



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12571.720198/2012-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.847 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de abril de 2024
Recorrente RODOPRINCE TRANSPORTES RODOVIARIOS EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. PRESENÇA DE DOLO. Configurada a ação dolosa do contribuinte no cometimento da infração, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I do CTN.
MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO SISTEMÁTICA E REITERADA. CONDUTA INESCUSÁVEL. A prática sistemática de omissão de receitas, incorrendo em erro particularmente inescusável, traz à evidência o objetivo de ocultar da fiscalização o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa de ofício qualificada.

LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO NÃO APRESENTADA. O imposto será determinado com base nos critérios do Lucro Arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa. Inteligência do art. 530, III, do RIR/1999.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. CSLL, PIS E COFINS. Aplicam-se aos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e Cofins) as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em decorrência de sua íntima relação de causa e efeitos, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. Súmula CARF 59.

Recurso Voluntário a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e negar provimento ao recurso, mantendo integralmente a decisão recorrida e os Autos de Infração para: i) não acatar as preliminares suscitadas; b) afastar a pretendida nulidade da ação fiscal; c) manter a exação fiscal, com incidência de multa qualificada, reduzindo, todavia, ex officio, os percentuais e os correspondentes valores das multas de ofício qualificada de 150% para 100%, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Mateus Ciccone; Ricardo Piza Di Giovanni; Alessandro Bruno Macêdo Pinto; Alexandre Iabrudi Catunda; Jandir José Dalle Lucca; Maurício Novaes Ferreira

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 10/09/2012 para a constituição dos créditos tributários no valor total de R\$ 2.597.542,33, a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo o contribuinte foi intimado para apresentar os seguintes documentos: Livro Diário do ano calendário 2007; Livros Razão do ano calendário 2007; Livros de Entrada de Mercadorias dos anos calendário 2007; Livros de Saída de Mercadorias dos anos calendário 2007; Contratos Sociais e Alterações de todo período fiscalizado; Notas fiscais de venda de mercadorias (saídas), compras de matéria prima e insumos (entradas) e prestação de serviços; Documentos contábeis que sustentaram os lançamentos contábeis.

O contribuinte solicitou diversas prorrogações de prazo para apresentar referidos documentos, tendo sido entregue, no dia 17/10/2011, um CD-ROM com os lançamentos do livro diário da empresa, conforme exposto às fls. 37.

A fiscalização identificou, após analisar os demonstrativos contábeis, que, no período de três meses, foram realizados apenas dois lançamentos envolvendo a conta bancos,

revelando um descompasso do valor escriturado e a movimentação financeira e bancária e que o contribuinte, no período de 1º de janeiro de 2007 a 1º de abril de 2007 efetuou apenas seis lançamentos contábeis, classificando, segundo a fiscalização, que sua contabilidade é imprestável, nos termos do artigo 530, inciso II, do RIR/99, para aferir de forma integral e tempestiva a variação patrimonial e financeira, em afronta ao princípio contábil da oportunidade.

Diante disso procedeu-se ao arbitramento do lucro com base no artigo 42 da lei 9.430/96 o qual dispõe sobre a presunção de omissão de receitas relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada.

Com isso, por meio da análise dos créditos bancários contidos na planilha de fls. 44 a 105, sejam depósitos bancários, seja de transferências econômicas disponíveis (TED), a fiscalização apurou as receitas omitidas no valor total de R\$ 12.427.766,85.

Ato contínuo, constatada a omissão de receitas promoveu-se o lançamento de ofício para a constituição dos créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sendo aplicada a multa de ofício de 150% com base no artigo 44, I e § 1º da lei 9.430/96.

A Impugnação argumentou em sede de preliminar que teria ocorrido a extinção parcial dos créditos tributários pela homologação prevista no artigo 150, § 4º do CTN, pois não teria sido comprovado pelo Fisco o inadimplemento das obrigações tributárias de forma dolosa, fraudulenta ou simulada, fato que, além de afastar a aplicação da multa de 150%, ainda afastaria a aplicação do artigo 173, I do CTN e que não constaria no Relatório de Ação Fiscal e nem no auto de infração a demonstração da prática dos ilícitos de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da lei 4.502/64, que, nos termos do artigo 44, I e § 1º da lei 9.430/96, seria motivo para a qualificação da multa.

Afirmou a Impugnante que a Súmula 14 do CARF estabelece que a simples omissão de receitas não é fato bastante para caracterizar tais ilícitos e que tal súmula seria de observância obrigatória pela Receita federal, conforme o disposto no artigo 72 e § 2º do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

Argumentou que uma vez que fora o impugnante notificado das infrações em 28/09/2012, estariam extintos os créditos tributários ocorridos até 28/09/2007 e que o lançamento seria nulo pela i) ausência de autorização expressa para a utilização dos extratos bancários e/ou demonstração de como os mesmos foram obtidos e porque ii) os extratos bancários, os demonstrativos contábeis e o MPF não foram anexados aos autos.

Afirmou a Impugnante que o artigo 9º do Decreto 70.235/72, em consonância com o disposto no artigo 142 do CTN, exige do Fisco que se anexe aos autos todos os documentos nos quais se amparou para efetuar o lançamento e que os artigos 12, 25 e 38 do Decreto 7.574/2011 reiteram e ratificam esta exigência e que nenhum dos documentos fiscais deste lançamento (TIAF, relatório fiscal ou o auto de infração) demonstra como os extratos bancários do ano de 2007 foram obtidos.

Argumentou que o inciso V do § 3º do artigo 1º da LC 105/2001 dispõe que não há violação ao sigilo bancário na "revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados" e que o impugnante não teria autorizado a juntada dos extratos

bancários de forma que tais documentos não poderiam servir de lastro para o lançamento tributário ora impugnado.

Alegou a Impugnante que ainda que se entenda que a escrituração contábil apresentada seja imprestável, em homenagem ao princípio da verdade material, o impugnante teria o direito a refazer seus demonstrativos contábeis e apresentá-los durante o processo administrativo e até mesmo posteriormente, na esfera judicial, conforme previsto no artigo 148 do CTN e que de acordo com o artigo 281 do RIR/99 não há limite temporal para a prova a ser produzida, sendo muito relevante na apuração do PIS e da COFINS a prova pericial contábil para a determinação dos créditos apropriáveis no regime não cumulativo (o qual deve ser restabelecido com o retorno do lucro real).

Aduziu que caso não seja aceito o pedido de juntada posterior da escrituração contábil, ainda seria cabível pedido de perícia, nos termos do art. 16, IV do Decreto n.º 70.235/72.

Aduz ainda que não fora anexado o MPF – Mandado de Procedimento Fiscal, o que ensejaria também a nulidade do auto de infração e que os valores utilizados como base para a autuação não condizem com a realidade sendo superiores à movimentação efetivamente ocorrida, sendo que a única explicação, ao suposto excesso, seria que a autoridade fiscal considerou valores bancários que constituem transferências entre contas da própria impugnante (mesma titularidade), empréstimos bancários ou resgates de aplicações financeiras e que o auditor deveria ter investigado junto aos bancos a natureza de cada uma das transferências e DOCs, para concluir se os mesmos representam ou não novos ingressos no patrimônio do impugnante.

Alegou a Impugnação que o CARF possui entendimento no sentido de que a autoridade lançadora deve instruir os autos com provas ou relatórios das instituições financeiras para efeitos da CPMF, especialmente em casos como presente, onde a discrepância entre os valores alegados como omitidos e os valores da CPMF parecem ser relevantes.

O impugnante, com base no art. 16, IV e § 1º do Decreto n.º 70.235/72, solicitou a realização de diligências para que:

- *A própria Receita Federal junte aos autos um demonstrativo com os valores debitados mensalmente nas contas a título de CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira, de que trata a Lei n.º 9.311/96).*

- *Caso a Receita Federal não disponha dos valores da CPMF debitados de forma individualizada nas contas da impugnante, que sejam intimados os respectivos bancos, para que forneçam tais valores, em relação a todo o ano de 2007. Devendo ser desconsiderado da infração aquilo que exceder o montante que serviu de base de cálculo para a CPMF.*

- *Sejam intimados os gerentes das agências bancárias mencionadas na planilha de fls. 44-105 para que esclareçam quais créditos efetuados nas respectivas contas têm origem em: (a) transferências oriundas de outras contas de titularidade da própria impugnante; (b) resgates de aplicações financeiras e (c) empréstimos (operações de crédito) em favor da impugnante.*

Alternativamente, solicitou realização de diligências consistente em perícia contábil (nomeando perita específica) para atestar a idoneidade dos elementos contábeis e a possível identificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, afastando o arbitramento, com o conseqüente restabelecimento do regime não cumulativo para as contribuições ao PIS e COFINS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo formulado quesitos na defesa.

Segundo despacho de fls. 364, foi lavrado o processo de representação fiscal para fins penais (n.º 12571.720198/2012-06) que foi apensado ao presente (Termo de fls. 366) e retornado à DRJ para prosseguimento (despacho de fls. 367).

Por meio da Resolução 16-000482 (fls. 369 a 376) o processo foi baixado em diligência para que a autoridade fiscal procedesse a anexação, em arquivo impresso digitalizado:

(i) dos demonstrativos contábeis contidos no CD ROM entregue em 17/10/2011, em resposta à intimação n.º 18/2011;

(ii) do MPF;

(iii) dos extratos bancários que serviram de base para a elaboração da planilha de fls. 44 a 105, bem como para esclarecer se a obtenção dos referidos extratos bancários foram feitos pelo próprio contribuinte ou se foram obtidos por meio de RMF e também se havia sido possível identificar nos extratos bancários os créditos que tiveram origem em conta de mesma titularidade do autuado e se tais valores haviam sido desconsiderados na elaboração da planilha que serviu de base para a autuação.

No esclarecimento de fls. 1.520 a 1.522 a autoridade fiscal afirmou que por meio da intimação 283/2012, recebida pelo autuado em 31/05/2012, mais de cem dias antes da autuação (10/09/2012), foi dada toda a oportunidade para que o mesmo se manifestasse acerca dos depósitos bancários e que foram juntados todos os documentos solicitados na Resolução 16-000482.

O contribuinte foi intimado dos esclarecimentos acima em 17/10/2014 (fls. 1.527) e apresentou, em 07/11/2014, a manifestação complementar de fls. 1.531 a 1.535, alegando a anexação dos documentos confirma os argumentos no sentido de que o lançamento seria nulo em virtude do descumprimento do comando previsto no artigo 9º do Decreto 70.235/72 (na redação dada pela Lei 11.941/09) e pela preterição do direito de defesa, confirmados nos artigos 12, 25 e 38 do Decreto 7.574/2011 e que a instrução do processo constitui ônus ao Fisco no momento do lançamento por força do artigo 142 do CTN.

Afirmou que inda que fosse admitida a possibilidade de juntada extemporânea de documentos por parte do Fisco, deveria ser observado que a autoridade lançadora anexou os mesmos documentos, não havendo, no sentido entendimento, demonstração de que os depósitos bancários constituem renda tributável e nem de que os demonstrativos contábeis sejam considerados imprestáveis e que a falta de um relatório conclusivo impediu o exercício da ampla defesa e do contraditório, fulminando o lançamento de nulidade.

A DRJ manteve integralmente o crédito tributário apurado, bem como manteve integralmente a responsabilização solidária efetuada pelo fisco.

Após ciência do acórdão da DRJ em 22/12/2014, fl. 1.564, apresentou Recurso Voluntário em 20/01/2015, fls. 1.565 a 1.582 com os mesmos argumentos das impugnações.

Após transcorridos 4 meses da interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou petição avulsa de fls. 1588-1590 argumentando que “*enfim, conseguiu reunir a documentação necessária e ultimou a elaboração de seus demonstrativos contábeis, os quais são suficientes para demonstrar o efetivo valor de seus resultados tributáveis. Seguem anexas as cópias do balanço e da demonstração de resultado do exercício, em 31/12/2007. Conforme se vê, a DRE apresenta um lucro em 31/12/2007 no montante de R\$ 427.810.54, valor bem inferior ao arbitrado pela Receita Federal.*

Em face desses novos documentos a Recorrente pleiteou o retorno dos autos para a unidade de origem a fim de que ocorresse nova análise de documentação contábil.

Não fora apresentada contrarrazões pela PGFN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos regimentais, pelo que o recebo e dele conheço.

Trata-se de omissão de receita identificada por meio de conciliação de depósitos transferências bancárias, com arbitramento de lucro em face da ausência de apresentação de documentos ao Fisco e ausência de demonstração de origem de depósitos em conta corrente mesmo após intimação.

Preliminarmente, alegou a Recorrente nulidade do Auto de Infração. No entanto, não procedem quaisquer alegações de nulidades no presente caso.

Os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável

O Auto de Infração preencheu os requisitos de formalidade legais, especialmente os requisitos dispostos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como as exigências previstas no art. 142 do CTN.

Ademais, a autoridade fiscalizadora agiu nos termos do artigo 142 do CTN, abaixo transcrito:

*Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

No presente caso, a fiscalização identificou a matéria tributável dentro dos limites que determina a Lei Complementar, não havendo que se falar em incompetência.

A Recorrente também alegou ser nulo o lançamento porque não teria havido autorização expressa para a utilização dos extratos bancários e/ou demonstração de como os mesmos foram obtidos e também porque não foram anexados ao PAF os extratos bancários, os demonstrativos contábeis e o MPF. Todavia, conforme será demonstrado da fundamentação referente ao mérito a operação ocorreu dentro dos parâmetros legais.

Desta forma, devem ser afastadas as preliminares com relação ao procedimento de fiscalização e do Auto de Infração.

Preliminarmente, também alegou o Recorrente que seria o caso de reconhecimento de decadência, com base no § 4º do artigo 150 do CTN, isto porque, no seu entendimento, apesar do agravamento da multa, não ficou comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, de forma que, sendo o IRPJ um tributo submetido ao lançamento na modalidade por homologação, restaria afastada a aplicação do artigo 173, I do CTN.

Ocorre que, já adiantando o posicionamento do mérito, entendo que restou demonstrada a ocorrência de sonegação, prevista no inciso I, do artigo 71 da Lei 4.502/64, o que dá ensejo, não só ao agravamento da multa, mas também à contagem do prazo decadencial pelo disposto no artigo 173, I do CTN. Afasto, portanto, a preliminar de decadência.

DO MÉRITO

Com relação ao mérito, a Recorrente alegou ausência de provas quanto às receitas omitidas e sobre depósitos bancários de origem não comprovada. Argumentou também que fora violado o sigilo bancário e que o STF teria consolidado o entendimento de que a quebra do sigilo bancário somente pode ser efetuada com autorização do Poder Judiciário ou do contribuinte.

O Recorrente defende que foi incorreta a quebra de sigilo bancário pela RFB, sem prévia ordem judicial e que a não anexação dos extratos bancários, dos demonstrativos contábeis e do MPF prejudicou o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Ocorre que, conforme bem narrado pelo DRJ, não fora prejudicado o exercício da ampla defesa e do contraditório, pois não existiu dúvidas quanto aos valores em debate.

Por outro lado, o Recorrente teve diversas oportunidades para apresentar a documentação necessária, seja na fase de fiscalização, seja na fase julgamento, tanto que a Resolução que converteu o julgamento em diligência teve por escopo não só complementar a instrução processual, mas também a possibilidade de verificação de todo o descrito no Relatório

de Ação Fiscal elaborado pela autoridade lançadora. Todavia, não houve produção de novas provas ou de quaisquer outros elementos que já não tivessem sido utilizados como base para a efetivação do lançamento.

Ademais, a fiscalização baseou-se também nas movimentações bancárias dentro dos limites que lhe permite o ordenamento jurídico.

Ora, o STF, em 24 de fevereiro de 2016, concluiu o julgamento que reconheceu a constitucionalidade da Lei Complementar n.º 105/2001, a qual permitiu a transferência dos dados protegidos pelo sigilo bancário diretamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Logo, agiu corretamente a fiscalização ao solicitar as informações bancárias às respectivas instituições.

Ato contínuo, conforme já mencionado, a identificação de omissão de receitas ocorreu a partir da apuração de depósitos bancários realizados nas contas bancárias da Recorrente, cuja origem/natureza não foi regularmente comprovada, apesar de regulamente intimadas e reintimadas. Isso durante todo o curso da ação fiscal, o que configura omissão de receita por presunção legal, sendo, portanto, necessária a aplicação do artigo 42 da Lei 9.430/96 o qual dispõe que:

*“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.*

No mesmo sentido dispunha na época dos fatos o artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999, Decreto n.º 3.000, de 1999) e uma vez que o Recorrente não cumpriu referidos dispositivos legais, se faz necessário que o Fisco presuma, até prova em contrário, a ser produzida pelo contribuinte, a ocorrência de omissão de receitas ou de rendimentos.

Ademais, a empresa fiscalizada declarou à Receita Federal valores ínfimos de sua receita total e não ofereceram à tributação as receitas apuradas detalhadamente pela Fiscalização, decorrentes de omissão proveniente da não comprovação da origem dos depósitos apurados em suas contas bancárias.

Destarte, entendo que deve ser aplicado no presente caso a Súmula n.º 26 do CARF abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Apenas para reforçar o entendimento acima, oportuno destacar que elementos factuais existentes no Relatório de Ação Fiscal a fiscalização o qual relatou:

“A partir da primeira intimação a "fiscalizada", reiterou por diversas vezes a solicitação para prorrogação de prazo para que pudesse entregar os livros contábeis, com alegação de que não havia encerrado o fechamento do exercício, "devido a empresa ter

encontrado milhares de documentos de receitas e despesas que não tinham sido entregues a contabilidade".

(...) Diante da análise dos demonstrativos contábeis da "fiscalizada", e levando em conta que é obrigação de toda pessoa jurídica, manter livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, conforme os ditames legais, nos quais deve estar escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária, capaz de revelar a real situação financeira e econômica.

Constatai que a "fiscalizada" não contabilizou de forma correta a sua movimentação bancária e financeira. Conclusão disso, reside no fato de que, no período de três meses, apenas dois lançamentos envolvendo a conta bancos foram efetuados, revelando um descompasso do valor escriturado e a movimentação financeira e bancária.

A "fiscalizada", no período de 1º de janeiro de 2007 a 1º de abril de 2007 efetuou apenas seis lançamentos contábeis, revelando que sua contabilidade é imprestável, nos termos do artigo 530, inciso II, do RIR/99, para aferir de forma integral e tempestiva a variação patrimonial e financeira, em afronta ao princípio contábil da oportunidade, o qual preza o caráter cronológico do lançamento, pois leva em conta o momento em que devem ser registradas as variações patrimoniais.

Os registros contábeis devem ser feitos imediatamente e de forma integral, independentemente das causas que as originaram, contemplando os aspectos físicos e monetários. A integridade dos registros é de fundamental importância para a análise dos elementos patrimoniais, pois todos os fatos contábeis devem ser registrados, incluindo os fatos contábeis das filiais, sucursais e demais dependências de uma mesma entidade. Caso o registro seja referente a um fato futuro, o mesmo deve ser feito caso exista como provar o seu valor, em homenagem a prudência, controle e planejamento.

*Os vícios contábeis apurados demonstram a inobservância dos preceitos da legislação comercial e fiscal, não restou outra alternativa à fiscalização senão arbitrar o lucro. O lançamento do tributo deve se pautar com base de cálculo originária fornecida pelo contribuinte, regra matriz de incidência tributária. Em uma contabilidade com milhares de lançamentos, é altamente passível de erro, isso não significa, no entanto, que o erro em um ou mais lançamentos comprometa o valor probatório do conjunto, **porém em uma contabilidade em que no período de três meses, efetua-se apenas seis lançamentos contábeis, e nesse período teve movimentação financeira aproximada de R\$3.000.000,00 (três milhões de reais), fica impossível a autoridade fiscal chegar a uma base de cálculo confiável com respaldo nessa contabilidade.**"*

Portanto, a movimentação financeira mostrou-se, de fato, incompatível com os lançamentos contábeis efetuados pelo contribuinte. Por sua vez, a ausência de declaração de débitos na DCTF e as diversas intimações sem respostas ou esclarecimentos por parte do autuado (fls. 106 a 172) demonstraram sim o dolo de impedir/retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência dos fatos geradores dos tributos lançados, consubstanciados nas omissões de receita objeto das autuações.

E ainda, no Relatório de Ação Fiscal, a fiscalização constatou a presença de apenas seis lançamentos contábeis no período de 01/01/2007 a 01/04/2007, colacionando inclusive trecho do livro diário com os referidos registros, o que estaria incompatível com a sua movimentação bancária. O objetivo da diligência, neste quesito, conferiu os valores colacionados com aqueles constantes no CD-ROM entregue pelo contribuinte.

Após a apresentação do Recurso foi apresentado novos documentos. Ou seja, Após transcorridos 4 meses da interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou petição avulsa de fls. 1588-1590 argumentando que “*enfim, conseguiu reunir a documentação necessária e ultimou a elaboração de seus demonstrativos contábeis, os quais são suficientes para demonstrar o efetivo valor de seus resultados tributáveis. Seguem anexas as cópias do balanço e da demonstração de resultado do exercício, em 31/12/2007. Conforme se vê, a DRE apresenta um lucro em 31/12/2007 no montante de R\$ 427.810.54, valor bem inferior ao arbitrado pela Receita Federal.*

Em face desses novos documentos a Recorrente pleiteou o retorno dos autos para a unidade de origem a fim de que ocorresse nova análise de documentação contábil.

Todavia, referidos novos documentos não modificam o entendimento acima apresentado nos termos da Súmula 59 abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 59

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, a tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

DAS MULTAS

No presente caso a qualificação da multa foi aplicada pelo fisco tendo em vista "a inexistência de contabilidade eficaz e a **omissão expressiva de informações nas declarações fiscais** sobre as atividades da empresa, que configuram atos dolosos com vistas a dificultar o conhecimento dos fatos geradores do imposto de renda e contribuições e assim eximir a empresa do pagamento desses tributos”.

De fato, constata-se que, além da omissão em comento, o contribuinte praticou diversos atos no intuito de induzir o fisco a erro.

Nesse cenário, com relação à multa **qualificada**, o artigo 44, inciso I e § 1º da Lei 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da MP 351/07, dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

Já a Lei nº 4.502, de 1964, em seus artigos 71, 72 e 73, dispõe:

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

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

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

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

No presente caso não resta dúvida de que ocorreu sonegação em face de ações e omissões dolosas tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Ora, a movimentação financeira é incompatível com os lançamentos contábeis efetuados pelo contribuinte, a ausência de declaração de débitos na DCTF e as diversas intimações sem respostas ou esclarecimentos por parte do autuado (fls. 106 a 172) demonstram dolo de impedir/retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência dos fatos geradores dos tributos lançados, consubstanciados nas omissões de receita objeto das autuações.

Correta, portanto, a aplicação da multa em face da ausência de boa-fé do Recorrente, praticando ações efetivas para dificultar a identificação de seus atos lesivos ao patrimônio público, conjugados com omissões intencionais e estratégicas para dificultar a fiscalização em diversos momentos, de diversas maneiras, sendo ilógico permitir nesse momento de julgamento a juntada de novos documentos ou mesmo de realização de diligências.

Constatado tal cenário, a qualificação da multa é necessária, como realizado pela Fiscalização, pelo que deve ser mantido.

No entanto, cabe uma observação final que irá beneficiar o Recorrente em face de **alteração da legislação cuja aplicação se impõe ao presente caso.**

Verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
(...)

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º *Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)*

§ 4º *As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

§ 5º *Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei n.º 12.249, de 2010)*

I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei n.º 12.249, de 2010)

Note-se que o § 1º do *caput* do artigo 44 acima transcrito alterou o termo “duplicado” pelo termo “majorado” na seguinte disposição: “o percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será **majorado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964”, e na sequência apontou duas possibilidades para a majoração em seus incisos VI e VII:

*VI – **100%** (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)*

*VII – **150%** (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a **reincidência** do sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)*

Ou seja, a nova lei, através da inclusão do inciso VI acima, nas hipótese de ausência de reincidência, **reduziu a multa de 150% para 100%**. Isto porque a redação anterior dobrava automaticamente a multa de 75% (mencionada no *caput*), o que implicava na multa de 150%. A redação nova da lei não dobra mais automaticamente a multa de 75% e sim aponta a multa de 100% para os casos gerais (de não reincidência). Isto significa que a multa que antes poderia ser de 150% passou a ser de 100% para não reincidentes, deixando de dobrar automaticamente.

Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa qualificada resultará em 100% e não mais de duas vezes 75%.

Ocorre que no presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Consequentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Diante o exposto, voto por conhecer e NEGAR PROVIMENTO ao recurso, mantendo integralmente a decisão recorrida e mantendo o Auto de Infração, para: a) NÃO ACATAR as preliminares suscitadas; b) AFASTAR a pretendida nulidade da ação fiscal; c) MANTER a exação fiscal, com incidência de multa qualificada, reduzindo, todavia, de ofício, os percentuais e os correspondentes valores da multa de ofício qualificada para 100%, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei n.º 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei n.º 9.430/1996, mantendo integralmente os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni