os documentos de fls. 1438 a 1491, alegando, em síntese:

a) que foi constituída para exercer a atividade de transporte rodoviário de cargas, contudo, tendo em vista fatores operacionais, passou a honrar seus compromissos, perante os clientes, terceirizando a atividade;

b) que os valores repassados aos transportadores encontram-se registrados no Livro Caixa, por contrato e respectivo conhecimento de transporte, e segregados sob a rubrica "Frete e Carretos";

c) que a receita obtida pela empresa corresponde tão-somente à diferença entre os ingressos recebidos de seus clientes e os valores repassados a título de fretes e carretos;

d) que apresentou à fiscalização uma planilha demonstrando em parte, por conhecimento de transporte e respectivo contrato, os ingressos recebidos e as importâncias pagas aos carreteiros contratados, assim como as receitas impróprias (simples ingressos) e próprias (diferença entre os ingressos e as importâncias repassadas);

e) que excluiu os valores repassados da base de cálculo dos tributos por entender que não configuram receita de prestação de serviços, o que pode ter concorrido, equivocadamente, para a suposta omissão de receita arbitrada com base na movimentação financeira;

f) que não conseguiu comprovar a origem dos recursos depositados nas contas correntes bancárias em razão de sérias dificuldades na localização dos respectivos documentos;

g) que não há razão para o arbitramento do lucro. Considerando que a impugnante optou pelo lucro presumido, bastaria a aplicação do percentual da atividade (8% -

oito por cento), sem o acréscimo de 20% (vinte por cento) sobre a suposta receita omitida, para se determinar o resultado normal;

h) que os depósitos bancários não constituem fato imponible nem matéria dimensível do imposto de renda e demais tributos;

i) que há inconsistência na base de cálculo formada pelos depósitos bancários, pois a autoridade fiscal incluiu diversos valores em duplicidade e que foram estornados, conforme planilha que junta aos autos, no montante de R\$ 622.070,44, em 2005, e R\$ 63.597,64, em 2006 (fl. 1491);

j) que é descabida a multa em 150% (cento e cinquenta por cento), pois não há indícios de que houve dolo, fraude ou sonegação no caso concreto.

Relativamente ao ano-calendário de 2004, a autuada apresentou impugnação de fls. 2242/2264, instruída com os documentos de fls. 2265/2290, sustentando, em síntese:

a) que em relação ao período de 2004, não houve a regular intimação da autuada, pois a intimação específica para esclarecer as origens dos depósitos referiu-se apenas aos anos-calendário de 2005 e 2006, sendo omissa quanto ao de 2004;

b) que mesmo tendo deixado de escriturar a movimentação bancária do ano-calendário de 2004, não teve sua escrita contábil desclassificada, tal como ocorreu em relação anos-calendário de 2005 e 2006;

c) que é inaplicável a multa qualificada para a diferença entre os valores declarados e contabilizados, pois é cediço que, nestas circunstâncias, houve declaração inexata e não omissão de receita.

Os membros da Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR, no acórdão de fls. 2293/2305, decidiram, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o lançamento, tão-somente para desqualificar a multa aplicada em relação a receita omitida. A decisão pode ser sintetizada a partir da seguinte ementa:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

VALORES CREDITADOS EM CONTA BANCÁRIA DE TITULARIDADE DA PESSOA JURÍDICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS UTILIZADOS.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta bancária de titularidade da pessoa jurídica, mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais ela, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Procedente o arbitramento do lucro dos anos-calendário de 2005 e 2006 em face de a escrituração contábil mantida pela contribuinte estar com sua credibilidade afetada em decorrência da falta de escrituração de numerosa movimentação bancária.

BASE DE CÁLCULO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. VALORES REPASSADOS A TERCEIROS.

As receitas auferidas no transporte rodoviário de cargas realizado por - conta e exclusiva responsabilidade da contribuinte, que emite os conhecimentos de transporte de cargas e recebe os valores decorrentes dessas operações, integram a sua receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido/arbitrado, inexistindo amparo legal para dedução de valores repassados a terceiros subcontratados para realização de parte dos serviços.

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

MULTA DE OFÍCIO DE 150%. DESCABIMENTO. REDUÇÃO PARA O PERCENTUAL DE 75%.

Tendo a autoridade fiscal deixado de apontar de forma objetiva as razões determinantes para imposição da multa de ofício qualificada, é de ser reduzir a penalidade para o percentual não qualificado de 75%.

DECORRÊNCIA. PIS, COFINS E CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento ao PIS, à Cofins e à CSLL.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Da decisão, recorreu-se de ofício ao CARF (fl. 2293).

Intimada à fl. 2307, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 2308/2333, ratificando as razões apresentadas na impugnação inicial. Alegou, ainda, que inúmeros depósitos glosados referem-se a cheques trocados com terceiros (como é o caso do Posto Locatelli); a empréstimos bancários feitos informalmente perante os gerentes de bancos, cujas devoluções davam-se em curtíssimos prazos através de lançamentos nos extratos bancários; a devoluções feitas por motoristas quando do retorno de viagens e a valores referentes a vendas de bens do imobilizado.

Antes de finalizar o relatório, registro que em 30/10/2009 (fl. 1536), a empresa foi intimada de sua exclusão do SIMPLES, em relação ao ano de 2004 e, nesta mesma data, do auto de infração de fl. 2.238, correspondente ao ano de 2004. A impugnação de fl. 2.242 não ataca a exclusão do SIMPLES, relativo, motivo pelo qual, dita matéria, não é objeto de exame neste recurso.

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. O recurso de ofício excluiu da exigência crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), razão pela qual também deve ser conhecido.

I - Do exame do recurso de ofício

Início a análise da matéria pelo exame do recurso de ofício, que afastou a multa qualificada, sob o entendimento de que “tendo a autoridade fiscal deixado de apontar de forma objetiva as razões determinantes para imposição da multa de ofício qualificada, é de ser reduzir a penalidade para o percentual não qualificado de 75%”.

Pelo que se apurou nos autos, a empresa dedica-se ao ramo de transportes. Conforme suas alegações, pelo volume de cargas e o reduzido número de caminhões registrados em seu nome, depreende-se que a mesma tinha como principal atividade o agenciamento de cargas, terceirizando o frete que era executado por terceiros. Na prática, os transportadores de fato eram os caminhoneiros proprietários dos veículos utilizados na prestação dos serviços de transporte.

A empresa contratante dos transportes pagava o valor ajustado à autuada, cabendo a esta acertar com o terceiro que, de fato, realizava o transporte. É sabido que nos serviços de transporte a maior parte do custo está no deslocamento da mercadoria de um local para o outro. Nesta linha, a autuada, optante pelo SIMPLES, argumenta que considerava como receita apenas a diferença que lhe cabia, não havendo sequer omissão em relação ao *quantum* que repassava aos transportadores de fato, eis que tal valor corresponde a receita destes, e não da recorrente.

Ocorre que a autuada, embora tendo apresentado planilha procurando identificar as transferências pagas aos transportadores de fato, não o fez com a apresentação de documentos que pudessem ser considerados satisfatórios, daí a exigência do tributo.

Quanto ao item 02 do auto de infração, relativo ao ano de 2004, que a multa foi qualificada em razão da “divergência em relação à receita declarada nos livros contábeis e a receita declarada na PJIS”, conforme quadro comparativo de fl. 2231, que transcrevo, entendo que o recurso de ofício, neste ponto, deve ser provido.

<i>Quadro Comparativo</i>				
	<i>Outubro</i>	<i>Novembro</i>	<i>Dezembro</i>	<i>Total</i>
<i>Receita declarada nos livros contábeis</i>	280.317,80	667.785,64	885.427,32	1.833.530,76
<i>Receita Declarada em PJIS</i>	72.286,00	67.785,64	69.045,00	209.166,64

No que diz respeito aos valores relacionados aos depósitos bancários, a empresa, ao que sustenta e ao que aparenta, entendia que sua receita era caracterizada apenas pela “comissão” que recebia dos fretes que contratava e terceirizava. Em relação ao item 02 do auto de infração, correspondente ao ano de 2004, a empresa registrou como receita os valores especificados no quadro acima e declarou apenas parte dela, o que ao meu sentir não se trata de equívoco, mas sim da efetiva intenção de reduzir o montante do imposto a pagar, o que justifica a qualificação da multa, pelos fundamentos especificados no termo de verificação fiscal.

Situação diferente diz respeito à tributação caracterizada com base em depósito bancário de origem não comprovada. No caso dos autos, a origem está comprovada, pois eram oriundos de serviços de transportes contratados pela empresa e creditados em suas contas. Como a empresa terceirizava os transportes entendia ela que sua receita correspondia apenas na diferença entre o valor pago pelo contratante do transporte e o valor repassado por esta ao transportador de fato. Tal entendimento, ainda que não se acolha para efeitos de tributação, não caracteriza intenção de sonegar tributo, ocultar ou que retardar a ocorrência do fato gerador, elementos necessários para a caracterização da multa.

Ademais, na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, não se pode falar em omissão qualificada do contribuinte com a finalidade de sonegar, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, pois ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, possibilita, conforme artigo 5º, da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, inciso I, do Decreto nº 4.489, de 2002, que sejam encaminhadas à Fiscalização as informações acerca de todos os recursos que movimentou.

Em relação à movimentação financeira, é preciso que se tenham presentes as normas contidas nos dispositivos legais anteriormente citados, os quais seguem transcritos:

“Lei Complementar nº 105, de 2001.

....

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

Decreto nº 4.489, de 2002.

Art. 1º As instituições financeiras, assim consideradas ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, devem prestar à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda informações sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, sem prejuízo do disposto no art. 6º da referida Lei Complementar.

Art. 2º As informações de que trata este Decreto, referentes às operações financeiras descritas no § 1º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela Secretaria da Receita Federal, e restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados, relativos a cada usuário, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados.

....

§ 3º A identificação dos titulares das operações ou dos usuários dos serviços será efetuada pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e pelo número ou qualquer outro elemento de identificação existente na instituição financeira.

Art. 3º Para os efeitos deste Decreto, considera-se montante global mensalmente movimentado:

I - nos depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança, o somatório dos lançamentos a crédito efetuados no mês;" (grifei)

Se por força das disposições legais antes referidas, mais precisamente o artigo 2º, § 3º, inciso I, do Decreto nº 4.489, de 2002, as informações são continuamente, em arquivos digitais, prestadas à SRF, identificando cada uma das operações realizadas por seus respectivos titulares, não se pode falar em sonegação ou omissão, com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador. Se estivéssemos no campo do direito penal estaria configurada situação de crime impossível, pois em fazendo aplicação financeira, não tem o contribuinte como impedir o conhecimento desta por parte da fiscalização.

No caso concreto, a movimentação de recursos em contas bancárias em valores menores do que a receita declarada chamou atenção da autoridade que iniciou a fiscalização que resultou no auto de infração.

Neste sentido, dou parcial provimento o recurso de ofício, para manter a exigência, com multa qualificada, apenas em relação ao item 02 do auto de infração, correspondente ao ano de 2004.

II - Do exame do recurso voluntário

Início o exame do recurso voluntário com questão relacionada aos depósitos bancários no ano de 2004, em relação aos quais a contribuinte alega que não foi intimada para comprovar a origem dos mesmos.

a) Da alegação de que não houve intimação para impugnação dos depósitos bancários, em relação ao ano-calendário de 2004

O MPF de fl. 02 refere-se ao período de apuração de 2004 a 2006. As intimações de fls. 04; 452; 461; 465; 470, fazem expressa referência ao período de apuração de

2004 a 2006. Todavia, o termo de intimação de fl. 476, que contém em anexo a relação dos depósitos bancários, está assim redigido:

*“No exercício das funções de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil e no curso da ação fiscal iniciada em 16/04/2007, de acordo com o disposto nos art. 904, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do 'Imposto de Renda - RIR/99), **INTIMAMOS** o contribuinte acima identificado a apresentar os elementos abaixo especificados:*

Prazo: 20 dias Período de apuração: Anos calendário 2005 a 2006

1 - Comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas 'correntes, conforme relação anexo.”

Na planilha de fls. 477/529, a que se refere o termo de intimação, se identificam, inicialmente, depósitos relacionados ao ano de 2005 (fls. 477/482), depósitos referentes ao ano de 2006 (fls. 483/496), depois retorna-se a depósitos de 2005 (fl. 497), voltando a depósitos feitos em 2006 (também na fl. 497), incluindo-se, às fls. 497/498, depósitos de 2004, seguindo para depósitos realizados em 2005 e terminando com depósitos realizados em 2006. Os depósitos de 2004 estão no meio desta relação.

Como o termo de intimação acima transcrito destaca o período de apuração dos anos de 2005 e 2006, a questão a ser enfrentada é se a recorrente estava obrigada a se manifestar acerca dos depósitos bancários correspondentes ao ano de 2004, que também foram relacionados na planilha de fls. 477 e seguintes.

Ao se manifestar acerca do referido termo de intimação, a recorrente limita-se a fazer referência aos 2912 depósitos bancários de 2005 e 2006, sem fazer referência aos depósitos bancários do ano de 2004, em número de 57 (cinquenta e sete).

O último termo de intimação consta da fl. 2149 dos autos e possui a seguinte redação:

*“No exercício das funções de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil e no curso da ação fiscal iniciada em 16/04/2007, de acordo com o disposto nos art. 904, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), **INTIMAMOS** o contribuinte acima identificado a () apresentar os elementos abaixo especificados:*

Prazo: 20 dias. Período de apuração: Ano calendário 2004.

1 - Confeccionar planilha relacionando os créditos oriundos de receita da empresa.

2 - Confeccionar planilha relacionando os créditos que este contribuinte entende ser de natureza diversa de receita.

3 - Em relação aos créditos que o contribuinte entende não tratarem-se de receita da empresa, apresentar documentação comprobatória.

Os créditos objeto da presente intimação estão listados no Anexo A, integrante do presente termo.

- As respectivas planilhas deverão ser assinadas pelo responsável pela empresa ou seu procurador.

Prazo: 20 dias. Período de apuração: Anos calendário 2005 e 2006

Em relação a resposta datada de 21/8/09, efetuamos a análise do

"Demonstrativo de Transferências Interbancárias e Outros Créd. Não Tributáveis".

4 - Intimamos a apresentar a documentação comprobatória relativa as alegações efetuadas em relação, aos créditos listados no Anexo B, integrante deste termo.

Os demais créditos do respectivo demonstrativo não listados no Anexo B, foram considerados de origem comprovada.

Prazo: 5 dias úteis. Período de apuração: Anos calendários 2004 – 2005 e 2006

-Apresentar as notas fiscais emitidas pela empresa e suas filiais neste período.

A resposta à presente intimação deverá ser prestada por escrito, datada e assinada pelo contribuinte, ou seu representante legal, com indicação dos elementos que estão sendo apresentados."

No momento que o termo de fl. 2149 faz referência ao ano de 2004, contendo no anexo de fl. 2.150, a relação dos depósitos bancários cuja origem necessitava ser comprovada, não prospera o argumento de que não houve intimação para comprovação da origem destes recursos.

b) Das questões relacionadas ao arbitramento determinado pelo artigo 47, II, da Lei nº 8.981, de 1997

O arbitramento, segundo o auto de infração, às fls. 1295/1345, relativo aos anos de 2005 e 2006, deu-se “em virtude de que o contribuinte, estando autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido, deixou de cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação”. Neste sentido, à fl. 1345, a fiscalização destaca “que tentou-se (sic.) validar a escrituração contábil da empresa comparando-se a movimentação registrada na conta ‘caixa’ com os registros existentes nos extratos bancários da empresa, não havendo correspondência de valores, destacando-se ainda os expressivos valores movimentados”.

O artigo 47, II, da Lei nº 8.981, de 1997, determina que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

“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 artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação.

No presente caso, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que a recorrente teve receita presumida, caracterizada por depósitos bancários, tendo declarado apenas parte dos valores creditados em suas contas bancárias.

A constatação feita pela autoridade fiscal revela que a escrituração da recorrente não permite identificar a efetiva movimentação financeira, incidindo o disposto no artigo 47, II, *a*, da Lei nº 8.981, de 1995, e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda, que, nestas situações, determinam que o lucro deve ser arbitrado.

O arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, não usa a expressão *poderá*, mas sim **será** arbitrado. Constatado situação que não identifica a efetiva movimentação financeira, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o valor da receita.

No caso dos autos, correto o procedimento da autoridade fiscal que arbitrou o lucro em relação aos anos-calendário de 2005 e 2006.

Por outro lado, não prospera a inconformidade da recorrente quanto à exigência do adicional de 20% (vinte por cento), visto que este se encontra previsto no artigo 532, do Regulamento do Imposto de Renda e artigo 16, da Lei nº 9.249, de 1995, a seguir transcritos:

*“Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no artigo 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, **será** determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no artigo 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, artigo 16, e Lei nº 9.430, de 1996, artigo 27, inciso I).”*

*“Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas **será** determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no artigo 15, acrescidos de vinte por cento.”*

Se os fundamentos acima elencados, em especial o artigo 47, II da Lei nº 8.981, de 1997, que determina que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando a

escrituração do contribuinte contiver deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, servem para justificar a correção do procedimento da autoridade fiscal em relação aos anos-calendário de 2005 e 2006, também devem ser aplicados para o ano-calendário de 2004, com receita declarada de R\$ 750.647,31 e depósitos bancários no valor de R\$ 1.272.302,46, o que corresponde, em relação à receita declarada, omissão de 69,49% ($750.649,31 + 69,49\% = 1.272.302,46$).

A situação, em relação ao ano de 2004, no caso concreto, é semelhante a que examinamos no recurso nº 179.439, de que fui relator, propondo a seguinte ementa:

“CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE DESCLASSIFICADA. ARBITRADO O LUCRO.

Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte, ainda que formalmente correta.

Nos casos em que a contabilidade da empresa não registrar a real movimentação financeira, com receita declarada em percentual muito aquém daquela apurada pela fiscalização, deverá a autoridade fiscal proceder ao arbitramento do lucro, ainda que a pessoa jurídica seja tributada com base no lucro real.

O artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação.”

Na situação presente, em relação ao ano de 2004, o recurso voluntário deve ser parcialmente provido, para que a exigência fiscal ocorra na modalidade do lucro arbitrado, tendo como base de cálculo o montante integral da receita apurada, descontando da exigência as importâncias pagas em relação à receita declarada.

Ao destacar que está certa a exigência feita com base no lucro arbitrado em relação aos anos-calendário de 2005 e 2006 e ao dar parcial provimento ao recurso para que, em relação ao ano de 2004, a exigência se dê nos mesmos moldes, por evidente que estou rejeitando os demais argumentos, inclusive os que destacam que a receita obtida pela empresa corresponde tão-somente à diferença entre os ingressos recebidos de seus clientes e os valores repassados a título de fretes e carretos e de que não há razão para o arbitramento do lucro, pois, segundo a recorrente, tendo ela, em 2005 e 2006, optado pelo lucro presumido, bastaria a aplicação do percentual da atividade, sem o acréscimo de 20% (vinte por cento), sobre a suposta receita omitida, para se determinar o resultado normal.

Para que não se alegue falta de fundamentação em relação aos argumentos acima elencados, mesmo partindo da premissa de que a recorrente, empresa de transporte de carga, de fato, terceirizava os serviços, a base de cálculo a ser considerada é o percentual de 8% (oito por cento), previsto no artigo 15, da Lei nº 9.249, de 1995.

Ao fixar base de cálculo de 8% (oito por cento) para a atividade de transporte, o artigo 15, II, *a*, segunda parte, assim reduz a base de cálculo, por considerar todas as despesas inerentes a esta atividade. Seria ilógico considerar a base de cálculo apenas da suposta receita líquida e reduzi-la, ainda, a 8% (oito por cento).

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a qualificação da multa de ofício do ano-calendário de 2004 e dar provimento parcial ao recurso voluntário para que, em relação ao ano-calendário de 2004, seja reduzida a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante aplicação do percentual do lucro arbitrado, considerando toda a receita apurada no ano, diminuindo da exigência os tributos já recolhidos relativos a esse período.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Moises Giacomelli Nunes da Silva – Relator.