



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.000106/2009-50
ACÓRDÃO	1202-001.559 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SEBO JALES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ANIMAIS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM IDENTIFICADA, MAS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96.

O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada, o que inclui não apenas o ônus da efetiva comprovação da origem dos recursos depositados, mas também o da comprovação do adequado oferecimento da respectiva receita à tributação, no caso de se tratar de receita tributável.

PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há vício de nulidade em ato administrativo que segue forma prescrita em lei. A decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou desrespeito à legislação fiscal, que necessita de comprovação nos autos.

ARBITRAMENTO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO PARA IDENTIFICAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. OCORRÊNCIA.

Constatada simulação que infirma a origem de todos os fatos registrados para identificação da movimentação bancária, revela-se imprestável a escrituração para fins de apuração da base tributável na sistemática do lucro real, sendo devido o arbitramento do lucro.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023.

É aplicável a multa de ofício qualificada naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de sonegação. É aplicável a

retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, negar provimento ao recurso voluntário e reduzir de ofício a multa qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra 14-31.197 - 1ª Turma da DRJIRPO 11 de outubro de 2010 que, ao apreciar a impugnação apresentada, entendeu, por unanimidade de votos, julgá-la parcialmente procedente.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado apurou-se que o contribuinte, nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, não manteve escrituração comercial e fiscal nos termos determinados pela legislação vigente, razão pela qual o lucro foi arbitrado. Em decorrência da constatação de que o contribuinte não comprovou a origem de diversos depósitos bancários, concluiu-se que houve omissão de receitas. Diante disso, foram lavrados os autos de

infração de IRPJ (fls. 960-969), PIS (fls. 979-983), COFINS (fls. 993-997) e CSLL (1010-1019).

Conforme descrito, no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 877-909, a ação fiscal foi desenvolvida no âmbito da chamada “Operação Grandes Lagos”, por meio da qual foi desbaratada uma organização criminosa criada para fraudar a administração tributária, por diversas formas. Houve determinação judicial para que todas as pessoas físicas e jurídicas envolvidas fossem fiscalizadas pela Receita Federal. Dentre as empresas envolvidas estavam a SEBO JALES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ANIMAIS LTDA (doravante apenas “SEBO JALES”), o FRIGOSUL - FRIGORÍFICO SUL LTDA (doravante apenas “FRIGOSUL”), a PANTANEIRA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES E DERIVADOS LTDA (doravante apenas “PANTANEIRA”) e a MS ALIANÇA CARNES E DERIVADOS LTDA (doravante apenas “MS ALIANÇA”).

As ações fiscais realizadas nas empresas MS ALIANÇA e PANTANEIRA foram encerradas, concluindo-se que estas empresas eram “laranjas” da FRIGOSUL, de modo que todas as vendas feitas por aquelas foram tributadas em autos de infração lavrados em nome desta. A SEBO JALES, à época da fiscalização, era controlada pela FRIGOSUL, com 95% do seu capital social.

Intimada a apresentar a relação das contas bancárias utilizadas nos anos de 2004, 2005 e 2006, a SEBO JALES informou que utilizava apenas as contas-correntes 21.383-7 e 35.510-0 mantidas junto ao Banco Bradesco e a contracorrente 13-004820-1 mantida junto ao Banco Santander. Ocorre que a quebra do sigilo bancário do contribuinte permitiu que a autoridade tivesse conhecimento de nada menos que outras 16 contas bancárias utilizadas pelo contribuinte e não contabilizadas.

Por diversas vezes, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem de depósitos e de pagamentos constantes dos extratos bancários obtidos junto às instituições financeiras. Em suas respostas, o contribuinte recorreu a evasivas, como: “temos a esclarecer, conforme antes já informado em outros questionamentos, que dado o fato da Operação Grandes Lagos, grande parte da documentação da intimada acabou por se extraviar, razão pela qual não conseguimos determinar a origem dos valores apontados no Anexo fornecido”; “Por esta razão estamos ainda impossibilitados de refazer a escrituração conforme determinado”; “Apesar dos esforços empenhados, não nos está sendo possível atender a todos os requeridos, considerando que os documentos necessários encontram-se extraviados”; “Vem deixar consignado que não obstante a tolerância e atenção dispensada ela ARFB, infelizmente não foi possível no prazo prorrogado, conseguir levantar os dados requeridos, o que, não obstante, continuar a serem levantados”.

Além da falta de contabilização de contas bancárias e da existência de depósitos bancários de origem não comprovada, as diligências realizadas pela autoridade autuante flagraram a existência de “caixa dois” na SEBO JALES. Com efeito, diversos elementos de prova foram colhidos junto a ela e a outras empresas do

chamado “Grupo Fuga”, que tem como empresa-mãe a FUGA COUROS S/A, estabelecida no município de Marau-RS e é composto por várias outras empresas, a saber: FUGA PARTICIPAÇÕES, ROSALINE COMERCIAL »CORPORATION, FUGA COURO JALES LTDA, FUGA COUROS HIDROLÂNDIA, CURTUME ALTO URUGUAI, SEBO JALES, SEBO MARIENSE, SEBO TANGARA, AGROPECUÁRIA FUGA, FRIGOSUL, MS ALIANÇA e PANTANEIRA.

Na residência do Sr. André Benedetti, gerente da FUGA COUROS HIDROLÂNDIA, a Polícia Federal apreendeu diversas planilhas contendo o “caixa dois geral” das empresas do Grupo Fuga. Apreendeu-se, ainda, planilhas contendo demonstrativo de apuração de resultado das empresas do grupo, nas quais há coluna intitulada “1001” contendo as informações relativas ao “caixa dois”.

São reveladores, ademais, os discos rígidos de computador e os documentos apreendidos pela polícia Federal nas sedes da FUGA COUROS JALES e da SEBO JALES. Constatou-se que há planilhas nos mesmos moldes daquelas apreendidas na residência do Sr. André Benedetti. Dos discos rígidos foram extraídos documentos denominados “Investimentos”, com identificação da SEBO JALES. Nestes documentos, os valores indicados na coluna “1001” correspondem a pagamentos efetuados “por fora” em investimentos realizados pela SEBO JALES. Esse fato foi confirmado em diversas diligências realizadas junto às contrapartes nos negócios.

Diante da prova de que o contribuinte manteve contas bancárias sem contabilização e da existência de “caixa dois”, concluiu a autoridade autuante que a escrituração apresentada estava imprestável para a apuração dos tributos devidos, razão pela qual não restou outra alternativa senão o arbitramento do lucro. O lucro foi arbitrado com base na receita bruta conhecida, na qual foram computados os depósitos bancários de origem não comprovada foram reputadas receitas omitidas, com base no art. 42 da Lei 9.430/1996, e os valores constantes das DIPJS apresentadas para os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, bem como as DACONs dos anos de 2005 e 2006.

Sobre os créditos tributários lançados a partir das receitas omitidas apuradas com base nos depósitos bancários de origem não comprovada foi aplicada multa qualificada (150%), pois foi comprovada a conduta dolosa do contribuinte ao ocultar da Receita Federal diversas contas bancárias, manter “caixa dois” e apresentar declarações com valores totalmente incompatíveis com sua receita bruta.

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1022-1047, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

Não houve tempo suficiente para levantar os dados necessários à comprovação da origem dos depósitos bancários. É descabida a determinação para que o contribuinte efetue a contabilização de supostas contas bancárias não registradas. Não houve a suposta omissão de receitas, protestando o contribuinte pela juntada posterior de documentos e pela produção de provas.

Diversos valores computados como receitas omitidas apuradas a partir de créditos bancários de origem não comprovada representam mera movimentação entre contas da empresa, autênticas transferências de mesma titularidade. Estes valores devem ser excluídos da tributação, conforme determina o art. 42, § 3º, I, da Lei 9.430/1996. Traz o contribuinte uma relação de depósitos, com a respectiva justificação de origem.

A infração a que se refere a autoridade autuante nos autos de infração lavrados é a omissão de receitas apuradas a partir de depósitos bancários de origem não comprovado. Tendo concluído que houve omissão de receitas, equivocou-se a autoridade autuante ao arbitrar o lucro para os anos de 2004 e 2006, pois, nos termos do art. 24 da Lei 9.249/1995, verificada a omissão de receita, deve o Fisco determinar o valor do imposto de renda e do adicional de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão. Não há receita omitida escriturada. Se a receita que o Fisco entendeu ter constado na movimentação bancária sob foco estivesse escriturada, não seria receita omitida. A receita omitida, portanto, deve ser tributada consoante a mesma sistemática de apuração adotada pelo contribuinte. Não há que se falar em arbitramento nessa hipótese. A autoridade autuante ratificou os valores que a empresa, por meio de sua escrituração contábil, havia adotado como base de receita bruta. Apenas agravou-lhe a tributação pela utilização do coeficiente majorado do arbitramento. A ratificação dos valores escriturados é incompatível com o arbitramento do lucro, que tem como pressuposto a desclassificação da escrita. Cita julgados administrativos em abono a sua tese.

Tendo em vista que a ciência dos autos de infração ocorreu apenas em 18/02/2009, conclui-se que houve decadência do direito de lançar o PIS e a COFINS para o mês de janeiro de 2004, já que o prazo decadencial destas exações é de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Não é aplicável ao caso o art. 173, I, do CTN, já que a multa qualificada aplicada é descabida.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes já firmou o entendimento de que “qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de ofício, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos”. A legislação autoriza o acesso da Receita Federal aos dados relativos às contas bancárias dos contribuintes, de modo que o depósito de valores não pode ser caracterizado como artilagem empregado para impedir que o Fisco conheça os fatos. Haveria intuito de fraude se fosse constatada a utilização de contas de terceiros, por exemplo, mas não foi isso que ocorreu. Não houve prova do dolo.

Por fim, pede o cancelamento dos autos de infração lavrados.

Por meio do Despacho nº 7/2009, desta 1ª Turma da DRJ/RPO, os autos foram encaminhados à DRF/SÃO JOSÉ DO RIO PRETO a fim de que fosse realizada

diligência para verificar se os valores indicados pelo contribuinte efetivamente correspondem a transferências entre contas de mesma titularidade.

No “Relatório de Diligência” de fls. 1284, a autoridade reconheceu que diversos créditos nas contas bancárias do contribuinte são transferências provenientes de outras contas dele. Há, porém, alguns depósitos bancários cuja origem não foi reputada comprovada, pelas seguintes razões:

1- Quanto aos depósitos constatados no Banco Bradesco, Agência 1263, conta 57140, nos dias 03/01/2005 e 17/01/2005, respectivamente nos valores de R\$ 250.446,71 e R\$ 1.280.000,00, o contribuinte alegou que se trata de encerramento da conta 57.140-7 e transferência do saldo existente para a conta 60.584-0 do mesmo banco. Para comprovar a alegação, o contribuinte apresentou um extrato da conta 57.140-7, no qual consta uma retirada, em 30/12/2004, no valor de R\$ 1.910.446,71. Esta conta continuou sendo movimentada até 18/02/2005. O contribuinte apresentou, ainda, cópias de vários cheques administrativos do Bradesco para provar a origem dos depósitos. Para provar o depósito de R\$ 250.446,71, apresentou um cheque administrativo de R\$ 310.446,71. para provar o depósito de R\$ 1.280.000,00, apresentou quatro cheques administrativos, sendo três no valor de R\$ 320.000,00 e um no valor de R\$ 310.000,00, totalizando R\$ 1.270.000,00. Afirma a autoridade que, além das divergências entre os valores dos cheques administrativos e dos depósitos, não há qualquer indicação de que esses cheques tenham sido depositados nas contas bancárias do contribuinte;

2- No tocante ao depósito constatado no Banco Banespa, Agência 85, conta nº 48201, efetuado no dia 02/07/2004, no valor de R\$ 80.000,00, o contribuinte apresentou um espelho do cheque nº 901156, emitido em 02/07/2004, no valor de R\$ 60.000,00, alegando que houve um erro do banco no valor do depósito, erro este posteriormente estornado. Apresentou, cópia dos extratos das suas contas bancárias, nos quais se verifica que, na conta nº 0001'300,4820_1 do Banco Banespa, há um depósito no valor de R\$ 80.000,00 e uma transferência para conta do mesmo titular no valor de R\$ 20.000,00. Conclui a autoridade que não foi comprovado o alegado estorno, de modo que o espelho do cheque nº 901156 não pode ser reputado prova do depósito;

3- Há vários depósitos bancários cujos históricos indicam que o crédito foi feito por meio de cheque compensado. O contribuinte apresentou os extratos bancários em que constam débitos de cheques compensados nos mesmos valores. A autoridade intimou o contribuinte a apresentar cópias dos cheques a fim de certificar-se de que os cheques debitados são os mesmos que foram creditados em suas próprias contas. O contribuinte apresentou cópias de vários cheques, deixando de apresentar a prova dos seguintes depósitos: a) Banco do Brasil, Agência 411, conta 1 1411, em 04/10/2004, no valor de R\$ 35.000,00; b) Banco Bradesco, Agência 526, conta 32820, em 04/01/2006, no valor de R\$ 41.824,00; c) Banco Santander Meridional, Agência 85, conta 50051, em

01/02/2006, no valor de R\$ 30.000,00; 4- Quanto ao depósito constatado no Banco Bradesco, Agência 526, conta 32820, efetuado no dia 25/01/2006, no valor de R\$ 30.000,00, com o histórico "TRANSF ENTRE AGENC DINH" o contribuinte alega que se trata de transferência de recursos provenientes da conta 64.034-4, também mantida no Banco Bradesco. Para provar sua alegação, apresentou extrato da conta 64.034-4, no qual consta, para a mesma data, uma retirada no mesmo valor, com o histórico "REC RETIR. MESMA TITUL.". A autoridade afirma que, para a prova do alegado, seria necessária a apresentação de cópia do recibo de retirada contendo os dados da conta bancária para a qual o recurso foi direcionado.

5- Ao final, a autoridade excluiu da tributação os depósitos bancários cuja origem foi reputada comprovada e elaborou os demonstrativos de fls. 1274-1283 nos quais foi refeita a apuração dos tributos devidos.

Intimado a manifestar-se acerca das conclusões da diligência, o contribuinte protocolizou a petição de fls. 1293-1296, na qual alega, em suma, que:

1- do total de depósitos bancários cuja origem foi indicada e provada na impugnação, a autoridade responsável pela diligência considerou não comprovado o total de R\$ 1.747.270,71. Reitera o contribuinte tudo o quando alegou na peça impugnatória, reafirmando sua discordância com o lançamento;

2- Quanto ao depósito constatado no Banco Banespa, Agência 85, conta nº 48201, efetuado no dia 02/07/2004, no valor de R\$ 80.000,00, o contribuinte afirma que houve equívoco bancário e que tal erro se comprova pelo simultâneo débito de R\$ 20.000,00. Na conta de origem dos recursos depositados, houve unicamente um débito de R\$ 60.000,00, que é o valor correto e que correspondem ao cheque 0901156, origem da transferência entre contas;

3- Quanto ao depósito constatado no Banco Bradesco, Agência 1263, conta 57140, no dia 17/01/2005, no valor de R\$ 1.280.000,00, o contribuinte afirma que fez a prova possível. Demonstrou ter encerrado a conta 57.140-7, desta sacando R\$ 1.910.446,71, e, deste valor, depositou RS 1.280.000,00 na conta 60.584-0 do mesmo banco, numa transação em moeda corrente que se explica pelo fato de ser entre contas do mesmo banco. Exigir mais comprovação do que isso é exigir prova do impossível.

Por fim, reitera os argumentos já trazidos na impugnação, requerendo que seja dado provimento ao recurso?! Mediante o Despacho nº 4/2010 (fls. 1316-1318), desta 1ª Turma da DRJIRPO, os autos foram encaminhados novamente à DRF/SÃO JOSÉ DO RIO PRETO para que a instituição financeira fosse intimada a apresentar as fitas-detalhe do caixa no qual foram as seguintes operações:

1- saque, em 30/12/2004, no valor de R\$ 1.910.446,71;

2- aquisição dos cinco cheques administrativos cujas cópias foram anexadas às fls. 1303-1312; 3- depósito, em 03/01/2005, no valor de R\$ 250.446,71; 4- depósito, em 17/01/2005, no valor de R\$ 1.280.000,00. De posse das fitas-detalhe referidas

solicitou-se verificar se efetivamente os recursos relativos ao saque, em 30/12/2004, no valor de R\$ 1.910.446,71, foram utilizados na aquisição dos cheques administrativos referidos e os valores de tais cheques administrativos são efetivamente a origem dos depósitos na conta do contribuinte, nos valores de R\$ 250.446,71 e de R\$ 1.280.000,00, respectivamente nos dias 03/01/2005 e 17/01/2005.

Os autos retomaram à DRJ/RPO com o despacho de fls. 1320-1321, no qual se esclarece que não é possível expedir Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF em cumprimento de diligência, razão pela qual não há como atender à solicitação.

Na sequência, foi proferido o acórdão recorrido, que julgou procedente em parte a impugnação para retificar os cálculos apresentados pela autoridade responsável pela diligência às fls. 1274-1283, especificamente no tocante aos fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre de 2006 para o IRPJ e a CSLL e ao mês de janeiro de 2006 para o PIS e a COFINS, nos termos dos demonstrativos que seguiram no Acórdão, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004, 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - OMISSÃO DE RECEITAS - TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS DO MESMO TITULAR - MULTA QUALIFICADA

Na falta de comprovação da origem de depósitos bancários, presume-se que houve omissão de receitas, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/1996. Não se aplica a presunção quando ficar comprovada a ocorrência de transferência de valores entre contas bancárias do mesmo titular. É cabível a aplicação de multa qualificada (150%) quando comprovada a ocorrência de dolo pela manutenção de contas bancárias fora da escrituração contábil e pela ocorrência de “caixa dois”.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004, 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004, 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005, 30/04/2005, 31/05/2005, 30/06/2005, 31/07/2005, 31/08/2005, 30/09/2005, 31/10/2005, 30/11/2005, 31/12/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/07/2006, 31/08/2006, 30/09/2006, 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

DECADÊNCIA - AUTO REFLEXO

A contagem do prazo decadencial, quando constatada a ocorrência de dolo, rege-se pela regra inscrita no art. 173, I, do CTN. Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2004, 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004, 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005, 30/04/2005, 31/05/2005, 30/06/2005, 31/07/2005, 31/08/2005, 30/09/2005, 31/10/2005, 30/11/2005, 31/12/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/07/2006, 31/08/2006, 30/09/2006, 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

DECADÊNCIA - AUTO REFLEXO

A contagem do prazo decadencial, quando constatada a ocorrência de dolo, rege-se pela regra inscrita no art. 173, I, do CTN. Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformada, a recorrente apresentou Recurso Voluntário arguindo, em suma que:

9. A empresa fez a prova possível – demonstrou ter encerrado a conta 57.140-7 do Bradesco, desta sacando R\$ 1.910.446,71 e, deste valor, depositando R\$ 1.280.000,00 na conta 60.584-0 do mesmo banco (doc. 2) – numa transação em moeda corrente que se explica pelo fato de ser entre contas do mesmo banco. Exigir mais comprovação do que isto é exigir prova impossível, especialmente considerado o fato de já se terem transcorridos mais de cinco anos do fato.

10. Assim, reiterando e ratificando todos os argumentos e provas trazidos por ocasião da Impugnação e aduzindo mais estes, torna-se a requerer o integral provimento àquela, por ser de justiça.

EM CONCLUSÃO

Pelo exposto, quer pela preliminar, quer pelo mérito, se apresenta nulo o lançamento, o que fica requerido que seja declarado por esse Colegiado Administrativo.

É o relatório.

VOTO

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Conselheiro Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

Demais disso, conforme já analisado anteriormente, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

NULIDADE

Além dos argumentos de mérito, o recorrente argui nulidade ao sustentar que o ônus da prova seria do fisco no caso em apreço, isso porque a tese da fiscalização deveria ser comprovada por ela própria no seio de suas alegações no conceito de que o ônus da prova é de quem alega, razão pela qual pede a subsistência do lançamento seja pela nulidade, seja pelo mérito.

Não assiste razão ao recorrente.

A priori, não antevejo qualquer questão que enseje nulidade, uma vez que preservados o direito de ampla defesa, contraditório, também foi resguardada a legitimidade e competência do agente público que promoveu o lançamento, bem como pela exata identificação dos tipos legais abordados nos autos.

Portanto, no presente processo não há qualquer hipótese de nulidade legal prevista no art. 59 e/ou art. 10 do Decreto 70235/72.

Destaco ainda, que o ônus da prova será uma questão abordada no presente voto que implicará na própria análise de mérito em si, razão pela qual rejeito de plano a nulidade suscitada pelo recorrente.

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Inicialmente, conforme já relatado, o propósito recursal reside na irresignação do recorrente quanto a constatação fiscal em que (...) *apurou-se que o contribuinte, nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, não manteve escrituração comercial e fiscal nos termos determinados pela legislação vigente, razão pela qual o lucro foi arbitrado. Em decorrência da constatação de que o contribuinte não comprovou a origem de diversos depósitos bancários, concluiu-se que houve omissão de receitas. Diante disso, foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 960-969), PIS (fls. 979-983), COFINS (fls. 993-997) e CSLL (1010-1019).*

A liquidação dos valores em razão de cada tributo foi assim resumida pelo contribuinte, reproduzo para melhor entendimento:

Tributo	Valor
Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	2.197.975,60
PIS	687.875,01
COFINS	3.174.811,11
Contribuição Social s/ Lucro Líquido (CSLL)	806.512,83
Total	6.867.174,55

Segundo o TVF, em apertada síntese, *intimada a apresentar a relação das contas bancárias utilizadas nos anos de 2004, 2005 e 2006, a SEBO JALES informou que utilizava apenas as contas-correntes 21.383-7 e 35.510-0 mantidas junto ao Banco Bradesco e a conta corrente 13-004820-1 mantida junto ao Banco Santander. Ocorre que a quebra do sigilo bancário do contribuinte permitiu que a autoridade tivesse conhecimento de nada menos que outras 16 contas*

bancárias utilizadas pelo contribuinte e não contabilizadas. Portanto, segue as infrações apuradas no TVF, *in verbis*:

TVF

No dia 29-12-2009 o fiscalizado apresentou na Agência da Receita Federal de Jales (fls.238), a resposta à intimação acima, informando possuir apenas três contas correntes bancárias, a seguir relacionadas:

Banco Bradesco - Ag. Jales-SP - cc 21 .383-7;

Banco Bradesco - Ag. Várzea Grande-MT - cc 35.510-0;

Banco Santander - Ag. Jales-SP - cc 13-004820-1.

(...)3 - DAS CONTAS BANCÁRIAS NAO CONTABILIZADAS

Apesar da informação prestada pelo fiscalizado, de possuir apenas três contas correntes bancárias. os bancos forneceram, com a devida ordem judicial, extratos bancários das seguintes contas:

BANCO	AG	C/C	PERÍODO MOVIMENTADO	SITUAÇÃO CONTÁBIL DA CONTA
Banespa	85	50051	05/08/2002 - 08/12/2005	Não contabilizada
Banespa	85	48201	02/01/2002 - 22/12/2005	contabilizada
Bradesco	0	21383	02/01/2002 - 30/12/2005	contabilizada
Bradesco	0	31500	28/06/2002 - 20/05/2004	Não contabilizada
Bradesco	0	32666	12/03/2003 - 29/12/2005	Não contabilizada
Bradesco	0	32444	02/01/2004 - 28/03/2005	Não contabilizada
Bradesco	1263	35510	02/01/2002 - 30/12/2005	Não contabilizada
Bradesco	1263	57140	05/01/2004 - 29/12/2005	Não contabilizada
Santander	85	48201	03/01/2006 - 29/12/2006	Não contabilizada
Santander	85	50051	04/01/2006 - 21/12/2006	Não contabilizada
Bradesco	526	21383	02/01/2006 - 29/12/2006	Não contabilizada
Bradesco	526	32666	06/01/2006 - 12/05/2006	Não contabilizada
Bradesco	526	32820	02/01/2006 - 28/12/2006	Não contabilizada
Bradesco	526	21383	10/01/2006 - 21/12/2006	Não contabilizada
Bradesco	526	32820	13/06/2006 - 19/06/2006	Não contabilizada
Bradesco	1263	35510	02/01/2006 - 29/12/2006	contabilizada
Bradesco	1263	60584	06/01/2006 - 06/01/2006	Não contabilizada
Bradesco	1263	64034	03/01/2006 - 28/12/2006	Não contabilizada
Bradesco	1263	64034	16/05/2006 - 07/12/2006	Não contabilizada

(...)3.1 - ANO-CALENDÁRIO DE 2004 a 2005

Com base em análise na contabilidade apresentada pela empresa e nas respostas do contribuinte às intimações abaixo comentadas, ficou comprovado que no ano calendário de 2003, o mesmo manteve no Banco Bradesco, na cidade de Jales a conta-corrente bancária nº 31.500, sem efetuar a devida escrituração em sua escrita contábil.

Nos anos-calendário de 2004 e 2005, além de continuar mantendo à margem de sua contabilidade a conta-corrente,31.500, constatamos a existência de outras

contas, também não contabilizadas, conforme relatado na Intimação do dia 07-01-2009 (fls. 240) e seu anexo único (fls. 241/272).

(...)Da análise das respostas apresentadas pelo fiscalizado, em relação ao TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL” (fls. 188) e “ANEXO ÚNICO” (fls. 197/215), que aponta conta bancária não contabilizada e solicita comprovação de depósito bancários efetuados nesta conta, o contribuinte optou por não atender à fiscalização, em relação aos depósitos citados nas contas correntes não contabilizadas nos anos-calendário de 2003 a 2005.

3.2 - ANO-CALENDÁRIO DE 2006

Também em relação ao ano calendário de 2006, ficou comprovado que o fiscalizado manteve à margem de sua escrita contábil diversas contas-correntes bancárias relacionadas na planilha no preâmbulo deste item, fato apurado conforme intimação e resposta abaixo:

(...)

Da análise das respostas apresentadas pelo fiscalizado, em relação ao TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL” (fls. 240) e “ANEXO ÚNICO” (fls. 241/272), que aponta contas bancárias não contabilizadas, solicita comprovação de depósito bancários efetuados nesta conta e a escrituração das contas-correntes não contabilizadas, o contribuinte optou por não atender à fiscalização, em relação aos depósitos citados nas contas correntes não contabilizadas nos anos-calendário de 2006.

Finalmente, cabe ressaltar que foram concedidos ao contribuinte amplos e suficientes prazos para esclarecimento de suas contas bancárias não contabilizadas. Entretanto, é natural que ele não consiga explicar a origem dos depósitos efetuados na conta mantida à parte da contabilidade, mesmo porque se tentasse esclarecer estas transações teria de abrir seu “caixa-dois” à fiscalização.

4 – DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS

Portanto, conforme relatado no item anterior, restou devidamente constatada a falta de contabilização de diversas contas bancárias, cujos valores, não comprovados, estão relacionadas nos Termos de Constatação e Intimação fiscal (fls. 224 e 240) com seus respectivos anexos (fls. 225/231 e 241/272).

(...)6 - INFRAÇÕES APURADAS

Os valores dos créditos efetuados nas contas bancárias não contabilizadas, cuja origem não foi comprovada, caracterizam-se como, OMISSÃO DE RECEITA, conforme previsto no artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000/99:

Art. 287. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não

comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

RECEITA JÁ TRIBUTADA

Primeiramente existe a base de cálculo do arbitramento, que é a receita bruta apurada pelo contribuinte em seus livros contábeis e fiscais, devidamente informados nas DIPJs. (fls. 277/371), DACONS. (fls. 373/400) e DCTFs. (fls. 403/410), sendo que dos valores apurados, para fins de tributação, serão deduzidos os valores já declarados e pagos pelo fiscalizado, não havendo reflexos na tributação do PIS/COFINS, conforme demonstrativo após o "item B" abaixo:

RECEITA OMITIDA

Em segundo lugar, temos omissão de receita, caracterizada pela não comprovação dos depósitos bancários realizados em contas não contabilizadas. Neste caso a tributação pelo regime do LUCRO ABRITRADO incidirá sobre o valor da omissão, havendo geração de reflexos do PIS/COFINS, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO VALORES EM R\$

MÊS/ANO	RECEITA DECLARADA (OBTIDA NOS LIVROS, DIPJ e DCTF)		RECEITA OMITIDA (transportada do "DEMONSTRATIVO Nº 01")
	RECEITA COM VENDAS	OUTRAS RECEITAS	
jan/04	1.235.600,00	5.882,70	4.221.039,57
fev/04	1.750.138,30	18.532,94	797.943,52
mar/04	1.907.706,20	7.664,63	814.364,55
soma 1º trim.	4.893.444,50	32.080,27	5.833.347,64
abr/04	1.675.709,60	5.755,59	1.263.367,34
mai/04	1.967.731,90	10.658,63	770.223,15
jun/04	1.939.807,95	15.499,08	820.402,96
soma 2º trim	5.583.249,45	31.913,30	2.853.993,45
jul/04	1.975.937,27	14.112,78	919.327,12
ago/04	2.011.656,80	71.135,39	824.204,22
set/04	1.659.150,65	12.577,94	911.873,79
soma 3º trim	5.646.744,72	97.826,11	2.655.405,13
out/04	1.828.478,40	12.342,95	954.493,18
nov/04	1.672.792,10	12.375,23	820.720,89
dez/04	1.795.383,10	15.192,00	629.872,14
soma 4º trim	5.296.653,60	39.910,18	2.405.086,21
SOMA DO ANO	21.420.092,27	201.729,86	13.747.832,43

OBS: nesta coluna foram consideradas as vendas declaradas (-) devoluções (conf. DIPJ pag. 30 ...)

jan/05		3.904.450,28
fev/05	OBS: Neste período o contribuinte já optou pelo regime tributário do LUCRO	314.832,81
mar/05	ARBITRADO, não havendo tributação em relação à receita declarada.	839.816,76
soma 1º trim.		5.059.099,85
abr/05		1.015.962,83
mai/05	OBS: Neste período o contribuinte já optou pelo regime tributário do LUCRO	313.708,21
jun/05	ARBITRADO, não havendo tributação em relação à receita declarada.	448.713,78
soma 2º trim		1.778.384,82
jul/05		575.705,52
ago/05	OBS: Neste período o contribuinte já optou pelo regime tributário do LUCRO	220.553,71
set/05	ARBITRADO, não havendo tributação em relação à receita declarada.	635.854,72
soma 3º trim		1.432.113,95
out/05		738.633,52
nov/05	OBS: Neste período o contribuinte já optou pelo regime tributário do LUCRO	610.838,23
dez/05	ARBITRADO, não havendo tributação em relação à receita declarada.	970.174,44
soma 4º trim		2.319.646,19
SOMA DO ANO		10.589.244,81

jan/06	1.011.177,30	54.798,58	1.159.116,77
fev/06	1.232.311,85	29.663,20	393.640,59
mar/06	2.093.232,25	42.867,32	348.427,84
soma 1º trim.	4.336.721,40	127.329,10	1.901.185,20
abr/06	1.228.234,60	35.682,45	637.775,51
mai/06	2.210.345,80	42.763,78	973.678,76
jun/06	1.928.130,74	46.136,64	663.554,29
soma 2º trim	5.366.711,14	124.582,87	2.275.008,56
jul/06	1.960.737,80	13.965,58	785.158,16
ago/06	2.100.685,00	28.450,79	820.777,87
set/06	2.544.910,95	39.983,11	657.935,95
soma 3º trim	6.606.333,75	82.399,48	2.263.871,98
out/06	2.917.582,31	45.631,12	823.663,24
nov/06	2.151.321,40	74.242,09	748.912,29
dez/06	1.999.932,30	46.413,29	3.132.444,40
soma 4º trim	7.068.836,01	166.286,50	4.705.019,93
SOMA DO ANO	23.378.602,30	500.597,95	11.145.085,67

Cabe ressaltar que os tributos declarados nas DCTF (Fls. 403/410) foram devidamente aproveitados como abatimentos no Auto de Infração.

8 - ARBITRAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

A - DA BASE LEGAL

A base legal para o arbitramento do lucro tributável é o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000/99 (RIR-99), conforme artigos abaixo transcritos:

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá às disposições previstas neste Subtítulo.

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

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

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária;

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único). (Grifamos)

Conforme relatado anteriormente, com indicação das respectivas provas, tornou-se obrigatório a apuração do lucro tributável da fiscalizada pelo sistema do ARBITRAMENTO, porque a mesma manteve em seu nome CONTA BANCÁRIA NÃO CONTABILIZADA, assim como foi constatada a existência de movimentação financeira não contabilizada, o chamado "CAIXA DOIS", ficando assim imprestável, para fins fiscais, sua contabilidade apresentada ao fisco.

(...)

B - DA BASE DE CÁLCULO DO ARBITRAMENTO (RECEITA CONHECIDA)

O cálculo do lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, é definido pelo artigo 532 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000/99 (RIR-99), conforme artigos abaixo transcritos:

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação

dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Apesar da referência ao art. 519, na verdade o acréscimo de vinte por cento deve ser aplicado, como regra geral, sobre o percentual determinado no artigo 518 do RIR (8%), abaixo transcrito:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Ou seja, o lucro arbitrado, no presente caso, será determinado pela aplicação do percentual de 9,6% sobre a receita bruta conhecida (8% acrescido de 20%).

Para identificar as receitas bruta, que estão detalhadas nas planilhas anexas, citadas no item 7-B deste Termo, utilizamos dois critérios:

B-1 - RECEITA DECLARADA (multa de 75%):

Foram considerados os valores constantes das DECLARAÇÕES DE INFORMAÇÕES ECONOMICAS FISCAIS - DIPJ, apresentadas pela empresa pelo regime do Lucro Real, ano-calendário 2004 (fls. 277/347), Lucro Arbitrado em 2005 (fls. 348/360) e Lucro Presumido em 2006 (fls. 361/371), assim como nos DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - DACON, referentes a 2005 (fls. 373/376) e 2006 (fls. 377/400), que foram validados por amostragem com relação aos livros contábeis/fiscais, ressaltando que os tributos apurados na DIPJ estão devidamente declarados na DCTF (Fls. 403/410) e foram aproveitados como abatimentos no Auto de Infração.

B-2 - RECEITA OMITIDA (multa de 150%):

O valor da receita omitida, tem como base os créditos bancários nas contas correntes bancárias não contabilizadas (excluídas as transferências entre contas da mesma titularidade) e originaram-se das planilhas denominadas "ANEXO ÚNICO" (fls. 225/231 e 241/212).

A recorrente, por sua vez, se insurge contra as conclusões do TVF, do lançamento e do Acórdão recorrido da DRJ nos seguintes termos, *in verbis*:

(...)

8. Assim se manifestou o julgador diante da colocação da Recorrente em sede de impugnação quando afirmou:

“ 17. Afastada qualquer dúvida sobre a natureza da infração – omissão de receitas –, conclui-se que a **apuração dos tributos foi efetuada de maneira irreparavelmente equivocada, porque baseada em indevido arbitramento de lucro nos anos de 2004 e 2006.**

18. Tal conclusão deflui automaticamente da simples leitura da legislação. Desde 01.01.1996, nos termos do art. 24 da Lei nº. 9.249/1995 (matriz legal do art. 288 do RIR/1999), verificada a omissão de receita, o Fisco deve determinar o valor do Imposto de Renda e do adicional a serem lançados **de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.** Veja-se o que diz o RIR/1999, ao incorporar a regra do diploma legal de regência:

“Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).” [grifamos]

19. Não existe “receita omitida escriturada”. Por isso, é descabida a conclusão de que a escrituração da Impugnante teria que incorporar os créditos bancários que o Fisco afirma não terem sido explicados, sob pena de arbitramento. Ora, há algum sentido lógico em exigir escrituração de receita omitida, se a receita que o Fisco entendeu ter constado na movimentação bancária sob foco estivesse escriturada não seria receita omitida?!

20. É por isso que o dispositivo do RIR/99 (art. 288) manda que seja tributada **qualquer omissão de receita** de acordo com o regime de tributação adotado pela empresa no período. Se a infratora foi tributada com base no lucro ^{real}, assim será tributada receita eventualmente omitida. Se ela optou pelo lucro presumido, esta deve ser a forma de tributação de valores omitidos. Não se cogita de arbitramento. Não é o caso!

21. Não é por outra razão que o autuante teve grande dificuldade para justificar o arbitramento, inclusive mencionando jurisprudência que só se aplica para lucro real e, mesmo assim, não se refere à omissão de receitas” .

(...)

(a) apresentou, a Recorrente, os extratos bancários envolvendo os valores questionados;

(b) os extratos eram a prova cabível possível, tanto que, quando revisado o lançamento de ofício, os extratos são os documentos exigidos pelo FISCO;

~~(c) a conta foi encerrada em 30/11/04, que dizer, parou de ser acionada com depósitos, ficando claro que compensações posteriores ou cobertura eventuais de cheques emitidos para compensação pós-data não poderiam deixar de ser atendidos;~~

(d) constitui-se um acinte, que merece meditação, o não atendimento pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL / SÃO JOSÉ DO RIO PRETO. Não se justifica a negativa em atender a determinação do órgão julgador, sob o pífio fundamento de: “... esclarece a autoridade que não é possível expedir *Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF em cumprimento de diligência, razão pela qual não há como atender a solicitação*”. Ou seja, o mesmo Fisco que não encontra barreiras para tributar, exigindo, prendendo, quebrando sigilo bancário, diante de um pedido de complemento de prova, por preciosismo da DRJ, **simplesmente não cumpre a determinação sob o inverídico fundamento buscado**. Então, senhor julgador primeiro, aplicar-se-ia o princípio estampado no art. 112 do CTN, quando menos;

(e) com respeito à afirmação: “*cabe ao contribuinte a prova da origem dos depósitos*”, e resta aplicar ao caso os princípios probatórios sempre esquecidos pelos julgadores de primeira instância, que só sabem argumentar em sentido genérico, referindo-se a artigos de lei, mas ignorando os princípios gerais que sustentam a norma ordinária quanto à sua validade.

Sendo assim, inafastável que a recorrente infringiu as normas de regência ao proceder intensa movimentação financeira em contas bancárias sem registro contábil, e mesmo após intimada afirmou deter apenas 3 contas bancárias em face das 16 descortinadas após a quebra do sigilo bancário, de forma que ficou caracterizado a intenção de esconder rendimentos do fisco, com o intuito aparente de se esquivar da incidência dos tributos.

Após este introito, passo a análise da matéria de mérito a ser analisada separadamente.

Omissão de receitas

Em relação ao presente tópico, cabe dizer que a presunção da ocorrência da “omissão de receitas”, originada da integralidade dos depósitos movimentados em conta de depósito, decorre de expressa previsão legal, contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

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.

Assim, uma vez que o contribuinte regularmente intimado, deixou de trazer a comprovação da origem dos depósitos bancários efetuados, mediante a apresentação da documentação hábil e idônea, a lei atribuiu que todos os valores creditados em conta de depósito sejam considerados omissão de receita, nos termos do que dispõe a lei e exatamente como fez a fiscalização.

A jurisprudência da CSRF no Acórdão nº 9101-004.693 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 17 de janeiro de 2020 também ilustra a questão a aplicação do art. 42, e distribuindo o ônus de comprovar a descaracterização da movimentação bancária detectada, bem como comprovar o seu oferecimento à tributação, cuja parte da ementa abaixo se transcreve:

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

Ano-calendário: 2005

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM IDENTIFICADA, MAS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96.

O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada, o que inclui não apenas o ônus da efetiva comprovação da origem dos recursos depositados, mas também o da comprovação do adequado oferecimento da respectiva receita à tributação, no caso de se tratar de receita tributável.

Assim, conforme já mencionado *a SEBO JALES informou que utilizava apenas as contas-correntes 21.383-7 e 35.510-0 mantidas junto ao Banco Bradesco e a conta corrente 13-004820-1 mantida junto ao Banco Santander. Ocorre que a quebra do sigilo bancário do contribuinte permitiu que a autoridade tivesse conhecimento de nada menos que outras 16 contas bancárias utilizadas pelo contribuinte e não contabilizadas, tal fato é incontroverso nos presentes autos.*

Cabe destacar ainda, que o acesso as informações relativas as movimentações bancárias quanto aos valores dos depósitos/créditos foram viabilizadas em função da autorização do Juízo da 1ª Vara da Justiça Federal de Jales- SP, nos autos do processo judicial nº 2007.61.24.000260-6, que deferiu a quebra do sigilo bancário da autuada e de diversas outras

peças jurídicas e físicas investigadas, envolvidas na chamada “Operação Grandes Lagos”, em face dos indícios da prática de crimes.

Portanto, quanto as receitas omitidas, segue a transcrição do TVF, *in verbis*:

RECEITA OMITIDA

Em segundo lugar, temos omissão de receita, caracterizada pela não comprovação dos depósitos bancários realizados em contas não contabilizadas. Neste caso a tributação pelo regime do LUCRO ABRITRADO incidirá sobre o valor da omissão, havendo geração de reflexos do PIS/COFINS, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO VALORES EM R\$

MÊS/ANO	RECEITA DECLARADA (OBTIDA NOS LIVROS, DIPJ e DCTF)		RECEITA OMITIDA (transportada do "DEMONSTRATIVO Nº 01")
	RECEITA COM VENDAS	OUTRAS RECEITAS	
jan/04	1.235.600,00	5.882,70	4.221.039,57
fev/04	1.750.138,30	18.532,94	797.943,52
mar/04	1.907.706,20	7.664,63	814.364,55
soma 1º trim.	4.893.444,50	32.080,27	5.833.347,64
abr/04	1.675.709,60	5.755,59	1.263.367,34
mai/04	1.967.731,90	10.658,63	770.223,15
jun/04	1.939.807,95	15.499,08	820.402,96
soma 2º trim	5.583.249,45	31.913,30	2.853.993,45
jul/04	1.975.937,27	14.112,78	919.327,12
ago/04	2.011.656,80	71.135,39	824.204,22
set/04	1.659.150,65	12.577,94	911.873,79
soma 3º trim	5.646.744,72	97.826,11	2.655.405,13
out/04	1.828.478,40	12.342,95	954.493,18
nov/04	1.672.792,10	12.375,23	820.720,89
dez/04	1.795.383,10	15.192,00	629.872,14
soma 4º trim	5.296.653,60	39.910,18	2.405.086,21
SOMA DO ANO	21.420.092,27	201.729,86	13.747.832,43

OBS: nesta coluna foram consideradas as vendas declaradas (-) devoluções (conf. DIPJ pag. 30 ...)

jan/05		3.904.450,28
fev/05	OBS: Neste período o contribuinte já optou pelo regime tributário do LUCRO	314.832,81
mar/05	ARBITRADO, não havendo tributação em relação à receita declarada.	839.816,76
soma 1º trim.		5.059.099,85
abr/05		1.015.962,83
mai/05	OBS: Neste período o contribuinte já optou pelo regime tributário do LUCRO	313.708,21
jun/05	ARBITRADO, não havendo tributação em relação à receita declarada.	448.713,78
soma 2º trim		1.778.384,82
jul/05		575.705,52
ago/05	OBS: Neste período o contribuinte já optou pelo regime tributário do LUCRO	220.553,71
set/05	ARBITRADO, não havendo tributação em relação à receita declarada.	635.854,72
soma 3º trim		1.432.113,95
out/05		738.633,52
nov/05	OBS: Neste período o contribuinte já optou pelo regime tributário do LUCRO	610.838,23
dez/05	ARBITRADO, não havendo tributação em relação à receita declarada.	970.174,44
soma 4º trim		2.319.646,19
SOMA DO ANO		10.589.244,81

jan/06	1.011.177,30	54.798,58	1.159.116,77
fev/06	1.232.311,85	29.663,20	393.640,59
mar/06	2.093.232,25	42.867,32	348.427,84
soma 1º trim.	4.336.721,40	127.329,10	1.901.185,20
abr/06	1.228.234,60	35.682,45	637.775,51
mai/06	2.210.345,80	42.763,78	973.678,76
jun/06	1.928.130,74	46.136,64	663.554,29
soma 2º trim	5.366.711,14	124.582,87	2.275.008,56
jul/06	1.960.737,80	13.965,58	785.158,16
ago/06	2.100.685,00	28.450,79	820.777,87
set/06	2.544.910,95	39.983,11	657.935,95
soma 3º trim	6.606.333,75	82.399,48	2.263.871,98
out/06	2.917.582,31	45.631,12	823.663,24
nov/06	2.151.321,40	74.242,09	748.912,29
dez/06	1.999.932,30	46.413,29	3.132.444,40
soma 4º trim	7.068.836,01	166.286,50	4.705.019,93
SOMA DO ANO	23.378.602,30	500.597,95	11.145.085,67

Cabe ressaltar que os tributos declarados nas DCTF (Fls. 403/410) foram devidamente aproveitados como abatimentos no Auto de Infração.

Assim, conforme o teor do Acórdão recorrido, (...)O fato é que foi amplamente demonstrado nos autos que o contribuinte mantinha contas bancárias não contabilizadas, movimentando nelas vultosos recursos, de modo que seria absurdo supor que tais recursos

transitaram por elas sem controle contábil por mero equívoco. - Mais que isso, foi demonstrado de modo flagrante que o contribuinte manteve “caixa dois”. Na residência do Sr. André Benedetti, gerente da FUGA COUROS HIDROLÂNDIA, a Polícia Federal apreendeu diversas planilhas contendo “caixa dois geral” das empresas do Grupo Fuga. Apreendeu-se, ainda, planilhas contendo demonstrativo de apuração de resultado das empresas do grupo, nas quais há coluna intitulada “1001” contendo as informações relativas ao “caixa dois”.

Desta feita, no que diz respeito aos depósitos em contas próprias, o Acórdão recorrido deve ser mantido na íntegra, isso porque o lastro probatório é consistente e demonstra que o recorrente agiu de forma deliberada para ocultar do fisco parte de suas operações, razão pela qual também transcrevo o excerto do *decisium a quo* para fazer parte dos fundamentos da presente decisão, *in verbis*:

No “Relatório de Diligência” de fls. 1284, a autoridade reconheceu que diversos créditos nas contas bancárias do contribuinte são transferências provenientes de outras contas dele. Há, porém, alguns depósitos bancários cuja origem não foi reputada comprovada, pelas seguintes razões:

1- Quanto aos depósitos constatados no Banco Bradesco, Agência 1263, conta 57140, nos dias 03/01/2005 e 17/01/2005, respectivamente nos valores de R\$ 250.446,71 e R\$ 1.280.000,00, O contribuinte alegou que se trata de encerramento da conta 57.140-7 e transferência do saldo existente para a conta 60.584-0 do mesmo banco. Para comprovar a alegação, o contribuinte apresentou um extrato da conta 57.140-7, no qual consta uma retirada, em 30/12/2004, no valor de R\$ 1.910.446,71. Esta conta continuou sendo movimentada até 18/02/2005. O contribuinte apresentou, ainda, cópias de vários cheques administrativos do Bradesco para provar a origem dos depósitos. Para provar o depósito de R\$ 250.446,71, apresentou um cheque administrativo de R\$ 310.446,71. para provar o depósito de R\$ 1.280.000,00, apresentou quatro cheques administrativos, sendo três no valor de R\$ 320.000,00 e um no valor de R\$ 310.000,00, totalizando R\$ 1.270.000,00. Afirmo a autoridade que, além das divergências entre os valores dos cheques administrativos e dos depósitos, não há qualquer indicação de que esses cheques tenham sido depositados nas contas bancárias do contribuinte;

2- No tocante ao depósito constatado no Banco Banespa, Agência 85, conta nº 48201, efetuado no dia 02/07/2004, no valor de R\$ 80.000,00, o contribuinte apresentou um espelho do cheque nº 901156, emitido em 02/07/2004, no valor de R\$ 60.000,00, alegando que houve um erro do banco no valor do depósito, sendo este posteriormente estornado. Apresentou, cópia dos extratos das suas contas bancárias, nos quais se verifica que, na conta nº 000130048201 do Banco Banespa, há um depósito no valor de R\$ 80.000,00 e uma transferência para conta do mesmo titular no valor de R\$ 20.000,00. Conclui a autoridade que não

foi comprovado o alegado estorno, de modo que o espelho do cheque nº 901 156 não pode ser reputado prova do depósito;

3- Há vários depósitos bancários cujos históricos indicam que o crédito foi feito por meio de cheque compensado. O contribuinte apresentou os extratos bancários em que constam débitos de cheques compensados nos mesmos valores. A autoridade intimou o contribuinte a apresentar cópias dos cheques a fim de certificar-se de que os cheques debitados são os mesmos que foram creditados em suas próprias contas. O contribuinte apresentou cópias de vários cheques, deixando de apresentar a prova dos seguintes depósitos: a) Banco do Brasil, Agência 411, conta 11411, em 04/10/2004, no valor de R\$ 35.000,00; b) Banco Bradesco, Agência 526, conta 32820, em 04/01/2006, no valor de R\$ 41.824,00; c) Banco Santander Meridional, Agência 85, conta 50051, em 01/02/2006, no valor de R\$ 30.000,00; 4- Quanto ao depósito constatado no Banco Bradesco, Agência 526, conta 32820, efetuado no dia 25/01/2006, no valor de R\$ 30.000,00, com o histórico “TRANSF ENTRE AGENC D1N1-1” o contribuinte alega que se trata de transferência de recursos provenientes da conta 64.034-4, também mantida no Banco Bradesco. Para provar sua alegação, apresentou extrato da conta 64.034-4, no qual consta, para a mesma data, uma retirada no mesmo valor, com o histórico “REC. RETIR. MESMA TITUL”. A autoridade afirma que, para a prova do alegado, seria necessária a apresentação de cópia do recibo de retirada contendo os dados da conta bancária para a qual o recurso foi direcionado.

5- Ao final, a autoridade excluiu da tributação os depósitos bancários cuja origem foi reputada comprovada e elaborou os demonstrativos de fls. 1274-1283 nos quais foi refeita a apuração dos tributos devidos.

Intimado a manifestar-se acerca das conclusões da diligência, o contribuinte afirmou que reitera as alegações deduzidas na impugnação, acrescentando que, quanto ao depósito constatado no Banco Banespa, Agência 85, conta nº 48201, efetuado no dia 02/07/2004, no valor de R\$ 80.000,00, houve equívoco bancário e que tal erro se comprova pelo simultâneo débito de R\$ 20.000,00. Na conta de origem dos recursos depositados, houve unicamente um débito de R\$ 60.000,00, que é o valor correto e que correspondem ao cheque 0901 156, origem da transferência entre contas.

A alegação não procede, já que o contribuinte pretende prová-la mediante a apresentação de cópia dos extratos das suas contas bancárias, nos quais se verifica que, na conta nº 000130048201 do Banco Banespa, há um depósito no valor de R\$ 80.000,00 e uma transferência para conta do mesmo titular no valor de R\$ 20.000,00. Esta transferência, evidentemente, não é um estorno de um equívoco bancário. Esses valores foram transferidos a outra conta do mesmo titular, de modo que o crédito de R\$ 80.000,00 não pode ter por origem o cheque 0901156, cujo valor é de R\$ 60.000,00.

No tocante ao depósito constatado no Banco Bradesco, Agência 1263, conta 57140, no dia 17/01/2005, no valor de R\$ 1.280.000,00, o contribuinte afirma que fez a prova possível. Demonstrou ter encerrado a conta 57.140-7, desta sacando R\$ 1.910.446,71, e, deste valor, depositou R\$ 1.280.000,00 na conta 60.584-0 do mesmo banco, numa transação em moeda corrente que se explica pelo fato de ser entre contas do mesmo banco. Conclui que exigir mais comprovação do que isso é exigir prova do impossível.

Esta alegação evidentemente não procede, já que o depósito de R\$ 1.280.000,00 ocorreu na própria conta 57.140-7. Esta conta, contrariamente ao alegado pelo contribuinte, não foi encerrada 30/12/2004. Pelo contrário, continuou sendo movimentada até 18/02/2005.

Tendo em vista os cheques administrativos que o contribuinte afirma que foram adquiridos com os recursos do saque de R\$ 1.910.446,71, ocorrido nesta mesma conta em 30/12/2004, e que, segundo alega, são a origem dos depósitos de R\$ 250.446,71 e de R\$ 1.280.000,00, efetuados também nesta conta, respectivamente em 03/01/2005 e em 17/01/2005, os autos foram encaminhados à DRF/SÃO JOSÉ DO RIO PRETO para que a instituição financeira fosse intimada a apresentar as fitas-detalhe do caixa. A partir desses documentos seria possível rastrear o percurso dos recursos, de modo a confirmar ou infirmar o alegado.

Ocorre que os autos retomaram à DRJ/RPO com o despacho de fls. 1320-1321, no qual se esclarece a autoridade que não é possível expedir Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF em cumprimento de diligência, razão pela qual não há como atender a solicitação.

Portanto, não é possível concluir que, de fato, os recursos provenientes do saque de R\$ 1.910.446,71, ocorrido na conta 57.140-7, em 30/12/2004, foram utilizados na aquisição dos cheques administrativos do Banco Bradesco e estes cheques, posteriormente, foram a fonte dos depósitos de R\$ 250.446,71 e de R\$ 1.280.000,00, efetuados também na referida conta, respectivamente em 03/01/2005 e em 17/01/2005.

É importante registrar que, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/1996, cabe ao contribuinte a prova da origem dos depósitos bancários, caso contrário presume-se que os valores correspondem a receitas omitidas. Na situação ora sob análise, poderia o contribuinte obter junto à instituição financeira a confirmação de que a versão por ele trazida confere com a realidade. Quando da realização da diligência que resultou no reconhecimento de que realmente vários dos créditos bancários correspondiam a meras transferências entre contas do contribuinte, este foi intimado a comprovar a origem dos créditos de R\$ 250.446,71 e de R\$ 1.280.000,00, efetuados na conta 57.140-7. Limitou-se a apresentar cópias dos extratos bancários e dos cheques administrativos. A partir desses documentos, é possível afirmar apenas que existe a possibilidade de que os cheques administrativos são a origem dos créditos, mas não há certeza sobre isto suficiente para acolher a alegação, sobretudo tendo em conta que há divergências

entre os valores dos cheques administrativos e dos depósitos cuja origem se quer provar. Além disso, bastaria ao contribuinte dirigir-se à instituição financeira para obter a confirmação de sua versão. Assim, devem ser mantidos os créditos tributários lançados sobre tais valores.

Não se pode perder de vista que, não obstante a falta de contabilização de contas bancárias e da existência de depósitos bancários de origem não comprovada, a fiscalização constatou “caixa dois” na SEBO JALES, mediante elementos de prova que foram colhidos junto a ela e a outras empresas do chamado “Grupo Fuga”. Vale transcrever ainda, outro trecho do Acórdão que afirma, *in verbis*:

São reveladores, ademais, os discos rígidos de computador e os documentos apreendidos pela polícia Federal nas sedes da FUGA COUROS JALES e da SEBO JALES. Constatou-se que há planilhas nos mesmos moldes daquelas apreendidas na residência do Sr. André Benedetti. Dos discos rígidos foram extraídos documentos denominados “Investimentos”, com identificação da SEBO JALES. Nestes documentos, os valores indicados na coluna “1001” correspondem a pagamentos efetuados “por fora” em investimentos realizados pela SEBO JALES. Esse fato foi confirmado em diversas diligências realizadas junto às contrapartes nos negócios.

Diante da prova de que o contribuinte manteve contas bancárias sem contabilização e da existência de “caixa dois”, concluiu a autoridade autuante que a escrituração apresentada estava imprestável para a apuração dos tributos devidos, razão pela qual não restou outra alternativa senão o arbitramento do lucro. O lucro foi arbitrado com base na receita bruta conhecida, na qual foram computados os depósitos bancários de origem não comprovada foram reputadas receitas omitidas, com base no art. 42 da Lei 9.430/1996, e os valores constantes das DIPJS apresentadas para os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, bem como as DACONs dos anos de 2005 e 2006.

Por fim, convém destacar que as contas, cujos depósitos serviram de base para a autuação, foram mantidas totalmente à margem da escrituração e não se afigurava apenas alguns poucos depósitos nelas efetuados. A justificativa apresentada de que tais valores eram controlados mediante registros na conta caixa e que os documentos eventualmente se extraviaram, destoa de forma antagônica ao conjunto probatório acostado aos autos que concluiu que a recorrente mantinha parte considerável da sua atuação à margem dos registros formais, sem a comprovação individual dos depósitos.

Arbitramento do lucro

No que diz respeito ao arbitramento do lucro é certo que este deve ser mantido.

A defesa se insurge contra o arbitramento do lucro alegando a necessidade da aplicação do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, o qual menciona a hipótese de que ao ser verificada a omissão de receitas o Fisco deveria determinar o valor do imposto de renda a ser lançado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração que corresponder à omissão, no caso, o lucro presumido.

Nesse diapasão, o recorrente sustentou na impugnação e no Recurso Voluntário, *in verbis*:

“que a autoridade autuante equivocou-se ao arbitrar o lucro para os anos de 2004 e 2006, pois, nos termos do art. 24 da Lei 9.249/1995, verificada a omissão de receita, deve o Fisco determinar o valor do imposto de renda e do adicional de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão. Sustenta que não há receita omitida escriturada e que, se a receita que o Fisco entendeu ter constado na movimentação bancária sob foco estivesse escriturada, não seria receita omitida. Conclui que a receita omitida deve ser tributada consoante a mesma sistemática de apuração por ele adotada, sendo descabido o arbitramento nessa hipótese. Aduz que a autoridade autuante ratificou os valores que a empresa, por meio de sua escrituração contábil, havia adotado como base de receita bruta, tendo apenas agravado a tributação pela utilização do coeficiente majorado do arbitramento. Assevera que a ratificação dos valores escriturados é incompatível com o arbitramento do lucro, que tem como pressuposto a desclassificação da escrita. Cita julgados administrativos em abono a sua tese.”

Assim, entendo irretocável a conclusão do Acórdão recorrido quando afirma que:

“A argumentação do contribuinte não procede. Conforme já referido anteriormente, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Ademais, a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido que não mantenha escrituração contábil nos termos da legislação comercial deve escriturar Livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Finalmente, 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.

É certo que a interpretação da legislação deve ser feita de forma sistemática. O art. 530, inciso II, “a” do RIR/99 estabelece que o imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando a escrituração, a que estiver obrigado o sujeito passivo, contiver vícios ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, *in verbis*:

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

(...)

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; (grifei)

Portanto, pela sistemática do lucro presumido, a atuada deveria possuir, ao menos, a escrituração de toda a movimentação financeira, inclusive bancária, no seu livro Caixa, consoante disposto no parágrafo único do art. 527 do RIR/99:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único). (destaquei)

Ressalta-se, portanto, que a tributação das receitas omitidas com base no lucro presumido ocorreria nas hipóteses que houvesse a constatação de algum erro ou equívoco nos registros efetuados, mas não na hipótese da falta de registro sistemática de conta bancária, o que torna a contabilidade viciada, imprestável para o cumprimento da sua finalidade.

Salienta-se ainda que antes de efetuar o lançamento fiscal com base no lucro arbitrado, tendo sido propiciado ao sujeito passivo todas as oportunidades para apresentação das justificativas, explicações e documentos, porém todas as tentativas não surtiram efeito.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Processo nº 10882.002868/2004-51, quando apreciou o Recurso Especial no Acórdão nº 9101-006.534 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 5 de abril de 2023, assim decidiu, *in verbis*:

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. CIRCUNSTÂNCIAS DISTINTAS DETERMINANTES DA DECISÃO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Se a divergência suscitada decorre de circunstância específica existente no recorrido e que não está presente no paradigma, não há como se estabelecer a divergência. Por outro lado, a discussão contida no paradigma sobre matéria de ordem pública, ainda que pudesse ter o condão de alterar o acórdão recorrido, caso tivesse sido analisada, necessitaria do expresse questionamento, por meio de embargos, da parte à quem aproveitaria. O essencial para a análise da caracterização da divergência, é saber como se conduziria o colegiado que proferiu o paradigma, diante da circunstância específica presente no acórdão recorrido e não o contrário, pois o que a recorrente busca é a uniformização do entendimento presente no paradigma.

ARBITRAMENTO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO PARA IDENTIFICAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. OCORRÊNCIA.

Constatada simulação que infirma a origem de todos os fatos registrados para identificação da movimentação bancária, revela-se imprestável a escrituração para fins de apuração da base tributável na sistemática do lucro real, sendo devido o arbitramento do lucro. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015)

Portanto, entendo que deva ser confirmado o arbitramento do lucro do autuado, como efetivamente efetuado pela fiscalização e atestado pelo acórdão recorrido.

Nesse contexto, a recorrente, inconformada com a decisão *a quo* sustentou em sede de Recurso Voluntário que o arbitramento foi realizado sobre a receita já anteriormente arbitrada. No entanto, conforme análise dos autos, o TVF demonstrou que não houve a duplicidade na cobrança, uma vez que ficou constatado que foram deduzidos valores já declarados e pagos pelo recorrente, não havendo reflexos na tributação de PIS/COFINS, *in verbis*:

RECEITA JÁ TRIBUTADA

Primeiramente existe a base de cálculo do arbitramento, que é a receita bruta apurada pelo contribuinte em seus livros contábeis e fiscais, devidamente

informados nas DIPJs. (fls. 277/371), DACONs. (fls. 373/400) e DCTFs. (fls. 403/410), **sendo que dos valores apurados, para fins de tributação, serão deduzidos os valores já declarados e pagos pelo fiscalizado, não havendo reflexos na tributação do PIS/COFINS, conforme demonstrativo após o "item B" abaixo:**

RECEITA OMITIDA

Em segundo lugar, temos omissão de receita, caracterizada pela não comprovação dos depósitos bancários realizados em contas não contabilizadas. Neste caso a tributação pelo regime do LUCRO ABRITRADO incidirá sobre o valor da omissão, havendo geração de reflexos do PIS/COFINS, conforme demonstrativo abaixo:

Cabe ressaltar que os tributos declarados nas DCTF (Fls. 403/410) foram devidamente aproveitados como abatimentos no Auto de Infração.

Por fim, vale esclarecer que o arbitramento do lucro não tem nenhuma característica de penalidade, mas é apenas uma das formas de se quantificar o lucro/renda tributável da pessoa jurídica, a teor do que dispõe o art. 44 do CTN, razão pela qual deve ser mantido o arbitramento.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

No que diz respeito a multa qualificada entendo por mantê-la pelos termos do Acórdão recorrido que considerou cabível a aplicação de multa qualificada (150%) quando comprovada a ocorrência de dolo pela manutenção de contas bancárias fora da escrituração contábil e pela ocorrência de “caixa dois”.

Destaca-se também que com o advento da *Lei 14.689/2023* trouxe a sua redução para 100% e, em função da Retroatividade Benigna” ainda que não tenha sido objeto de impugnação e, conseqüentemente, ela findou por não ser analisada pela decisão recorrida.

Por oportuno, esclarece-se que muito embora não tenha sido objeto de impugnação e de recurso voluntário, pode ser objeto de recurso voluntário e de conhecimento pelo CARF porque o art. 106 do CTN estabelece que:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, tendo ocorrido no curso deste processo alteração legislativa que comina penalidade mais benéfica aos Recorrente, havendo pendência de julgamento definitivo, deve a lei posterior ser aplicada.

Nesse sentido, como bem asseverado pelos recorrentes, percebe-se que a Lei 14.689/2023 conferiu nova redação ao art. 44, § 1º, VI, da Lei 9.430/1996, reduzindo o percentual da multa qualificada de 150% para 100%:

Art. 44 (...) § 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: (...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

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

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece a aplicação da lei mais benéfica em casos como o presente:

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, c, do CTN. (Acórdão 2401-011.443, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, J: 5/10/2023).

Isto posto, deve o recurso voluntário ser julgado parcialmente procedente para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade, e no mérito, nego-lhe provimento e reduzo de ofício a multa qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

Conselheiro - Relator