



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.722479/2011-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.481 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de agosto de 2023  
**Recorrente** SUPORTE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

ARBITRAMENTO DE LUCRO. DESCLASSIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE. REQUISITOS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS DA ESCRITURAÇÃO.

É possível o arbitramento dos lucros por desclassificação da escrita, quando esta não obedece ao estabelecido na legislação comercial e fiscal, impossibilitando, assim, a verificação da correta apuração do lucro real. Nos termos do artigo 530, incisos I e II do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos, o lucro deve ser arbitrado quando constatadas irregularidades insanáveis na escrituração contábil, as quais impedem a sua determinação.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. ESCRITURAÇÃO.

Tendo-se em vista o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, que criou presunção legal, depósitos bancários cuja origem não for comprovada após intimação da pessoa jurídica, são considerados como receita omitida, podendo haver o correspondente lançamento de tributos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA. FRAUDE E SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADA.

Não demonstrado o evidente intuito de fraude, não é cabível a qualificação da multa ao percentual de 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar a reunião de todos os valores autuados no auto de infração, os quais haviam sido separados em processos administrativos distintos, bem como para cancelar a multa de ofício qualificada. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que dava parcial provimento em menor extensão, para excluir apenas a qualificadora em relação aos depósitos bancários.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande ("DRJ/CGE"), o qual será complementado ao final:

A contribuinte acima identificada teve contra si lavrado os autos de infração de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins (AIs e demonstrativos às fls.760 a 812) em decorrência de:

- a) omissão de receitas em face de prestação de serviços sem emissão de Notas Fiscais;
- b) omissão de receitas constatada em virtude de depósitos bancários de origem não comprovada;
- c) falta/insuficiência de recolhimento de tributos sobre receitas de revenda de mercadorias, escrituradas e não declaradas;
- d) falta/insuficiência de recolhimento de tributos sobre receitas de prestação de serviços, escrituradas e não declaradas.

O lançamento resultou em R\$ 2.272.775,65 incluídos todos os tributos, multas proporcionais de ofício (150%) e juros de mora calculados até fevereiro de 2012 (fls.

758 e 759). Os valores individuais estão discriminados em cada auto de infração.

A ciência da contribuinte, relativamente aos autos de infração, ocorreu, pessoalmente, em 22 de fevereiro de 2012, conforme assinatura do procurador no campo próprio do termo de fl. 815.

Em 21 de março de 2012 foi protocolado o documento de fls. 820 a 858, no qual é aduzido, em apertada síntese, que:

a) preliminarmente que:

a.1) o autuante conduziu a fiscalização de forma tendenciosa e tinha um pré-julgamento da empresa. Ainda, que induziu a contribuinte a erro relativamente à informação nos

demonstrativos de créditos quanto ao número dos títulos em cobrança e quanto a uma TED recebida da Prefeitura Municipal de Florianópolis quando, na realidade, o emitente da TED foi a Prefeitura Municipal de Ponta Grossa;

a.2) os livros contábeis e fiscais foram entregues à fiscalização, dentre outros documentos, estando pois a contribuinte desobrigada de apresentar um livro Caixa, não havendo motivo para a desclassificação da contabilidade;

a.3) não cabia a apuração com base no Lucro Arbitrado;

a.4) a origem dos depósitos bancários pode ser esclarecida, não havendo que se falar em “intuito de eximir-se dos tributos”;

a.5) não houve prática reiterada de conduta com o fim de ocultar da fiscalização as efetivas operações, sendo incabível a agravação (qualificação) da multa;

b) “é incabível o arbitramento do imposto da empresa por não existirem os pressupostos alegados pelo Auditor Fiscal”;

c) de acordo com os documentos anexados à impugnação, estão devidamente comprovadas as origens dos depósitos bancários, restando alguns poucos incomprovados em face da exiguidade do tempo e da dificuldade de se conseguir informações junto às instituições financeiras, mas que se continuará a envidar esforços para a comprovação da totalidade desses créditos;

d) a multa no percentual de 150% não pode ser aplicada por não ter havido comprovação do intuito de fraude por parte da contribuinte, por não ser aplicável aos casos de omissão de receitas em face de depósitos bancários não comprovados, e por ser esta desproporcional e ter caráter confiscatório.

Ao final é requerido:

a) a improcedência da apuração pelo Lucro Arbitrado, pugnando-se pelo Lucro Presumido, opção da impugnante;

b) a declaração de insubsistência do lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada ou, no mínimo, a exclusão dos valores comprovados;

c) a improcedência da qualificação da multa (150%);

d) seja declarado improcedente o processo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Em sessão de 24/09/2013, a DRJ/CGE julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

**DRJ. COMPETÊNCIA.** As DRJs não são competentes para manifestarem-se sobre Representação Fiscal para Fins Penais.

**PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.** Observados os preceitos do art. 10 do Decreto n. 70.235/72 e tendo sido a contribuinte intimada de todo o procedimento realizado, abrindo-se-lhe prazo para impugnação, não há que se falar cerceamento do direito de defesa.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.** Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. Tendo havido a desclassificação da escrita contábil por se mostrar esta imprestável para a verificação da movimentação financeira da contribuinte, a apuração dá-se pela sistemática do Lucro Arbitrado.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. Tendo-se em vista o disposto no art. 42 da Lei n. 9.430/1996 que criou presunção legal, depósitos bancários cuja origem não for comprovada após intimação da pessoa jurídica são considerados como receita omitida, podendo haver o correspondente lançamento de tributos.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO E QUALIFICAÇÃO. A qualificação da multa de ofício ocorre nos casos de apuração de evidente intuito de fraude e seu percentual está previsto na legislação, não havendo se falar em efeito confiscatório.

AUTUAÇÕES REFLEXAS: CSLL, CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. Aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Segundo consta dos fundamentos do voto do relator (fls. 1354/1358 do *e-processo*):

#### **4 Matéria não impugnada.**

A contribuinte não faz qualquer menção de impugnar as infrações relativas à omissão de receitas em face de prestação de serviços sem emissão de Notas Fiscais e à falta/insuficiência de recolhimento de tributos sobre receitas de prestação de serviços e de revenda de mercadorias, escrituradas e não declaradas.

Portanto, quanto a essas parcelas, não foi instaurado o litígio, assim como quanto ao percentual de apuração pelo Lucro Presumido e a multa no percentual de 75%.

#### **5 Arbitramento do lucro.**

Alega a contribuinte que os livros contábeis e fiscais foram entregues à fiscalização, dentre outros documentos, estando pois a contribuinte desobrigada de apresentar um livro Caixa, não havendo motivo para a desclassificação da contabilidade e, por conseguinte, para a apuração segundo a sistemática do Lucro Arbitrado.

Na impugnação, a contribuinte assim se expressa:

*Lembramos que a impugnante optou pela tributação pelo lucro presumido, possui contabilidade e que foram entregues à fiscalização, como já citado o Livro Diário devidamente registrado na Junta Comercial do Estado, o Livro Razão, os Livros de Registro de Saídas e Entrada de Mercadorias, documentos estes anexos às folhas 511 a 527 do processo, o Livro de Registro do ISS, anexo às folhas 528 à 554, os arquivos magnéticos referentes à escrita contábil, devidamente validado pela empresa no Sistema SINCO, e pelo próprio Auditor no programa da fiscalização, ato este feito na presença do representante da empresa.*

*Foram entregues ainda à fiscalização as planilhas das notas fiscais emitidas, anexadas às folhas 58 a 78, os extratos bancários, que foram anexos às folhas 575 à 732. Foram apresentadas ainda todas as notas fiscais emitidas pela empresa no ano fiscalizado.*

*[...] Não podemos entender como afirma o Auditor que teve dificuldade e que ficou impossibilitado de fazer a apuração da determinação dos resultados da impugnante, se o mesmo apura valores praticamente idênticos aos declarados pelo contribuinte.*

*Como pode afirmar que a contabilidade da empresa é imprestável, se os valores ali consignados são praticamente os mesmos que constaram da DIPJ e utilizados para apuração dos valores lançados no Auto de Infração.*

Primeiramente, cumpre ressaltar que o fato de se entregar os livros contábeis e fiscais aos agentes do fisco não tem o condão de elidir a contribuinte da desclassificação dessa escrita. Há que serem observados os requisitos extrínsecos e intrínsecos dessa escrituração e, ainda, dos lançamentos deve emergir uma segurança, ao menos relativa, quanto à receita auferida pela contribuinte.

E não foi isso o que observou o auditor autuante. Tanto que os autos de infração não somente contemplaram as receitas escrituradas e informadas em DIPJ como alega a impugnante. Houve lançamento também em face de omissão de receitas por falta de emissão de notas fiscais e, em consequência, falta de escrituração fiscal e contábil, assim como, relativamente à movimentação bancária, não era possível a identificação dela pela escrituração apresentada.

Transcrevem-se abaixo, trechos do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 738 a 757), elucidativos dessa questão:

*Atendendo a intimação contida no Termo de Início (fls. 02 a 04), o contribuinte apresentou o Contrato Social e todas as alterações (fls. 05 a 49), Livro Diário devidamente registrado, Razão, os livros de Registro de Saídas de Mercadorias (fls. 511 a 527), Registro de ISS (fls. 528 a 554), os arquivos magnéticos referentes à sua escrita contábil, planilhas da notas fiscais emitidas (fls. 58 a 78) e os extratos bancários (fls. 575 a 732).*

*A escrituração contábil do contribuinte da conta Caixa, contém alguns lançamentos por total mensal (fls. 319 a 357).*

*Pelo Termo de Intimação nº 02/2011 (fls. 100 a 109), o contribuinte foi intimado a apresentar o Livro Caixa Auxiliar com todos os registros individualizados. Pelo mesmo Termo, o contribuinte foi intimado a identificar a operação de origem de vários créditos em contas correntes mantidas em instituições bancárias, cujos extratos tinham sido apresentados.*

*O contribuinte apresentou o Livro Caixa (fls. 358 a 510) e as planilhas de fls. 117 a 132. Nas linhas de alguns créditos o contribuinte anotou justificativa, mas não encaminhou documentação que desse suporte a justificativa apresentada, esses valores foram considerados de origem não identificada.*

*[...] A análise do Livro Caixa apresentado revelou que o mesmo não correspondia à conta Caixa do Livro Razão, a começar pelo saldo inicial. Também não foram encontrados no Livro Caixa apresentado lançamentos referentes a suprimentos de caixa e depósitos bancários, que na conta Caixa do Livro Razão estavam por total mensal e apresentavam valores expressivos. Outro elemento de dúvida surgiu de lançamentos que a princípio indicavam saídas de caixa estavam lançados a débito e valores que indicavam ingresso de recursos, estavam lançados a crédito. Para dirimir essas dúvidas suscitadas, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos referentes a alguns lançamentos selecionados pela fiscalização, bem como para indicar os lançamentos referentes a suprimentos de caixa e depósitos do mês, conforme item 1.1 do Termo de Intimação 04/2012 (fls. 181 a 215).*

*[...] Pelo item 1.2 do Termo de Intimação 04/2012, o contribuinte foi intimado a identificar a operação comercial e seu registro nos assentamentos contábeis que originaram os documentos de crédito descontados, relacionados no item 1.2 do Termo de Intimação 04/2012 (fls. 182 a 184).*

*Em sua resposta o contribuinte apresentou os documentos de fls. 216 a 315. A análise dos documentos apresentados para justificar as divergências encontradas pela fiscalização na comparação no Livro Caixa com a conta Caixa do Livro Razão, consolidaram o entendimento que o Livro Caixa apresentado é fraudulento, não atende o propósito do item 1.1 do Termo de Intimação 02/2011 (fls. 100): que os lançamentos efetuados em totais mensais na conta Caixa do Livro Razão fossem apresentados, em conjunto com todos os outros lançamentos, de forma individualizada, conforme estabelece o art. 258 do RIR/99.*

*[...]*

*Em 03/02/2012 o contribuinte apresentou a declaração onde registra que “Face ao lapso de tempo decorrido, informamos que se torna inviável agora a confecção do Livro Caixa nos termos da legislação do imposto de renda.” (fls.*

*318).*

*[...] Os esforços empreendidos não possibilitaram a verificação dos fatos contábeis/operações com a segurança necessária, inviabilizando a determinação dos resultados na forma das normas insculpidas na legislação tributária federal concernentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.*

Pelo quanto exposto pelo auditor no termo de verificação, conforme trechos acima transcritos, não resta dúvida de que a escrituração apresentada não atendia aos ditames da legislação, enquadrando-se no inciso II do art. 530 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99). Portanto, correta a apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do Lucro Arbitrado.

## **6 Depósitos bancários.**

Pugna a contribuinte pela declaração de insubsistência do lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovadas ou, no mínimo, a exclusão dos valores comprovados, conforme documentos anexados à impugnação.

Por primeiro, cumpre destacar que, após a impugnação, nenhum outro documento foi protocolado.

Os depósitos/créditos em conta corrente, sem a comprovação da origem, de fato, fazem presumir a existência da omissão de receitas/rendimentos.

*[...]*

A contribuinte foi regularmente intimada a apresentar as justificativas quanto aos depósitos/créditos, devidamente individualizados, entretanto não logrando fazê-lo a contento, segundo o juízo do auditor autuante.

Assim, em cumprimento ao determinado no art. 142 do Código Tributário Nacional, procedeu-se corretamente à lavratura do auto de infração.

Na impugnação, a contribuinte traz uma série de documentos e explicações que foram devidamente analisadas. As conclusões constam no quadro de fls. 1.341 a 1.343.

Em face disso, devem ser excluídos da tributação os valores dos créditos cuja origem foi considerada como comprovada. A nova apuração dos tributos far-se-á conforme tópico 9 abaixo.

### **7 Multa. Efeito confiscatório e falta de motivo para a qualificação.**

A contribuinte argumenta que não poderia ser aplicada a multa de ofício no percentual de 150% uma vez não estar comprovado ter havido intuito de fraude.

Muito embora essa alegação, os fatos, devidamente demonstrados pelo autuante, revelam o contrário, ao menos quanto às omissões de receita e aos depósitos bancários de origem não comprovada.

Transcreve-se abaixo trecho do Termo de Verificação (fls. 754 a 756) conclusivo sobre tais fatos:

*Conforme restou comprovado, o contribuinte apresentou Livro Caixa fraudulento (fls.358 a 510), deixou de registrar notas fiscais em seu Livro de Apuração de ISS, descontou títulos de créditos de operações de prestação de serviços sem a emissão de notas fiscais, não comprovou créditos em contas correntes mantidas em instituições bancárias com o intuito de eximir-se dos tributos que ora constituímos de ofício, ficando evidente o intuito de fraude, passível da qualificação das multas, com base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei no. 11.488, de 15 de junho de 2007:*

*[...] No caso em tela é inequívoco a intenção do agente, pois confeccionou falsa escrituração do Livro Caixa para iludir o fisco, descontou títulos comerciais emitidos sem a correspondente nota fiscal e não registrou em sua contabilidade e não prestou os esclarecimentos à fiscalização sobre a origem de vultuosas quantias depositadas em conta correntes mantidas em instituições bancárias, o que revela, em tese, a intenção dolosa na conduta adotada, tendente a subtrair valores da tributação, sendo legítima, portanto, a duplicação da multa na forma prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, conforme citado anteriormente.*

Com relação às receitas escrituradas e declaradas, o autuante assim se referiu (fl. 747):

*O contribuinte entregou DIPJ (79 a 95) e as receitas declaradas na DIPJ correspondem às notas fiscais de vendas registradas no Livro de Registro de Saídas de Mercadorias (fls. 511 a 527) e Livro de Registro de ISS (fls. 528 a 554) com algumas diferenças na receita de serviços no segundo, terceiro e quarto trimestre. Também no quarto trimestre o contribuinte declarou a receita de serviços sujeitas ao percentual de 16% (fls. 84) o que está errado.*

Portanto, com relação aos lançamentos relativos a esses valores, não se pode afirmar tenha havido o evidente intuito de fraude ou de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores e, dessa forma, a multa deve ser reduzida para 75%.

Argumentou ainda a contribuinte que o

percentual de multa aplicado tem efeito confiscatório.

A multa de lançamento de ofício – que tem caráter punitivo e não meramente moratório – está em consonância com a legislação de regência, tendo sido aplicado o percentual legalmente previsto. Assim, não se pode, no âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios puramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

[grifos constam todos do original]

Diante da constatação da ausência de impugnação para alguns itens específicos da autuação fiscal, mais especificamente da (a) omissão de receitas – prestação de serviços sem emissão de Nota Fiscal (infração n.º 1 do AI); b) falta/insuficiência de recolhimento de tributos sobre receitas de prestação de serviços (infração n.º 4 do AI); c) falta/insuficiência de recolhimento de tributos sobre receitas de revenda de mercadorias (infração n.º 3 do AI), a DRJ/CGE determinou que a matéria não impugnada fosse apartada dos presentes autos e enviada para cobrança.

O contribuinte apresentou então embargos de declaração dirigidos à própria Delegacia de Julgamento alegando obscuridade na decisão. Para o contribuinte, o acórdão *a quo* não poderia determinar o desmembramento do auto de infração para cobrança de infrações não impugnadas, tendo em vista a sua manifestação expressão contra a forma de apuração do lucro, mediante o arbitramento. Por esse aspecto, o contribuinte não poderia ser compelido ao pagamento de tributos apurados com base no lucro arbitrado, tendo em vista que a referida forma de apuração se encontrava pendente de discussão.

Os embargos foram julgados pela própria DRJ/CGE, cuja decisão foi pelo não conhecimento.

Também foi apresentado recurso voluntário contra o acórdão da DRJ/CGE que julgou procedente tão somente em parte a impugnação.

Logo no início de sua defesa, o contribuinte questiona o fato de a DRJ/CGE ter determinado o desmembramento do auto de infração para cobrança de valores supostamente não impugnados, tal como já havia advertido em sede de embargos. Em suas próprias palavras (fls. 1392 do *e-processo*)

A Recorrente, ao contestar os valores apurados no Auto de Infração, com base no ARBITRAMENTO DO LUCRO, está contestando todos os valores ali consignados, inclusive e principalmente os tributos e contribuições calculados sobre as receitas escrituradas e não declaradas, lançados como reflexos da mesma infração.

Com efeito, se a fiscalização utiliza as receitas declaradas e não declaradas, mas escrituradas, para fins de ARBITRAMENTO DO LUCRO, para fins de apuração do IRPJ e CSLL, exigindo as contribuições de forma reflexa, não há dúvida de que, ao impugnar o arbitramento e a multa de ofício qualificada, lançada sobre todo o montante exigido no auto de infração, a empresa instaurou o litígio sobre toda a exigência.

Assim, é certo que a Recorrente impugnou todos os Autos de Infração que decorreram do procedimento de arbitramento do lucro, de forma que toda a exigência constituída nos presentes autos ainda está em discussão, sendo descabida a determinação do órgão julgador de primeiro grau, no sentido de que parte do lança-

Quando ao mérito, o contribuinte adverte que a fiscalização teria feito uma confusão ao considerar uma planilha produzida unilateralmente para controle interno de caixa como sendo o seu próprio livro caixa. Reitera tudo o quanto já exposto que a sua escrita fiscal e contábil não poderia ter sido desconsiderada para fins de arbitramento do lucro, tendo em vista a entrega de toda a sua documentação.

Ainda nas palavras do contribuinte (fls. 1394/1395 do *e-processo*):

Logicamente, qualquer contador veria de pronto que aquele documento **não era um Livro Caixa**. Ademais, a Recorrente, possuindo escrita fiscal completa, não se preocupou em escriturar o livro caixa nos termos da legislação em vigor, que a substituiria, por considerá-lo desnecessário.

Assim, afigura-se inusitada a posição do Auditor-Fiscal, no sentido de desconsiderar os esclarecimentos da fiscalizada e de abandonar a escrituração fiscal apresentada, para fixar-se na ideia, aparentemente pré-concebida, de que a empresa tinha aquela planilha como Livro Caixa, a qual, obviamente, não continha as características mínimas que este livro deve ter.

Seguindo nesta premissa errônea, taxou aquele documento de fraudulento, vendo nisso retirando desta premissa falsa algo mais inusitado ainda, ou seja, concluindo que a empresa tinha o teria apresentado com a notória intenção de iludir o Fisco.

[...]

A verdade é que a empresa não possuindo Livro Caixa, nos termos da legislação que trata do Lucro Presumido, e em virtude de dispor de contabilidade formal, apresentou, para facilitar o trabalho do Fisco de apuração do lucro, um controle interno que continha as suas receitas.

De modo algum, pretendeu a Recorrente que o Fiscal considerasse aquele demonstrativo como Livro Caixa. Consequentemente, indevidas são todas as observações a respeito deste documento, inseridas no TVF, e que foram utilizadas como justificativa para a desconsideração da contabilidade e consequente arbitramento do lucro.

Com efeito, embora a Recorrente encontrava-se inadimplente, todas as receitas estavam devidamente registradas nos documentos disponibilizados para a fiscalização.

Desta forma, se o Fisco dispunha da contabilidade, livros Diário e Razão, em meio físico e magnético, e a opção de empresa foi apurar o resultado pelo lucro presumido, esta opção deveria ser mantida pelo autuante, uma vez que a receita bruta utilizada por ele foi apurada com base nos documentos contábeis da contribuinte, inclusive em valores coincidentes com os valores declarados na sua DIPJ na maioria dos meses, com pequenas diferenças, devida a erros cometidos na escrituração, mas que, de modo algum podem caracterizar o desprezo da contabilidade formal.

O contribuinte ainda reiterou todas as suas alegações quanto à inaplicabilidade da multa de ofício qualificada em 150%, mencionando a súmula n.º 34 do CARF. Da mesma forma, reiterou a alegação de que os valores identificados por meio de extratos bancários não poderiam ser considerados omissão de receita, diante da comprovação da sua origem. Explica ainda que alguns montantes não foram explicados, mas que eles correspondem a uma parcela ínfima do lançamento. Menciona ainda o lançamento não teria observado a súmula n.º 38 do CARF, a qual determina que o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física, relativa à omissão de rendimentos, apurada a partir de depósitos bancários não comprovados, ocorre no dia 31 de dezembro do ano calendário.

É o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

## **Tempestividade**

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 16/01/2014 (fls. 1381 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia

13/02/2014 (fls. 1386 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

## **Mérito**

### **Desmembramento do auto de infração**

Como visto pelo breve relato do caso, após o julgamento da impugnação pela DRJ/CGE, os presentes autos foram desmembrados para que fosse enviado para cobrança o débito lançado referente às seguintes infrações:

- (a) omissão de receitas – prestação de serviços sem emissão de Nota Fiscal – infração n.º 1 do auto de infração;
- (b) falta/insuficiência de recolhimento de tributos sobre receitas de prestação de serviços – infração n.º 4 do auto de infração; e
- (c) falta/insuficiência de recolhimento de tributos sobre receitas de revenda de mercadorias infração n.º 3 do auto de infração.

Isto porque, segundo a DRJ/CGE, não constou da impugnação do contribuinte qualquer contestação específica sobre tais pontos, o que autorizaria a cobrança imediata dos valores lançados.

O contribuinte, todavia, esclarece que essa cobrança seria absolutamente indevida, tendo em vista que tais débitos foram lançados após a fiscalização desconsiderar a sua escrita fiscal e contábil e realizar o arbitramento do lucro, o que, na sua visão, seria equivocado.

De fato, consta da impugnação um tópico específico sobre a desconsideração do regime fiscal para opção do lucro arbitrado, de modo que o contribuinte tem razão ao defender que os débitos relacionados com as infrações não impugnadas não poderiam seguir para cobrança, pois caso se entenda que o arbitramento foi indevido, a forma de cálculo e apuração dos montante deve ser revista.

Assim, muito embora seja verdade o que consta do acórdão da DRJ/CGE no sentido de que (fls. 1354 do *e-processo*) *quanto a essas parcelas* [infrações relativas à omissão

de receitas em face de prestação de serviços sem emissão de Notas Fiscais e à insuficiência de recolhimento de tributos sobre receitas de prestação de serviços e de revenda de mercadorias, escrituradas e não declaradas – *explicamos*], *não foi instaurado o litígio, assim como quanto ao percentual de apuração pelo Lucro Presumido e a multa no percentual de 75%*, não é possível a cobrança imediata dos respectivos montantes, tendo em vista que remanesce em discussão a sistemática de apuração do lucro por meio do arbitramento.

Portanto, não é possível o desmembramento dos autos como determinado anteriormente, de modo que o acórdão *a quo* deve ser reformado para que haja a reunião ao presente processo de todo o débito constituído via auto de infração.

### **Do arbitramento do lucro**

Quanto ao procedimento para arbitramento do lucro, o acórdão *a quo* foi bastante claro ao asseverar que o fato de o contribuinte apresentar a sua escrita fiscal e contábil não elide a possibilidade de ela vir a ser considerada imprópria para a adequada verificação da contabilidade da pessoa jurídica.

Com efeito, *há que serem observados os requisitos extrínsecos e intrínsecos dessa escrituração e, ainda, dos lançamentos deve emergir uma segurança, ao menos relativa, quanto à receita auferida pela contribuinte* (fls. 1354 do *e-processo*).

A desclassificação da contabilidade e o consequente arbitramento do lucro foi feito com base no artigo 530, II, do Decreto n.º 3.000/1999, vigente à época dos fatos, cuja redação dispunha:

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

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

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

*In casu*, a fiscalização teria identificado que a escrituração contábil da conta caixa do contribuinte continha lançamentos realizados de maneira equivocada (parte dos lançamentos eram realizados pelo valor total mensal), além de depósitos bancários não identificados.

O contribuinte foi então intimado a apresentar o seu livro caixa com os registros individualizados, além da documentação que suportasse os depósitos bancário, tendo informado em um primeiro momento o que segue (fls. 112 do *e-processo*):

Em atenção aos termos da intimação acima referenciada, passamos a informar o que segue:

**a) Item 1.1 – Livro Caixa Auxiliar**

Esclarecemos que está sendo providenciado o Livro Caixa Auxiliar conforme o requerido. Tendo em vista a dificuldade de se juntar os documentos necessários a sua elaboração, solicitamos a prorrogação do prazo por mais 20 dias;

**b) Item 1.2 – identificação dos depósitos bancários conforme Anexos I, II e III.**

Tendo em vista a dificuldade de se obter junto as instituições bancárias a origem dos valores depositados em conta, anexamos planilhas referentes aos citados anexos onde foi possível efetuar a identificação dos depósitos.

Em função deste problema, solicitamos prazo adicional de mais 20 dias para cumprirmos a exigência.

É importante mencionar que fora entregue em fiscalização um documento intitulado pelo próprio contribuinte como livro caixa auxiliar (fls. 358/510 do *e-processo*), além de uma planilha relacionada com as suas conta correntes (fls. 114/132 do *e-processo*).

Sucedede que a própria fiscalização identificou que tanto faltava documentação que suportasse os valores apresentados pelo contribuinte, como alguns valores não correspondiam aos valores constantes de seu livro razão. Segundo consta do termo de verificação fiscal (fls. 740 do *e-processo*):

O contribuinte apresentou o Livro Caixa (fls. 358 a 510) e as planilhas de fls. 117 a 132. Nas linhas de alguns créditos o contribuinte anotou justificativa, mas não encaminhou documentação que desse suporte a justificativa apresentada, esses valores foram considerados de origem não identificada. O contribuinte esclareceu em sua resposta (fls. 316 a 317) que os “(...) depósitos efetuados por UNIÃO ASSESSORIA E FOMENTO MERCANTIL LTDA, tratam-se de descontos de duplicatas/cheques junto a aquela empresa que opera no ramo de fomento mercantil (*factoring*), cujos contratos foram anexadas cópias”. As cópias dos contratos encontram-se às fls. 138 a 175.

A análise do Livro Caixa apresentado revelou que o mesmo não correspondia à conta Caixa do Livro Razão, a começar pelo saldo inicial. Também não foram encontrados no Livro Caixa apresentado lançamentos referentes a suprimentos de caixa e depósitos bancários, que na conta Caixa do Livro Razão estavam por total mensal e apresentavam valores expressivos. Outro elemento de dúvida surgiu de lançamentos que a princípio indicavam saídas de caixa estavam lançados a débito e valores que indicavam ingresso de recursos, estavam lançados a crédito.

O contribuinte foi novamente intimado para apresentar explicações para as divergências identificadas:

**1. Apresentação no prazo de 5 (cinco) dias:**

1.1 – Comparando o Livro Caixa Auxiliar apresentado em atendimento ao Termo de Intimação 02/2011 com a escrituração resumida da conta Caixa no Livro Razão, não foi encontrada nenhuma correspondência, a começar pelos saldos iniciais e finais. Anexo a este Termo estão as folhas dos registros contábeis na conta Caixa do Livro Razão e as folhas do Livro Caixa apresentado do mês de janeiro de 2009. Indique:

- a) Na conta Caixa do Livro Razão (folha 10) tem um lançamento a crédito no valor de R\$ 672.669,56 e outro no valor de R\$ 48.375,47, no dia 31/01 com o histórico "*VI depósitos efetuados no mês*", indicar esses valores no Livro Caixa e apresentar a documentação correspondente;
- b) Na conta Caixa do Livro Razão (folha 10), no dia 31/01, tem três lançamentos a débito com o histórico de "*suprimento de caixa*", nos valores de R\$ 479.053,77; R\$ 147.719,84; e R\$ 45.995,00. Indicar esses valores no Livro Caixa e apresentar documentação correspondente;
- c) Apresentar a documentação referente a dois lançamentos a débito, escriturados no dia 05/01 no Livro Caixa, no valor de R\$ 4.917,66, para o Banco do Brasil;
- d) Apresentar a documentação referente aos lançamentos a crédito no Livro Caixa, escriturados no dia 22/01.

1.2 Analisando os contratos de fomento mercantil apresentados em 9/12/2011 para atendimento do termo de Intimação 02/2011, não foi possível identificar a operação comercial e seu registro nos assentamentos contábeis que originaram os documentos de crédito descontados a seguir relacionados. Identificar as notas fiscais correspondentes e os registros contábeis:

---

O contribuinte apresentou a documentação de fls. 220/315, sem contido individualizar os lançamentos constantes da conta caixa do livro razão, os quais se encontravam lançados pelo valor total. Também não foi possível explicar as divergências entre o livro razão e o livro caixa intitulado.

Tal relato cronológico é importante neste momento pois expõe precisamente as razões pelas quais a escrituração do contribuinte foi desconsiderada pela fiscalização e o lucro foi arbitrado.

Observe que o contribuinte, quando intimado a detalhar os valores lançados em seu livro razão, apresentou um documento em que as informações não coincidiam com aquelas constantes do livro razão. E mesmo intimado a esclarecer tais divergências continuou sem apresentar a documentação apta e necessária a justificar os lançamentos na sua contabilidade.

Segundo consta do termo de verificação fiscal (fls. 741/742 do *e-processo*):

1.1 – a) O contribuinte afirma que o valor de R\$ 672.669,56 corresponde a “depósitos efetuados no mês referente a recebimentos de clientes” e anexa várias notas fiscais (fls. 216 e 219 a 227), mas não indica onde esses recebimentos estão escriturados no Livro Caixa como entradas de caixa e onde estão escriturados os depósitos (saídas de caixa). Os únicos lançamentos encontrados no Livro Caixa são referentes à Prefeitura Municipal de Ponta Grossa feitos a crédito (deveria existir o lançamento a débito pelo recebimento e a crédito pelo depósito). A resposta a esse item comprova não só que o Livro Caixa é fraudulento, como também a conta Caixa do Livro Razão é fraudulenta (fls. 319 a 357). Como podemos constatar o contribuinte lança todas as vendas como sendo vendas a vista e segundo provou agora, a maioria de suas vendas são a prazo, ou seja, lança o recebimento no caixa antes de efetivamente receber.

1.1 – b) O mesmo ocorre com a justificativa apresentada para os valores de suprimento de caixa lançados na Conta Caixa do Livro Razão e que não constam no Livro Caixa (o anexo 3 não foi entregue);

[...]

Com relação à documentação apresentada para responder ao item 1.2 do Termo de Intimação nº 04/2012 (fls. 182 a 184), o contribuinte reconheceu em sua planilha de fls. 296 a 298, que não havia localizado os documentos referentes a vários títulos. Quanto aos títulos que o contribuinte apresentou documentação, apenas 6 (seis) foram aceitos pela fiscalização e os demais, conforme análise individualizada a seguir, revelaram que para as operações comerciais que lhes deram origem não foram emitidas notas fiscais, ou as mesmas foram fraudadas:

1 – NF 1380 (fls. 299) Uma nota fiscal emitida em 10/07/2009 não pode gerar duplicatas mercantis descontadas em 19/06/2009;

2 – NF 1363 (fls. 300) A nota fiscal emitida em 03/07/2009, no valor de R\$ 600,00, com CFOP 5902, não pode justificar uma Duplicata Mercantil no valor de R\$ 1.000,00, descontada em 19/06/2009;

3 – NF 179 (fls. 301) Essa nota fiscal justificou o crédito em conta corrente no valor de R\$ 3.000,00 no Banco do Brasil, dia 10/07/2009, conforme planilha de fls. 179;

4 – NF 1446 (fls. 302) A nota fiscal emitida em 06/08/2009, no valor de R\$ 3.310,00 não pode justificar uma duplicata mercantil de R\$ 3.900,00, descontada em 19/06/2009. Ademais, essa nota justificou um crédito de R\$ 1.000,00 em 12/8/2009 no Banco do Brasil (fls. 117);

5 – Notas fiscais 1486, 1485, 1247, 1175, 1179 e 1259 (fls. 303 a 308) O contribuinte apresentou essas notas fiscais para justificar a Duplicata Mercantil 50/1, no valor de R\$ 26.300,00 descontada em 19/06/2009 e a Duplicata Mercantil 577, no valor de R\$ 7.700,00, descontada em 04/11/2009. Uma duplicata mercantil corresponde a uma nota fiscal (ou parte dela) não há como corresponder a várias notas fiscais emitidas em datas distantes (entre 03 de abril e 25 de agosto). Ademais, essas notas fiscais trazem no campo próprio as condições de pagamento e essas não correspondem aos títulos descontados. No contrato 3129/93/7/1/2009 (fls. 160) constam os títulos 1485A e 1486. Portanto, essas notas fiscais apresentadas não justificam os títulos Duplicata Mercantil 50/1, no valor de R\$ 26.300,00 descontada em 19/06/2009 e a Duplicata Mercantil 577, no valor de R\$ 7.700,00, descontada em 04/11/2009;

6 – NF 1520 (fls. 310), 335 (fls. 311), 288 (fls. 314), 1540 (fls. 312) e 1541 (não apresentada) – Notas fiscais canceladas não podem gerar Duplicatas Mercantis, pois as notas fiscais apenas podem ser canceladas antes da saída da mercadoria. Caso a mercadoria seja devolvida o emitente deverá registrar a entrada com a nota fiscal de retorno, emitida pelo adquirente ou, na falta desta, por nota fiscal de entrada. A nota fiscal 1540 está em branco.

7 – A nota fiscal 1601 (fls. 313) não está cancelada como indica a planilha.

Ela tem todas as características de validade para o título 1601B no valor de R\$ 25.164,00 mas não foi registrada no Livro de Registro de Saídas e terá seu valor (R\$ 101.016,00) adicionado a receita das atividades, porém ela não justifica o título 1602B.

Em todo o seu recurso voluntário o contribuinte argumenta que a sua contabilidade foi desconsiderada pura e simplesmente porque a fiscalização teria se baseado exclusivamente em um documento o qual havia sido produzido tão somente para auxiliar a própria pessoa jurídica no seu controle de fluxo financeiro de caixa, mas que nunca poderia ser considerado como o próprio livro caixa.

Causa espécie, contudo, o fato de o próprio documento ter sido confeccionado com a nomenclatura de “livro caixa”, além de contar com os elementos que lhe são próprios, como se observa pela documentação apresentada à fiscalização (fls. 358/359 do *e-processo*):

SUPORTE COMERCIO E SERVIÇOS LTDA

LIVRO CAIXA

ANO 2009

Folha: 0001

**LIVRO CAIXA ANO 2009**

Nº de Ordem: 010

**TERMO DE ABERTURA**

Contém este livro 0150 (cento e cinquenta) folha(s) numerada(s) eletronicamente, do número 0001 ao número 0150 e servirá para o lançamento das operações próprias do estabelecimento do contribuinte abaixo.

Empresa: SUPORTE COMERCIO E SERVIÇOS LTDA  
Endereço: ROD SC 408, 222  
Complemento: KM 01  
Bairro: VENDAVAL  
Município: BIGUAÇU/SC  
Inscrição Estadual: 253887598  
CNPJ: 03.599.399/0001-67  
Registrado na Junta Comercial/Cartório sob nº: 42202776454 EM 19 DE JANEIRO DE 2000

BIGUAÇU/SC, 01/01/2009

Segundo alega o contribuinte, (fls. 1393 do e-processo), *a planilha apresentada pela Recorrente, que continha o FLUXO FINANCEIRO DE CAIXA, foi considerada pelo Auditor-Fiscal como Livro Caixa, sendo esta a razão que o levou a "desclassificar a contabilidade" para utilizar-se do sistema de arbitramento para a apuração do lucro tributável.*

Todavia, não nos parece que essa tenha sido a razão pela qual a fiscalização tenha desconsiderado a sua contabilidade. Ainda que o referido documento não fosse o seu livro caixa, o que ensejou verdadeiramente o arbitramento do lucro foi o fato de os lançamentos constantes de seu livro razão não se encontrarem individualizados e mesmo após a devida intimação para que isso foi explicado, nada foi produzido, tornando inviável a verificação de seu fluxo financeiro e portanto da confirmação dos valores lançados em sua contabilidade, consoante explicitado pelos trechos do termo de verificação fiscal acima reproduzidos.

Portanto, correto o procedimento de arbitramento do lucro.

### **Da receita apurada com base em extratos bancários**

Com relação aos valores auferidos com base em depósitos bancários de origem não identificada, o acórdão recorrido deixou de considerar como comprovados tão somente os valores para os quais o contribuinte não apresentou documentação probatória.

O contribuinte não apresenta em recurso voluntário elementos adicionais de prova a fim de reformar o que fora decidido pela instância *a quo*, mas solicita que o montante remanescente da autuação seja anulado em função de a autoridade fiscal não ter observado o correto regime de cálculo do imposto, consoante previsão da Súmula CARF nº 38, *in verbis*:

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre

no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Segundo o contribuinte, a fiscalização teria tributado as diferenças nos respectivos meses em que as mesmas ocorreram e não no mês de dezembro, o que acarretaria a nulidade do lançamento.

Esquece o contribuinte que a súmula acima mencionada tem por objeto a tributação do imposto de renda da pessoa física, cujo regime jurídico não se confunde com o das pessoas jurídicas.

Com efeito, *in casu*, o montante o qual não teve a sua origem comprovada mediante documentação hábil e idônea foi considerado omissão de receita e incluído na base imputável na determinação do lucro.

Observemos então o que dispunha o artigo 537 do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos:

Art. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Em sendo assim, correto o cálculo do imposto devido com base na omissão de receita.8

### **Da multa de ofício qualificada em 150%**

Embora o acórdão recorrido tenha cancelado a multa de ofício qualificada sobre os valores declarados e não pagos, manteve a qualificação em 150% sobre a parcela do lançamento decorrente das receitas omitidas apuradas com base nos extratos bancários e demais documentos fornecidos no curso da fiscalização.

O contribuinte, contudo, questiona em recurso voluntário a qualificação da multa de ofício diante de uma hipótese em que seria manifesta a inexistência de qualquer conduta dolosa, fraudulenta ou simulada. Segundo afirma, seria *mínima a parcela apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada* e que *as receitas omitidas, por esquecimento ou*

*por engano, foram apuradas pelo Fisco sem maiores dificuldades, não se sustentando a tese de que houve a tentativa de iludir (fls. 1399 do e-processo).*

Menciona a Súmula CARF n.º 34 segundo a qual a multa de ofício qualificada será cabível nas hipóteses de lançamento por omissão de receita ou decorrente de depósito bancário de origem não comprovada, quando constatada a movimentação de recursos em conta de interposta pessoa. A contrario sensu, defende que a multa qualificação seria incabível na hipótese de a conta bancária pertencer ao próprio autuado.

Com efeito, muito embora não tenha se verificado no caso a movimentação de valores em contas de terceiros, entendemos que a qualificação da multa é indevida por um outro fundamento, que não pelo raciocínio construído pelo contribuinte com base na súmula acima referenciada.

Segundo o acórdão recorrido, os fatos, devidamente demonstrados pelo autuante, revelam comprovadamente a prática de condutas fraudulentas por parte do contribuinte. E como fundamento para manutenção da qualificação reproduz trecho do próprio relatório de fiscalização, veja-se (fls. 1358 do e-processo):

A contribuinte argumenta que não poderia ser aplicada a multa de ofício no percentual de 150% uma vez não estar comprovado ter havido intuito de fraude.

Muito embora essa alegação, os fatos, devidamente demonstrados pelo autuante, revelam o contrário, ao menos quanto às omissões de receita e aos depósitos bancários de origem não comprovada.

Transcreve-se abaixo trecho do Termo de Verificação (fls. 754 a 756) conclusivo sobre tais fatos:

*Conforme restou comprovado, o contribuinte apresentou Livro Caixa fraudulento (fls.358 a 510), deixou de registrar notas fiscais em seu Livro de Apuração de ISS, descontou títulos de créditos de operações de prestação de serviços sem a emissão de notas fiscais, não comprovou créditos em contas correntes mantidas em instituições bancárias com o intuito de eximir-se dos tributos que ora constituímos de ofício, ficando evidente o intuito de fraude, passível da qualificação das multas, com base no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei no. 11.488, de 15 de junho de 2007:*

*[...] No caso em tela é inequívoco a intenção do agente, pois confeccionou falsa escrituração do Livro Caixa para iludir o fisco, descontou títulos comerciais emitidos sem a correspondente nota fiscal e não registrou em sua contabilidade e não prestou os esclarecimentos à fiscalização sobre a origem de vultuosas quantias depositadas em conta correntes mantidas em instituições bancárias, o que **revela, em tese, a intenção dolosa na conduta adotada, tendente a subtrair valores da tributação,** sendo legítima, portanto, a duplicação da multa na forma prevista no § 1º do art. 44*

*da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, conforme citado anteriormente.*

[grifamos]

A nosso ver, todavia, o trecho reproduzido nos revela verdadeira dúvida sobre o “evidente intuito fraudento” ao advertir que os fatos narrados revelam apenas *em tese, a intenção dolosa na conduta adotada, tendente a subtrair valores da tributação* (fls. 1358 do e-processo).

Ora, não se pode admitir a qualificação da multa com base em algo que em tese revele uma intenção dolosa, quer dizer, que em princípio, em geral ou via de regra implica no dolo.

A conduta dolosa deve ser concreta, comprovada e demonstrada inequivocamente, sem que haja qualquer sinal de dúvida da sua existência. Não concordamos com a alegação de que o livro caixa apresentado pelo contribuinte seja fraudulento pelo simples fato de os valores não coincidirem com aqueles informados em seu razão. Em verdade, o que pretendeu o contribuinte com a confecção do aludido livro foi apenas individualizar os montantes apresentados de maneira global no seu razão. E não se pode afirmar que tal elaboração se deu de maneira fraudulenta por mera suposição. Com razão, o fato de os valores não coincidirem pode revelar em tese a prática de uma conduta fraudulenta, como também pode configurar em tese um equívoco cometido pelo contribuinte ou até mesmo uma negligência do mesmo ao não possuir em sua guarda documentação que suporte as suas alegações.

Com isso, pretende-se afirmar que o dolo não pode ser presumido, mas sim inequivocamente demonstrado e comprovado, o que não parece ter ocorrido no presente caso. O contribuinte – sem sombra de dúvidas – cometeu uma série de falhas e equívocos em sua escrituração, as quais todavia não revelam de maneira evidente a prática de qualquer conduta dolosa e fraudulenta.

Sobre as quantias depositadas em sua conta corrente para as quais não houve explicação ou comprovação da origem, cumpre destacar também ser necessária a devida demonstração da conduta dolosa, nos termos do que estabelece a Súmula CARF nº 25, cujo os efeitos são inclusive vinculantes, veja-se:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses

dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

No caso, não nos parece que a fiscalização tenha se desincumbido de tal ônus, pois muito embora os equívocos e as falhas cometidas pelo contribuinte tenham tornado a sua contabilidade imprestável para a apuração do lucro e o cálculo dos tributos devidos, não nos restou inequivocamente demonstrado que todo esse descuido isso tenha ocorrido de maneira intencional a fraudar o fisco.

Logo, não merece prosperar na presente autuação a multa de ofício aplicada sob a forma qualificada no percentual de 150%.

Face ao exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para determinar a reunião dos valores autuados no auto de infração, os quais haviam sido separados em processos administrativos distintos, bem como para cancelar a multa de ofício qualificada de 150%.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo