



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



**Processo nº** 10925.720137/2011-77  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-006.080 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de agosto de 2023  
**Recorrente** ROCLEITON TRANSPORTES LTDA ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITA NÃO CONTABILIZADA.

A ausência de contabilização de receita auferida dá ensejo à apuração de ofício dos tributos do contribuinte para o correspondente período de apuração, considerando toda a receita conhecida.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2008

LUCRO ARBITRADO. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO CONTABILIZADA.

A apresentação de escrituração contábil contendo deficiências que impossibilitam identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, do contribuinte dá ensejo ao arbitramento do lucro a partir da receita conhecida ou arbitrada.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar do Fisco a sua omissão, praticando atos preparatórios, contemporâneos ou posteriores à infração, com essa finalidade.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. IRPJ, CSLL, PIS E COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ para os demais lançamentos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser exigida no patamar de 75%. A Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz acompanhou o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## **Relatório**

ROCLEITON TRANSPORTES LTDA ME, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão n.º 15-34.904 (fls. 350), pela DRJ Salvador, interpôs recurso voluntário (fls. 394) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 5), relativos ao ano 2005, bem como juros de mora e multa de ofício em parte qualificada (75% e 150%). O lançamento de IRPJ foi realizado a partir do lucro arbitrado sobre a receita conhecida. Os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS são decorrentes dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ. A auditoria fiscal está relatada no Relatório da Atividade Fiscal (fls. 40), o qual será a seguir sintetizado.

A empresa autuada presta serviço de transporte de cargas. A fiscalização intimou o contribuinte a apresentar os extratos de suas contas bancárias. Inicialmente, o contribuinte não apresentou tais extratos com a justificativa de que eles não haviam sido contabilizados (fls. 57). A fiscalização reiterou a intimação e foram apresentados extratos de duas contas bancárias.

A fiscalização selecionou alguns depósitos bancários em benefício do contribuinte e o intimou a comprovar a origem. Em resposta, o contribuinte apontou os depósitos que teriam origem em serviços de transporte prestados, para os quais ele emitiu conhecimento de transporte, já em poder da fiscalização. Adicionalmente, afirmou que os demais depósitos também teriam origem em serviços de transporte prestados, embora não tenham sido emitidos os conhecimentos de transporte, por serem serviços terceirizados (fls. 192).

A fiscalização segregou os depósitos bancários que possuíam o correspondente conhecimento de transporte e que haviam sido contabilizados e considerou os demais depósitos como receita omitida, conforme a informação prestada pelo contribuinte.

Considerando que o contribuinte havia optado pela tributação com base no lucro presumido naquele ano e, apesar disso, a sua escrituração não registrava a sua movimentação financeira, a fiscalização entendeu que a tributação deveria ocorrer pelo lucro arbitrado. Assim, o

auto de infração de IRPJ está dividido em duas infrações: (i) omissão de receitas não contabilizadas, com multa de ofício qualificada (150%), e (ii) omissão de receitas contabilizadas, mas tributadas conforme regime indevido (lucro presumido), com multa de ofício ordinária (75%).

A qualificação da multa de ofício foi fundamentada no fato de o contribuinte ter deixado de emitir os conhecimentos de transporte e de ter deixado de contabilizar suas receitas, de forma reiterada durante o ano 2008.

O contribuinte impugnou os lançamentos tributários (fls. 244). A decisão de primeira instância, ora recorrida, considerou improcedente a impugnação apresentada (fls. 351).

O recurso voluntário apresentado em seguida (fls. 394) traz as alegações a seguir sintetizadas:

- i) os lançamentos tributários são nulos em razão de terem sido lavrados além do prazo estipulado no Mandado de Procedimento Fiscal para o encerramento da ação fiscal, sem prorrogação;
- ii) os lançamentos tributários com base no lucro arbitrado são nulos em razão de as apontadas receitas terem sido tributadas e em razão de a fiscalização não ter dado oportunidade para se apresentar nova contabilidade e nova apuração dos tributos;
- iii) a base de cálculo encontrada pela fiscalização está errada em razão de a fiscalização ter considerado como receita todos os valores lançados como crédito nas contas bancárias;
- iv) a base de cálculo encontrada pela fiscalização está errada também em razão de a fiscalização ter considerado como receita meras transações financeiras feitas internamente pela empresa, até com depósitos de uma conta para outra ou até mesmo dinheiro particular dos sócios para a empresa, e também mediante empréstimos e capital de giro;
- v) o índice do arbitramento do lucro utilizado para encontrar a base de cálculo do IRPJ, de 9,6% está incorreto, pois deveria ter sido utilizado o índice de 8%;
- vi) a multa de ofício não poderia ter sido qualificada, uma vez que não houve fraude ou dolo na conduta adotada.

Esses argumentos serão detalhados e apreciados no voto que se segue.

É o relatório

## **Voto**

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 25/03/2014 (fls. 392). O presente recurso voluntário foi apresentado no dia 23/04/2014 (fls. 394). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente combate a decisão recorrida com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

## 1 Mandado de Procedimento Fiscal – prazo - nulidade

O recorrente inicia afirmando que a ação fiscal foi encerrada além do prazo estipulado no Mandado de Procedimento Fiscal, sem prorrogação, o teria maculado de nulidade os lançamentos tributários, conforme o seguinte excerto (fls. 397):

A fiscalização iniciou-se no dia 19 de Agosto de 2010, através do MPF 0920300.2010.00558-0 e concluiu suas atividades em 12 de Abril de 2011, conforme termo de encerramento das atividades fiscalizatórias (anexo ao processo).

Ou seja, passaram-se 234 dias sem que o MPF fosse prorrogado e o contribuinte tivesse ciência formal de sua prorrogação.

[...]

Ora, razão não assiste aos eméritos julgadores, a exigência de ciência ao contribuinte acerca da prorrogação do prazo fiscalizatório é exigência legal, não comportando exceções, e a não observância gera nulidade do ato.

A tese do recorrente já foi amplamente debatida neste Tribunal Administrativo, a ponto de se chegar ao entendimento pacificado de que a ausência de prorrogação do MPF não torna nulo o procedimento fiscal ou os correspondentes lançamentos tributários, conforme a Súmula CARF nº 171, *verbis*:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Com isso, entendo que não procede a presente reclamação do recorrente.

## 2 Arbitramento do lucro

O recorrente defende que o procedimento fiscal de realizar o lançamento tributário de IRPJ com base no lucro arbitrado é nulo, seja porque a empresa não teria omitido receitas, seja porque a empresa não foi intimada para apresentar nova contabilidade e nova apuração dos tributos, conforme o seguinte excerto (fls. 399):

Na opinião da fiscal, a escrituração contém indícios de fraude e contém vícios - "não escrituração das contas bancárias" - que tornam a contabilidade imprestável, para apuração do lucro real ou presumido.

Senhores Julgadores, não houve fraude nem vícios no caso em tela. A empresa recorrente não omitiu receitas, pelo contrário, sempre arguiu com o pagamento de seus impostos.

No caso ora em comento, o contribuinte comprova que prestava serviços a terceiros, como subcontratado, onde o conhecimento era emitido por terceiros e o imposto já era devidamente recolhido pela empresa que emitiu o conhecimento.

[...]

Mais clara está a posição do Conselho de Contribuintes sobre a matéria em questão:

"DESDOBRAMENTO DOS REGISTROS CONTÁBEIS - Não dá causa ao arbitramento do lucro a manutenção, pela pessoa jurídica, de escrituração resumida do livro Diário, quando ficar comprovado:

- a) que não lhe dado prazo razoável para proceder ao desmembramento das diversas contas;
- b) a contribuinte promoveu, na fase impugnativa, discriminação das parcelas contabilizadas de forma resumida;
- c) a documentação comprobatória foi colocada a disposição do fisco; e
- d) não foram apontadas falhas ou irregularidades que tornassem imprestável a escrituração mantida pela empresa e, de consequência, impedisse a apuração do lucro real." (AC 1o CC 101-84.273/92, DO 20.06.94).

Tal acórdão revela e demonstra que o arbitramento do lucro deve ocorrer somente em casos extremos, e também que devem ser cumpridos os quatro mandamentos de ordem material, conforme narrado no texto acima, para dar validade a conduta do agente fiscal.

[...]

Como se isso não bastasse, inexplicavelmente o fiscal preferiu arbitrar o lucro da empresa a proceder a uma fiscalização nos termos da lei. Antes de arbitrar deveriam ter requerido a atualização da contabilidade. O Conselho de Contribuintes, que julga administrativamente as exigências tributárias, tem se manifestado no sentido de proceder a uma notificação específica, de abertura formal de prazo razoável para atualização da escrituração, cuja condição não foi proposta pelos fiscais a empresa impugnante. O julgamento abaixo sintetiza sua posição:

Verifico que a fundamentação legal para a adoção do lucro arbitrado é o artigo 530, II, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), conforme apontado no auto de infração de IRPJ (fls. 13). Esse dispositivo regulamentar tem a seguinte redação:

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

[...]

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

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

Considerando que o contribuinte, de forma confessada, deixou de escriturar a sua movimentação bancária, entendendo que ficou caracterizada a hipótese da alínea *a* do referido inciso II do artigo 530, pelo que o arbitramento do lucro é o regime de tributação adequado.

Entendo que as afirmações de lisura e boa-fé do recorrente não possuem um correspondente fático, conforme as provas dos autos. Ficou claro que o contribuinte deixou de oferecer à tributação receitas próprias e não comprovou que essas receitas foram tributadas por terceiros, seus contratantes.

Verifico, ainda, que o mesmo dispositivo normativo não condiciona a utilização do lucro arbitrado a qualquer intimação prévia do contribuinte para refazer a sua escrita contábil e fiscal. As referências jurisprudenciais e doutrinárias apontadas pelo recorrente conduzem a uma tese claramente superada no âmbito deste Tribunal Administrativo, conforme a Súmula CARF nº 59, *verbis*:

Súmula CARF nº 59

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.

Com isso, entendo que não procede a presente reclamação do recorrente.

### **3 Base de cálculo – depósitos bancários**

O recorrente questiona a base de cálculo encontrada pela fiscalização primeiramente afirmando que a fiscalização considerou como receita todos os valores lançados como crédito em suas contas bancárias e que os valores depositados não podem ser considerados como receita, sendo que muitos desses valores seriam “meras transações financeiras feitas internamente pela empresa, até com depósitos de uma conta para outra ou até mesmo dinheiro particular dos sócios para a empresa, e também mediante empréstimos, capital de giro, enquanto os valores recebidos de títulos e descritos nos extratos como “recebimento de fornecedores”, estes sim representam a receita da empresa”.

Os extratos da conta bancária do contribuinte no Banco do Brasil estão juntados a partir das fls. 71. Os extratos da conta bancária do contribuinte no Banco Bradesco estão juntados a partir das fls. 160. A relação dos depósitos bancários os quais o contribuinte foi intimado a comprovar está juntada a partir das fls. 185. Comparando esses três documentos, verifico que não corresponde à realidade a afirmação do recorrente de que a fiscalização considerou todos os lançamentos a crédito nas suas contas bancárias como receita omitida. Por exemplo, o crédito de R\$ 2.721,95 realizado no Banco do Brasil em 30.01.2008 a título de “empréstimo” (fls. 73) não consta da base de cálculo. Tal fato é condizente com o relato da fiscalização a seguir transcrito (fls. 43):

Confrontamos os extratos das referidas contas bancárias, a fim de identificar transferências entre uma e outra. As transferências identificadas, bem como os estornos e as devoluções de valores foram excluídos dos registros de créditos/depósitos em relação aos quais intimamos a fiscalizada a comprovar a origem.

A fiscalização também afirmou que excluiu da base de cálculo vários depósitos que puderam ser associados a conhecimentos de transporte escriturados, conforme o seguinte excerto (fls. 45):

Procedemos, então, ao cotejo dos conhecimentos de transporte que correspondem à receita declarada pelo contribuinte na Declaração de Informações Econômico-Fiscais do ano-calendário de 2008 – os quais foram escriturados no Livro Registro de Saídas n.º 15, juntado ao presente processo – com os extratos bancários, a fim de identificar depósitos respaldados nesses documentos fiscais. Como resultado, excluimos do cálculo da receita omitida os créditos/depósitos relativos aos seguintes conhecimentos de transporte:

Verifico que o recorrente não aponta qualquer depósito específico que teria sido incluído na base de cálculo de forma indevida. Trata-se de argumento genérico, sem qualquer fundamento fático e, portanto, incapaz de infirmar a acusação fiscal.

#### **4 Base de cálculo – índice do arbitramento do lucro**

Ainda questionando a base de cálculo apurada pela fiscalização, o recorrente afirma que o índice utilizado para encontrar a base de cálculo do IRPJ (9,6%) está incorreto, pois deveria ter sido utilizado o mesmo índice adotado para a encontrar a base de cálculo dos demais tributos, de 8%.

Entendo que não assiste razão ao recorrente. O artigo 16<sup>1</sup> da Lei n.º 9.249/1995 determina que o lucro arbitrado seja encontrado mediante a aplicação, sobre a receita bruta conhecida, dos percentuais fixados no artigo 15 da mesma lei, que são os percentuais do lucro presumido, acrescidos de vinte por cento. Conforme o próprio recorrente afirmou, o percentual do lucro presumido a ele associado é de 8%, de forma que o percentual do lucro arbitrado deve ser esse percentual mais vinte por cento, ou seja, 9,6%, o qual é o índice utilizado pela fiscalização, conforme registrado no auto de infração (fls. 5).

#### **5 Multa de ofício – qualificação**

O recorrente afirma que a multa de ofício não poderia ter sido qualificada, uma vez que não agiu de forma fraudulenta ou dolosa. Explica que o procedimento adotado, de não emitir o conhecimento de transporte, é praxe quando o serviço é contratado de forma terceirizada, quando é o contratante que emite o conhecimento de transporte e tributa a receita correspondente, conforme o seguinte excerto (fls. 413):

No caso ora em comento, o contribuinte comprova que prestava serviços a terceiros, como subcontratado, onde o conhecimento era emitido por terceiros e o imposto já era devidamente recolhido pela empresa que emitiu o conhecimento.

Logo, o conhecimento de frete era emitido pela transportadora detentora da carga e as mesmas repassavam para terceiros. Se fosse emitido novo conhecimento, com novo pagamento de imposto, a empresa estaria frente a uma bi-tributação.

Por seu turno, a fiscalização fundamenta a qualificação da multa de ofício na reiteração da omissão praticada pelo contribuinte, conforme o seguinte excerto (fls. 51):

A empresa fiscalizada, através do seu representante legal e do responsável pela escrituração fiscal e contábil, praticou de forma reiterada, durante o período de

---

<sup>1</sup> Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

janeiro/2008 a dezembro/2008, ato que modificou a característica essencial do fato gerador de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ –, de modo a reduzir o montante dos tributos devidos.

A intenção do agente – responsável pela pessoa jurídica fiscalizada – de reduzir o valor dos tributos devidos, ficou caracterizada pela omissão incessante de emitir documento fiscal e de escriturar as movimentações bancárias da empresa, ocultando da escrita contábil a maior parte das receitas auferidas no período fiscalizado. Não fosse a ação da fiscalização, os fatos geradores do presente auto de infração não teriam chegado ao conhecimento da administração tributária.

É certo que existem muitas decisões do CARF que adotam tal critério de reconhecimento do dolo, assim como também adotam o critério da grande proporção do valor da omissão. Todavia, constato que esse critério carrega um importante problema conceitual, que é a determinação da medida em que se passa a reconhecer algo como reiteração do falso (duas, três, quatro... declarações?) e a determinar a proporção em que a omissão se torna relevante (30%, 66%, 67%... do valor da receita bruta?). Em outras palavras, esse critério é falho porque não determina a medida em que o falso e a reiteração deixam de acompanhar uma mera omissão e passam a ser determinantes de uma omissão dolosa. Tal medida é essencial para a solução das lides, mormente quando a Sumula CARF nº 14 determina que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

Na espécie, a omissão ocorreu em quatro apurações trimestrais, correspondente ao ano 2008. Parece-me que três reiterações no mesmo ano não são tão relevantes. Certamente, os demais Conselheiros dessa Corte sustentam medidas diferentes das minhas.

Embora esse critério possa ser determinante em situações extremas, como a omissão de toda a receita bruta e a reiteração da omissão durante toda a vida da empresa, penso que um critério adicional deva ser buscado.

Nesse mister, adoto o entendimento de que a omissão passa a ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando atos preparatórios para a omissão, como no caso da simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis. Sempre com o objetivo de ocultar a omissão.

Na espécie, o contribuinte não simulou, não fraudou e não ocultou do Fisco a sua omissão, verificando-se que a não escrituração se deu apenas quando não houve emissão do conhecimento de transporte, verificando-se que a não emissão do conhecimento de transporte se deu apenas nos serviços terceirizados e acreditando-se que, nesse caso, era uma praxe a não emissão do conhecimento por parte do terceirizado, ficando o encargo sobre o contratante.

Assim, afasto o dolo imputado pela fiscalização, devendo ser exigida a multa de ofício no patamar ordinário de 75%.

O recorrente ainda defende que a exigência de multa de ofício qualificada caracterizaria confisco, o que seria uma ofensa ao artigo 150, IV, da Constituição Federal. Entendo que esse argumento perdeu o objeto, na medida em que foi afastada a qualificação da multa de ofício.

## 6 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício, de forma que esta deve ser exigida no patamar de 75%.

*(documento assinado digitalmente)*  
Neudson Cavalcante Albuquerque