



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720604/2011-43
ACÓRDÃO	1004-000.244 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAMPINELLI ALIMENTOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

MPF. NULIDADE. INOCORREÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento de controle interno da administração tributária, não constituindo elemento essencial para a validade do auto de infração. Eventuais irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não acarretam a nulidade do lançamento. Inteligência da Súmula CARF nº 171.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA. DEDUÇÃO DAS RECEITAS REGISTRADAS. IMPOSSIBILIDADE NA AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE QUE AS RECEITAS REGISTRADAS OBSERVARAM REGIME DE CAIXA.

Admitir, como prova da origem do montante trimestral de ingressos bancários, as receitas evidenciadas por notas fiscais emitidas no mesmo período, sem qualquer demonstração de que o sujeito passivo operaria, apenas, com recebimentos a vista de suas vendas, retira do diferencial de ingressos bancários os contornos exigidos pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, para sua caracterização como indícios de presunção de omissão de receitas, em especial sua individualização para permitir a comprovação de sua origem ao longo do contencioso administrativo.

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. LEGALIDADE.

O arbitramento do lucro é medida legal quando o contribuinte deixa de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, conforme previsto no art. 530, III, do RIR/99.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO E DESPROPORCIONAL. MATÉRIA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, inclusive quanto ao caráter confiscatório e desproporcional de multa aplicada em conformidade com a legislação vigente, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, da Súmula CARF nº 2 e do artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar calcada em vícios no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF); (ii) no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para excluir do cálculo do lucro arbitrado as receitas correspondentes a depósitos bancários de origem não comprovada, nos valores de R\$ 6.818.628,10 no 1º trimestre/2007 e R\$ 4.540.775,35 no 4º trimestre/2007, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por negar provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Votou pelas conclusões do voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, nos termos da declaração de voto apresentada.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 378/386, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação de fls. 352/368, mantendo o crédito tributário exigido.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

O presente auto de infração, lavrado pela fiscalização da Receita Federal do Brasil em relação ao sujeito passivo acima identificado, destina-se ao lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL incidente sobre os fatos geradores abaixo especificados:

- Omissão de receitas: entradas identificadas nos extratos bancários da autuada, cujas receitas não tiveram a sua origem comprovada pelo sujeito passivo, após intimação para tanto. Para apuração do montante omitido, foram deduzidos os estornos e a receita conhecida da empresa, registrada em sua contabilidade.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto
31/03/2007	R\$ 6.818.628,10
31/12/2007	R\$ 4.540.775,35

- Receitas oriundas da venda de bens do ativo imobilizado, identificados nº Livro de Registro de Saída, cujos valores não foram oferecidos à tributação

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto
31/03/2007	R\$174.596,00
30/06/2007	R\$13.600,00
31/12/2007	R\$1.000,00
31/12/2007	R\$26.700,00

- Valores apurados de ofício, mediante aplicação dos critérios do lucro arbitrado uma vez que o sujeito passivo, tendo optado pela apuração dos tributos pelo lucro presumido, deixou de apresentar, após devidamente intimado para tanto, o livro Diário ou, alternativamente, o livro Caixa. A base de cálculo foi obtida no livro de Registros de Saídas da empresa e encontram-se abaixo relacionadas. Do montante apurado, foram

deduzidos os valores já recolhidos pelo contribuinte, além dos valores relativos à retenção pela prestação de serviços à CONAB - Companhia Nacional de Alimentação Brasileira.

Fato Gerador	Valor Tributável
31/03/2007	R\$7.315.013,11
30/06/2007	R\$8.276.502,86
30/09/2007	R\$8.573.502,86
31/12/2007	R\$6.151.285,40

Os tributos assim apurados somam a importância de R\$1.961.316,04, já com os acréscimos legais calculados até a data da constituição do crédito.

IMPUGNAÇÃO

Em impugnação ao débito afirma, o sujeito passivo, ter apresentado todas as informações e documentos solicitados, inclusive arquivos magnéticos e principalmente os livros Diário e Razão, porém, por um esquecimento, olvidou-se de registrar o livro Diário junto à JUCESP.

Afirma não existir omissão de receitas, principalmente porque, durante os vários anos de atividade, a impugnante sempre honrou com suas obrigações fiscais e contábeis, recolhendo os tributos e emolumentos previstos na legislação tributária.

Afirma que o Auditor-Fiscal, com base em presunções tendenciosas e equivocadas e sem qualquer alicerce em prova idônea, declarou a omissão de receitas, considerando o regime de fluxo de caixa para apurar as entradas pelos extratos bancários, porém, as entradas registradas foram constituídas pelo regime de competência.

Menciona o princípio da verdade real e sob este fundamento, menciona ser vedado à Administração Pública constituir o crédito tributário com suporte em valores constantes em extratos bancários, sem levar em conta as particularidades da atividade social da empresa, aliado à realização de vendas à prazo.

Além disso, afirma que a presunção levada a cabo pelo Auditor-Fiscal não obedeceu ao princípio da legalidade, uma vez ter fundamentado-se na constituição do crédito tributário, unicamente em presunções e indícios. Afirma ter o Auditor-Fiscal criado presunção inexistente em lei, entendendo que o mesmo deve ser invalidado.

Aduz que o ônus da prova, no caso, compete à Receita Federal do Brasil e que não poderia a mesma, com base em extratos bancários, arbitrar os fatos geradores sem considerar a escrituração fiscal da impugnante. E nesse sentido, afirma que não houveram quaisquer fatos ou atos jurídicos capazes de desconstituir a escrituração contábil da empresa.

Afirma, ainda, a existência de erro na autuação, especificamente no cálculo das receitas omitidas decorrentes dos depósitos bancários. Primeiramente, menciona a descon sideração, pelo Auditor-Fiscal dos valores relativos às receitas registradas nos 3º e 4º trimestres de 2006, cujos pagamentos ocorreram em 2007. Em seguida, menciona que na planilha apresentada pelo Auditor-Fiscal, os 2º e 3º trimestres tiveram as receitas registradas em montantes superiores às entradas em conta corrente da empresa, no importe de R\$2.662.753,29, os quais foram descon siderados pelo Auditor-Fiscal quando do arbitramento da omissão de receitas.

Que obviamente existirão discrepâncias entre a movimentação bancária da empresa e suas receitas contabilizadas, considerando tanto a sazonalidade das suas atividades(safra e entressafra) quanto o fato das vendas, em quase sua integralidade, serem realizadas a prazo.

Requer, assim, a declaração de insubsistência do auto de infração.

Além disso, menciona que a aferição indireta constitui medida de caráter excepcional, aplicável somente nos casos de impossibilidade de aferição pelas vias normais de fiscalização. E entende que no caso em apreço o Auditor-Fiscal possuía plenas condições de apurar eventual omissão de receitas, mediante análise dos livros Diário e Razão.

Conclui, assim, ter justificado perante a autoridade fazendária a sua movimentação bancária, esclarecendo que eventuais diferenças encontradas dizem respeito à forma de apuração das receitas, não sendo apuradas as receitas do período anterior e muito menos deduzidos os valores relativos aos trimestres em que a receita contabilizada foi superior aos extratos bancários.

Considerando que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não foi prorrogado no prazo legal, com força no artigo 14 da Portaria RFB nº 11.371/2007, requer a extinção do MPF em questão.

Insurge-se contra a multa aplicada afirmando que a sua alíquota de 75% se apresenta exagerada, em manifesta ofensa ao princípio do não-confisco. Apresenta doutrina e jurisprudência sobre o tema, concluindo que a multa aplicada não pode ultrapassar o limite de 30% do imposto devido.

Requer, ao final, o provimento das razões apresentadas.

3.A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) houve por bem proferir decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCRO ARBITRADO. NÃO APRESENTAÇÃO DOS LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL OU LIVRO CAIXA.

O lucro arbitrado será adotado na apuração do IRPJ e tributos reflexos quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, quando permitido.

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO.

É legítima a presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, quando o sujeito passivo, regularmente intimado não comprovar a origem dos recursos creditados em suas contas mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal representa ato administrativo de natureza discricionária de controle e planejamento da atividade fiscal e de informação ao contribuinte, não gerando nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO.

Aplica-se a multa de ofício, à alíquota de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de lançamento de ofício em que se constate falta de pagamento ou recolhimento e ausência de declaração ou declaração inexata.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nos tópicos assim resumidos:

1. Dos princípios constitucionais e tributários que regem os processos administrativos – verdade real, legalidade e vedação da presunção

- O processo administrativo deve buscar a **verdade material ou real**, que se sobrepõe à verdade formal, mesmo em detrimento de requisitos formais das provas. O Agente Fiscal, em sua atividade vinculada (CTN, art. 142, parágrafo único), não pode furtar-se a aplicar a lei e buscar a verdade real.
- A **não apreciação de documentos** juntados aos autos fere o princípio da verdade material e da ampla defesa, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes da União Federal e do TRF4.
- A Administração Pública está sujeita aos **princípios da oficialidade, informalidade e, principalmente, da verdade material (real)**, devendo lançar o crédito tributário apenas quando houver **provas inconcussas** do descumprimento da obrigação. O Agente público deve privilegiar as provas e, se insatisfeito, promover diligências para sanear os fatos em busca da verdade real.
- A Recorrente argumenta que a Administração Pública não pode, com base em extratos bancários e sem considerar as particularidades de sua atividade (sazonalidade, antecipação/devolução de empréstimos a produtores, vendas a prazo), **constituir o crédito tributário a seu bel-prazer**.
- A presunção utilizada pelos agentes fiscais **não obedeceu ao princípio da legalidade** (CF, art. 37; CTN, art. 142, parágrafo único).
- O princípio da legalidade impõe que a Administração Pública só pode praticar atos em virtude de **lei expressa que os autorize**, sob pena de nulidade.
- O Agente Fiscal, ao constituir o crédito tributário, fundamentou-se **unicamente em presunções e indícios**, o que não é tolerado no ordenamento jurídico por ofensa direta ao princípio da legalidade.
- Mesmo que a autoridade fiscal possa recusar informações insuficientes (CTN, art. 148), ela deve fazê-lo atendendo aos requisitos legais, **não podendo incorrer em arbitrariedade ou criar presunções inexistentes em lei**. O arbitramento deve ser racional, lógico e devidamente motivado, não mero arbítrio.
- A atitude do Agente Fiscal, ao confeccionar o lançamento tributário, foi **absolutamente abusiva, arbitrária, tendenciosa e unilateral**, sem demonstrar elementos de convicção e sem respaldo legal, o que deve invalidar o ato administrativo.

2. Do ônus da prova – necessidade de comprovação, pelo agente fiscal, dos débitos lançados

- O acórdão combatido **não se deteve nem mencionou os regimes de caixa e competência**, nem deduziu cheques devolvidos e transferências entre contas da Recorrente.
- No processo administrativo fiscal, o **ônus da prova recai sobre a Fazenda Pública (SRFB)**, que afirmou a existência do suposto crédito tributário. A ela cabia a prova do alegado ao lavrar o Auto de Infração.
- A Recorrente contesta a ideia de que os atos administrativos gozam de presunção de validade que sempre impõe ao particular o ônus de provar fatos para infirmá-los, especialmente quando o Fisco não prova a ocorrência do fato gerador.
- O **ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova e pelo Código de Processo Civil**, que são aplicáveis subsidiariamente. Conforme o art. 333, I, do CPC, cabe ao Fisco provar os fatos constitutivos do crédito tributário.
- A Recorrente cita precedentes do CSRF que afirmam que **os fatos registrados na contabilidade são presumidamente verdadeiros até que se prove o contrário**, sendo ônus do Fisco indicar quais lançamentos não merecem fé e reunir elementos que permitam refutar os enunciados produzidos pela pessoa jurídica.

3. Da justificação da movimentação bancária da Recorrente – sazonalidade das atividades – inexistência de omissão de receitas – ilegalidade do arbitramento

- A Recorrente reitera que **jamais deixou de proceder à tributação de suas receitas**, tendo todas sido identificadas e justificadas perante o Auditor Fiscal, com entrega de documentos fiscais e pagamento de todos os tributos devidos.
- O auto de infração é **totalmente ilegal por conter um erro crasso** que o anula de pleno direito. O Auditor Fiscal, ao elaborar a planilha de receitas omitidas, **utilizou duas formas distintas de apuração**: para as entradas na conta corrente (extratos bancários), usou o **regime de fluxo de caixa**, mas para as receitas contabilizadas, utilizou o **regime de competência**.
- Essa metodologia é o cerne da discrepância, pois a **sazonalidade da atividade** (safra e entressafra) e as **vendas a prazo** da Recorrente naturalmente geram diferenças entre movimentação bancária e receitas contabilizadas.
- O Auditor Fiscal demonstrou **má-fé e tendenciosidade** ao **desconsiderar os trimestres em que as receitas registradas foram superiores às entradas pela conta corrente**, como no 2º e 3º trimestres de 2007, totalizando

valores significativos (R\$ 2.078.879,19 e R\$ 583.874,10, respectivamente). Além disso, não considerou receitas registradas em 2006 cujos pagamentos ocorreram em 2007.

- A análise individualizada dos créditos efetuados em conta corrente bancária é crucial, e sua inobservância torna o lançamento insubsistente, conforme jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes.
- A aferição indireta (arbitramento) de tributos é medida de **caráter excepcional**, aplicável **somente nos casos de impossibilidade de aferimento pelas vias normais de fiscalização**, ou seja, análise da contabilidade da empresa.
- No caso em tela, o Auditor Fiscal tinha plenas condições de apurar eventual omissão de receitas pela contabilidade, mas preferiu arbitrar tal omissão de forma equivocada. A Recorrente forneceu toda a documentação necessária, e não foram encontrados elementos de fraude ou sonegação, mesmo que o livro diário não tivesse registro na JUCESC.
- Os **requisitos legais para a aferição indireta não estão configurados**. O arbitramento pressupõe omissão do sujeito passivo ou irregularidade das declarações/documentos que devem ser usados para o cálculo do tributo.
- A movimentação da Recorrente foi devidamente justificada, e a suposta diferença encontrada pela fiscalização decorre da **forma errônea de apuração**, sem analisar o período anterior (2006) ou deduzir valores quando a receita foi superior aos extratos bancários.
- O lançamento tributário **não pode estar alicerçado em meros indícios ou suposições**, mas em documentos ou informações incontroversas, e a presunção legal (Lei nº 9.430/96, art. 42) só pode ser usada quando não restarem dúvidas, com prova direta a cargo da fiscalização.
- Adicionalmente, requer a **extinção do Mandado de Procedimento Fiscal** em testilha, sob a alegação de que não foi prorrogado no prazo legal, conforme art. 14 da Portaria RFB nº 11.371/2007.

4. Da multa de 75%

- A multa aplicada de **75% é teratológica e exagerada**, violando o **princípio do não-confisco**, implicitamente consagrado na Constituição Federal (art. 5º, XXII, e art. 170, II).
- Uma multa excessiva que ultrapassa o razoável para dissuadir ações ilícitas e punir transgressores caracteriza **confisco indireto e é inconstitucional**.

- O Supremo Tribunal Federal (STF) tem entendido que multas aplicadas em decorrência de infrações tributárias não podem exceder 30% do valor do tributo devido, como demonstrado em julgados citados.
- Portanto, se for o caso de aplicação de multa, esta **não pode ultrapassar o limite de 30%** do imposto devido.

5.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

7.Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados em decorrência de omissões de receitas constatadas pela fiscalização. Essas receitas não foram lançadas como omissões da COFINS e do PIS, tendo em vista que o produto transacionado pela empresa tem alíquota zero para esses tributos, nos termos do inciso V artigo 10 da Lei no 10.925, de 2004.

8.Inicialmente, cumpre ressaltar que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) era o documento originalmente utilizado para autorizar os Auditores-Fiscais a executarem procedimentos fiscais específicos. Este mandado continha informações como a identificação do sujeito passivo, a natureza do procedimento a ser realizado (fiscalização ou diligência), os tributos e períodos a serem fiscalizados, além dos dados dos Auditores-Fiscais responsáveis. Em setembro de 2014, com a edição do Decreto nº 8.303, de 2014, que deu nova redação ao art. 2º do Decreto nº 3.724, 2001, e da Portaria RFB nº 1.687, de 2014, o TDPF substituiu o MPF. O TDPF mantém as mesmas finalidades do MPF, servindo como instrumento que legitima a atuação dos Auditores-Fiscais perante o contribuinte. Este termo especifica o tipo de procedimento (fiscalização ou diligência), os tributos e períodos a serem examinados, e identifica os Auditores-Fiscais designados para a tarefa.

9.A eventual ocorrência de irregularidades na emissão do MPF e, depois, do TDPF, ou mesmo a sua ausência, não acarretam, *per se*, a nulidade do lançamento, tal como tem decidido reiteradamente a C. Câmara Superior deste Sodalício, conforme exemplifica a seguinte ementa:

(...)

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Eventuais irregularidades atinentes ao MPF, por si só, não induzem à nulidade do processo administrativo fiscal, uma vez que tal instrumento serve como mero controle da

atividade fiscal e não como um limitador da competência dos auditores, que possui contornos legais próprios.

(CSRF, 2ª Turma, Acórdão 9202-008.028, j. 23.07.2019)

10.A matéria, aliás, não comporta mais discussão, encontrando-se pacificada nos termos da Súmula CARF nº 171, *in verbis*:

Súmula CARF nº 171

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

DA OMISSÃO DE RECEITAS

11.No mais, a identificação de valores creditados em contas bancárias, sem que o titular, regularmente intimado, comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, presume a omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que soa:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

12.Referido dispositivo legal é claro ao dispor sobre a presunção *juris tantum* de omissão de receita (relativa), passível de ser elidida por prova em contrário, cujo ônus compete ao

sujeito passivo. Milita a favor do fisco, portanto, uma presunção legal que, uma vez não afastada, por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos, dará ensejo à tributação.

13. Desse modo, uma vez constatada a existência de crédito em conta bancária, cuja origem não for documentalmente comprovada (o que corresponde ao fato conhecido, indiciário e provado), tal valor é considerado como uma receita omitida do sujeito passivo (tratando-se da presunção legal estabelecida pelo ordenamento jurídico).

14. Nesse passo, ressalte-se que a adoção de presunções legais era prevista, à época dos fatos, pelo inciso IV do artigo 334 do CPC/1973 (atualmente reproduzida no inciso IV do artigo 374 do CPC/2015), *litteris*:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

15. Anote-se que, conforme bem observado pela decisão de piso, “*não procedem os argumentos que defendem a existência de equívoco na apuração dos valores devidos, resultante da desconsideração dos valores apurados nos 2º e 3º trimestres de 2007. O questionamento da impugnante fundamenta-se na existência de receitas escrituradas em valores superiores aos depósitos identificados nas contas correntes da empresa, entendendo que tais valores não poderiam ser desprezados no cálculo das receitas dos demais trimestres abrangidos por este auto de infração. Contudo, o entendimento apresentado não possui fundamento de validade, uma vez que a apuração do IRPJ e da CSLL é trimestral e o cálculo dos valores devidos devem se orientar pelas receitas auferidas dentro daquele período. Além disso, deve-se considerar que o fato do Auditor-Fiscal não ter apurado, naqueles dois trimestres, depósitos bancários configuradores de omissão de receita (diante do fato de que as receitas escrituradas eram superiores às entradas em conta corrente), não representa que nos demais trimestres aquela realidade permanecia a mesma. E sequer existe determinação legal a fundamentar a 'compensação' das receitas escrituradas em um determinado trimestre, para se considerar como não omitidas as receitas relativas a trimestre diverso*”.

16. Com efeito, a impugnação, e mais tarde o Recurso Voluntário, tergiversam sobre o tema, argumentando genericamente que a movimentação bancária possui particularidades não consideradas pela fiscalização, incluindo a sazonalidade do negócio agrícola; operações de antecipação e devolução de empréstimos a produtores rurais; realização de acordos comerciais para mero beneficiamento de arroz, onde o pagamento ao produtor rural era efetuado através de sua conta bancária, com posterior repasse dos valores correspondentes, sem constituir receita própria da empresa; transferências entre contas próprias e, principalmente, a predominância de vendas a prazo, afirmando que a fiscalização errou ao utilizar critérios distintos para apuração das receitas. Especificamente, para calcular as entradas bancárias, utilizou-se o regime de fluxo de caixa, enquanto as receitas registradas foram contabilizadas pelo regime de competência, discrepância metodológica que seria, segundo a Recorrente, suficiente para invalidar todo o lançamento.

17. Contudo, não foi produzida qualquer prova nesse sentido, isto é, que os créditos bancários de um período se referiam a receitas oferecidas à tributação em período distinto, ou que se tratava de empréstimos e transferências entre contas próprias ou outras operações que não configurassem receitas, ônus que lhe competia e do qual não se desvinculou.

18. Nesse passo, o TVF foi categórico ao revelar que essas operações, quando devidamente comprovadas, foram devidamente consideradas pela fiscalização:

Em atendimento à intimação, a empresa apresentou alguns registros que comprovadamente justificam as suas exclusões, tais como vinculações entre notas fiscais emitidas e depósitos, contratos de concessão de créditos, transferências de valores entre as referidas contas e outros. Entretanto, não foram apresentadas justificativas, individualizadamente, que pudessem descartar certas entradas tidas como receitas de sua atividade.

DO ARBITRAMENTO

19. Quanto ao arbitramento, a Recorrente aduz o artigo 148 do CTN dispõe que este somente pode ser utilizado em caráter excepcional, quando impossível a verificação pelos meios normais de fiscalização. No caso concreto, alega que toda a documentação estava disponível e que não havia elementos que justificassem a desconsideração da escrituração regular.

20. É cediço que o arbitramento do lucro consiste em medida extrema, autorizada pela legislação tributária, entre outros motivos, quando “o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa” (RIR/99, art. 530, inciso III, em vigor à época dos fatos).

21. Esse é exatamente o caso dos autos. Apesar de intimado e reintimado, o sujeito passivo não apresentou os livros Diário e Razão ou Caixa. Confira-se o TVF:

4 – DO ARBITRAMENTO

O contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Início de Fiscalização, a apresentar os livros Diário e Razão, ou Caixa, mas não atendeu a intimação. Posteriormente foi reintimado e novamente deixou de atender ao fisco.

A legislação que rege a tributação do imposto de renda pessoa jurídica, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), prevê, em seu art. 258, a obrigatoriedade da escrituração do livro diário. Já o art. 264 do mesmo Decreto estabelece que a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Como não houve a apresentação dos livros obrigatórios pela legislação que regem as pessoas jurídicas, procedemos, em observância ao art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e ao art. 7º, § 1º, c, da Lei nº 9.317, de 05 de novembro de 1996, ao arbitramento do lucro da empresa.

Assim, as receitas escrituradas no Livro de Registro de Saídas e Livro de Registro de Apuração do ICMS, cuja opção havia sido o lucro presumido, vide pagamento da primeira parcela do IRPJ, passaram a ser tributadas pelo lucro arbitrado, com o acréscimo de 20%, conforme prevê a legislação do IRPJ. Como o contribuinte efetuou recolhimentos, tanto do IRPJ como da CSLL, tais valores foram considerados na apuração do imposto.

22. Por oportuno, saliente-se que os fatos se desenvolveram de forma diferente da anunciada pela Recorrente, evidenciando a motivação do arbitramento. Confira-se, a propósito, as ponderações da decisão recorrida:

(...)

Contudo, não se infere dos documentos constantes nos autos a realidade dos fatos alegados pela impugnante.

Consta às fls. 27 a 29 o Termo de Intimação, no qual o contribuinte foi intimado a apresentar os documentos mencionados, nos seguintes termos:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com fulcro nos artigos 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda em vigor (Decreto nº 3.000/99), **REINTIMAMOS** o contribuinte acima identificado a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias a contar da ciência deste ato, os seguintes documentos:

Período Fiscalizado – ano calendário de 2007

- 1.1) Livros Diário e Razão, ou, na ausência destes, Livro Caixa dos estabelecimentos matriz e filiais, que contemplem a escrituração dos fatos no período fiscalizado;
- 1.2) Livros Registro de Entrada, de Saída, de Prestação de Serviços e de Apuração do ICMS, das filiais 79.416.541/0003-17 e 79.416.541/0004-06, localizadas respectivamente nas cidades de Curitiba – PR e El Dorado do Sul – RS;
- 1.3) Balanços em 31/12/2006 e 31/12/2007;
- 1.4) Balancetes mensais entre janeiro a dezembro de 2007;
- 1.5) Arquivos digitais da contabilidade referente ao ano-calendário sob fiscalização, conforme orientação abaixo:

Em resposta, o contribuinte apresentou o seguinte:

Estamos enviando os Livros de Entradas e Saídas e Apuração ICMS da filial 79.416.541/0004-06 - Eldorado Do Sul e 79.416.541/0003-17 - Curitiba, Extratos Bancários: Banco Santander e Banco do Brasil - Triunfo.

Fica nomeado o Sr. Valmor Gonçalves, como representante para colaborar e acompanhar os serviços a serem desenvolvidos. Informamos que a empresa não formulou consulta e nem está litigando judicialmente junto a SRFB aplicação da legislação tributária, com reflexos nas matérias objeto da fiscalização ora instalada.

Não consta, portanto, a apresentação do livro Diário.

Além disso, não foi apresentado com a impugnação qualquer fato novo capaz de demonstrar a procedência dessa alegação, motivo pelo qual considero procedente a apuração realizada pelo lucro arbitrado, com fundamento na ausência de apresentação do livro Diário ou Caixa.

DA MULTA DE 75%

23. Nesta rubrica, em síntese, a Recorrente se insurge contra a imposição da multa de ofício de 75%, alegando violação do princípio constitucional da vedação ao confisco e do direito de propriedade. Cita precedentes do Supremo Tribunal Federal que limitam multas a 30% do valor do tributo, considerando este percentual adequado para as funções punitiva e preventiva sem configurar confisco indireto.

24. Sucede, todavia, que a multa foi aplicada em conformidade com legislação vigente, válida e eficaz, sendo que, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, “No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2¹ e no artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023².

25. Portanto, nada a prover no tópico em questão.

CONCLUSÃO

26. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido no improvimento da alegação construída a partir do apontamento, desde a impugnação, de *equivoco na apuração dos valores devidos, resultante da desconsideração dos valores apurados nos 2º e 3º trimestres de 2007*. A maioria do Colegiado compreendeu que deveriam ser excluídas do cálculo do lucro arbitrado as receitas correspondentes a depósitos bancários de origem não comprovada, sendo que a maioria qualificada em face dos fundamentos a seguir expostos.

Reiterou a Contribuinte, em seu recurso voluntário:

No entanto, no caso em testilha, com força em presunções tendenciosas e equivocadas, após analisar as contas bancárias da Recorrente, frente suas receitas, sem qualquer alicerce em prova idônea, declarou tal omissão de receitas, embora, para apurá-la, tenha levado a cabo duas formas distintas para apuração

¹ Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

² RICARF: “Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”.

destas omissões, ou seja, para apurar as entradas pelos extratos bancários, o fez através de regime de fluxo de caixa, porém, as entradas registradas foram constituídas pelo regime de competência.

Obviamente haverá discrepâncias, principalmente se analisarmos que, se não bastasse a sazonalidade das atividades da Recorrente (safra e entressafra, com a circulação significativa de valores), não se pode olvidar que as vendas da Recorrente, em quase toda a sua integralidade, são a prazo, as quais não foram apuradas pelo Nobre Fiscal Fazendário, ao reconstituir(arbitrar) as receitas supostamente omitidas pela Recorrente.

Como bem consigna o I. Relator, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 validamente institui presunção legal de omissão de receitas que impõe ao sujeito passivo o ônus de provar que tal omissão não se verificou. Ocorre que, embora seja possível o lançamento de tributos incidentes sobre o lucro com base em presunção de omissão de receitas constituída a partir da identificação de depósitos bancários de origem não comprovada, a lei demanda, no §3º do citado art. 42, que que haja regular intimação para comprovação de sua origem e que os créditos sejam analisados individualizadamente. E tal se dá não só para impor ao sujeito passivo o ônus de apresentar justificativas coincidentes em data e valor para cada depósito bancário questionado, mas também para lhe permitir a produção desta prova no exercício do direito de defesa que lhe é facultado contra o lançamento.

Ao mencionar que o Fisco levou *a cabo duas formas distintas para apuração destas omissões* – regime de caixa e competência – a Contribuinte demonstra que em dois dos trimestres fiscalizados as receitas escrituradas eram superiores aos depósitos bancários apurados. Diz que o Fisco não deu consequência a essas ocorrências, bem como deixou de considerar *as receitas registradas nos 3º e 4º Trimestres de 2006, cujos pagamentos ocorreram em 2007*. Reproduz, neste sentido, o seguinte demonstrativo constante do Termo de Verificação Fiscal:

TRIMESTRE	ENTRADAS CONTA CORRENTE	ESTORNOS	RECEITAS REGISTRADAS	RECEITAS OMITIDAS
1º	14.693.218,80	559.577,59	7.315.013,11	6.818.628,10
2º	6.630.695,22	433.273,66	8.276.300,75	
3º	8.522.436,82	532.808,06	8.573.502,86	
4º	11.081.878,81	389.818,06	6.151.285,40	4.540.775,35
TOTAL	40.928.229,65	1.915.477,37	30.316.102,12	11.359.403,45

Tais alegações poderiam ser refutadas em face da inversão do ônus da prova promovida pela Lei se a autoridade lançadora afirmasse as omissões de receitas a partir dos depósitos bancários que subsistiram sem comprovação da origem após intimação individualizada dirigida à Contribuinte durante o procedimento fiscal. Contudo, ao determinar as receitas presumidamente omitidas a partir da dedução entre as “receitas registradas” trimestralmente, e os depósitos bancários verificados no mesmo trimestre, as receitas omitidas não mais correspondem aos depósitos bancários de origem não comprovada individualizados na forma que a lei exige. Esta correlação somente poderia subsistir se as “receitas registradas” observassem o

regime de caixa, à semelhança do que ocorre na determinação das “entradas conta corrente”, oriundas dos extratos bancários da Contribuinte.

Aqui, porém, trata-se de sujeito passivo optante pelo lucro presumido, vez que promoveu recolhimentos nesta sistemática nos quatro trimestres fiscalizados. A autoridade lançadora não diz qual regime foi adotado para determinação destes recolhimentos, bem como não juntou aos autos a correspondente DIPJ. Mas isto porque arbitrou os lucros por falta de apresentação da escrituração contábil correspondente, ou do Livro Caixa. Por sua vez, as receitas da atividade referidas como “receitas registradas”, e consideradas para arbitramento dos lucros, foram extraídas dos Livros de Registros de Saídas da matriz e da filial da Contribuinte, que tomam por base a data de emissão da nota fiscal, sem considerar a data de seu recebimento.

É certo que a Contribuinte deixou de apresentar sua escrituração contábil, demandada desde o início do procedimento fiscal, e que a autoridade lançadora ponderou, desde a primeira intimação para comprovação da origem dos depósitos bancários, que havia *descompasso em relação aos registros consignados como receitas operacionais em sua declaração de rendimentos* (e-fls. 34/35), inclusive conduzindo-se, inicialmente, como assim descrito no Termo de Verificação Fiscal:

Em atendimento à intimação, a empresa apresentou alguns registros que comprovadamente justificam as suas exclusões, tais como vinculações entre notas fiscais emitidas e depósitos, contratos de concessão de créditos, transferências de valores entre as referidas contas e outros. Entretanto, não foram apresentadas justificativas, individualizadamente, que pudessem descartar certas entradas tidas como receitas de sua atividade.

Contudo, ao determinar as receitas omitidas a serem incluídas na base tributável, a autoridade lançadora deduziu todas as “receitas registradas” das “entradas conta corrente”, como antes demonstrado, e, olvidando-se que as “receitas registradas” foram determinadas com base na data de emissão das notas fiscais, sem nada se cogitar acerca de seus recebimentos, prejudicou a anterior individualização dos depósitos bancários, deixando de indicar aqueles que, ao final, subsistiram sem origem comprovada.

Assim, a Contribuinte tem razão em parte, quando reputa equivocado o procedimento fiscal que desconsidera os excedentes de “receitas registradas” no 2º e 3º trimestre/2007, bem como as receitas registradas no ano-calendário 2006 que poderiam ter sido recebidas no ano-calendário 2007. Acolhe-se parcialmente sua alegação porque estas circunstâncias não impõem que as outras possíveis origens possam reduzir os depósitos bancários de origem não comprovada, mas sim evidenciam que os depósitos bancários de origem não comprovada deveriam corresponder a receitas omitidas sem qualquer dedução, nem mesmo das receitas registradas no mesmo trimestre.

Neste sentido foi o voto declarado por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-005.349, reiterando o voto vencido manifestado no acórdão lá recorrido:

Divergi do I. Relator na negativa de provimento ao recurso especial da PGFN por manter o entendimento que orientou meu voto ao participar do julgamento que resultou no paradigma nº 1101-001.240.

Em verdade, a determinação do ônus da prova nas exigências decorrentes de presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada tem um espectro mais amplo que o debatido nos acórdãos comparados.

Se o sujeito passivo não escritura sua movimentação bancária e deixa de constituir contabilmente a origem dos créditos recebidos, a falta de comprovação da origem daqueles valores, em resposta a intimação fiscal, é suficiente para estabelecer o indício da presunção de omissão de receitas expressa no art. 42 da Lei nº 9.430/96, da qual decorre a inversão do ônus da prova e consequente imputação ao sujeito passivo do dever de demonstrar que o depósito corresponde a receita já oferecida à tributação ou a crédito não se sujeito à tributação, bem como, no presente caso, se decorre de receita declarada/escriturada já computada na base de cálculo da mesma exigência.

No reverso, é inadmissível a presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários escriturados, sem a desconstituição da origem contábil dos valores. Neste sentido o voto que há muito proferi, condutor do Acórdão nº 1101-00.420:

Destes elementos contidos nos autos infere-se que, mesmo tendo em sua posse os Livros Diário e Razão da contribuinte, a autoridade lançadora, à vista dos extratos bancários que também lhe foram entregues, selecionou os ingressos mais significativos e intimou a contribuinte a comprovar sua origem, sem antes, ou mesmo depois, verificar se eles eventualmente estariam escriturados.

Oportuno recordar o que dispõe a Lei nº 9.430/96:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Aqui, como visto, houve intimação individualizando os depósitos bancários cuja origem deveria ser comprovada, a qual, embora reiterada, não foi atendida pela contribuinte. Poder-se-ia, então, concluir que se caracterizou a omissão de receitas, porque não comprovada, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, especialmente tendo em conta a obrigação expressa no já citado RIR/99:

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, e Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

[...]

Não se pode olvidar, porém, que o próprio Regulamento do Imposto de Renda, prosseguindo na disciplina quanto à Prestação de Informações à Secretaria da Receita Federal, complementa:

Art 928.

[...]

§ 5º Em casos especiais, para controle da arrecadação ou revisão de declaração de rendimentos, poderá o órgão competente exigir informações

periódicas, em formulário padronizado (Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º, parágrafo único).

[...]

Art. 932. Havendo dúvida sobre quaisquer informações prestadas ou quando estas forem incompletas, a autoridade tributária poderá mandar verificar a sua veracidade na escrita dos informantes ou exigir os esclarecimentos necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 108, § 6º).

É certo que os artigos 928 e 932 do RIR/99 foram concebidos para os casos de informações prestadas por terceiros, e não pelo próprio sujeito passivo, no interesse da Administração Tributária. Todavia, suas disposições nada mais fazem do que renovar a importância dada à escrituração e às declarações prestadas pelos sujeitos passivos, expressa em capítulo anterior do mesmo Regulamento:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Significa dizer que o procedimento fiscal para constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, em caso de não atendimento à intimação, não se resume à formalização desta intimação e à lavratura do auto de infração. Havendo a apresentação de escrituração pelo sujeito passivo, bem como de declarações de rendimentos compatíveis com esta, como no presente caso, deve-se proceder à análise individualizada dos créditos, determinada no § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, antes transcrito, para desconstituição da origem contábil dos valores eventualmente contabilizados.

Observe-se, ainda, que o art. 925 do RIR/99 afasta a presunção de veracidade da escrituração nos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração. Todavia, a tanto não se presta o art. 42 da Lei nº 9.430/96, enquanto não atendidos os requisitos nele especificados.

Uma vez contabilizados os depósitos bancários, haverá necessariamente uma origem contábil a ser investigada pelo Fisco. Assim, a intimação para comprovação da origem dos depósitos bancários, desacompanhada de análise prévia ou posterior da escrituração existente, hábil a desconstituir os fatos narrados na contabilidade, não se prestará, em caso de não atendimento, à inversão do ônus da prova.

Restou aqui evidenciado que a contribuinte escriturava contabilmente sua movimentação bancária em contra partida a registros no passivo circulante, destinava parte destes valores a pagamento de fornecedores/parceiros, e aparentemente reconhecia a sobra como receita de sua atividade. Presentes estes registros tempestivo no Livro Razão, não é possível, no curso do contencioso administrativo, questionar se todos os depósitos estavam escriturados, se a contrapartida contábil estava documentalmente justificada, ou se a receita daí decorrente era apenas aquela reconhecida pela contribuinte.

Ainda que a contribuinte não tenha respondido às intimações no curso do procedimento fiscal, nem mesmo solicitado a devolução dos correspondentes Livros para atendê-las, impõe-se, pelos argumentos antes expostos, a conclusão de que o indício constituído pela Fiscalização, no presente caso, não se conforma àquele previsto em lei e, assim, não autoriza a presunção de que receitas foram omitidas.

Por estas razões, impõe-se declarar improcedente, nesta parte, o lançamento.

No presente caso, a autoridade fiscal relata que:

Analisando as informações repassadas pelas instituições financeiras a fiscalização procedeu à conciliação dos lançamentos a crédito, excluindo os valores oriundos de outras contas do contribuinte, o valor dos financiamentos obtidos junto ao banco, os valores de cheques devolvidos e cheques sem fundos e os estornos. Como não há a escrituração de conta banco na contabilidade da empresa a fiscalização tentou realizar a conciliação com a conta caixa, não sendo encontrado nenhuma coincidência de valores.

Após a conciliação os valores a crédito remanescentes foram individualizados e o contribuinte intimado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 04 e seu anexo, de 15/07/2015, com ciência por via postal em 16/07/2015, a justificar a origem dos valores creditados em suas contas-corrente. A seguir temos o extrato do referido termo.

O voto vencido do acórdão recorrido confirma a impossibilidade de se estabelecer a correspondência entre os depósitos bancários e as receitas escrituradas/declaradas:

No presente caso, a falta de registro contábil dos depósitos bancários, assim como os dois lançamentos diários com valores totais de receita na conta Caixa, não colabora com a tese de que seriam os mesmos valores tributados. Uma análise mais detalhada não permite qualquer conclusão segura que há de fato tributação em duplicidade, pela total ausência de coincidência de valores e datas, conforme pequeno demonstrativo a seguir:

Data	Valores Depositados	Lançamento Caixa
03/01/2011	150.000,00	
03/01/2011	73.572,82	
03/01/2011	39.167,00	
03/01/2011	22.001,58	
03/01/2011	5.214,66	
03/01/2011	4.064,74	39.597,22
03/01/2011	1.791,51	84.193,71
total	295.812,31	123.790,93

Data	Valores Depositados	Lançamento Caixa
04/01/2011	82.210,27	
04/01/2011	26.735,00	
04/01/2011	5.203,23	36.424,19
04/01/2011	1.185,32	44.596,49
total	115.333,82	81.020,68

Data	Valores Depositados	Lançamento Caixa
05/01/2011	75.468,74	
05/01/2011	29.450,00	
05/01/2011	10.233,03	38.038,72
05/01/2011	8.123,60	150.301,48
total	123.275,37	188.340,20

O voto vencedor do acórdão recorrido traz consignado que pelo *princípio da prudência, deveria, a fiscalização, ter adotado a interpretação mais benéfica possível ao contribuinte e considerado apenas aqueles valores que, no mês de apuração, tivessem excedido os valores de receita bruta apurados através das notas fiscais de venda emitidas pelo próprio contribuinte, o que não foi feito.* Contudo, caso a autoridade fiscal assim procedesse, o diferencial verificado em meses nos quais os depósitos bancários superassem as receitas escrituradas possivelmente não guardaria correspondência com depósitos específicos,

impedindo o sujeito passivo de comprovar a sua origem e desconstituir a presunção de omissão de receitas.

Assim, mesmo diante da proximidade de valores movimentados em contas bancárias e os valores escriturados como receitas, e ainda que não haja *qualquer indício de que existam outras movimentações bancárias à margem da escrituração, além daquela identificada pela fiscalização*, a autoridade fiscal não está obrigada a desprezar o indício decorrente da movimentação bancária de origem não comprovada, por inferi-la correspondente às receitas escrituradas, e assim tomar apenas estas como receitas da atividade, dispensando o sujeito passivo, que já não escriturou sua movimentação bancária, de demonstrar a correspondência entre os valores creditados em suas contas bancárias e as receitas de sua atividade.

O procedimento adotado no acórdão recorrido permitiu ao sujeito passivo escriturar apenas as receitas de sua escolha, e impediu a identificação, pela Fazenda Pública, de valores eventualmente omitidos e que não transitaram em contas bancárias, com a possibilidade de serem destinados em espécie a diversos beneficiários da pessoa jurídica em suas atividades. A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 está regularmente pautada no ônus escritural imposto aos sujeitos passivos, e permite aos que cumprem tais obrigações acessórias facilmente desqualificar qualquer pretensão fiscal de mais comodamente identificar valores a tributar. Aos demais, que negligenciam o controle escritural de sua movimentação financeira, e se desinteressam por gerenciar suas contas bancárias a partir do registro contábil, a lei impõe a presunção de omissão de receitas e o dever de prova, no contencioso administrativo, de que tais ocorrências não se verificaram.

São estas as premissas que me levam a concluir que o acórdão recorrido decidiu de forma incompatível com a distribuição do ônus da prova nas exigências decorrentes de presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Daí o voto pelo PROVIMENTO do recurso especial da PGFN.

Em suma, o procedimento adotado pela autoridade lançadora somente teria alguma possibilidade de subsistir se as “receitas registradas” fossem extraídas de registros fiscais que observassem o regime de caixa, à semelhança do aplicado na identificação dos depósitos bancários cuja origem deveria ser comprovada. Admitir, como prova da origem do montante trimestral de ingressos bancários, as receitas evidenciadas por notas fiscais emitidas no mesmo período, sem qualquer demonstração de que a Contribuinte operaria, apenas, com recebimentos a vista de suas vendas, retira do diferencial de ingressos bancários os contornos exigidos pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 para sua caracterização como indícios de presunção de omissão de receitas, em especial sua individualização para permitir a comprovação de sua origem ao longo do contencioso administrativo.

Consequência destas constatações, porém, é apenas a exclusão, da matéria tributável, das receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. A Contribuinte pretende a *insubsistência do Auto de Infração*, inclusive argumentando que a Fiscalização, ao proceder de *maneira equivocada (não levando em conta os períodos em que as receitas contabilizadas são superiores à sua movimentação bancária)*, não analisou os livros razão e diário, sem falar nos livros de saída e apuração de ICMS, anulando o arbitramento. Todavia, é inconteste que não foram apresentados os livros contábeis, e nem mesmo o Livro Caixa, restando plenamente válido o arbitramento dos lucros, como bem expõe o l. Relator. Apenas que o arbitramento deve ser calculado a partir das “receitas registradas”, consignadas nos autos de infração sob o título “receitas operacionais (atividade não imobiliária) - venda de produtos de fabricação própria”, bem como das “receitas não operacionais omitidas”, decorrentes de venda de bens do ativo imobilizado, não contestadas pela Contribuinte.

Por tais razões, foi DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário apenas para excluir do cálculo do lucro arbitrado as receitas correspondentes a depósitos bancários de origem não comprovada, nos valores de R\$ 6.818.628,10 no 1º trimestre/2007 e R\$ 4.540.775,35 no 4º trimestre/2007.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**

Acompanho a divergência apenas pelas conclusões por discordar de parte dos fundamentos invocados, mais precisamente no ponto em que a declaração de voto do Acórdão nº **9101-005.439** é incluída nas suas razões de decidir.

Trata-se de julgado de minha relatoria, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS DE VENDAS REGISTRADAS NOS LIVROS FISCAIS E NOTAS FISCAIS CONCOMITANTE COM RECEITAS PRESUMIDAS EM FACE DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE EM FACE DE DUPLICIDADE COMPROVADA.

Considerando que restou demonstrado que as receitas de vendas (infração 1) já haviam sido computadas no total de receitas consideradas omitidas diante da presunção legal caracterizada por depósitos bancários (infração 2), correta a sua exclusão, sob pena tributar a mesma riqueza em duplicidade.

Como se percebe, naquela situação adotou-se premissa fática de que as receitas declaradas e tributadas teriam sido depositadas nas contas que integraram a omissão de receita presumida. Daí a exclusão de tais receitas da base de cálculo apurada inicialmente naquele lançamento.

Aqui, porém, a improcedência da autuação se dá “um passo atrás”, em razão da falta de individualização dos depósitos considerados – cujo ônus é da acusação fiscal –, levando em conta um cenário de dúvida quanto ao regime tributário adotado pelo contribuinte: se caixa ou competência, o que impediu aferir a alegada desconsideração dos excedentes de “receitas registradas” no 2º e 3º trimestre/2007, bem como as receitas registradas no ano-calendário 2006 que poderiam ter sido recebidas no ano-calendário 2007.

Diante, então, desse equívoco quanto ao critério jurídico empregado por ocasião do uso da presunção legal em questão, os depósitos bancários nos valores de R\$ 6.818.628,10 no 1º trimestre/2007 e R\$ 4.540.775,35 no 4º trimestre/2007 devem ser excluídos do cálculo do lucro arbitrado.

Essas as razões, portanto, para acompanhar a divergência pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli