



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

**Processo nº** 10976.720049/2017-65  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-003.809 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2019  
**Matéria** IRPJ e Reflexos  
**Recorrente** CUSTODIO JOSÉ DA SILVA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2013**

**NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.**

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

**DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.**

É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação, dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa sem empecilho de qualquer espécie.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

Cuidando os autos de lançamentos em que o período mais antigo é janeiro de 2013 e a ciência deu-se em 16/10/2017, não há que se falar em decadência, nem pela contagem prevista pelo artigo 150, § 4º e menos ainda pela do artigo 173, I, ambos do CTN.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**Ano-calendário: 2013**

**LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL.**

Cabível o arbitramento do lucro quando a contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas

pela legislação fiscal ou não apresentar ao Fisco os livros e documentos da sua escrituração.

### **OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA.**

Cabível o lançamento como omissão de receitas pela chamada prova direta para as diferenças apuradas pelo Fisco e não justificadas pelo sujeito passivo no cotejo e cruzamento de informações prestadas pela própria contribuinte aos órgãos fiscalizadores mediante DIPJ, SPED NF e SPED FISCAL.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO**

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

### **MULTA AGRAVADA.**

O agravamento da penalidade só se mostra possível quando presentes (ou ausentes) atos do fiscalizado no sentido de tolher ou obstruir o procedimento fiscal de forma contumaz.

Tendo o Fisco procedido ao arbitramento em razão da falta de apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, inaplicável o agravamento da multa de ofício, a teor da Súmula CARF n.º 96,

### **LANÇAMENTOS REFLEXOS.**

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se aos lançamentos reflexos o decidido no lançamento matriz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos: i.i) rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente aos principais exigidos; i.iii) dar provimento ao recurso voluntário relativamente ao agravamento da penalidade; e ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente

(assinado digitalmente)


Paulo Mateus Ciccone – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente).

## Relatório

Trata o presente processo de lançamentos de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS, ano-calendário de 2013, cuja ação fiscal foi inicialmente direcionada à pessoa jurídica COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE CEREAIS ELDORADO LTDA. (CNPJ: 05.262.249/0001-99) que teria encerrado suas operações em 01/01/2015 e que, por força da cláusula quarta do Distrato Social de 27/05/2015, arquivado na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais em 11/06/2015 sob nº 5522998 (fls. 182/184), designou como responsável pela guarda dos livros e documentos da sociedade extinta, bem como por eventual ativo e passivo supervenientes, o seu sócio CUSTÓDIO JOSÉ DA SILVA, CPF nº 010.564.926-00, de forma que, contra referida pessoa física, foram lavrados os autos de infração (fls. 2/42).

Para melhor visualização, reproduz-se a cláusula quarta do Distrato Social que impingiu ao referido sujeito passivo, a responsabilização apontada (fls. 184):

DISTRATO SOCIAL	
COTAS EM TESOURARIA, com sede na RUA JOAO FERREIRA GOMES, número 120, bairro / distrito SAO SEBASTIAO, município CONTAGEM - MINAS GERAIS, CEP 32.150-070e no CNPJ/MF sob o nº 05.262.249/0001-99 e	
CUSTODIO JOSE DA SILVA, nacionalidade BRASILEIRA, COMERCIANTE, Divorciado, nº do CPF 010.564.926-00, documento de identidade MG 2537389, SSP, MG, com domicílio / residência a ALAMEDA DAS ARARAS, número 181, bairro / distrito CABRAL, município CONTAGEM - MINAS GERAIS, CEP 32.146-051, únicos sócios da COMERCIO E BENEFICIAMENTO DE CEREAIS ELDORADO LTDA, com sede na RUA JOAO FERREIRA GOMES, número 120, bairro / distrito SAO SEBASTIAO, município CONTAGEM - MINAS GERAIS, CEP 32.110-000, registrada na Junta Comercial de Minas Gerais sob o NIRE 3120656943-8 e inscrita no CNPJ sob o número 05.262.249/0001-99, resolvem, por não mais interessar a continuidade da empresa, dissolver e extinguir a sociedade, mediante as seguintes cláusulas:	
Cláusula Primeira - A sociedade, que iniciou suas atividades em 01/09/2002, encerrou todas suas operações e atividades em 01/01/2015.	
Cláusula Segunda - Procedida a liquidação da sociedade, os sócios nada recebem a título de haveres, por inexistência de saldo remanescente.	
Cláusula Terceira - Os sócios dão entre si e à sociedade plena, geral e irrevogável quitação, para nada mais reclamarem um do outro, seja a que título for, com fundamento no contrato social e suas alterações, declarando, ainda, extinta, para todos efeitos a sociedade em referência, com o arquivamento deste distrato social na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais.	
Cláusula Quarta - A responsabilidade pelo ativo e passivo porventura supervenientes, fica a cargo de CUSTODIO JOSE DA SILVA, que se compromete, também, manter em boa guarda os livros e documentos da sociedade ora extinta.	
E por estarem assim justos e acertados, assinam o presente DISTRATO SOCIAL.	
CONTAGEM, 27 de Maio de 2015.	
	
CUSTODIO JOSE DA SILVA	
Sócio/Administrador	

Inconformada com os lançamentos, a atuada interpôs impugnação (fls. 467/495) que, apreciada pela 1ª Turma da DRJ/CTA em sessão de 29/01/2018 (fls. 502/566), foi julgada improcedente, em Acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL****Ano-calendário: 2013****PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.**

*As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.*

**DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.**

*É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação, dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa sem empecilho de qualquer espécie.*

*A alegação de cerceamento do direito de defesa na fase investigativa que ocorre durante o procedimento fiscal e se conclui com o lançamento do crédito tributário é incabível, pois somente quando da impugnação da autuação se instaura a fase litigiosa do processo.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO****Ano-calendário: 2013****INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO POR AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.**

*A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.*

**DADOS BANCÁRIOS. SIGILO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE. AUTORIZAÇÃO LEGAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.**

*Não há que se falar em nulidade do lançamento por utilização de dados obtidos da movimentação bancária da impugnante, quando esses elementos foram obtidos segundo a legislação de regência, cujo rito procedimental impõe a transferência do sigilo bancário à Autoridade Fiscal. As informações bancárias assim obtidas e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário.*

**MULTA AGRAVADA.**

*O percentual da multa de ofício será aumentado de metade quando o contribuinte deixar de apresentar esclarecimentos solicitados pela autoridade lançadora.*

**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 adotou condutas que constituem a sonegação, como definida em lei.*

**JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.**

*Ressalvando a hipótese do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que versa sobre a edição de súmula vinculante na esfera administrativa, inexistente norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal a eficácia*

*normativa prevista no CTN, dessa forma, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.*

**JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.**

*A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.*

**PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

*Indefere-se pedido de perícia que seja prescindível para a composição da lide.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

**Ano-calendário: 2013**

**ARBITRAMENTO. CABIMENTO.**

*A inexistência de escrituração contábil, constatada pela não apresentação de Escrituração Contábil Digital (ECD), impõe a adoção do arbitramento como forma de mensurar o lucro e obter as bases imponíveis de IRPJ e CSLL, na forma do artigo 530, do RIR/1999.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.**

*O decidido quanto à infração que além de implicar o lançamento de IRPJ provoca os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.*

*Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido*

Para melhor entendimento reproduzem-se a seguir excertos da acusação fiscal, da impugnação e da decisão de 1º Piso.

**DA ACUSAÇÃO FISCAL**

Segundo o TVF (fls. 43/62) bem resumido pela decisão recorrida, as irregularidades imputadas pelo Fisco estão assim sumarizadas (destaques no original):

*“3. A ação fiscal iniciou-se com a ciência da contribuinte, em 07/03/2017, do termo de Intimação nº 20/2017-RFB/DRFCON/Safis (fls. 132 a 137) e teve como escopo a verificação da apuração de IRPJ e seus reflexos.*

*4. Inicialmente, esclarece a Fiscalização que conforme documento de distrato social, a pessoa jurídica COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE CEREAIS ELDORADO LTDA (CNPJ: 05.262.249/0001-99) teria encerrado suas operações em 01/01/2015. Porém, nos termos da cláusula quarta do mencionado distrato “A responsabilidade pelo ativo e passivo porventura supervenientes, fica a cargo de CUSTODIO JOSÉ DA SILVA*

*que se compromete também, manter em boa guarda os livros e documentos da sociedade ora extinta”.*

*5. Desse modo, o procedimento fiscal foi direcionado ao Sr. CUSTÓDIO JOSÉ DA SILVA (CPF: 010.564.926-00), o qual foi devidamente cientificado de todos os atos processuais.*

*6. Além de demarcar o início da ação fiscal, o termo de Intimação nº 20/2017-RFB/DRFCON/Safis (fls. 132 a 137) também notificou o contribuinte a apresentar vários documentos relativos à atividade da pessoa jurídica (livros e demonstrações contábeis e demonstrativos de apuração de tributos) e a prestar esclarecimentos sobre as operações desenvolvidas pela mesma.*

*7. Como não houve qualquer manifestação por parte do contribuinte com relação ao referido termo, a Autoridade Fiscal encaminhou mais duas intimações (termo de Intimação nº 29/2017-RFB/DRFCON/Safis, fls. 139 a 143 - ciência em 20 de março de 2017 - e o termo de Intimação nº 33/2017-RFB/DRFCON/Safis, fls. 144 a 153 - ciência em 30 de março de 2017).*

*8. Após pedido de prorrogação de prazo (fl. 154), vencido em 08/05/2017, em 15 de maio de 2017, o contribuinte apresentou resposta precária, em meio digital, aos mencionados termos de intimação nº 20, 29 e 33 conforme recibo constante dos autos, tendo apresentado apenas parte dos elementos requestados (vide folhas 156 a 189).*

*9. Tais documentos, trazidos pelo contribuinte, não trouxeram qualquer esclarecimento adicional, pois, não “... apresentou escrituração contábil que permitisse a apuração do Lucro real, bem como não prestou qualquer esclarecimento quanto a divergência de valores informados na DIPJ e os valores apurados com base no SPED NF-e”.*

*10. Tendo em vista o atendimento parcial das intimações, foi encaminhado ao Sr. Custódio um outro termo (de nº 69/2017-RFB/DRFCON/Safis - ciência em 09 de junho de 2017), no qual o mesmo foi notificado “... a apresentar uma série de documentos e esclarecimentos que embora já tivessem sido solicitados em intimações anteriores não haviam sido atendidos a contento pelo contribuinte até então”.*

*11. Apesar disso, o contribuinte não apresentou qualquer manifestação na data estabelecida na intimação e, por isso, foi encaminhado mais um termo (de nº 80/2017- RFB/DRFCON/Safis - ciência em 03 de agosto de 2017), no qual o interessado foi reintimado.*

*12. Ressalta a Fiscalização que em todas as intimações “... foi alertado para o fato de que a ausência de ECD – Escrituração Contábil Digital, bem como a não regularização de tal documento, poderia acarretar lançamento de ofício com base nos dados disponíveis no SPED NF-e, incluindo o seu enquadramento no LUCRO ARBITRADO de acordo com as hipóteses dos arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), sem prejuízo de outras sanções legais que couberem, art. 538 RIR”.*

*13. Além disso, o contribuinte também “... foi alertado para o fato de que o não atendimento às intimações da Fiscalização para prestar*

**esclarecimentos ensejaria o agravamento da multa de ofício nos termos do parágrafo segundo do art. 44 da Lei n. 9430 de 27.12.1996”.**

14. Em análise dos fatos mencionados e dos dados coletados no decorrer do procedimento, observou a Fiscalização que foi informado “... prejuízo fiscal na DIPJ referente ao ano-calendário de 2013 sem reunir condições materiais de comprová-lo, por **AUSÊNCIA** de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais”. Outrossim, não há registro de entrega de DCTF e há divergências nos valores informados no DACON.

15. Há divergências também entre os valores informados pelas instituições financeiras na DIMOF (movimentados a crédito pela fiscalizada no ano de 2013 - R\$ 83.146.575,66) e a “... receita anual declarada na DIPJ 2014 (ano-calendário 2013) no valor de R\$ 82.170.721,04, tratando-se de uma diferença aproximada na ordem de **R\$ 975.854,62**. Tal diferença entre o valor informado a título de receita anual na DIPJ e a entrada de recursos nas contas movimentadas junto às instituições financeiras indica omissão de receita”.

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA	INFORMAÇÃO DIMOF 2013 VALORES MOVIMENTADOS À CRÉDITO
BANCO DO BRASIL SA*	R\$ 12.404.483,24
BANCO TRIANGULO SA*	R\$ 1.084.880,57
BANCO RURAL SA**	R\$ 41.219.904,07
BANCO CITIBANK SA**	R\$ 2.680.372,20
BANCO SANTANDER BRASIL SA*	R\$ 25.756.935,58
TOTAL MOVIMENTAÇÃO À CRÉDITO NO ANO DE 2013	R\$ 83.146.575,66
VALOR INFORMADO A TÍTULO DE RECEITA ANUAL NA DIPJ AC 2013	R\$ 82.170.721,04
DIFERENÇA ENTRE TOTAL DIMOF E TOTAL DIPJ	R\$ 975.854,62

16. Ademais, continua a Autoridade Fiscal, a análise do histórico do contribuinte, observou-se uma série de irregularidades, conforme segue:

- “Ausência de ECD para os anos calendários de 2011 a 2014”;
- “O contribuinte no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2014, apresentou DCTF apenas no mês de dezembro de 2011 e 2012 onde declarou ausência de débitos para o período de janeiro a dezembro dos respectivos anos, não sendo recolhido qualquer tributo durante todo o período mencionado.
- Encontra-se omissos quanto a entrega de DCTF referente ao período de janeiro a dezembro de 2013 e 2014”;
- “Encontra-se omissos quanto a entrega de DIRF para os anos-calendário de 2013 e 2014”;
- “Encontra-se omissos quanto a entrega de ECF para o ano-calendário de 2014”;
- “O contribuinte COMERCIO E BENEFICIAMENTO DE CEREAIS ELDORADO LTDA, CNPJ 05.262.249/0001-99, foi anteriormente objeto de outro arbitramento referente ao ano-calendário de 2008 tendo o procedimento fiscal sido formalizado no processo administrativo fiscal nº 13603.723.437/2013-09, importante destacar que os motivos que levaram ao arbitramento do ano-calendário de 2008 são semelhantes aos motivos que levaram ao arbitramento no atual procedimento fiscal processo nº 10976.720.049/2017-65, já naquela época (ano-calendário de

2008) a conduta do contribuinte apontava práticas dolosas voltadas para sonegação de tributos”;

• “O contribuinte informou na DIPJ referente ao ano-calendário de 2013 uma receita bruta no valor de R\$79.187.110,00, embora tenha informado no SPED FISCAL uma receita bruta que perfaz um montante de R\$116.041.732,72, bem como tenha sido apurado pela FISCALIZAÇÃO via SPED NF-e a cifra de R\$ 116.024.257,62. Tal fato demonstra de forma clara ato intencional do contribuinte em omitir receita frente ao FISCO FEDERAL, uma vez que o valor informado na declaração (DIPJ) prestada junto ao fisco federal é consideravelmente inferior ao valor apurado no SPED NF-e e no SPED FISCAL”;

• “Ausência de LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real”.

17. Segundo a Autoridade Fiscal, verificou-se “... o ARTIFÍCIO DOLOSO, voltado para sonegação de tributos, onde o contribuinte omitiu dolosamente informação para impedir ou retardar o conhecimento da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal. Vê-se claramente o intuito de sonegação, pois, além de a empresa não apresentar as declarações mencionadas acima, também não declarou, bem como não efetuou o pagamento de qualquer tributo no ano fiscalizado, bem como em outros períodos de forma reiterada. A FISCALIZADA informou prejuízo fiscal na DIPJ referente ao ano-calendário de 2013 sem reunir condições materiais de comprová-lo, por AUSÊNCIA de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais”.

18. Diante disso, “... não sendo possível conhecer a receita bruta devido ausência de escrituração contábil, não restou ao FISCO outra alternativa a não ser o ARBITRAMENTO com base na receita apurada via SPED NFe (SPED – NOTA FISCAL ELETRÔNICA)”.

#### **Da Apuração do Crédito Tributário**

19. O total “... da receita omitida foi determinado através das notas fiscais obtidas no sistema SPED nota fiscal eletrônica com Códigos Fiscais de Operações e Prestações - CFOP que devem compor a receita bruta no valor total de **R\$ 116.024.257,62** (valor líquido já desconsideradas as NF canceladas), desse valor foi abatido as notas de devolução emitidas por terceiros e a notas de devolução de emissão do próprio contribuinte”.

20. Destaca “... que o valor de **R\$ 116.024.257,62** considerado pela fiscalização se aproxima do valor de **R\$116.041.732,72** apurado com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte no **SPED FISCAL** verificar planilha constante dos autos”.

21. A base de lançamento utilizada para lavratura dos autos de infração encontra-se a relação detalhada das notas fiscais, resumidas abaixo:

PA	RECEITA DE VENDAS (-) VENDAS CANCELADAS	DEVOLUÇÃO PRÓPRIA	DEVOLUÇÃO DE TERCEIROS	RECEITA A LANÇAR
jan/13	R\$ 3.715.106,87	R\$ -	R\$ 166.692,30	3.548.414,57
fev/13	R\$ 9.203.363,65	R\$ 212.079,89	R\$ -	8.991.283,76
mar/13	R\$ 11.528.551,88	R\$ 376.550,36	R\$ 31.900,00	11.120.101,52
abr/13	R\$ 12.814.946,67	R\$ 405.499,98	R\$ 29.000,00	12.380.446,69
mai/13	R\$ 12.503.590,19	R\$ 259.931,46	R\$ 3.116,70	12.240.542,03
jun/13	R\$ 12.545.834,64	R\$ 252.102,94	R\$ 41.118,46	12.252.613,24
jul/13	R\$ 7.960.327,02	R\$ 131.766,48	R\$ 148.129,04	7.680.431,50
ago/13	R\$ 9.440.194,35	R\$ 180.153,87	R\$ 116.275,92	9.143.764,56
set/13	R\$ 7.826.219,81	R\$ 15.524,98	R\$ 8.832,53	7.801.862,30
out/13	R\$ 7.891.243,64	R\$ 14.408,78	R\$ 30.000,00	7.846.834,86
nov/13	R\$ 11.717.802,66	R\$ 176.094,86	R\$ 80.523,06	11.461.184,74
dez/13	R\$ 8.877.076,24	R\$ 85.778,36	R\$ 107.651,68	8.683.646,20
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 116.024.257,62</b>	<b>R\$ 2.109.891,96</b>	<b>R\$ 763.239,69</b>	<b>113.151.125,97</b>

### Qualificação/Agravamento da Multa

22. Com relação à multa, a Autoridade Fiscal enquadrando os fatos ao que dispõe o §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e o inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/64, que define uma das hipóteses de sonegação, pois, entendeu que o contribuinte deixou de cumprir com importantes obrigações principais e acessórias que seguem descritas abaixo:

- “Ausência de ECD para os anos calendários de 2011 a 2014”;
- “O contribuinte no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2014, apresentou DCTF apenas no mês de dezembro de 2011 e 2012 onde declarou ausência de débitos para o período de janeiro a dezembro do referido ano, não sendo recolhido qualquer tributo durante todo o período mencionado. Encontra-se omissa quanto a entrega de DCTF referente ao período de janeiro a dezembro de 2013 e 2014”;
- “Encontra-se omissa quanto a entrega de DIRF para os anos de 2013 e 2014”;
- “Encontra-se omissa quanto a entrega de ECF para o ano de 2014”;
- “O contribuinte já foi objeto de outro arbitramento referente ao ano-calendário de 2008 formalizado no processo 13603.723.437/2013-09, importante destacar que os motivos que levaram ao arbitramento são semelhantes aos motivos que levaram ao arbitramento no presente procedimento fiscal”.
- “O contribuinte informou na DIPJ referente ao ano-calendário de 2013 uma receita bruta no valor de R\$79.187.110,00, embora tenha informado pelo próprio contribuinte no SPED FISCAL uma receita bruta que perfaz um montante de R\$116.041.732,72, bem como tenha sido apurado pela FISCALIZAÇÃO via SPED NF-e a cifra de R\$ 116.024.257,62. Tal fato demonstra de forma clara ato intencional do contribuinte em omitir receita frente ao FISCO FEDERAL, uma vez que o valor informado na declaração (DIPJ) prestada junto ao fisco federal é consideravelmente inferior ao valor apurado no SPED NF-e e no SPED FISCAL”.

- “Ausência de LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real”.

23. Segundo a Fiscalização, verificou-se “... o **ARTIFÍCIO DOLOSO**, voltado para sonegação de tributos, onde o contribuinte **OMITIU DOLOSAMENTE** informação para impedir ou retardar o conhecimento da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal. Vê-se claramente o intuito de sonegação, pois, além de a empresa não apresentar Escrituração Contábil Digital e estar omissa quanto a entrega das declarações mencionadas acima, também não declarou, bem como não efetuou o pagamento de qualquer tributo no ano fiscalizado, a prática descrita acima foi adotada em outros anos-calendário de forma **REITERADA**. Importante destacar ainda o fato do referido contribuinte ter sido objeto de outro arbitramento no ano-calendário de 2008 por motivos semelhantes aos mencionados no caso em epígrafe. Vê-se nitidamente a intenção do contribuinte em **SONEGAR TRIBUTOS** ao longo dos anos”.

24. Desse modo, a pessoa jurídica foi enquadrada no art.71 da lei nº 4.502/64, no qual a multa de 75% tem seu valor duplicado, passando para 150% (parágrafo 1º do art.44 da lei 9.430/96).

25. Ademais, o não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos elevou “... a multa em 50% somando, portanto 225% (§ 2º do art.44 da lei 9.430/96). O contribuinte apresentou resposta **PRECÁRIA** ao Termo de Intimação nº 20, 29 e 33, não tendo apresentado qualquer manifestação com relação aos termos de intimação 69 e 80”.

## DA IMPUGNAÇÃO

Na sua peça recursal à 1ª Instância (fls. 467/495), discorreu, em síntese, o imputado:

- ter havido quebra do sigilo bancário da pessoa jurídica, o que seria inconstitucional;
- que o arbitramento seria nulo porque sempre “entregou à Fiscalização os livros aos quais era obrigada a manter, informando e enumerando os livros e documentos que, por não ser obrigada, não possuía”, não se quedando inerte “diante do termo de intimação, especialmente porque tomou todas as providências necessárias a fim de colaborar com a fiscalização”;
- que o Fisco não teria agido com a moralidade e boa-fé que se espera de um ato administrativo, pois, não aguardou a apresentação dos documentos por parte da contribuinte, preferindo autuá-la, mostrando-se “patente que a omissão da receita federal impediu o exercício da ampla defesa pela ora Impugnante, uma vez que não lhe foi dada a efetiva oportunidade de apresentar documentos solicitados”;
- assenta que a Fiscalização “possuía documentos bancários que nem mesmo a Impugnante possuía. E não sendo concedido o prazo solicitado para a resposta das Instituições Financeiras, com a entrega à Impugnante dos documentos solicitados, temos que não foi possível a esta ter conhecimento da origem dos recursos e justificá-los”;
- tal comportamento, no seu dizer, “fere a segurança jurídica, desestabiliza as relações com o contribuinte e derroga os direitos e garantias constitucionais, sobretudo porque não decorre de processo regular, provedor dos meios legais

*de defesa. A autoridade fiscal deixou somente uma alternativa ao contribuinte: sujeitar-se à autuação, arcando com os imensuráveis embaraços e ônus dela decorrentes”;*

- portanto, aduz, “*deve ser reconhecido o cerceamento de defesa da Impugnante que não teve a oportunidade de apresentar documentos que solicitou aos bancos e se viu tolhida em seu direito de participar da fase de investigação*”, concluindo que o auto de infração deve ser cancelado;
- contesta a qualificação da multa que, no seu entendimento, teria sido imposta pelo Fisco “*sem nenhum fundamento fático ou jurídico*”, e que “*emerge do auto de infração (...) que a multa foi qualificada porque não houve prestação de informações*”.

Finaliza requerendo (impugnação – fls. 495):

- Liminarmente, a nulidade do lançamento, nulidade do procedimento fiscal por violação à ampla defesa e nulidade do arbitramento;
- Em sendo superadas as nulidades, que seja julgada improcedente a exigência fiscal para desobrigar a impugnante dos pagamentos dos tributos exigidos e seus acréscimos;
- Por derradeiro, se superados os pedidos anteriores, que seja deferida prova pericial.

## **DA DECISÃO RECORRIDA**

Submetida a lide à apreciação da 1ª Turma da DRJ/CTA, o Colegiado de 1º Grau, depois de afastar as arguições de nulidade dos lançamentos, inconstitucionalidade do acesso do Fisco às contas bancárias da pessoa jurídica COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE CEREAIS ELDORADO LTDA. e cerceamento ao direito de defesa, assim se posicionou em relação ao mérito (fls. 502/526):

### ***“Do Arbitramento do Lucro***

*99. Argumenta a impugnante, resumidamente, que atendeu a todas as intimações fiscais; que no presente procedimento não caberia o arbitramento do lucro, haja vista que os livros fiscais e documentos arrebanhados, permitem identificar o efetivo lucro da empresa; que a movimentação bancária acessada pela quebra de sigilo bancário, somente não foi contabilizada porque não se tratava de receita da impugnante, haja vista que os depósitos bancários eram de terceiros e apenas transitaram pela conta bancária da impugnante; que o arbitramento do lucro é medida extrema que exige motivação e somente pode ser utilizada quando da ausência absoluta de outros elementos suficientes para apuração do lucro real/presumido.*

*100. De plano, destaco, conforme já afirmado em tópico específico (Da suposta quebra de sigilo bancário), que: (i) os lançamentos efetuados neste processo não foram apurados tendo como base a movimentação bancária da pessoa jurídica, essa serviu apenas como indicio de omissão de receitas. Os tributos foram apurados com base nas notas fiscais de saída emitidas pela interessada (fls. 063 a 122); e (ii) não houve quebra de sigilo bancário. Ademais, a condição da movimentação bancária da empresa, se foi ou não contabilizada, não foi objeto de análise neste processo.*

*101. Com relação ao atendimento das intimações, uma pesquisa nos autos mostra que foram enviadas à pessoa jurídica pelo menos seis intimações, das quais:*

- Foi atendida apenas a de nº 106/2017;
- Houve resposta parcial para três (intimações nºs 20/2017, 29/2017 e 33/2017);
- Não houve manifestação alguma em relação a duas intimações (nºs 69/2017 e 80/2017).

102. Ou seja, a afirmação de que a empresa “atendeu a todas as intimações” trazida pela mesma não corresponde à realidade.

103. Desse modo, não foram apresentados “livros fiscais e documentos arrebanhados”, não sendo possível a apuração do lucro da pessoa jurídica. Sem se esquecer, por óbvio, que, sendo documentos pertinentes à empresa, deveriam estar sob sua guarda e prontamente disponibilizados ao Fisco.

104. Muito menos houve a apresentação da Escrituração Contábil Digital (ECD), objeto de diversas intimações, conforme afirma a Autoridade Fiscal:

(...)

105. Assim, como não cabe ao Fisco constituir ou reconstituir a contabilidade da contribuinte, nem exercer, por ela, a opção que lhe for mais conveniente, só restou à Fiscalização a alternativa legal (artigo 530, do RIR/1999, Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º), de arbitrar o lucro da autuada, de modo a apurar a base de cálculo e constituir o crédito tributário pertinente:

(...)

106. Lembrando-se, ainda, que o chamado “arbitramento” não é penalidade, antes uma forma legal de mensurar o lucro tributável, quando impossível de fazê-lo pelas vias normais, como concretamente aqui se viu. Vale dizer, o arbitramento é simplesmente um critério adotado para o cálculo do lucro.

107. Nesse sentido, perfila a jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – órgão colegiado administrativo de julgamento em instância definitiva:

(...)

108. Nesta senda, caem por terra todos os argumentos da defesa acerca de eventuais irregularidades no arbitramento, bem como o reclamo sobre possíveis nulidades, posto que observada, rigorosamente, a legislação de regência que cuida da matéria.

109. Arbitramento corretamente procedido, por isso mantido.

#### **Da Qualificação e do Agravamento da Multa**

110. Segundo a empresa, esta sempre atendeu a todas as intimações advindas da fiscalização, colaborando de todas as formas com a mesma. Além disso, afirma que a Autoridade Fiscal não demonstrou a fraude ou o dolo e, por esses motivos deve ser imediatamente excluída a multa qualificada, porque injusta, imoral, desonrosa e totalmente divorciada da permissão legal.

111. Analisando os procedimentos realizados pela fiscalização vejo que a fiscalização qualificou a multa de 75% para 150%, com base no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c o art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que assim dispõem:

(...)

112. Diante dos fatos narrados no TVF, a fiscalização entendeu presente, no caso concreto, o evidente intuito de fraude, definido em lei e necessário à qualificação.

113. À luz da legislação pertinente, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964, transcritos parcialmente. Logo, as ações caracterizadas como sonegação ou fraude (o conluio é o ajuste que combina ambas), nos termos acima definidos, são as que autorizam a qualificação da multa.

114. A convicção que se forma com a análise dos elementos dos autos, como um todo, é a de que as condutas adotadas pela contribuinte constituem sonegação e justificam a aplicação de multa qualificada.

115. Assim, considerando que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, entendo que tal definição se enquadra nos seguintes fatos apurados pela fiscalização:

- Ausência de ECD para os anos calendários de 2011 a 2014. Em função de sua natureza jurídica, atividade econômica, receitas e apuração do IRPJ pelo Lucro Real o contribuinte é obrigado a entregar a ECD – Escrituração Contábil Digital referente ao período da FISCALIZAÇÃO em curso, ano-calendário 2013, de acordo com o Decreto nº 6.022, de 22/01/2007, e Instrução Normativa 787 de 19/11/2007. Em todas as intimações encaminhadas ao contribuinte, o mesmo foi alertado para o fato de que caso não regularizasse a situação poderia ocasionar lançamento de ofício com base nos dados disponíveis, incluindo o seu enquadramento no LUCRO ARBITRADO de acordo com as hipóteses dos arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), sem prejuízo de outras sanções legais que couberem, art. 538 RIR;
- O contribuinte no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2014, apresentou DCTF apenas no mês de dezembro de 2011 e 2012 onde declarou ausência de débitos para o período de janeiro a dezembro do referido ano, não sendo recolhido qualquer tributo durante todo o período mencionado. Encontra-se omissos quanto a entrega de DCTF referente ao período de janeiro a dezembro de 2013 e 2014;
- Encontra-se omissos quanto a entrega de DIRF para os anos de 2013 e 2014;
- Encontra-se omissos quanto a entrega de ECF para o ano de 2014;
- O contribuinte informou na DIPJ referente ao ano-calendário de 2013 uma receita bruta no valor de R\$ 79.187.110,00, embora tenha informado pelo próprio contribuinte no SPED FISCAL uma receita bruta que perfaz um montante de R\$116.041.732,72, bem como tenha sido apurado pela FISCALIZAÇÃO via SPED NF-e a cifra de R\$ 116.024.257,62. Tal fato demonstra de forma clara ato intencional do contribuinte em omitir receita frente ao FISCO FEDERAL, uma vez que o valor informado na declaração (DIPJ) prestada junto ao fisco federal é consideravelmente inferior ao valor apurado no SPED NF-e e no SPED FISCAL;
- Ausência de LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real.

116. Dessa forma, entendo que tal *modus operandi* (omissão contumaz de declarações) – distante de caracterizar erro – reflete a intenção da contribuinte de retardar o conhecimento e a ocorrência do fato gerador por parte da autoridade administrativa federal, sendo inequívoca a subsunção ao tipo normativo de sonegação.

117. Além disso, a autoridade fiscal agravou a multa de 150% para 225% com base no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996:

(...)

118. O agravamento deu-se sob o fundamento de não ter a contribuinte atendido boa parte das intimações que lhe foram endereçadas, destacando-se as de nºs 20, 29, 33, 69 e 80”.

Prossegue o acórdão guerreado descrevendo diversas intimações e reintimações não atendidas pela contribuinte e conclui (Ac. DRJ – fls. 523/524):

“120. As outras intimações, em realidade, são reintimações, pois, a Fiscalização notifica a empresa a apresentar esclarecimentos não apresentados em intimações anteriores.

121. Na impugnação interposta, a contribuinte limita-se a alegar, genericamente, que sempre atendeu todas as determinações advindas da fiscalização, entretanto, ao analisar os fatos, se constata a improcedência dessa alegação.

122. A empresa, em nenhuma oportunidade, apresentou os esclarecimentos requisitados pela fiscalização. Quando muito, temos o documento de folhas 156 a 157, o qual não atende ao que foi questionado pela Autoridade Fiscal.

123. Ressalte-se que a legislação que fundamenta o agravamento da multa é específica na descrição de sua hipótese material, qual seja, a falta de atendimento de intimação no prazo estabelecido para prestar esclarecimentos.

124. Nesse contexto, correto o agravamento da multa de ofício, resultando no percentual final de 225%.

125. Dessa forma, entendo como improcedentes as considerações que visam elidir a penalidade aplicada”.

Finalmente, afasta as alegações da contribuinte acerca da aplicação da jurisprudência administrativa e judicial, reiterando aproveitarem apenas as partes envolvidas em cada processo e circunscrevendo-se à matéria presente nos autos.

Ao final, refuta a necessidade de perícia, “pois as razões que levaram ao não reconhecimento do crédito estão ampla e perfeitamente delineadas nos autos”, sendo que “qualquer exame adicional é totalmente prescindível” (ibidem – fls. 526) e informa que o decidido em relação ao IRPJ se refletirá nos lançamentos das contribuições (CSLL, PIS e COFINS).

Cientificados da decisão em 15/02/2018 (fls. 535), COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE CEREAIS ELDORADO LTDA. e seu sócio, CUSTÓDIO JOSÉ DA SILVA, interpuseram recurso voluntário único (fls. 536/562), repisando basicamente e de forma quase literal, o quanto já arguido na peça recursal de 1º Grau, requerendo, no fecho do RV (fls. 562):

**4. PEDIDO DE REFORMA**

Em face de todo o exposto, alegado e provado, requer seja reformada a r. decisão recorrida, para julgar improcedente o lançamento fiscal e consequentemente:

- 1 - determinar a nulidade do lançamento que foi realizado com base em prova obtida por meios ilícitos;
- 2 - determinar a nulidade do lançamento por violação a princípios e garantias constitucionais.
- 3 - Seja expurgado o período decaído
- 4 - Cancelamento e/ou anulação do Auto de Infração pelas razões expostas
- 5 - Sucessivamente, seja expurgada a Multa qualificada indevidamente aplicada.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

## Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme informação da autoridade preparadora (fls. 563) e os demais pressupostos exigidos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Há preliminares. Passo às suas análises, adotando a mesma nomenclatura dos recorrentes:

### **3.1 - QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO - ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE – NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

A argumentação recursal é que o acesso pelo Fisco às contas bancárias do contribuinte se revelaria inconstitucional e não poderia servir de base para os lançamentos aqui presentes, revestindo-se de prova obtida por meios ilícitos.

Sem necessidade de maiores digressões, a preliminar aventada não tem condições de ser acatada por dois motivos incisivos, a saber:

- a) a discussão acerca da inconstitucionalidade pretendida restou fulminada pela decisão prolatada pela Corte Maior no RE nº 601.314 – SP, de 24/02/2016, assim ementada:

*“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 225 da repercussão geral, em conhecer do recurso e a este negar provimento, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello.*

*Por maioria, o Tribunal fixou, quanto ao item “a” do tema em questão, a seguinte tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”; e, quanto ao item “b”, a tese: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN”, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Ministro EDSON FACHIN Relator”.*

- b) os lançamentos levados a efeito pela Autoridade Fiscal sequer tomaram como base a movimentação financeira incompatível detectada pela programação da RFB, antes, apoiaram-se em cruzamento de informações obtidas via SPED e junto ao sistema de Nota Fiscal Eletrônica, conforme

expressamente consta do TVF (fls. 56) e dos AI (fls. 2/42), ou seja, “prova direta” e não “presunção”.

Rejeita-se a preliminar.

### **3.2 - NULIDADE DO ARBITRAMENTO - AMPLA DEFESA PREJUDICADA**

Sustenta a defesa (RV – fls. 548) que “*deve ser reconhecido o cerceamento de defesa da Impugnante que não teve a oportunidade de apresentar documentos que solicitou aos bancos e se viu tolhida em seu direito de participar da fase de investigação*” (RV – fls. 548), e, por isso, estariam violados princípios e garantias constitucionais da ampla defesa.

Militam em claro equívoco os recorrentes.

De fato, basta uma vista d’olhos aos autos para se verificar terem sido disponibilizadas todas as oportunidades possíveis para a defesa contrapor seus argumentos ao trabalho fiscal, desde o período investigativo e de auditoria, passando pela defesa em 1º Piso e depois junto a este Colegiado de 2º Grau, juntando os documentos e aduzindo os argumentos que entendeu lhe aproveitar, pelo que, por óbvio, inexistiu a decantada barreira processual.

Mais a mais, não se olvide, o procedimento fiscalizatório é meramente uma fase investigativa que antecede uma eventual autuação, sem qualquer litígio que possa acarretar cerceamento de defesa, posto que o litigioso só se instaura com a apresentação da impugnação.

A esse respeito, assim leciona James Marins, em sua obra *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*, Ed. Dialética, São Paulo, 2001, págs. 222/223:

*“O procedimento administrativo fiscalizador interessa apenas ao Fisco e tem finalidade instrutória, estando fora da possibilidade, ao menos enquanto mera fiscalização, dos questionamentos processuais do contribuinte. É justamente a presença, ou não, de uma pretensão deduzida ante ao contribuinte, o que separa o procedimento, atinente exclusivamente ao interesse do Estado, do processo, que vincula além do Estado, o contribuinte. Só quando houver vinculação do contribuinte se fará lícito aludir a processo, antes não. Corroborando tal assertiva, basta se atinar para que nem todo procedimento fiscalizatório irá conduzir necessariamente a uma exação, havendo clara separação entre os dois momentos”.*

Coerentemente com essa interpretação, o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, preceitua: “*a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*”. Com a apresentação da impugnação o procedimento se torna processo, estabelecendo-se o conflito de interesses: de um lado o fisco que acusa a existência de débito tributário, fundamentando sua pretensão de recebê-lo e, de outro, o contribuinte, que opõe resistência por meio da apresentação de impugnação.

É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

No presente caso, o procedimento fiscal atendeu às disposições do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>1</sup> tendo sido formalizada a exigência instruída com todos os termos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, permanecendo os autos à disposição da interessada de modo a permitir à pessoa jurídica o exercício da faculdade do direito de vista processual e obtenção de cópias.

Ademais, da análise dos autos, depreende-se que os fatos foram perfeitamente descritos e juridicamente qualificados pelas normas pertinentes estando consubstanciadas no entendimento da Autoridade Fiscal acerca das infrações apontadas.

Além disso, a fiscalização elaborou demonstrativos e juntou documentos, os quais, combinados com os termos e a descrição dos fatos, demonstra cabalmente a forma como foi apurado e calculado o crédito tributário, caracterizando plenamente todos os elementos do fato jurídico tributário, pelo que não se vislumbra qualquer prejuízo à interessada para a perfeita inteligência acerca da matéria autuada.

Mais a mais, a simples leitura da peça recursal demonstra o perfeito entendimento dos recorrentes acerca do que lhes foi impingido.

Quanto ao fato de que teria sido tolhida de participar da fase de investigação a compulsão dos autos demonstra o oposto, ou seja, se houve alguma das partes que se quedou silente em várias oportunidades foi exatamente a autuada, procedimento que levou, inclusive, ao agravamento da multa de ofício por falta de atendimento a inúmeras intimações.

Por fim, sobre o reclamo de que “*não teve a oportunidade de apresentar documentos que solicitou aos bancos*”, tal fato, como visto acima, se mostrou irrelevante diante da constatação de que os lançamentos aqui tratados não se basearam em movimentação financeira ou em extratos bancários, mas, em omissão de receitas por prova direta.

De outro canto, como se sabe, para que se exteriorize qualquer nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal, deve ser atingido irremediavelmente o artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *verbis*:

*“Art. 59. São nulos;  
I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;  
II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”*

Comprovadamente a Auditora que presidiu o procedimento é servidora de carreira, integrante dos quadros da Receita Federal do Brasil e **competente**, no exercício de suas atribuições, para lavrar todos os termos necessários para o correto desempenho de suas funções.

Ora, sendo, os atos e termos, lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, mediante abertura do prazo legal de impugnação, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

<sup>1</sup> Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Igualmente foram atendidos os preceitos do artigo 10 do PAF<sup>2</sup> (Decreto nº 70.235, de 1972), ratificando a inexistência da nulidade pretendida, pelo que se indefere o pleito.

Preliminar que se repele.

Finalmente, embora não conste do “corpo” do recurso voluntário uma só linha sobre o assunto, a peça recursal, em seu fechamento, faz alusão a uma possível “decadência”.

Veja-se (RV – fls. 562):

#### **4. PEDIDO DE REFORMA**

Em face de todo o exposto, alegado e provado, requer seja reformada a r. decisão recorrida, para julgar improcedente o lançamento fiscal e conseqüentemente:

**3 – Seja expurgado o período decaído**

Assim, para que não se alegue em eventuais embargos uma possível omissão neste acórdão, enfrente o singelo registro de “decadência”.

Como sabido, via de regra os tributos federais têm prazo decadencial fluindo por um período de cinco anos a contar do fato gerador, exceto situações especiais, sobre as quais não há necessidade de se discorrer agora.

Pois bem, uma simplória vista que se faça nos autos de infração mostra que o período mais antigo objeto de lançamento pelo Fisco foi janeiro/2013. Conseqüentemente, mesmo que se considere interregno de cinco anos a partir da data do fato gerador, a decadência consumir-se-ia em dezembro/2018.

Como a ciência dos lançamentos deu-se em 16/10/2017 (fls. 126/127), não há que se falar em qualquer decadência.

Preliminar afastada.

#### **MÉRITO**

No mérito há quatro discussões:

---

<sup>2</sup> Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e contera obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

1. a omissão de receitas detectada via SPED e sistema Nota Fiscal Eletrônica, ou seja, prova direta;
2. o arbitramento levado a cabo pelo Fisco;
3. a qualificação da multa (150%); e,
4. o agravamento da penalidade em mais 75%, atingindo, no total, o patamar de 225%.

Passo à análise das duas primeiras.

## DA OMISSÃO DE RECEITAS – PROVA DIRETA

### DO ARBITRAMENTO

Segundo o TVF (fls. 55), a infração foi assim caracterizada:

“• O contribuinte informou na **DIPJ** referente ao ano-calendário de 2013 uma receita bruta no valor de **R\$79.187.110,00**, embora tenha informado no **SPED FISCAL** uma receita bruta que perfaz um montante de **R\$116.041.732,72**, bem como tenha sido apurado pela **FISCALIZAÇÃO** via **SPED NF-e** a cifra de **R\$ 116.024.257,62**. Tal fato demonstra de forma clara ato intencional do contribuinte em omitir receita frente ao **FISCO FEDERAL**, uma vez que o valor informado na declaração (**DIPJ**) prestada junto ao fisco federal é consideravelmente inferior ao valor apurado no **SPED NF-e** e no **SPED FISCAL**.

• O contribuinte informou na **DIPJ** referente ao ano-calendário de 2013 uma receita bruta no valor de **R\$79.187.110,00**, embora tenha sido informado pelo próprio contribuinte no **SPED FISCAL** uma receita bruta que perfaz um montante de **R\$116.041.732,72**, bem como tenha sido apurado pela **FISCALIZAÇÃO** via **SPED NF-e** a cifra de **R\$ 116.024.257,62**. Tal fato demonstra de forma clara ato intencional do contribuinte em omitir receita frente ao **FISCO FEDERAL**, uma vez que o valor informado na declaração (**DIPJ**) prestada junto ao fisco federal é consideravelmente inferior ao valor apurado no **SPED NF-e** e no **SPED FISCAL**”.

A leitura do libelo acusatório mostra que a omissão de receitas, objeto dos lançamentos aqui apreciados, fez-se pela chamada “prova direta”, caracterizada pela confrontação de informações prestadas pela própria contribuinte aos órgãos fiscalizadores, no caso, via **DIPJ**, **SPED NF** e **SPED FISCAL**.

Pois bem, após sucessivas intimações (ver TVF – fls. 53/54)<sup>3</sup>, sendo silente a atuada em prestar e esclarecer os questionamentos suscitados pelo Fisco, outra alternativa

---

<sup>3</sup> Analisando o histórico do contribuinte, observa-se uma série de irregularidades que seguem abaixo:

• Ausência de ECD para os anos calendários de 2011 a 2014. Em função de sua natureza jurídica, atividade econômica, receitas e apuração do IRPJ pelo Lucro Real o contribuinte é obrigado a entregar a ECD – Escrituração Contábil Digital referente ao período da **FISCALIZAÇÃO** em curso, ano-calendário 2013, de acordo com o Decreto 6022 de 22/01/2007 e Instrução Normativa 787 de 19/11/2007. **Em todas as intimações encaminhadas ao contribuinte, o mesmo foi alertado para o fato de que caso não regularizasse a situação poderia ocasionar lançamento de ofício com base nos dados disponíveis, incluindo o seu enquadramento no LUCRO ARBITRADO de acordo com as hipóteses dos arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), sem prejuízo de outras sanções legais que couberem, art. 538 RIR. O contribuinte**

não restou à Autoridade Fiscal que não o apontamento de uma omissão de receitas da ordem de R\$ 116.024.257,62, correspondendo à receita bruta apurada de acordo com as Notas Fiscais emitidas e informadas pelo próprio sujeito passivo no sistema SPED NF. Considerando as devoluções e cancelamentos, chegou-se ao montante líquido de R\$ 113.151.125,97, conforme planilha elaborada pela Autoridade autuante e abaixo reproduzida (TVF – fls. 58):

PA	RECEITA DE VENDAS (-) VENDAS CANCELADAS	DEVOLUÇÃO PRÓPRIA	DEVOLUÇÃO DE TERCEIROS	RECEITA A LANÇAR
jan/13	R\$ 3.715.106,87	R\$ -	R\$ 166.692,30	3.548.414,57
fev/13	R\$ 9.203.363,65	R\$ 212.079,89	R\$ -	8.991.283,76
mar/13	R\$ 11.528.551,88	R\$ 376.550,36	R\$ 31.900,00	11.120.101,52
abr/13	R\$ 12.814.946,67	R\$ 405.499,98	R\$ 29.000,00	12.380.446,69
mai/13	R\$ 12.503.590,19	R\$ 259.931,46	R\$ 3.116,70	12.240.542,03
jun/13	R\$ 12.545.834,64	R\$ 252.102,94	R\$ 41.118,46	12.252.613,24
jul/13	R\$ 7.960.327,02	R\$ 131.766,48	R\$ 148.129,04	7.680.431,50
ago/13	R\$ 9.440.194,35	R\$ 180.153,87	R\$ 116.275,92	9.143.764,56
set/13	R\$ 7.826.219,81	R\$ 15.524,98	R\$ 8.832,53	7.801.862,30
out/13	R\$ 7.891.243,64	R\$ 14.408,78	R\$ 30.000,00	7.846.834,86
nov/13	R\$ 11.717.802,66	R\$ 176.094,86	R\$ 80.523,06	11.461.184,74
dez/13	R\$ 8.877.076,24	R\$ 85.778,36	R\$ 107.651,68	8.683.646,20
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 116.024.257,62</b>	<b>R\$ 2.109.891,96</b>	<b>R\$ 763.239,69</b>	<b>113.151.125,97</b>

Saliente-se que, por não ter declarado qualquer tributo em DCTF e não ter recolhido um centavo a título de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS, o valor líquido das receitas - R\$ 79.187.110,00 - informado na DIPJ (Ficha 06A – linha 04 menos linha 10 - fls. 227), que, por óbvio, não se presta à constituição de crédito tributário, tendo meramente cunho informativo, **já se encontra incluso no total do lançamento acima referido** (R\$ 113.151.125,97).

A essa imputação poderia se contrapor a defesa trazendo aos autos elementos conclusivos e provas incontestas que derrubassem o trabalho fiscal. Entretanto, em todo o RV não há uma linha sequer rebatendo o cuidadoso e parcimonioso procedimento do Fisco, limitando a alegações genéricas e até desprovidas de maior profundidade, como, por exemplo, a que se vê abaixo (RV – fls. 550):

**durante o procedimento fiscal não apresentou qualquer esclarecimento quanto a ausência de ECD, bem como também não providenciou a escrituração Digital da Contabilidade** nos termos da ADE COFIS nº 15 de 23/10/2001 (estabeleceu especificações técnicas dos arquivos e sistemas digitais), IN SRF nº 86 de 22/10/2001 ou da IN MPS/SRP nº 12 de 20/06/2006 (aprovou o MANAD – Manual de Arquivos Digitais) referente ao ano-calendário de 2013.

- O contribuinte no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2014, apresentou DCTF apenas no mês de dezembro de 2011 e 2012 onde declarou ausência de débitos para o período de janeiro a dezembro dos respectivos anos, não sendo recolhido qualquer tributo durante todo o período mencionado. Encontra-se omisso quanto a entrega de DCTF referente ao período de janeiro a dezembro de 2013 e 2014;
- Encontra-se omisso quanto a entrega de DIRF para os anos-calendário de 2013 e 2014;
- Encontra-se omisso quanto a entrega de ECF para o ano-calendário de 2014;

Portanto, a movimentação bancária adquirida por quebra de sigilo bancário, somente não foi contabilizada porque NÃO SE TRATAVA DE RECEITA DA IMPUGNANTE, haja vista que os depósitos bancários eram de terceiros e apenas transitaram pela conta bancária da Impugnante. Diante disso, não poderiam ser contabilizados como receita da Impugnante.

Ora, a alegação, de que “NÃO SE TRATAVA DE RECEITA DA IMPUGNANTE” e, portanto, não necessitaria ser contabilizada, é, para dizer o mínimo, demais frágil, sendo lícito inquirir singelamente: se não eram da empresa, o que estavam fazendo nas suas contas bancárias valores de tal monta (mais de 80 milhões de reais)? E onde está a prova dessa assertiva?

Perguntas sem respostas...

De fato, não é crível nos dias de hoje, com todas as informações de que dispõem os empresários, empresas e profissionais das áreas contábil, fiscal e jurídica, possa-se imaginar que determinadas operações bancárias (NO CASO, A TOTALIDADE DELAS), fiquem “fora” da escrituração porque “não se tratava de receita da impugnante”, como se fosse possível permanecer ao sabor dos responsáveis pelas empresas escolher o que deve e o que não deve figurar na escrita do estabelecimento. E, no caso, se não fossem [mesmo!] receitas da empresa como foi alegado, a boa técnica contábil exigiria o registro no passivo da empresa, o que também não ocorreu.

Sabidamente, existem normas e preceitos de observância obrigatória pelas pessoas jurídicas estabelecidas, por seus administradores e sócios e pelos profissionais responsáveis pela escrituração, não se olvidando que a escrituração só faz prova a favor da pessoa jurídica quando revestida e dotada de todos os requisitos intrínsecos e extrínsecos que compõe sua estrutura e suportada por documentação idônea e contemporânea aos fatos.

A respeito do tema:

√ - Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969:

*Art. 8º - Os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante **quando mantidos com observância das formalidades legais.***

√ - Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

*Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados **sem vício extrínseco ou intrínseco**, forem confirmados por outros subsídios.*

Também a linha jurisprudencial:

*ASSUNTO: ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE. A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos*

---

*legais. (Acórdão CARF nº 1402-000.290 – 09/11/2010 – Relator Antonio José Praga de Souza)*

Neste cenário, indubitavelmente o trabalho fiscal se robustece, posto que não elidido nem pela argumentação muito menos por provas juntadas pela defesa.

E, atente-se, oportunidades não faltaram para isso no curso da Fiscalização e na fase litigiosa, sempre lembrando as inúmeras intimações e reintimações lavradas durante o procedimento investigativo (TVF – fls. 51/52)<sup>4</sup>.

Concluindo, não há reparos a fazer aos lançamentos de omissão de receita, por prova direta.

Cabe, finalmente, uma palavra sobre o argumentado pela defesa acerca da utilização dos valores presentes nas contas bancárias da contribuinte COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE CEREAIS ELDORADO LTDA., com a ressalva de que a possível inconstitucionalidade do acesso às citadas transações financeiras, pelo Fisco, já foi afastada anteriormente neste voto.

Como se vê nos autos, em momento algum os lançamentos basearam-se no artigo 42, da Lei nº 9.430/1996. Ao contrário, fundaram-se no cruzamento de informações prestadas pela pessoa jurídica no sistema SPED NF.

Na verdade, os valores constantes nas contas bancárias da autuada apenas revelaram mais uma faceta da incongruente (ou inexistente) escrituração da contribuinte, que apresenta valores divergentes na comparação entre DIPJ, SPED NF, SPED FISCAL e movimentação bancária, acrescendo-se a isso a incisiva afirmação da recorrente de que esta “*não foi contabilizada porque NÃO SE TRATAVA DE RECEITA DA IMPUGNANTE, haja vista que os depósitos bancários eram de terceiros*” (RV – fls. 550).

Ainda a respeito deste apontamento da defesa, destaque-se que, mesmo inusual tal procedimento, é certo não ser proibido que recursos de terceiros transitem pelas contas bancárias de outrem, no caso, da autuada, DESDE QUE tal situação tangencial seja COMPROVADA, JUSTIFICADA, DOCUMENTADA e SOFRA AS EVENTUAIS IMPOSIÇÕES TRIBUTÁRIAS que possam vir a ocorrer.

---

<sup>4</sup> A FISCALIZADA **NÃO** apresentou escrituração contábil que permitisse a apuração do Lucro real, bem como não prestou qualquer esclarecimento quanto a divergência de valores informados na DIPJ e os valores apurados com base no SPED NF-e.

Tendo em vista a **PRECARIEDADE** da reposta apresentada pelo contribuinte conforme mencionado anteriormente, mais uma vez o Sr CUSTÓDIO foi intimado via correio conforme documento de Intimação no 69/2017-RFB/DRFCON/Safis (ciência em 09 de junho de 2017) a apresentar uma série de documentos e esclarecimentos que embora já tivessem sido solicitados em intimações anteriores não haviam sido atendidos a contento pelo contribuinte até então. Apesar do contribuinte ter sido devidamente notificado, não apresentou qualquer manifestação na data estabelecida na intimação, sendo assim, mais uma vez, encaminhamos o termo de Intimação nº 80/2017-RFB/DRFCON/Safis (ciência em 03 de agosto de 2017) onde o contribuinte foi reintimado.

Importante frisar que em todas as intimações encaminhadas ao **Sr. CUSTÓDIO JOSÉ DA SILVA**, o mesmo sempre foi alertado para o fato de que a ausência de ECD – Escrituração Contábil Digital, bem como a não regularização de tal documento, poderia acarretar lançamento de ofício com base nos dados disponíveis no SPED NF-e.

Nada disso se vê nos autos!

Ora, por princípio básico do direito, alegações devem vir acompanhadas de força probatória por quem as aduzem (artigo 373, I do atual CPC - art. 333, I, do CPC de 1973), caso contrário só podem ser tidas exatamente como se mostram, meras alegações, desprovidas de prova, por isso ignoradas. Como assenta clássico brocardo jurídico “*allegare nihil, et allegatum non probare paria sunt*”, ou, em vernáculo, “*alegar e não provar o alegado importa nada alegar*”.

Com isso, não apenas a omissão de receitas se consolidou como o arbitramento era o único caminho possível ao Fisco<sup>5</sup>, já que, sabidamente, não lhe cabe reconstituir a contabilidade da contribuinte, nem exercer, por ela, a opção que lhe for mais conveniente, só restando à Fiscalização a alternativa LEGAL (artigo 530, do RIR/1999, Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º), de ARBITRAR o lucro da auçada, de modo a apurar a base de cálculo e constituir o crédito tributário pertinente, desfigurado pela contabilidade da fiscalizada.

É a norma regulamentar do RIR/1999, vigente à época dos fatos:

*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](#)):*

*I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

Por fim, registre-se, o chamado “arbitramento” não é penalidade, antes uma forma legal de mensurar o lucro tributável, quando impossível de fazê-lo pelas vias normais, como concretamente aqui se viu.

Vale dizer, **o arbitramento é simplesmente um critério adotado para o cálculo do lucro.**

Nesse sentido, perfila a jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CARF – órgão colegiado administrativo de julgamento em instância definitiva:

**“ARBITRAMENTO NÃO É PENALIDADE – O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro” (Ac. CSRF/01-0.123/81).**

Nesta senda, caem por terra todos os argumentos da defesa acerca de eventuais irregularidades no arbitramento, bem como o reclamo sobre possíveis nulidades, posto que observada, rigorosamente, a legislação de regência que cuida da matéria.

Arbitramento corretamente procedido, por isso mantido.

---

<sup>5</sup> Importante frisar que em todas as intimações encaminhadas ao Sr. CUSTÓDIO JOSÉ DA SILVA, o mesmo sempre foi alertado para o fato de que a ausência de ECD – Escrituração Contábil Digital, bem como a não regularização de tal documento, poderia acarretar (...) o seu enquadramento no LUCRO ARBITRADO de acordo com as hipóteses dos arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), sem prejuízo de outras sanções legais que couberem, art. 538 RIR.

## DA MULTA QUALIFICADA

## DA MULTA AGRAVADA

Segundo o TVF (fls. 58/61), a motivação para a qualificação da multa de ofício, elevando-a ao índice de 150% deu-se em razão de a contribuinte, de forma reiterada, não cumprir com importantes obrigações principais e acessórias que seguem descritas abaixo:

- Ausência de ECD para os anos calendários de 2011 a 2014. Em função de sua natureza jurídica, atividade econômica, receitas e apuração do IRPJ pelo Lucro Real o contribuinte é obrigado a entregar a ECD – Escrituração Contábil Digital referente ao período da FISCALIZAÇÃO em curso, ano-calendário 2013, de acordo com o Decreto 6022 de 22/01/2007 e Instrução Normativa 787 de 19/11/2007. Em todas as intimações encaminhadas ao contribuinte, o mesmo foi alertado para o fato de que caso não regularizasse a situação poderia ocasionar lançamento de ofício com base nos dados disponíveis, incluindo o seu enquadramento no LUCRO ARBITRADO de acordo com as hipóteses dos arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), sem prejuízo de outras sanções legais que couberem, art. 538 RIR;
- O contribuinte no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2014, **apresentou DCTF apenas no mês de dezembro de 2011 e 2012 onde declarou ausência de débitos para o período de janeiro a dezembro do referido ano, não sendo recolhido qualquer tributo durante todo o período mencionado.** Encontra-se omissos quanto a entrega de DCTF referente ao período de janeiro a dezembro de 2013 e 2014;
- Encontra-se omissos quanto a entrega de DIRF para os anos de 2013 e 2014;
- Encontra-se omissos quanto a entrega de ECF para o ano de 2014;
- O contribuinte informou na **DIPJ** referente ao ano-calendário de 2013 uma receita bruta no valor de **R\$ 79.187.110,00**, embora tenha informado pelo próprio contribuinte no **SPED FISCAL** uma receita bruta que perfaz um montante de **R\$ 116.041.732,72**, bem como tenha sido apurado pela FISCALIZAÇÃO via **SPED NF-e** a cifra de **R\$ 116.024.257,62**. Tal fato demonstra de forma clara ato intencional do contribuinte em omitir receita frente ao FISCO FEDERAL, uma vez que o valor informado na declaração (DIPJ) prestada junto ao fisco federal é consideravelmente inferior ao valor apurado no **SPED NF-e** e no **SPED FISCAL**.
- Ausência de LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

Com esse quadro, ainda de acordo com a acusação fiscal, teria havido **“ARTIFÍCIO DOLOSO**, voltado para sonegação de tributos, onde o contribuinte **OMITIU DOLOSAMENTE** informação para impedir ou retardar o conhecimento da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal. *Vê-se claramente o intuito de sonegação, pois, além de a empresa não apresentar Escrituração Contábil Digital e estar omissos quanto a entrega das*

*declarações mencionadas acima, também não declarou, bem como não efetuou o pagamento de qualquer tributo no ano fiscalizado, a prática descrita acima foi adotada em outros anos-calendário de forma **REITERADA**. Importante destacar ainda o fato do referido contribuinte ter sido objeto de outro arbitramento no ano-calendário de 2008 por motivos semelhantes aos mencionados no caso em epígrafe. Vê-se nitidamente a intenção do contribuinte em **SONEGAR TRIBUTOS** ao longo dos anos. Tendo a pessoa jurídica omitido rendimentos de forma reiterada, e sendo enquadrada no art.71 da lei nº 4.502/64, a multa de 75% tem seu valor duplicado, passando para 150% (parágrafo 1º do art.44 da lei 9.430/96)”.*

De seu turno, a defendente combate ferozmente tais colocações, dizendo que o Fisco qualificou a multa porque não teria havido “*prestação de informações*”, chama de “*dantesco e grotesco*” tal fundamento; que “*todas as vezes que foi intimado a prestar esclarecimentos (...) se manifestou*”; que, “*no relatório fiscal demonstra-se as respostas apresentadas*”; que, “*se o fisco entendeu que não eram satisfatórias, isso o levou a tributar todos os depósitos bancários como se fossem acréscimo patrimonial*”, de modo que, “*a consequência pelos esclarecimentos não prestados a contento, levou o Impugnante a ter sobre si uma tributação exacerbada*”.

Na mesma linha, prossegue: “*se o fisco entendeu que não eram satisfatórios seus esclarecimentos, não pode qualificar a multa*”, mas, “*tão somente levar os fatos à tributação*”, que “*a consequência já foi a tributação da totalidade dos creditamentos*”, não se podendo “*concomitantemente apenar com multa qualificada*” (negrito no original – RV – fls. 555).

Encerra afirmando não ter havido dolo e proclama ser “*estorpecedor, abominável, inexplicável (...) a aplicação de multa qualificada*”.

De prefácio, pontue-se que, na contramão das afirmações da contribuinte, a Fiscalização não qualificou a multa porque a autuada não teria “*prestado as informações do modo que o Fisco queria*”.

Na verdade, como exsurge dos autos, a duplicação da multa ocorreu em razão da presença de irregularidades na escrituração da autuada, da ausência no cumprimento de obrigações acessórias, por não haver sido declarado qualquer débito tributário em DCTF, pela completa omissão de escrituração da movimentação bancária e, finalmente, o contumaz e reiterado procedimento do sujeito passivo de não apresentação da Escrituração Contábil Digital, já adotado “*em outros anos-calendário de forma **REITERADA***”. Mais ainda, pelo fato de “*referido contribuinte ter sido objeto de outro arbitramento no ano-calendário de 2008 por motivos semelhantes aos mencionados no caso em epígrafe*” o que denotaria clara intenção de “**SONEGAR TRIBUTOS** ao longo dos anos” (TVF – fls. 61).

Pois bem, no meu sentir, **só** o fato de a recorrente não haver cumprido algumas obrigações acessórias ou não disponibilizar ao Fisco os Livros exigidos pela legislação, só isso, repita-se, não me parece sejam eventos motivadores para se qualificar a multa de ofício. Para esse tipo de infração existem penalidades previstas na legislação e, dentre elas, não se apresenta a exasperação da multa, de forma que, em um primeiro momento, a sua redução ao patamar “normal” de 75% parecia-me mais coerente com os fatos trazidos nos autos.

Todavia, o que me incomoda e pelega contra a recorrente, é o fato de haver, de forma contumaz, uma prática rotineira (detalhadamente descrita no TVF e sem contestação pela contribuinte) **de completa omissão em disponibilizar informações e documentos que**

**pudessem permitir a leitura pelo Fisco dos fatos e atos praticados pela fiscalizada, especialmente a ECD** (que nada mais é que sua escrituração) de modo que possível fosse auditar as contas individualmente e a contabilidade como um todo e, assim, aferir se as informações presentes na DIPJ (ainda que não houvesse DCTF entregue) teriam sustentação, como prescrevem os artigos 8º, do DL nº 486/1969 e 226 (Código Civil de 2002), tudo conjugado com o artigo, 251, do RIR/1999, então vigente:

*Art.251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º](#)).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior ([Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 25](#)).*

Com esse proceder omissivo da contribuinte, o Fisco teve que buscar as informações de que necessitava em outras fontes (quando caberia à fiscalizada fornecê-las, a teor dos artigos 927 e 928 do Regulamento citado)<sup>6</sup>, comportamento que, aliado a todos os outros pontos aqui delineados, levou à consolidação dos atos da Fiscalização e na qualificação da penalidade, por evidenciar, de forma cristalina, uma ação [ou omissão] dolosa tendente a 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 e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Em outro dizer, a recorrente buscou, inelutavelmente, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou mesmo seu conhecimento pela Fiscalização, com o subterfúgio de subtrair da apreciação da Autoridade Tributária as informações que pudessem levar à tributação dos valores apurados, em clara atitude dolosa.

Nesse sentido, não perdendo o foco, segundo a teoria finalista da ação, adotada pelo nosso Código Penal (Parte Geral), art. 18-I, redação dada pela Lei 7.209/1984, e consoante a melhor doutrina pátria de direito penal, o dolo faz parte da tipicidade (do tipo penal), e pode ser dolo direto (ocorre quando o agente quis o resultado e praticou ação nesse sentido) ou dolo indireto ou eventual (quando o agente, com sua ação, assumiu o risco de produzir o resultado).

No caso, não se trata de presunção de dolo, **mas, sim, da existência de dolo direto**, pois a conduta do sujeito passivo está subsumida na conduta típica de sonegação e

---

<sup>6</sup> Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante ([Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º](#)).

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123](#), [Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º](#), e [Lei nº 5.172, de 1966, art. 197](#)).

fraude (artigos. 71 e 72 da Lei 4.502/64<sup>7</sup> e art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488/2007<sup>8</sup>), que implicou, ainda, redução ou supressão de tributos e contribuições (o sujeito passivo quis e praticou a conduta de sonegação de tributos e contribuições federais, ou seja, reduziu ou suprimiu tributo ou contribuição social, indevidamente, mediante a realização das condutas descritas nos incisos I e II do art. 1º da Lei 8.137/90<sup>9</sup>).

<sup>7</sup> Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

<sup>8</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

a) na forma do [art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

<sup>9</sup> Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

A jurisprudência administrativa é nesta linha:

**MULTA QUALIFICADA** — *são as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Além dos valores omitidos serem de elevada monta em relação aos valores escriturados, o número de operações omitidas, na casa de centenas, leva à convicção de que a conduta missiva da autuada não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda a maior parte de suas operações.* (Acórdão 1201-00205 - Relator(a) Guilherme Adolfo dos S. Mendes)

**MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.** *Toda ação ou omissão dolosa tendente a 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, que implica, ainda, a redução indevida de tributos e contribuições, impõe a exigência das exações fiscais com aplicação da multa qualificada.* (Segunda Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento - Data da Sessão - 11/11/2010 Relator(a) Antonio José Praga de Souza - N.º Acórdão 1402-000.314)

Por esses fatos – incontestes – entendo que a exasperação da multa, elevando-a ao patamar de 150%, mostra-se irrepreensível, por isso deve ser mantida.

Diversamente, porém, vejo o agravamento procedido pelo Fisco (50% da multa qualificada), que elevou o percentual a 225%.

É certo que a Fiscalização teve que buscar em outros campos, sistemas e terceiros (SPED FISCAL, NF ELETRÔNICA) as informações que pudessem lhe permitir executar a auditoria, assim como a não entrega do ECD dificultou a ação fiscal; todavia, não é menos certo que houve a disponibilização de alguns documentos pela autuada e que ajudaram a compor o rol da acusação.

No meu sentir, como já tive oportunidade de me expressar em diversas oportunidades e acórdãos de minha relatoria (dentre eles, Ac. 1402-002.511), o agravamento da penalidade só se mostra possível quando presentes (ou ausentes) atos do fiscalizado no sentido de tolher ou obstruir o procedimento fiscal de forma contumaz, o que não parece ter sido o caso dos autos, já que, integral ou parcialmente, na data fixada ou após esta, a contribuinte apresentou documentos, contribuindo para que a execução fiscal se desenrolasse e chegasse ao final, tanto que os lançamentos puderam ser perpetrados.

Ademais, milita a favor da recorrente os dizeres da Súmula CARF nº 96:

**Súmula CARF nº 96**

*A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.*

E farta jurisprudência:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APRESENTAÇÃO PARCIAL*

*DA DOCUMENTAÇÃO SOLICITADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO DIÁRIO E RAZÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE.*

*Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação fiscal para apresentação dos livros contábeis e documentação fiscal, já que estas omissões têm conseqüências específicas previstas na legislação de regência, que no caso foi o arbitramento do lucro em razão da falta da apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. (Ac. CSRF nº 9101-001.468)*

*MULTA AGRAVADA POR FALTA DE ENTREGA DE DOCUMENTOS. LUCRO ARBITRADO PELA NÃO APRESENTAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS. NORMAS QUE DEVEM SER INTERPRETADAS DE FORMA CONJUGADAS.*

*A não apresentação de documentos necessários à demonstração do lucro real tem como consequência o arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN e artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Contudo, uma vez arbitrado o lucro pela falta de apresentação dos documentos exigidos, não cabe o agravamento da multa. A mesma circunstância que caracteriza um fato típico não pode ser, ao mesmo tempo, causa de aumento da reprimenda prevista para o próprio fato típico.*

*Para a não apresentação dos livros e demais documentos necessários à apuração do lucro real a consequência é a exigência dos tributos de forma arbitrada, não cabendo exigir, concomitantemente, o agravamento da multa pela não apresentação de documentos.*

*Ademais, o agravamento da multa só é cabível quando a autoridade fiscal não dispõe de meios para obter as informações de que necessita e o contribuinte nega-se em fornecê-las. Nos casos de omissão de receitas constatadas a partir das GIAS do ICMS, que caracterizam informações hábeis para lastrear lançamento de crédito tributário, à semelhança dos depósitos bancários de origem não comprovada, a autoridade fiscal já dispõe dos meios para efetuar o lançamento. A omissão quanto ao esclarecimento da origem dos valores tem como consequência a presunção de omissão de receita e não o agravamento da multa. (Ac. nº 1402-001.416).*

Em síntese, a não entrega de todos os documentos requisitados, assim como a não resposta às integrais intimações já levaram ao arbitramento, o que põe o procedimento da recorrente ao abrigo Súmula CARF nº 96, já reproduzida.

Mais a mais, a acusação neste ponto é deveras frágil, veja-se: "o não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos eleva ainda a multa em 50% somando, portanto 225% (§ 2º do art.44 da lei 9.430/96). O contribuinte apresentou resposta **PRECÁRIA** ao Termo de Intimação nº 20, 29 e 33, não tendo apresentado qualquer manifestação com relação aos termos de intimação 69 e 80".

Por essas razões e como foi justamente a falta ou insuficiência no atendimento às intimações fiscais ou entrega de livros ou documentos que levou ao

arbitramento ("em todas as intimações encaminhadas ao contribuinte, o mesmo foi alertado para o fato de que caso não regularizasse a situação poderia ocasionar lançamento de ofício com base nos dados disponíveis, incluindo o seu enquadramento no LUCRO ARBITRADO de acordo com as hipóteses dos arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), sem prejuízo de outras sanções legais que couberem, art. 538 RIR. O contribuinte durante o procedimento fiscal não apresentou qualquer esclarecimento quanto a ausência de ECD, bem como também não providenciou a escrituração Digital da Contabilidade nos termos da ADE COFIS nº 15 de 23/10/2001 (estabeleceu especificações técnicas dos arquivos e sistemas digitais), IN SRF nº 86 de 22/10/2001 ou da IN MPS/SRP nº 12 de 20/06/2006 (aprovou o MANAD – Manual de Arquivos Digitais) referente ao ano-calendário de 2013. (...) Diante de todos os fatos mencionados acima, não sendo possível conhecer a receita bruta devido ausência de escrituração contábil, não restou ao FISCO outra alternativa a não ser o **ARBITRAMENTO** com base na receita apurada via SPED NFe (SPED – NOTA FISCAL ELETRÔNICA") entendo que o agravamento não se sustenta, pelo que o afasto, reduzindo a multa de ofício ao patamar de 150%.

Resumindo em relação a este tópico, mantenho a qualificação da multa e obsto o agravamento, de forma que a multa de ofício fica reduzida a 150%.

Concluindo, voto por afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário unicamente para cancelar o agravamento da penalidade, mantendo integralmente os lançamentos e a multa de ofício aplicada de 150%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone