



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16004.720094/2017-93</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.866 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SMILE TRANSPORTES E TURISMO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no auto de infração que descreve com clareza a infração, os fatos geradores e a legislação aplicável, permitindo o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

A inexistência ou imprestabilidade da escrituração contábil (Livros Diário e Razão) impõe a apuração do IRPJ pela sistemática do Lucro Arbitrado, nos termos da legislação de regência. A presunção de omissão de receita decorrente da falta de escrituração, não elidida por prova documental inequívoca, autoriza a manutenção do lançamento (Súmula CARF nº 26).

REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Aplica-se a redução do percentual de multa qualificada em cumprimento ao princípio da legalidade.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. AFASTAMENTO. SÚMULA CARF Nº 96. A falta de atendimento a intimações para apresentação de livros e arquivos digitais, embora possa justificar o arbitramento do lucro, não enseja, por si só, o agravamento da multa de ofício previsto no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, conforme o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 96.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede

de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Recurso Voluntário Negado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade de lei, para afastar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para desagravar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Sala de Sessões, em 27 de março de 2026.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Alberto Pinto Souza Junior, Daniel Ribeiro Silva, Matheus Ferreira Azevedo, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP (DRJ), que negou provimento à impugnação aos Autos de Infração pela acusação de, nos exercícios de 2013 e 2014, ter omitido de receitas, com base em análise de extratos bancários que revelaram movimentações financeiras superiores a R\$ 30 milhões não declaradas na apuração de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Devido à não apresentação de documentação comercial e fiscal, bem como do Livro Caixa e da ECD, a autoridade fiscal procedeu ao arbitramento de lucros, nos termos do art. 148 do CTN e arts. 47 a 52 do RIR/2018, presumindo lucro bruto de 32% sobre as receitas arbitradas.

Em 30/03/2017, foram lavrados os Autos de Infração, com créditos tributários totais aproximados em R\$ 332.765,82 (incluindo principal, juros de mora e multas), distribuídos em DARF 2917 (IRPJ/CSLL, R\$ 135.026,50), entre outros.

As multas foram qualificadas em 225% (75% moratória, 112,5% agravada por não comparecimento e 150% por dolo, nos termos da Lei nº 8.137/1990 e arts. 44 e 116 do CTN).

As sócias foram responsabilizadas solidariamente, nos termos do art. 135 do CTN, por sua participação na gestão e omissão dolosa.

Como relatado na origem:

#### Contexto

1. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base nas disposições contidas no Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1.999, e no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, iniciei procedimento de Fiscalização junto ao contribuinte acima identificado, conforme determinações contidas no mencionado Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal -

Fiscalização (TDPF-F).

2. No curso dos trabalhos foram apurados os seguintes fatos relativos aos anos calendário de 2013 e 2014:

NÃO APRESENTAÇÃO À AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DOS DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. NÃO APRESENTAÇÃO DO LIVRO CAIXA/ECD.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. LANÇAMENTOS DE IRPJ, CSLL, COFINS E PIS.

INTRODUÇÃO 3. Por meio de Ofícios e cópias de documentos, a Justiça Eleitoral do Estado de São Paulo e o Ministério Público Federal informaram à Receita Federal do Brasil que a empresa SMILE TRANSPORTES E TURISMO LTDA., CNPJ: 05.564.404/0001-21, auferiu faturamento bruto acima de 1 milhão de reais em 2013, mas não apresentou declarações de renda da pessoa jurídica - fls. 02 a 184.

4. A SMILE TRANSPORTES E TURISMO LTDA., doravante denominada fiscalizada, com domicílio tributário em Paulínia/SP, tem como objeto social o transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, intermunicipal, interestadual e internacional (CNAE: 4929-9-02).

5. Seu quadro societário é composto por Paula Anely Sikansi, CPF: 150.368.278-13, assinando pela empresa, e Sueli Seixas Sikansi, CPF: 102.612.768-83 - fls. 186 a 197.

A AÇÃO FISCAL 6. Por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal datado de 09/09/2016, aviso de recebimento (AR) assinado em 14/09/2016, o contribuinte

foi cientificado sobre o início da ação fiscal e intimado a prestar esclarecimentos e apresentar documentos - fls. 198 a 202.

7. Expirado o prazo sem nenhuma manifestação ou resposta, por meio do Termo de Reintimação Fiscal datado de 10/10/2016, a fiscalizada foi reintimada a prestar esclarecimentos e apresentar documentos - fls. 203 a 207.

8. Expirado o prazo sem nenhuma manifestação ou resposta, entrei em contato telefônico com a fiscalizada. Fui atendido pelo Sr. Emerson de Jesus, cônjuge da sócia Paula, o qual informou que os documentos e esclarecimentos exigidos seriam apresentados “na próxima semana”.

9. Expirado o prazo, nenhum esclarecimento e nenhum documento foi apresentado.

10. Novamente entrei em contato telefônico com a fiscalizada e desta vez fui atendido pela sócia, Sra. Paula Anely Sikansi. Disse estar ciente da ação fiscal e que o Sr. Emerson de Jesus estaria providenciando os documentos para envio à RFB.

11. Expirado o prazo, nenhum esclarecimento e nenhum documento foi apresentado.

12. Nesse sentido, decorridos mais de sessenta dias sem nenhum contato e nenhuma resposta da fiscalizada, foi necessária a elaboração de Solicitação de Requisição de Movimentação Financeira, assinada em 17/11/2016 - fls. 208 a 219.

13. Com efeito, foram enviadas às instituições financeiras as Requisições sobre Movimentação Financeira (RMF) - fls. 220 a 222; 229 a 232.

14. O Banco do Brasil enviou a documentação exigida na RMF - fls. 227; 228 (com arquivos não pagináveis).

15. O HSBC enviou a documentação exigida na RMF - fl. 235 (com arquivos não pagináveis).

Obs. Arquivos não pagináveis é uma forma de anexação de arquivos digitais de diversos formatos no e-Processo.

16. De posse dessa documentação enviada pelas instituições financeiras, da análise dos extratos bancários, lançamentos nas contas correntes e consulta aos sistemas informatizados da RFB, ficou comprovada a seguinte movimentação financeira nos anos de 2013 e 2014:

BANCO	2013	2014
Banco do Brasil	1.712.629,09	9.970.876,40
HSBC	6.780.174,65	11.852.230,07
<b>TOTAL</b>	<b>8.492.803,74</b>	<b>21.823.106,47</b>

**SOMA DOS ANOS: 30.315.910,21**

17. Dos lançamentos nos extratos bancários, foram selecionados créditos/depósitos ingressados nas contas correntes da fiscalizada, expurgados os decorrentes de transferências entre contas de mesma titularidade.

18. Selecionados os créditos/depósitos bancários, por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 27/01/2017, a fiscalizada foi intimada a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes - fls. 238 a 262.

19. Expirado o prazo, nenhum esclarecimento e nenhum documento foi apresentado.

20. Da análise dos documentos e extratos bancários, também ficou constatado que a fiscalizada efetuou pagamentos e entregou recursos às sócias e a terceiros.

21. A par disso, por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 31/01/2017, a fiscalizada foi intimada a se manifestar sobre a causa dos pagamentos efetuados/recursos entregues às sócias, cujos valores foram debitados em suas contas correntes bancárias - fls. 263 a 271.

22. Expirado o prazo, nenhum esclarecimento e nenhum documento foi apresentado.

23. Por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 15/02/2017, a fiscalizada foi intimada a se manifestar sobre a causa dos pagamentos efetuados/recursos entregues a terceiros, cujos valores foram debitados em suas contas correntes bancárias - fls. 272 a 338.

24. Expirado o prazo, nenhum esclarecimento e nenhum documento foi apresentado.

25. Por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 23/02/2017, a sócia Paula Anely Sikansi foi intimada a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados/depositados nas contas correntes da fiscalizada, e a comprovar a causa dos pagamentos efetuados e recursos entregues às sócias e a terceiros, conforme lançamentos debitados nas contas correntes da fiscalizada - fls. 339 a 475.

26. Expirado o prazo, nenhum esclarecimento e nenhum documento foi apresentado.

27. Por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 23/02/2017, a sócia Sueli Seixas Sikansi foi intimada a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados/depositados nas contas correntes da fiscalizada, e a comprovar a causa dos pagamentos efetuados e recursos entregues às sócias e a terceiros, conforme lançamentos debitados nas contas correntes da fiscalizada - fls. 476 a 612.

28. Expirado o prazo, nenhum esclarecimento e nenhum documento foi apresentado.

## OS CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

29. A Lei nº 9.430/96 assim dispõe sobre omissão de receitas:

“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”.

30. A norma jurídica deixa claro que a não comprovação de valores creditados em conta mantida em instituição financeira caracteriza a omissão de receita. É a presunção da omissão de receitas, classificada pela doutrina como prova indireta.

31. Há duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (jure et de jure) e relativas (jures tantum).

32. As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido.

Já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

33. As presunções legais relativas provocam a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito.

34. A presunção legal de omissão de receitas com base nos depósitos bancários está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram nas contas correntes do contribuinte. Em outras palavras, com o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não conseguir comprovar a origem dos créditos depositados em sua conta bancária, não havendo, pois, a necessidade de o Fisco juntar qualquer outra prova.

35. Nessa esteira, em se tratando de tributação decorrente de presunção legal, cabe ao contribuinte, se pretende refutar a alegação de omissão de receitas feita pelo Fisco, comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta bancária. Comprovação hábil pressupõe correlacionar o fato alegado como origem e os depósitos, de maneira individualizada, com coincidência de datas e valores.

36. Em síntese, a Lei nº 9.430/96 (art. 42 e §§) operou uma significativa mudança no tratamento tributário conferido à movimentação bancária dos contribuintes de imposto de renda. Inverteu o ônus da prova ao atribuir ao contribuinte a obrigação de provar que valores creditados em sua conta bancária não se referem a receitas omitidas, sob pena de se sujeitar a autuação fiscal.

37. A jurisprudência diz que cabe ao contribuinte desfazer a presunção legal com documentação própria e individualizada que justifique os ingressos ocorridos em suas contas correntes de modo a garantir que os créditos/depósitos bancários não constituem fato gerador do tributo devido, haja vista que pela mencionada

presunção, a sua existência (créditos/depósitos bancários), desacompanhada da prova da operação que lhe deu origem espelha omissão de receitas, justificando-se sua tributação a esse título.

38. Conforme já relatado, por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 27/01/2017, a fiscalizada foi intimada a apresentar documentos, esclarecimentos, e comprovar a origem dos créditos/depósitos ingressados em suas contas bancárias.

39. Expirado o prazo, nenhum esclarecimento e nenhum documento foi apresentado.

40. Ensina Maria Rita Ferragut, no livro *Presunções no Direito Tributário*, editora dialética, ano de 2001, que não logrando a titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem receitas do contribuinte. Há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais, ou seja, o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é receita tributável.

41. Seguem abaixo algumas decisões sobre a matéria:

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. Deve também ser provado que a origem dos depósitos tem relação com operações com motivação econômica. OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Em face da legislação em vigor, a falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal, a imputação de omissão de receitas se sustenta sob as regras do lucro arbitrado, mostrando-se correto o procedimento da fiscalização que considerou os valores totais das presunções de omissões de receitas, depósitos bancários não justificados, como base para o arbitramento. CARF -Acórdão nº 1301-002.173 - Sessão de 24/01/2017.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA. Conforme art. 42 da Lei n. 9.430/96, será presumida a omissão de rendimentos toda a vez que o contribuinte, titular da conta bancária, após regular intimação, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em suas contas de depósito ou de investimento. Em tal técnica de apuração o fato conhecido é a existência de depósitos bancários, que denotam, a priori, acréscimo patrimonial. CARF - Acórdão nº 1201-001.515 - Sessão de 04/10/2016.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a

instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. CARF - Acórdão nº 1201-001.528 - Sessão de 06/10/2016.

ARBITRAMENTO DE LUCROS. Sujeita-se ao arbitramento de lucros o contribuinte que, validamente intimado, não apresentar à fiscalização os livros e documentos que compõem sua escrituração contábil. OMISSÃO DE RECEITAS -

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Presumem-se decorrentes de omissão de receita os valores depositados em conta bancária cuja origem não for comprovada mediante documentação hábil e idônea. CARF - Acórdão nº 1201-001.473 -

Sessão de 10/08/2016.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações. CARF - Acórdão nº 1301-002.124 - Sessão de 13/09/2016.

42. Nesse contexto, em face de a fiscalizada não ter comprovado, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos em suas contas correntes, com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430/96, por presunção legal, os valores foram considerados como omissão de receitas.

43. Nas planilhas EXCEL de fls. 236; 613 (com arquivos não pagináveis) estão detalhados os lançamentos bancários e os valores apurados pela autoridade tributária.

44. Os valores mensais apurados estão resumidos no quadro abaixo:

Mês/Ano	Omissão de Receitas (Presunção Legal)
jan/13	566.768,99
fev/13	437.996,61
mar/13	343.899,64
abr/13	221.677,04
mai/13	279.218,11
jun/13	358.145,22
jul/13	236.692,94
ago/13	529.963,48
set/13	516.173,87
out/13	966.537,33
nov/13	1.035.178,78
dez/13	1.610.949,25
jan/14	1.728.267,81
fev/14	636.716,10
mar/14	536.425,55
abr/14	975.534,52
mai/14	1.440.999,65
jun/14	2.172.302,41
jul/14	2.108.251,31
ago/14	1.262.163,59

Mês/Ano	Omissão de Receitas (Presunção Legal)
set/14	1.408.598,93
out/14	2.705.866,66
nov/14	810.309,04
dez/14	3.584.662,65
	26.473.299,48

O ARBITRAMENTO DO LUCRO Fls. 813 Mês/Ano Omissão de Receitas (Presunção Legal)

set/14 out/14 1.408.598,93 2.705.866,66 nov/14 dez/14 810.309,04 3.584.662,65  
26.473.299,48 45.Segundo o art. 44 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), a base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

46. Nesse sentido, as hipóteses que dão ensejo ao arbitramento do lucro estão elencadas no art. 47 da Lei nº 8.981/95. Na regulamentação da matéria, o Decreto nº 3.000/99 trata dessas hipóteses da seguinte forma:

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

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

47. Na obra “Estudos de Direito Tributário”, São Paulo, Saraiva, pp. 278-291, Rubens Gomes de Souza afirma que o lucro arbitrado é um sistema de coeficientes destinado a permitir a apuração do lucro real com a maior aproximação possível, quando tal apuração não seja viável pelo processo comum, isto é, através da contabilidade do contribuinte.

48. Alberto Xavier em “Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário”, Ed. Forense, 2002, adverte que quando a escrituração do contribuinte mostrar-se imprestável para apuração do lucro real, o recurso ao arbitramento do lucro é obrigatório e vinculado à Administração, que não pode tentar reconstruir analiticamente o lucro real. Este caráter obrigatório e vinculado decorre do princípio da segurança jurídica.

49. Em sua obra “Arbitramento do Lucro no Lançamento do Imposto de Renda”, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2006, pp. 131-132, Emerson Catureli ensina que

quanto ao inciso II do art. n° 47 da Lei n° 8.981/95, a respeito da movimentação financeira, o objetivo da norma foi atingir os vícios materiais na escrituração que faculta aos contribuintes optantes pelo lucro presumido, em lugar da escrituração contábil nos termos da legislação comercial, a manutenção apenas do Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

50. Este mesmo autor disserta que para esta classe de contribuinte os vícios na escrituração que impedem a identificação da movimentação financeira é causa suficiente para o arbitramento do lucro. De resto, é evidente que vícios dessa natureza impediriam, com mais razão, a apuração do lucro real, que envolve um sistema de controle muito mais complexo.

51. É relevante transcrever a Súmula do CARF n° 59, que trata da apresentação de livros e documentos:

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.

52. Seguem abaixo algumas Ementas sobre arbitramento do lucro:

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei n° 9.430/1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. Deve também ser provado que a origem dos depósitos tem relação com operações com motivação econômica.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Em face da legislação em vigor, a falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal, a imputação de omissão de receitas se sustenta sob as regras do lucro arbitrado, mostrando-se correto o procedimento da fiscalização que considerou os valores totais das presunções de omissões de receitas, depósitos bancários não justificados, como base para o arbitramento. CARF -Acórdão n° 1301-002.173 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária -Sessão de 24/01/2017.

OMISSÃO DE RECEITA. Constatada a obtenção de receitas de vendas e a apresentação da DIPJ, DCTF e Dacon com valores zerados e/ou inferiores àqueles efetivamente devidos no ano-calendário, configurada está a subtração de rendimentos à tributação. LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL.

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, apesar do prazo razoável concedido pelo Fisco para tanto, ensejam o arbitramento. CARF - Acórdão n° 1301-002.179 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 24/01/2017.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. Correta a exigência integralmente fundamentada no art. 42 da Lei nº 9.430/96 se o sujeito passivo não apresenta livros e documentos de sua escrituração e não prova a origem dos depósitos bancários mantidos em contas de sua titularidade. Ainda que presentes evidências de os depósitos bancários decorrerem do recebimento de cobrança ou de exportação, a imputação de omissão de receitas na data do depósito bancário e pelo valor nele expresso decorre da lei que estabelece a presunção. ARBITRAMENTO. A falta de apresentação de livros e documentos impõe o arbitramento dos livros ainda que o sujeito passivo seja optante pela sistemática do lucro presumido. MULTA QUALIFICADA. Provada a fraude, consistente na declaração reiterada de receitas ínfimas frente aos depósitos bancários provenientes de cobrança e câmbio em exportação, é aplicável a penalidade no percentual de 150%. CARF -

Acórdão nº 1302001.868 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 05/05/2016.

ARBITRAMENTO. NECESSIDADE DE INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA REGULARIZAR A ESCRITURAÇÃO. É correta a realização do arbitramento quando o contribuinte não apresenta os documentos e livros de sua escrituração fiscal após reiteradas intimações. A publicidade e o direito de petição devem ser compatibilizados com o dever de o contribuinte colaborar com a fiscalização, assim entendido como a obrigação de cumprimento dos deveres instrumentais estabelecidos pela legislação tributária, tal como o de manter e, quando solicitado, apresentar à fiscalização escrituração contábil regular. CARF - Acórdão nº 1103-001.177 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária - Sessão de 03/03/2015.

LUCRO ARBITRADO - NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS E DE LIVROS E DOCUMENTOS NECESSÁRIOS A APURAÇÃO DO LUCRO REAL - A não apresentação da declaração de rendimentos, bem assim dos livros e da documentação contábil e fiscal, apesar de reiteradas e sucessivas intimações, impossibilita ao fisco a apuração do lucro real, restando como única alternativa o arbitramento da base tributável. É inofensiva a posterior apresentação de livros e documentos, com intuito de mostrar base de cálculo menor que a apurada pelo fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-la adotado no tempo devido. 1º CC./1ª Câmara /Acórdão 101-95.056 em 17.06.2005. Publicado no DOU em 08.09.2005.

IRPJ - ARBITRAMENTO - NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES -

CABIMENTO. O imposto devido no decorrer do ano-calendário será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte deixar de apresentar a autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou apresentar escrituração em desacordo com a legislação comercial. CARF - Acórdão nº 1401-001.439 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 09/12/2015.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. RECEITA OPERACIONAL OMITIDA. VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA. Na circunstância de a Recorrente, que deixou de cumprir os preceptivos legais para exercer a opção pela tributação pelo lucro presumido, ao ser intimada reiteradamente na forma regulamentar e com a concessão de prazo razoável, não lograr apresentar os elementos da escrituração, o imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado. CARF - Acórdão nº 1202-001.143 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 06/05/2014.

ARBITRAMENTO. FALTA DE DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL IDÔNEAS. CABIMENTO. A mera apresentação de livros e documentos não possibilita uma apuração adequada dos tributos devidos, pois é necessário que os livros e documentos tenham sido validados conforme a legislação e que não tenham omissões e erros capazes de macular toda a apuração. CARF - Acórdão nº 1401-001.551 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 01/03/2016.

ARBITRAMENTO DE LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS. É cabível o arbitramento do lucro, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, quando não apresentados os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal solicitados durante a fase procedimental. CARF -

Acórdão nº 1401-001.375 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 04/02/2015.

53. Intimada e Reintimada várias vezes a apresentar documentos e a prestar esclarecimentos, a fiscalizada não se manifestou, não apresentou nenhum Livro/escrituração/documento. Desde o início da ação fiscal nunca prestou esclarecimentos e nunca apresentou documentos.

54. Os documentos enviados pela Justiça Estadual e pelo Ministério Público Federal revelaram que a fiscalizada efetuou diversas transações comerciais/prestação de serviços.

55. Por obrigação legal, deveria escriturar Livros, manter escrituração contábil/fiscal e conservar os documentos que serviram de suporte para suas operações e negócios.

56. Como se vê, não foi isso que ficou constatado no curso da ação fiscal.

Nenhuma manifestação, nenhum esclarecimento, nenhum documento foi apresentado.

57. Para ilustrar, seguem abaixo algumas observações importantes sobre a fiscalizada (fl. 615, com arquivos não pagináveis):

☐ Na soma dos anos, movimentou 30,3 milhões de reais em instituições financeiras; ☐ De acordo com pesquisas no sistema RENAVAM, possui 226 veículos registrados em seu nome (ônibus, vans e outros); ☐ Desde 01/01/2013, não recolhe nenhum centavo a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; ☐ Entregou DCTF somente do mês de dezembro de 2013, e zerada; ☐ Não entregou DCTF para o

ano-calendário de 2014;  Entregou DIPJ zerada para o ano-calendário de 2013;  Entregou ECF zerada para o ano-calendário de 2014;  Não transmitiu ao SPED a Escrituração Fiscal Digital e a Escrituração Contábil Digital (EFD e ECD);  Não apresentou Livro Caixa;  Não entregou DACON nem EFD Contribuições.

58. Cumpre esclarecer que apesar de ter sido conhecida, mediante prova indireta, por presunção, a receita omitida é exatamente a receita conhecida. A referendar tal interpretação, a jurisprudência administrativa é unânime acerca da compatibilidade entre a sistemática de tributação com base no lucro arbitrado e a presunção legal de omissão de receitas, construída a partir dos créditos/depósitos bancários sem comprovação da origem e não escriturados em Livro Caixa ou escrituração contábil.

59. Para efeitos de tributação, quando conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado das pessoas jurídicas deve ser determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados para a determinação do lucro presumido (art. 519 do Decreto nº 3.000/99), acrescidos de 20%, conforme determinações contidas nas Leis nº 9.249/95 e 9.430/96.

60. Por tais motivos, ficou caracterizada a presença de elementos suficientes para formar convicção, com o conseqüente arbitramento do lucro e composição da base de cálculo dos tributos.

#### A MULTA AGRAVADA

61. A Lei nº 9.430/96 assim dispõe sobre as multas nos lançamentos de ofício:

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)

§ 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) (Grifei)

62. Seguem abaixo Ementas sobre o agravamento da multa nos casos em que o contribuinte não presta esclarecimentos à autoridade tributária:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. CABIMENTO. Cabível a aplicação da multa agravada sempre que o contribuinte deixar de, nos prazos estipulados, prestar esclarecimentos em resposta a intimações da autoridade fiscal realizadas consoante o permissivo legal. Câmara Superior de Recursos Fiscais – 2ª Turma - Acórdão nº 9202-004.019 - Sessão de 11/05/2016.

MULTA AGRAVADA DE 225%. CABIMENTO. A existência de intimação específica para prestar esclarecimentos e a comprovação de embaraço à fiscalização enseja a aplicação da multa agravada. CARF - Acórdão nº 1201 001.458 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 07/07/2016.

a 63. Intimada e Reintimada várias vezes a apresentar documentos e a prestar esclarecimentos, fiscalizada não se manifestou, não apresentou Livro/escrituração/documento. Desde o início da ação fiscal nunca respondeu a nenhuma intimação.

64. Com efeito, por presunção legal, os créditos/depósitos bancários de origem não comprovada foram considerados como omissão de receitas e a multa de 75% foi aumentada de metade, resultando em 112,5% em face de a fiscalizada nunca ter prestado esclarecimentos e não ter respondido a nenhuma intimação.

CONCLUSÃO 65. Diante de todo o exposto, ficou comprovado que por presunção legal, a fiscalizada omitiu receitas no valor de 26,4 milhões de reais.

66. O lucro foi arbitrado e foram lançados de ofício IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

67. A multa foi agravada (75% aumentada de metade, 112,5%).

68. De acordo com as normas legais, foi necessária a formalização de três processos administrativos para controle dos créditos tributários:

☒ 16004.720094/2017-93 D (Presunção legal - IRPJ, CSLL, COFINS e PIS)

☒ 16004.720100/2017-11 D (Omissão de receitas das atividades - IRPJ, CSLL, COFINS e PIS)

☒ 16004.720097/2017-27 D (Pagamentos sem causa - IRRF).

69. A ação fiscal ateve-se exclusivamente aos períodos autorizados no TDPF-F, às verificações descritas neste Termo e em conformidade com o art. 10 do Decreto 70.235/72, ficando ressalvado o direito de a Fazenda Pública proceder a ulteriores verificações, e cobrar o que devido for, em razão de fatos e circunstâncias não conhecidos nesta oportunidade, em conformidade com a legislação em vigor.

70. Este Termo de Descrição dos Fatos é parte integrante dos Autos de Infração de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS (16004.720094/2017-93 D), lavrados em decorrência das infrações apuradas.

71. E, para constar e surtir os efeitos legais, assino digitalmente o presente Termo, o qual é parte integrante dos Autos de Infração, também assinados digitalmente,

cuja ciência e cópia do sujeito passivo se dará por via postal, mediante assinatura do Aviso de Recebimento (AR).

Em decorrência dos fundamentos fáticos e jurídicos acima descritos, foram lavrados os Autos de Infração ora em litígio (fls. 639/703), em que constituído o crédito tributário devido sobre a omissão de receitas apurada com base na falta de comprovação da origem/causa dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa.

Cientificada dos lançamentos, por via postal, em 06/04/2017 (fls. 712), a contribuinte, por intermédio de seu advogado e bastante procurador (cf. instrumento de mandato de fls. 741), solicitou a juntada da impugnação de fls. 215/234, em 08/05/2017, alegando em sua defesa as razões de fato e de direito a seguir sintetizadas.

Requer a realização de perícia técnica e nova diligências na contabilidade da Impugnante, e prossegue sobre a instrução probatória:

Também esclarece que está a empresa preparando o levantamento contábil de todo o período fiscalizado para demonstrar seu real movimento tributário, com base nos documentos fiscais hábeis e regulares de que dispõe, e que também serão apresentados, protestando por posterior e oportuna juntada aos autos de referido levantamento, bem como de outros documentos que se prestarem para.

No mérito, com base nos preceitos dos arts. 148 e 145 do CTN, assevera que a adoção do processo de arbitramento admitiria a devida impugnação por parte do sujeito passivo, bem como seu refazimento, caso demonstrada a sua inconsistência em face da documentação da empresa.

Professa ainda que os agentes fiscais deveriam, na atividade de lançamento, buscar a base de cálculo real, diligenciando na busca de elementos que permitissem a imputação, a partir de elementos fornecidos pelos sujeitos passivos ou terceiros.

Faz referência ao RESP 830837, no qual foi cancelado o lançamento, feito com base no lucro arbitrado, porque teria restado provado, por perícia judicial, que a exigência de tributo teria se feito de forma dissonante com a realidade da produção da empresa.

Colaciona também jurisprudência administrativa que teria afastado o arbitramento do lucro, decorrente da falta de apresentação de livros e documentos da escrituração, quando a pessoa jurídica apresentasse, em seu apelo, elementos bastantes para a adoção da tributação com base no lucro real ou presumido.

Questiona a determinação da base de cálculo com base em mera presunção, considerando a movimentação financeira da empresa, sem aprofundar a investigação para identificar o real movimento tributável da Impugnante, haja vista que sequer teria sido levantado o documentário fiscal disponível perante a

Prefeitura Municipal a qual a empresa está sujeita, no que tange ao ISS. E prossegue:

Ora, considerar apenas a movimentação financeira, e exclusivamente a coluna de “entradas”, para inferir seja sua somatória a receita efetivamente aferida carece de qualquer sentido lógico, não podendo subsistir ante sua evidente fragilidade.

Em seguida afirma a contradição entre o lançamento de IRPJ, com base no lucro arbitrado, e o lançamento de IRRF, por pagamento sem causa às sócias, nos seguintes termos:

Contraditoriamente às conclusões deste a auto, outro foi lavrado contra a impugnante, de nº 16004-720.097/2017-27, no qual acusa a empresa de ter presumidamente efetuado “pagamentos” às sócias e seus parentes decorrentes de transferências bancárias, e exigindo IRRF sobre tais supostos “pagamentos”.

Ora, se isso então fosse real, deveria a mesma autoridade lançadora ter considerado esses pagamentos para abater das supostas receitas que utilizou no seu levantamento efetuado neste auto e no outro relativo à receita “omitida”, de nº 16004-720.100/2017-11. É o que exige a lógica !

Como já alertado no início desta defesa, a empresa está providenciando a demonstração de sua efetiva receita no período, bem como as enormes despesas a que está submetida ante sua custosa atividade, que envolve um grande número de empregados e decorrentes encargos, bem como de custosa manutenção dos veículos que compõem sua frota, e que devem ser considerados para apuração do lucro tributável para fins do IRPJ e CSLL.

E assim passa a se justificar quanto à sua conduta no curso do procedimento fiscal:

Esclarece a impugnante que realmente não apresentou durante a fase preparatória deste lançamento nenhum documento nem esclarecimentos solicitados, primeiramente porque estranhou terem sido efetuados por autoridade não lotada no domicílio fiscal da empresa (por que de São José do Rio Preto e não de Campinas?), bem como por entender não estar obrigada a produzir prova contra si (o princípio da não autoincriminação, ou nemo tenetur se detegere), por se tratar de direito constitucionalmente assegurado (CF, artigo 5º, inciso LXIII).

O direito ao silêncio (direito de ficar calado), previsto constitucionalmente constitui somente uma parte do direito de não autoincriminação, pois como emanções naturais diretas desse direito temos:

a) o direito de não colaborar com a investigação ou a instrução criminal; b) o direito de não declarar contra si mesmo; c) o direito de não confessar; e d) o direito de não falar a verdade.

Essas cinco dimensões acham-se coligadas diretamente ao silêncio, que afeta a produção da prova, concluindo-se que o direito ao silêncio implica uma relevante

questão probatória; constituindo um dos limites ao princípio da liberdade de provas.

Ou seja, o direito ao silêncio é apenas a manifestação da garantia muito maior, que é a do direito da não autoacusação sem prejuízos jurídicos, ou seja, ninguém que se recusar a produzir prova contra si pode ser prejudicado juridicamente (como, v.g., diz o parágrafo único do art. 186 do Código de Processo Penal), e não importará em confissão, não podendo ser interpretado em prejuízo da defesa.

O direito de não produzir prova contra si mesmo também é garantia judicial internacional, no continente americano, por força do art. 8º, §2º, alínea g, do Pacto de San José da Costa Rica o direito que toda pessoa tem de “não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a confessar-se culpada”. Quer dizer, nenhuma pessoa é obrigada a confessar crime de que seja acusada ou a prestar informações que possam vir a dar.

Não mais existe em nosso ordenamento jurídico nenhum tributo incidente sobre a movimentação financeira, cuja instituição dependerá da vontade de nossos legisladores, por meio de lei complementar, não podendo esse fato ser considerado, exclusivamente, como suficiente para a apuração da base de cálculo dos tributos exigidos.

Os valores da movimentação financeira da empresa devem ser considerados apenas como o ponto de partida para a apuração da real e concreta base de cálculo dos tributos cobrados, não podendo ser considerados isoladamente para a presunção fiscal levada a efeito.

Registra a impugnante que a não apresentação de documentos e esclarecimentos já foi o fundamento para o excessivo arbitramento levado a efeito, embora falho, lacunoso e frágil, como já afirmado e como será demonstrado com o levantamento que está providenciando e que será posterior e oportunamente apresentado, mas ao que parece esse comportamento feriu os brios das autoridades administrativas e as levaram a cometer, com a devida vênia, evidente excesso, apurando movimento absolutamente irreal em se considerando o porte da empresa, bem como aplicando penalidades evidentemente confiscatórias.

Desde já, e por mera cautela, antecipando parte dos dados que serão posteriormente trazidos aos autos pela impugnante, ora procede à juntada das notas fiscais emitidas durante os exercícios fiscalizados (as quais poderiam/deveriam ter sido solicitados pelas autoridades fazendárias federais perante a Municipalidade de Paulínia), e que consubstanciam os efetivos e reais ingressos na empresa em decorrência de sua atividade, compondo a sua base tributável para as exigências ora impugnadas, comprovando-se, assim, inequivocamente, o evidente excesso da receita arbitrada na ação fiscal.

Novamente protesta por complementação da documentação fiscal e por apresentação de levantamento contábil para fins de comprovação de seu real movimento tributável, inclusive também desde já protestando por novas

diligências fiscais, caso necessário, de forma a exercer plenamente seu direito de defesa e do contraditório, tendo em vista a exiguidade do prazo para esta impugnação ante o volume de documentos e complexidade das acusações.

Reputa confiscatória a exigência das multas de ofício, com base em diversas decisões do STF, e ilegal a incidência de juros sobre as multas de ofício, conforme previsão do art. 161 do CTN, do §3º do art. 953 do RIR.

Requer o recebimento e provimento da impugnação, para cancelar os lançamentos, e protesta pela complementação da impugnação, bem como pela realização de perícia e de novas diligências, e solicita ainda que as intimações relativas ao presente processo também sejam encaminhadas ao endereço do procurador.

O órgão preparador atestou a tempestividade da impugnação apresentada, e encaminhou o processo a julgamento em 15/05/2017, tendo sido distribuído à DRJ Ribeirão Preto/SP em 29/06/2017.

Apresentada impugnação a DRJ de Ribeirão Preto/SP, manteve integralmente os lançamentos, confirmando o arbitramento de lucros, as multas qualificadas e agravadas e a responsabilidade solidária das sócias, com base no acervo probatório (extratos bancários e ausência de defesa tempestiva). Determinou-se, ainda, o encaminhamento de representação fiscal para fins penais.

No Recurso Voluntário, protocolado após o Acórdão DRJ a Recorrente alega: (i) ausência de requisitos para o arbitramento de lucros; (ii) indevida qualificação e agravamento das multas, por falta de dolo; (iii) inexistência de responsabilidade pessoal das sócias; e (iv) nulidade da representação criminal. Requer o provimento do recurso para anulação dos lançamentos ou, subsidiariamente, redução das multas.

O processo foi encaminhado a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade. Dele conheço.

Em observância à faculdade conferida pelo Art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, que permite ao relator adotar como parte de sua fundamentação os

motivos da decisão recorrida, entendo que a análise e a conclusão da DRJ sobre o caso são pertinentes e exaustivas, razão pela qual adoto em parte seus fundamentos como base da presente decisão, os quais acresço das considerações que se seguem.

O cerne da lide versa sobre a manutenção de autuação fiscal de IRPJ e reflexos, apurado via Lucro Arbitrado, decorrente da constatação de falta de escrituração contábil e omissão de receitas.

Passo ao enfrentamento das matérias.

#### **Das Preliminares:**

##### **Nulidade e Cerceamento de Defesa.**

A recorrente argui nulidade por cerceamento de defesa, sob o argumento de que não lhe foi oportunizada a produção de provas durante o procedimento fiscal.

Rejeito a preliminar.

O procedimento fiscal registrou múltiplas intimações dirigidas à contribuinte para apresentação de documentação comercial, fiscal, Livro Caixa e ECD, bem como para esclarecimentos sobre as movimentações bancárias incompatíveis.

A inércia da recorrente, que optou por não comparecer ou produzir provas pertinentes, não configura cerceamento. A defesa plena pressupõe colaboração ativa do sujeito passivo, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.430/1996.

##### **Da Arguição de Inconstitucionalidade e/ou Ilegalidade.**

A Recorrente arguiu a inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da exigência fiscal.

Contudo, é cediço que a competência para declarar a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos, bem como para afastar sua aplicação por ilegalidade, é privativa do Poder Judiciário.

No âmbito administrativo, os órgãos de julgamento estão vinculados à estrita observância da legislação vigente.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 2 dispõe que "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Embora a súmula se refira expressamente à inconstitucionalidade, o princípio subjacente se estende à análise de ilegalidade, uma vez que a esfera administrativa não detém prerrogativa para desconsiderar a validade de normas editadas pelo Poder Legislativo ou Executivo.

Assim, rejeita-se a preliminar.

#### **Do Mérito:**

##### **1. Arbitramento de lucros.**

Mantenho o lançamento por arbitramento de lucros, nos termos do art. 148 do CTN e arts. 47 a 52 do RIR/2018 (RIR/1999 à época dos fatos). A fiscalização, via cruzamento de declarações e análise de extratos bancários, constatou omissão de receitas em montante superior a R\$ 30 milhões nos exercícios de 2013 e 2014. A ausência de documentação e ECD inviabilizou a apuração real, autorizando a presunção de lucro bruto de 32% sobre as receitas arbitradas.

A recorrente não desconstitui os indícios probatórios, limitando-se a alegações genéricas.

Como já observado na origem:

Os presentes lançamentos dizem respeito à apuração de omissão de receitas, comprovada mediante a falta de comprovação da origem/causa dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa, com fundamento nas disposições contidas no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo reproduzido, in verbis:

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

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

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

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

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

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

.....

Decorre das expressas disposições legais, que o contribuinte, pessoa física ou jurídica, titular de conta de depósito ou de investimento, mantida junto à instituição financeira, deve comprovar, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados nas referidas contas. Caso contrário, pode o Fisco

presumir, até prova em contrário a ser produzida pelo contribuinte, a ocorrência de omissão de receitas ou de rendimentos.

Releva notar que a falta de atendimento à regular intimação para a comprovação da origem dos recursos depositados em conta corrente é fato necessário e suficiente para suportar a acusação fiscal de omissão de receitas, sendo ônus da fiscalizada a prova em contrário, ou seja, de que o depósito não tem origem em receitas da atividade, ou de que se trata de receita já oferecida à tributação – o que, no caso em apreço, não ocorreu porque nenhuma receita auferida foi ofertada à tributação.

Assim, não se trata de presunção construída unicamente com base nos recursos depositados em conta corrente, porque: (i) dada oportunidade a que a empresa produziu prova em contrário; e (ii) não apresentada a escrituração, na qual deveriam estar registrados todos os valores depositados.

De regra, no caso de pessoa jurídica, a comprovação deveria ser facilitada pela regular observância das obrigações acessórias previstas na legislação, principalmente, aquelas vinculadas à manutenção de escrituração, nos termos da legislação comercial e fiscal – ou do livro caixa, se for o caso –, na qual deve estar escriturada toda a movimentação financeira da pessoa jurídica com a indicação da origem dos recursos.

Verifica-se, assim, que a pessoa jurídica que regularmente cumpre as suas obrigações acessórias têm perfeitas e plenas condições de comprovar a natureza dos recursos depositados.

Na verdade, tal comprovação se impõe para que seja possível o exercício da competência da Administração Tributária de verificação do regular oferecimento à tributação e, conseqüentemente, do cumprimento das obrigações principais pelos contribuintes, prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, consolidado no Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

Determinação pela autoridade tributária Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Quanto à busca da verdade material, o fato é que, desde o termo de início de procedimento fiscal, cientificado em 14/09/2016 – fls. 202, a pessoa jurídica foi intimada a apresentar o Livro Caixa, ou a Escrituração Contábil Digital – ECD, e a Escrituração Fiscal Digital – EFD, relativas aos anos-calendário 2013 e 2014. Constatou ainda do termo de início a constatação de que a DIPJ do ano-calendário 2013 e a ECF do ano-calendário 2014, apesar de transmitidas, não teriam qualquer informação a respeito da apuração das bases de cálculo e dos impostos e contribuições devidos.

Nova intimação com os mesmos termos foi formalizada em 11/10/2016 – fls. 207, sem que tivesse sido obtida qualquer resposta da fiscalizada.

Em 27/01/2017 – fls. 262, quando providenciada a intimação para que fosse comprovada a origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa (fls. 238/261), a fiscalização fez constar que até aquela data a empresa não havia respondido às intimações anteriores, não teria apresentado a escrituração a que estava obrigada e nenhum documento e/ou esclarecimento contido nas intimações anteriores.

Em seguida, outra intimação foi formalizada em 31/01/2017 – fls. 271, para que a fiscalizada comprovasse a causa dos diversos pagamentos efetuados por intermédio das contas correntes bancárias, objeto de auditoria (fls. 263/270). Nova intimação, nos mesmos termos, foi formalizada (fls. 272/335) em 15/02/2017 – fls. 338.

A fiscalização ainda procedeu a duas novas intimações (fls. 339/471 e 476/608) em 02 e 03/03/2017 – fls. 475 e 612, nas quais foram reiteradas as intimações anteriormente formalizadas para comprovação da origem dos depósitos e da causa das transferências dos recursos mantidos nas contas correntes de titularidade da empresa.

Não se dignou a contribuinte a apresentar qualquer justificativa para o não atendimento às intimações no curso do procedimento fiscal.

Diante desse quadro, não restou alternativa à fiscalização senão o arbitramento dos lucros, com base na receita bruta conhecida a partir dos depósitos em conta corrente de origem não comprovada, conforme as expressas disposições legais abaixo transcritas com a redação em vigor na data de ocorrência dos fatos geradores:

Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre

que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, 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 fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

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

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único; (...)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ressalte-se que a fiscalizada não tinha o direito, mas o dever de apresentar, no curso do procedimento fiscal, a escrituração comercial e fiscal a que estava obrigada para que fossem objeto de auditoria fiscal.

Veja-se que o dever de colaborar com a fiscalização tributária, mediante a apresentação de livros arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, já está previsto no Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), verbis:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Note-se que foram diversas as intimações, efetuadas durante seis meses, entre 14/09/2016 (data do início do procedimento) até 30/03/2017 (data da lavratura dos autos de infração), e somente por ocasião da impugnação apresentada em 08/05/2017, a fiscalizada tenciona justificar a falta de atendimento às intimações por ter “estranhado” a atuação de Auditor-Fiscal de jurisdição diversa do domicílio da empresa, e porque não estaria obrigada a produzir prova contra si mesma.

A validade do procedimento fiscal executado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – RFB de jurisdição diversa da do domicílio já foi anteriormente abordada.

Por outro lado, cumpre apontar a flagrante contradição da Impugnante, quando acusa a fiscalização de descumprimento do dever de busca da verdade material, e se exonera de qualquer dever de colaboração com a revelação dessa “verdade”.

Completamente equivocada a interpretação da Impugnante de acerca dos efeitos tributários decorrentes da falta de colaboração da pessoa jurídica com a fiscalização, no procedimento de verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias. O lucro arbitrado existe justamente para que, diante da inércia da contribuinte no cumprimento de seus deveres instrumentais (obrigações acessórias), previstos na legislação tributária, a Administração Tributária possa determinar a matéria tributável e proceder ao lançamento de ofício do crédito tributário, principalmente, tendo em conta que a fluência do prazo decadencial não se suspende ou interrompe.

Nem mesmo a apresentação a destempo da escrituração pode desconstituir o fato jurídico que teria dado azo ao arbitramento dos lucros, qual seja, o fato incontroverso de que contribuinte deixou de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

[...]

Oportuno ainda esclarecer que os Livros Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados (fls. 742/795) apresentados com a impugnação não são hábeis a substituir a escrituração comercial e fiscal, na qual deveria estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, e demonstrada a apuração das bases tributáveis dos impostos e contribuições devidos.

Outro equívoco da defesa concerne à argumentação de ter a fiscalização se atido às receitas, sem considerar as despesas suportadas pela empresa no período, a revelar um completo desconhecimento da sistemática do Lucro Arbitrado.

Veja-se, nos Demonstrativo de Apuração do IRPJ de fls. 642/654, que sobre a receita bruta conhecida com base nos depósitos de origem não comprovada mantidos nas contas correntes de titularidade da empresa, foi aplicado o coeficiente de determinação do Lucro Arbitrado de 19,20%, conforme previsto no §1º, II, “a” do art. 15 c/c art. 16, caput, todos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, verbis:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: (...)

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo; (...)

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento. (...)

Saliente que somente sobre o Lucro Arbitrado, determinado mediante aplicação do coeficiente de 19,20% sobre a receita bruta conhecida, foram aplicadas as alíquotas do imposto e do adicional, o que importa dizer que 80,80% da receita bruta conhecida foi considerada como custo ou despesa necessária para produzir aquele resultado, sendo esse o “real” movimento tributável da Impugnante.

Revela-se, assim, completamente infundada a alegação de contradição entre o lançamento de IRPJ, com base no Lucro Arbitrado, e o lançamento de IRRF, por falta de comprovação da causa dos pagamentos efetuados pela empresa, porque diante da completa desídia da fiscalizada no cumprimento de suas obrigações acessórias, os custos/despesas da atividade foram reconhecidos com base no coeficiente de determinação do Lucro Arbitrado.

Além disso, temerária configura-se a arguição de excesso de exação, tendo em conta que os lançamentos de IRPJ e IRRF se referem a fatos completamente distintos e autônomos: de um lado, o lançamento de IRPJ feito para constituir de ofício o crédito tributário devido sobre as receitas comprovadamente omitidas à tributação; e de outro, o lançamento de IRRF, devido exclusivamente na fonte, porque a pessoa jurídica não comprovou a causa dos pagamentos efetuados a terceiros.

Pelas razões expostas, e adotando os fundamentos da decisão recorrida como parte integrante desta fundamentação, nos termos do Art. 114, § 12, inciso I, do RICARF, entendo que a decisão da DRJ deve ser integralmente mantida quanto a este ponto.

### 3. Do Agravamento da Multa de Ofício.

A recorrente contesta o agravamento da multa de ofício de 75% para 112,5%, previsto no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, alegando que não houve recusa ou embaraço à fiscalização, e que a não apresentação dos documentos, que motivou o arbitramento do lucro, não deve, por si só, justificar o agravamento da penalidade.

Embora a conduta da contribuinte de não atender às intimações para apresentação de esclarecimentos e documentos tenha sido um fator determinante para o arbitramento do lucro, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem entendimento pacífico quanto ao afastamento do agravamento da multa de ofício nesses casos.

A Súmula CARF nº 96 é clara ao dispor:

“Súmula Carf nº 96. A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.”

A lógica por trás deste entendimento é que o arbitramento do lucro não possui natureza de penalidade, mas sim de técnica ou método de determinação da base de cálculo do tributo, aplicável quando a escrituração contábil não se mostra fidedigna ou completa para tal fim.

Se a ausência dos documentos já resultou na aplicação de um regime de apuração menos favorável ao contribuinte, aplicar o agravamento da multa pela mesma omissão configuraria uma dupla sanção ou uma punição excessiva pela mesma infração instrumental.

O agravamento, geralmente, visa punir o embaraço à fiscalização que impede a apuração. No caso de arbitramento, a omissão já teve sua consequência no cálculo do tributo.

Assim, alinhando-me ao entendimento sumulado do CARF, entendo que a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração, que motivou o arbitramento dos lucros, não justifica o agravamento da multa de ofício. A multa, portanto, deve ser mantida em seu percentual ordinário de 75%.

Dessa forma, dou provimento parcial ao recurso do contribuinte para afastar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 112,5% para 75%.

#### **Da Multa de Ofício e Juros de Mora.**

A manutenção da exigência principal de IRPJ e CSLL, implica, por consequência lógica e legal, na manutenção da multa de ofício e dos juros de mora.

A multa de ofício de 75% incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, recolhimento a menor ou falta de declaração, conforme previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Uma vez configurado o recolhimento a menor dos tributos em razão da postergação indevida das receitas, a aplicação da penalidade é medida que se impõe.

Os juros de mora, por sua vez, são devidos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do tributo, calculados pela taxa SELIC, nos termos do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96. Tendo em vista que o recolhimento dos tributos ocorreu a menor e fora do prazo legal, a incidência dos juros de mora é igualmente devida.

Essa é a determinação da Súmula CARF nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Não há, nos autos, qualquer elemento que justifique o afastamento ou a redução da multa ou dos juros.

#### **Da redução do percentual da multa qualificada.**

Pela conduta praticada, mantenho integralmente a multa qualificada, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 116, parágrafo único, V, do CTN.

Os fatos apurados no Termo de Verificação Fiscal revelam conduta dolosa reiterada, caracterizada pela burla sistemática ao pagamento de tributos: a recorrente movimentou R\$ 30,3 milhões em instituições financeiras nos anos apurados; detinha 226 veículos registrados no RENAVAL (ônibus, vans e outros), compatíveis com receitas omitidas; não comprovou a origem de R\$ 27,6 milhões creditados/depositados em contas correntes; nem a causa de R\$ 9,9 milhões debitados, referentes a pagamentos e repasses às sócias e terceiros.

Ademais, desde 01/01/2013, não recolheu qualquer valor de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; entregou DCTF apenas em dezembro/2013 (zerada), omitindo-a para 2014; apresentou DIPJ zerada (2013) e ECF zerada (2014); não transmitiu EFD, ECD, Livro Caixa, DICON nem EFD-Contribuições ao SPED.

Tais infrações configuram dolo específico e reiterado, com intenção manifesta de ocultar receitas tributáveis ao longo dos exercícios, nos moldes da Lei nº 8.137/1990. A omissão probatória, apesar de intimações, reforça a materialidade da fraude fiscal.

Entretanto, em razão de alteração póstuma na legislação aplicada, promovida pela Lei nº 14.689, de 2023, especificamente quanto ao percentual da multa qualificada que foi limitada a 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, aplico a referida redução.

#### **Conclusão**

É o voto, afastar as preliminares, para dar parcial provimento ao recurso voluntário, tão somente para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%, em conformidade com o disposto no art. 14, da Lei nº 14.689, de 2023.

Da redução do percentual da multa qualificada.

Pela conduta praticada, discorrida acima relativamente à omissão de receita correspondente a recursos creditados e movimentados em contas de depósitos mantidas em

nome de terceiro, não contabilizados, restou caracterizada causa para imposição da multa qualificada.

Entretanto, em razão de alteração póstuma na legislação aplicada, promovida pela Lei nº 14.689, de 2023, especificamente quanto ao percentual da multa qualificada que foi limitada a 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, aplico a referida redução.

Conclusão É o voto, afastar as preliminares, para dar parcial provimento ao recurso voluntário, tão somente para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%, em conformidade com o disposto no art. 14, da Lei nº 14.689, de 2023.

### **Conclusão**

É o voto, afastar as preliminares, para dar parcial provimento ao recurso voluntário, tão somente para reduzir o percentual da multa agravada.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**