



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16045.000829/2007-19  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.856 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de abril de 2017  
**Matéria** Omissão de receitas  
**Recorrentes** Cruzeiro Papeis Industriais Ltda.  
Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003, 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. LEGALIDADE. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO CONTRADITÓRIO.

Em regra, os fundamentos de defesa, assim como o pedido de diligência e as provas documentais, devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual. Isso é assim exatamente porque é neste momento que se instaura o contraditório em um procedimento que, até então, era inquisitório. Como exceções temos os casos expressamente previstos na legislação (§ 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972), bem como as hipóteses em que o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, quer por tratar de matéria de ordem pública, quer por ser necessário à formação do seu livre convencimento, neste último caso em vista do princípio da vedação ao *non liquet*.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA.**

Comprovando-se que alguns dos depósitos bancários tributados referem-se à transferência de valores de outras contas correntes da contribuinte, altera-se o lançamento para excluir tais valores.

**ERRO DE FATO. BASE DE CÁLCULO.**

Verificando a ocorrência de erro de fato na apuração da base de cálculo dos tributos lançados, considerando-se valores de depósitos bancários maiores do que o real, altera-se o lançamento.

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. AUTO DE INFRAÇÃO.**

O montante tributável determinado em ação fiscal pode ser deduzido, em até 30%, mediante a compensação de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação fiscal para prestar esclarecimentos quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, já que esta omissão tem consequência específica prevista na legislação, que no caso foi a consideração dos depósitos como receitas omitidas para o fim de lançamento de tributos.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para a contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas. Meras alegações desprovidas de comprovação não são hábeis a elidir a presunção.

RO Negado e RV Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; II) Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, CONHECER em parte do recurso, por se tratar de matérias preclusas e, na parte conhecida DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo dos lançamentos o valor relativo às transferências entre contas correntes não contabilizadas, no total de R\$ 2.558.803,85.

(assinado digitalmente)

ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

LIVIA DE CARLI GERMANO - Relatora.

EDITADO EM: 05/05/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

**Relatório**

Trata-se de auto de infração lavrado para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, na sistemática aplicável ao regime de lucro presumido para o ano-calendário de 2003 e de lucro real para o ano-calendário de 2004 (conforme opções feitas empresa), acrescidos de multa e juros Selic, em razão da identificação de depósitos bancários não contabilizados ou de origem não comprovada.

A multa foi aplicada no percentual de 225% tendo por base o art. 44, inciso II e §2o, da Lei 9.430/1996 (autos de infração de IRPJ e CSLL), o art. 44, §2o, da Lei 9.430/1996 (autos de infração de PIS e COFINS).

Assim observou a autoridade fiscal autuante na conclusão de seu relatório fiscal:

*"26. Não tendo respondido à intimação para justificar a origem dos créditos efetuados em suas contas-correntes elencadas no item 21, não obstante a prorrogação de prazo concedida (fls.791/792) e a entrega de cópias dos livros apreendidos (fls.793) a empresa está sendo autuada pelos depósitos bancários sem comprovação de origem, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, que autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta-corrente para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos nessas operações, **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.*

(...)

*30. As omissões de forma sistemática e reiterada ao longo dos anos de valores significativos, a não contabilização/escrituração de contas de depósito e o subfaturamento das notas fiscais/faturas propiciado pelo conluio com seus clientes, revelam a intenção dolosa da fiscalizada de adiar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou seja, de efetuar o pagamento do IRPJ e seus reflexos, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964.*

*31. Em síntese, a fiscalizada, em conspiração com vários de seus clientes, emitiu milhares de notas fiscais/faturas onde a quantidade de mercadorias declaradas era bastante inferior à operação real, recebendo a diferença dos valores em contas-correntes não contabilizadas.*

(...)"

Os valores lançados foram os seguintes:

<b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica</b>	
Imposto	2.076.328,52
Juros de Mora	879.606,26
Multa	4.671.739,15
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>7.627.673,93</b>
<b>Programa Integração Social</b>	
Contribuição	178.519,04
Juros de Mora	92.283,09
Multa	401.667,76
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>672.469,89</b>
<b>Contribuição Social s/Lucro Líquido</b>	
Contribuição	776.307,09
Juros de Mora	334.539,88
Multa	1.746.690,94
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>2.857.537,91</b>
<b>Contribuição p/Financiamento S. Social</b>	
Contribuição	802.530,46
Juros de Mora	414.270,68
Multa	1.805.693,43
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>3.022.494,57</b>
<b>Total</b>	
<b>Crédito tributário do processo em R\$</b>	<b>Valor</b> <b>14.180.176,30</b>

A Resolução CARF 1101-000.090 bem descreve o procedimento de fiscalização, a impugnação e aditamento apresentados, a conversão do julgamento em diligência pela DRJ em Ribeirão Preto e o resultado desta, sendo válido reproduzir os trechos abaixo (grifos nossos):

*Segundo consta do Relatório Fiscal (proc. fls. 42 a 58), a ação fiscal teve início em 25/11/2005.*

*Em 15/12/2005, o fiscalizado apresentou parte dos documentos solicitados. Da análise dos mesmos, a autoridade fiscalizadora constatou “enormes incongruências em milhares de notas fiscais de saída, com discrepâncias na relação VALOR NF/PESO para mesmos produtos”, verificando uma diferença de até 1000% no quilo do produto.*

*Ademais, verificou-se preço de venda menor que o próprio custo do produto.*

*Intimado a entregar arquivo magnético das notas fiscais emitidas, o fiscalizado “apresentou o arquivo de forma incompleta, sem os pesos bruto e líquido das notas fiscais, com a clara intenção de dificultar o mapeamento das ilicitudes”. Ante tal constatação, o contribuinte foi novamente intimado, dessa vez para apresentar os extratos bancários.*

*De posse dos extratos, a autoridade fazendária verificou “a completa inconsistência dos valores em confronto com as declarações de CPMF e os livros diário e razão”, o que desencadeou na emissão de Requisição de Informação sobre a Movimentação Financeira RMF.*

*Obtidas as informações das instituições financeiras, o auditor fiscal constatou que a fiscalizada utilizou-se de contas não escrituradas em seus livros contábeis.*

*Após circularização junto aos clientes do contribuinte, a autoridade administrativa concluiu pela existência de verdadeiro conluio. Verificou-se que as vias dos clientes e da fiscalizada registravam os mesmo valores, no entanto, o valor de cobrança, registrado em contas não escrituradas, era bem maior.*

*O auditor fazendário procedeu a conciliação entre as contas bancárias, para excluir as transferências entre contas correntes, e intimou o fiscalizado a justificar a origem dos depósitos bancários.*

*Mesmo após a concessão de prorrogação de prazo, a empresa não comprovou a origem dos créditos. Destarte, em 17/12/2007, a fiscalização procedeu a lavratura dos Autos de Infração de IRPJ (proc. Fls. 04 a 07), PIS (proc. Fls. 12 a 16), COFINS (proc. Fls. 23 a 27) e CSLL (proc. Fls. 34 a 37) com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96 que versa sobre a presunção legal de omissão de receitas.*

*E em 20/12/2007, foi lavrado o Auto de Infração de IPI (proc. Fls. 989 a 996) por omissão de rendimentos apurada em decorrência de receita não comprovada.*

*Todos com multa de 225%.*

*A autoridade lançadora entendeu restar patente a intenção dolosa de adiar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, tendo em vista a sistemática e reitera omissão ao longo dos anos, a não contabilização/escrituração de contas de depósitos, bem como o subfaturamento das notas fiscais/faturas.*

*Tendo em vista que mesmo após prévio agendamento com os representantes da empresa, os mesmos não compareceram à DRF em Taubaté para tomar ciência de vários Termos pertinentes à ação fiscal e dos Autos de Infração de IRPJ e reflexos, bem como para devolução dos livros e documentos contábeis.*

*O auditor fiscal então se dirigiu à sede da empresa, mas não foram encontradas pessoas competentes para aptas a tomar ciência. Destarte, foi lavrado o Termo de Recusa (proc. fls. 796 e 797), considerando o contribuinte cientificado em 27/12/2007.*

***Em 24/01/2008, o contribuinte apresentou Impugnação (proc. Fls. 801 a 830).***

*Preliminarmente o Impugnante alegou que sempre forneceu elementos, livros fiscais, informações bancárias, entre outros documentos, solicitados pelos agentes fiscais no curso da ação fiscal, e a despeito disto foi aplicada multa de 225% sob os*

*argumentos de que o contribuinte tentou fraudar o fisco, lesar o erário e dificultar o trabalho da fiscalização.*

*Referente ao Termo de Recusa, o interessado afirmou que a impossibilidade de comparecimento do diretor presidente à DRF em Taubaté foi devidamente comunicada e, inclusive, se foi sugerido que outro representante da empresa comparecesse, o que foi rechaçado pela autoridade fazendária e desencadeou na lavratura do Termo de Recusa, bem como na entrega dos Termos e do Auto de Infração na sede a empresa como é de praxe. Este comportamento do auditor fiscal exemplifica a intenção de fazer parecer que o contribuinte ofereceu resistência.*

*No mérito, o Impugnante mencionou que a despeito de todo o arrazoado erigido pela fiscalização com intuito de demonstrar que houve saída de mercadorias sem nota, conluio com os clientes etc., ao fim da fiscalização todos esses trabalhos foram descartados e o crédito tributário foi integralmente lançado com base na presunção de ato ilícito, apoiado em confronto das informações financeiras obtidas com o extrato da CPMF.*

*O Fisco entendeu como fraude a diferença de preço por quilo do produto.*

*Esclareceu o fiscalizado que discrepância se dá devido a defeito na bobina padrão vendida. O cliente, apesar de adquirir a bobina no peso padrão, paga apenas pelo que for utilizável, descartando o material com defeito. Devido a questões técnicas, não é viável emendas na bobina, o que impede que a empresa elimine a parte com defeito dentro de seu estabelecimento. Desta forma, a depender da metragem de falha em uma bobina, o preço do produto varia.*

*Mais uma vez o Impugnante ressaltou que a despeito de todos os elementos disponíveis para apuração do efetivo crédito tributário, a autoridade lançadora optou utilizar-se de presunção legal.*

*O contribuinte manifestou-se contrário à utilização da CPMF para fins de lançamento de crédito tributário sob o argumento de que as retenções da contribuição não são aptas a retratar os acréscimos patrimoniais auferidos.*

*Ademais, o Impugnante alegou a inconstitucionalidade do art. 11, § 3º da Lei nº 9.311/96, e ressaltou que a violação ao sigilo de dados e informações somente pode ocorrer mediante ordem judicial.*

*Outro ponto combatido pelo fiscalizado diz respeito à presunção de auferimento de receita, em decorrência de diferenças entre saldos bancários e movimentação de CPMF.*

*Entendeu o contribuinte que a presunção somente deve ser admitida em casos extremos, em que a recusa do contribuinte em colaborar justifique.*

*Já no que diz respeito à multa aplicada, o Impugnante afirmou que houve cerceamento do seu direito de defesa tendo em vista que o incorreto enquadramento legal.*

*Ademais, a multa no percentual de 225% além de ser confiscatória, não se colacionou provas robustas de fraude, conluio ou sonegação fiscal.*

*Após discorrer sobre o fato gerador do imposto de renda e sobre os prejuízos fiscais acumulados, o Impugnante alegou que caso seja entendido que o crédito tributário é legítimo e deverá ser mantido, não há fundamento legal para que a fiscalização impedir que o contribuinte compense a parcela de 30% do lucro tributável, com o prejuízo fiscal acumulado até 31/12/2007, escriturado na parte B do Lalur.*

*Por fim, o fiscalizado aduzir ser inconstitucional a utilização da taxa Selic.*

***Em 26/03/2008, 10/06/2008 e 18/06/2008, foram protocolizados Aditamentos à Impugnação (proc. Fls. 843 a 845, 977 a 979 e 851 a 856).***

*O contribuinte afirmou que a fiscalização se equivocou ao utilizar a mesma base de cálculos para apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pois para apurar o IRPJ e a CSLL, devem-se deduzir os valores correspondentes ao PIS/COFINS e demais consequitários.*

*Ademais, o fiscalizado alegou que ao analisar seus extratos bancários, percebeu que vários dos ingressos na verdade são transferências de valores de uma conta para outra.*

*Alertou ainda que a fiscalização majorou indevidamente o crédito tributário apurado. Como exemplo, a fiscalização apontou como entrada no dia 30/04/2003 do montante de R\$ 755.001,00 quando na verdade o valor é de R\$ 7.550,01 conforme se pode constatar à fl. 765. O mesmo se deu à fl. 789 em que o fisco apontou como valor creditado R\$ 28.676,00 quando na verdade o montante é de R\$ 2.867,60 Ainda em seus aditamentos à Impugnação, o contribuinte requereu a dedução do IPI apurado no lançamento de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

***A 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto, em 05/09/2008, converteu o julgamento em diligência para apuração dos fatos apontados pelo contribuinte às fls. 852 a 854 (proc. Fls.1027 a 1028).***

*Vou encaminhar ao contribuinte Termo de Intimação em cumprimento à Diligência (proc. Fls. 1037 a), por meio do qual se se intimou o contribuinte a:*

*Comprovar a efetiva entrada de recursos na conta Caixa de alguns lançamentos;*

*Apresentar documentação hábil e idônea das movimentações financeiras mencionadas na Impugnação às fls. 852/854 (transferências entre contas não contabilizadas, e as divergências de valores apurados pela fiscalização).*

O interessado apresentou **manifestação, em 29/01/2009** (proc. Fls. 1042 a 1049).

O contribuinte relatou que procedeu a uma auditoria em suas contas bancárias e além dos valores já relatados em sua Impugnação, verificou **cheques emitidos pelas contas bancárias não contabilizadas, cujo destino foram outras contas bancárias também não contabilizadas**, todos objeto de autuação, o que constitui exemplo típico de dupla tributação.

No que toca aos valores indicados pela autoridade fazendária, item 1 do Termo de Intimação, o fiscalizado afirmou que os valores foram lançados a débito da conta Caixa e a crédito na conta Banco. Juntou cópias dos Livros Razão e Diário.

Já concernente ao item 2, o contribuinte afirmou que “até a data de 30/09/2003, nossa contabilidade não era integrada com o sistema financeiro, assim, os valores lançados não eram individualizados, porém, os lançamentos contemplam pelos valores globais as importâncias questionadas”. Em seus esclarecimentos, o Impugnante mencionou que os valores transferidos entre as contas não contabilizadas chega ao montante de R\$2.558.803,85.

Requeru a exclusão dos mesmos da base de cálculo.

Em resposta à diligência realizada, em 13/02/2009, a autoridade fazendária prestou os seguintes esclarecimentos (proc. fls. 1065 e 1066):

Os valores transferidos de uma conta corrente contabilizada para outra não contabilizada, não elidem a omissão de receita; Tais valores constam na contabilidade da empresa como transferência a débito da conta CAIXA, conforme informação do próprio contribuinte e Livro Razão. Desta forma, comprova-se a omissão de receitas com esses lançamentos fictícios (CAIXA A BANCO), pois “as quantias mencionadas não representaram efetivo ingresso de recursos na empresa e foram assim lançadas apenas com o intento de evitar o surgimento de saldo credor de CAIXA, conquanto nem sempre a interessada logra êxito”.

Vários dos débitos na conta CAIXA não podem ser individualizados, pois como informado pelo sujeito passivo, até 30/09/2003 a contabilidade não era integrada com o financeiro.

Concernente à divergência de valores indicada pelo contribuinte, verifica-se que de fato houve um equívoco e tais diferenças devem ser excluídas da base de cálculo dos tributos devidos.

Já quanto os valores transferidos entre contas não contabilizadas, os mesmos deverão ser excluídos da base de cálculo caso o órgão julgador não considerar ocorrida a preclusão prevista no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70. 235/72.

Em 07/05/2009, a 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu o Acórdão 14-23.730 julgando procedente em parte o lançamento (proc. fls. 1070 a 1088), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. Comprovando-se que alguns dos depósitos bancários tributados referem-se à transferência de valores de outras contas correntes da contribuinte, que foram objeto da auditoria, altera-se o lançamento para excluir tais valores.

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

ERRO DE FATO. Verificando a ocorrência de erro de fato na apuração da base de cálculo dos tributos lançados, considerando-se valores de depósitos bancários maiores do que o real, altera-se o lançamento.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. O montante tributável determinado em ação fiscal pode ser deduzido, em até 30%, mediante a compensação de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADE. Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. Descabe falar-se em cerceamento do direito de comprovado o prejuízo à contribuinte.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. CSLL. COFINS. Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. E competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

SIGILO BANCÁRIO. A obtenção de informações pelo fisco junto a instituições bancárias não constitui quebra de sigilo, nem meio ilícito de obtenção de provas, porquanto é um procedimento fiscal amparado legalmente.

MULTA QUALIFICADA. Demonstrado o intuito de adiar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, mantém-se a multa por infração qualificada.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade

administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.** Incabível a majoração da multa de ofício quando não se encontrarem materializados, de forma inequívoca, os pressupostos ensejadores do agravamento previstos na legislação.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.** A cobrança de juros de mora com base no valor da taxa referencial do Selic tem previsão legal.

Lançamento Procedente em Parte

Nesta decisão, a DRJ **(i)** reduziu os valores de tributos para R\$ 1.751.931,56 de IRPJ, R\$ 652.580,19 de CSLL, R\$ 146.341,77 de PIS e R\$ 641.002,25 de Cofins. -- pois: a) considerou como justificadas as transferências de uma conta corrente contabilizada para outra não contabilizada, comprovadas após a conversão do julgamento em diligência; b) corrigiu erros de transcrição comprovados; c) para o ano de 2004 em que o regime de apuração foi o do lucro real, compensou o saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores, o qual era inferior ao limite de 30% previsto na legislação; e **(ii)** reduziu a multa de 225% para 150%, pois considerou que a situação não enquadrava em nenhuma das hipóteses previstas nos incisos I a III do par. 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Intimada em 10 de agosto de 2009, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 9 de setembro de 2009, alegando, em síntese:

- (i) Deveriam ter sido apreciadas, pela DRJ, todos os argumentos e documentos apresentados durante a diligência determinada pela própria DRJ. Nesse ponto, sustenta que em tal diligência restaram comprovadas não apenas as transferências efetuadas das contas correntes contabilizadas para outras não contabilizadas, mas também transferências entre contas correntes não contabilizadas, estas no valor total de R\$ 2.558.803,85. Assim, se a decisão da DRJ apreciou as primeiras deveria ter também apreciado estas últimas. Ressaltou, ainda, que o próprio auditor fiscal atestou a autenticidade desses valores, no entanto *“Sob o argumento “de que os documentos deviam ser apresentados na impugnação” o julgador primário se abstém de analisá-los, protegendo-se juridicamente ao abrigo do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, abdicando-se assim, da função principal do julgador de buscar a verdade material”*.
- (ii) ainda com base no princípio da verdade material, afirma que deu prosseguimento ao levantamento específico, crédito a crédito, das contas corrente envolvidas, tendo apurado novos valores referentes a transferências ou cheques, com identidade de emitente e favorecido, nas mesmas contas utilizadas pelo auditor fiscal como receita omitida, trazendo aos autos planilhas com estes novos valores, totalizando R\$ 541.769,42. Requer, assim, a exclusão também deste montante da base de cálculo dos lançamentos.
- (iii) Alega inconsistência da base de cálculo, indicando que o lançamento deveria ter sido efetuado pelo lucro arbitrado eis que, considerando que o montante inicialmente apontado como omitido corresponde a cerca de 61,77% da receita declarada em sua DIPJ ano-calendário 2004, sua escrituração mostrou-se no mínimo insuficiente para apuração pela sistemática do Lucro Real em tal exercício.

- (iv) Sustenta, por fim, que a DRJ não se manifestou sobre as suas alegações de fls. 5 a 10 da Impugnação, as quais explicariam as diferenças encontradas pela fiscalização que a fizeram concluir, por completa falta de conhecimento técnico, pela prática de fraude e conluio com os clientes. Dessa forma, alega que os fatos que talvez pudessem dar sustentação ao agravamento da penalidade sequer foram avaliados pelo julgador em primeira instância o que “*macula e fere mortalmente a decisão atacada*”.

Em 8 de agosto de 2013, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção deste CARF resolveu sobrestar o julgamento, tendo em vista que o tema Requisição de Informação para Movimentação Financeira – RMF estava em repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 601.314 (Resolução 1101-000.090).

Em 11 de setembro de 2015 foi determinado novo sorteio deste processo, tendo em vista que a medida de sobrestamento não consta do atual RICARF (Portaria/MF nº 343/2015) e que o relator não mais pertence ao quadro de conselheiros deste Tribunal.

O processo foi a mim distribuído em 15 de fevereiro de 2017.

## Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

### Recurso de Ofício

As matérias sujeitas ao reexame necessário são: **(i)** a redução dos tributos lançados, em razão: a) da exclusão dos valores transferidos de uma conta corrente contabilizada para outra não contabilizada, comprovadas após a conversão do julgamento em diligência; b) da consideração de erros de transcrição; c) da compensação, no ano-calendário de 2004, do saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores; e **(ii)** a redução da multa de 225% para 150%.

Quanto à redução dos tributos, entendo que a decisão recorrida não merece reforma.

É preciso ter em mente que estamos diante de hipótese em que se aplicou a presunção legal de omissão de receitas em razão da verificação de depósitos bancários de origem não comprovada. Trata-se de uma presunção legal relativa, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário. Assim, se a contribuinte prova a origem dos recursos (qual seja, a transferência de uma conta bancária computada nos registros contábeis para outra não computada) a origem está comprovada e, portanto, está elidida a presunção, conforme prevê o § 3º do artigo 42 da Lei 9.430/1996:

*Art. 42. (...)*

*§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;*

Sobre aos erros de transcrição, restou provado que o depósito desbloqueado na conta 4817-8 do Banco do Brasil, que corresponde a R\$755.001,00 no demonstrativo de fls. 765 (vol. IV) é na verdade R\$7.550,01 conforme extrato bancário de fl. 292 (vol. II); da mesma forma, o depósito creditado em 24/11/2004 não foi no valor de R\$ 28.676,00 mas de R\$ 2.867,60.

Da mesma forma, a compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores é de direito já que o valor (R\$ 6.863,28) é incontroverso-- conforme extrato do Sapli - Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais a fl. 1.068 -- e inferior ao limite legal de 30% dos lucros.

Quanto à multa de ofício, a decisão recorrida a desagravou, 225% para 150%, por entender que não se trata de qualquer das hipóteses previstas no § 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996, na redação em vigor à época da autuação. Referido dispositivo estabelecia que as multas de ofício passariam a ser de 112,5% e 225%, respectivamente, se o contribuinte não atender, no prazo marcado, intimação para:

I- prestar esclarecimentos;

II- apresentar os arquivos digitais ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/1991 (arquivos digitais e sistemas de processamento eletrônico de dados utilizados para a escrituração de documentos contábeis e fiscais);

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 da Lei 9.430/1996 (i.e., documentação técnica completa e atualizada do sistema de processamento e dados, suficiente para possibilitar a sua auditoria).

Nesse ponto, a decisão recorrida igualmente não merece reforma. De fato, não se trata da hipótese do inciso III e, quanto à do inciso II, a contribuinte apresentou o arquivo solicitado quando intimada. Não se encontra, no processo, qualquer intimação para que fossem prestados esclarecimentos, como estabelecido no inciso I da citada lei.

Conforme se depreende do trecho do TVF abaixo transcrito, assim como do teor do termo de constatação de fls. 965, a única intimação não atendida pelo contribuinte já deu causa à presunção de omissão de rendimentos, não sendo possível que este mesmo fato seja utilizado, também, para o agravamento da multa:

*26. Não tendo respondido à intimação para justificar a origem dos créditos efetuados em suas contas-correntes elencadas no item 21, não obstante a prorrogação de prazo concedida (fls.791/792) e a entrega de cópias dos livros apreendidos (fls.793), a empresa está sendo autuada pelos depósitos bancários sem comprovação de origem, conforme previsto no art. 42 da Lei nº9.430/1996, (...)*

A impossibilidade de que uma mesma conduta sirva de base tanto à presunção de omissão quanto à sua penalização encontra paralelo com a situação já pacificada neste CARF por meio do enunciado da Súmula 96:

*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.*

Que fique claro: não estamos aqui a aplicar a súmula acima transcrita, que trata de situação diversa da presente (arbitramento de lucros). Apenas entendemos que é possível traçar um paralelo entre as situações, ou seja, da mesma forma que a falta de apresentação de livros e documentos não pode dar causa, por si só, ao arbitramento e ao agravamento da multa, também a omissão em prestar esclarecimentos não pode gerar tanto a presunção de omissão de rendimentos quanto a multa agravada.

É que falta de explicação quanto à origem dos depósitos bancários já tem consequência específica que é a autorização para a presunção de omissão de rendimentos. Ademais, o agravamento da multa é hipótese severa que apenas pode ocorrer quando houver prejuízo efetivo à fiscalização, o que não se dá nos casos do arbitramento e da presunção de omissão de rendimentos já que, como hipóteses de presunção que são, invertem o ônus da prova (que em regra é de quem acusa), fazendo com que as autoridades fiscais possam tributar com base apenas no fato-base da presunção (o fato auxiliar, o indício), dispensando-as de provar o fato presumido.

É o que restou decidido no acórdão 9101-001.468 (um dos paradigmas da Súmula CARF 96), cujo trecho do voto abaixo reproduzimos com grifos nossos:

*Ora, a jurisprudência deste Colegiado tem se firmado no sentido de que, para se proceder o agravamento da penalidade é necessário que à conduta do sujeito passivo esteja associado um prejuízo concreto ao curso da ação fiscal. Ou seja, é medida aplicável naqueles casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis depois de expurgados os artificios postos pelo sujeito passivo.*

*O não atendimento à intimação, na qual eram solicitados os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal do contribuinte, não obsteu o procedimento fiscal, já que nestes casos a legislação de regência permite que o lucro seja arbitrado. Tanto é verdade, que foi o próprio autuante que procedeu o arbitramento do lucro da empresa e efetuou o lançamento.*

*Ora, o não fornecimento dos livros e documentos comerciais e fiscais não obsta a atividade fiscal, pelo contrário a facilita, pois tal conduta do contribuinte coloca a presunção legal contra ele, autorizando o lançamento de ofício arbitrando o lucro.*

*Assim, inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação fiscal para apresentação dos livros contábeis e documentação fiscal, já que estas omissões tem*

*conseqüências específicas previstas na legislação de regência, que no caso foi o arbitramento do lucro em razão da falta da apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. (...)”*

Neste sentido, nego provimento ao recurso de ofício.

### **Recurso Voluntário**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Ressalto que embora o processo tenha ficado sobrestado em razão de a fiscalização ter se utilizado de emissão de Requisição de Informação sobre a Movimentação Financeira - RMF, o recurso voluntário não traz questionamento acerca dessa matéria, portanto deixo de analisá-la.

Pois bem. A Recorrente traz em sede recursal questionamentos acerca da base de cálculo utilizada pela autoridade autuante e também quanto aos fatos que levaram a fiscalização a entender pela existência de fraude e conluio, aplicando, assim, a multa qualificada de 150%.

#### *Base de cálculo da autuação*

Em primeiro lugar, a Recorrente pleiteia a análise de dois blocos de alegações e documentos cujo exame foi recusado pela DRJ em razão da preclusão, tendo em vista terem sido apresentados apenas (i) durante a conversão do julgamento em diligência, em um caso e (ii) em sede recursal, no outro. Sustenta que a busca pela verdade material deve ser plena, rechaçando a aplicação do artigo 16 do Decreto 70.235/1972.

Sobre o assunto, observo que não existe princípio pleno, até porque naturalmente uns podem parecer contrários a outros em determinadas situações concretas. Além disso, as regras em vigor têm presunção de legalidade e constitucionalidade e, na medida do possível, devem ser aplicadas, fazendo-se uma interpretação da regra ao caso concreto que compatibilize os princípios norteadores do tema.

É verdade que o processo administrativo é regido pela busca pela verdade material, mas esta não é ilimitada. Tanto é assim que a legislação que regula o processo administrativo fiscal (em especial o Decreto 70.235/1972) estabelece que os fundamentos de defesa – assim como o pedido de diligência e as provas documentais -- devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, em regra.

Isso é assim exatamente porque é neste momento que se instaura o contraditório em um procedimento que, até então, era inquisitório. Portanto, é o contribuinte quem delimita os termos do contraditório ao formular a sua impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que, muito embora haja a busca pela verdade aterial, as questões não postas para discussão nesta ocasião, em regra, precluem.

E digo em regra porque existem as hipóteses de exceção.

Neste sentido, os incisos do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 trazem expressamente algumas hipóteses em que provas podem ser apresentadas em momento processual diverso da impugnação, quais sejam: (i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente; e/ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Neste caso, cabe ao contribuinte demonstrar, em petição fundamentada, a ocorrência de uma dessas condições, nos termos do § 5º do mesmo dispositivo.

Além das exceções expressas, existem as implícitas. Assim, outra exceção ocorre quando o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, seja por tratar de matéria de ordem pública<sup>1</sup>, seja por ser necessário à formação do seu livre convencimento, neste último caso em vista da vedação ao *non liquet*<sup>2</sup>.

No caso, entendo que restou configurada uma das hipóteses de exceção acima descritas, qual seja, a da formação do livre convencimento do julgador quanto ao valor das receitas omitidas (base de cálculo da autuação).

Isso porque, com base nos argumentos e provas trazidos na impugnação, o julgador da DRJ teve dúvidas quanto à efetiva comprovação de algumas das receitas tidas por omitidas (especificamente, quanto às transferências bancárias de contas correntes contabilizadas para contas correntes não contabilizadas). Diante disso, concretizando a busca pela verdade material, converteu o julgamento em diligência, conforme relatado.

Indagada a prestar esclarecimentos para a efetivação da diligência em comento, a ora Recorrente apresentou provas relativas às transferências solicitadas mas foi além, comprovando também que houve também transferências entre contas correntes não contabilizadas que também mereceriam ser excluídas da base de cálculo da autuação, por também não configurarem receitas omitidas.

E digo comprovou porque a própria autoridade fiscal autuante observou, quanto a tais provas, que “*Já quanto os valores transferidos entre contas não contabilizadas, os mesmos deverão ser excluídos da base de cálculo caso o órgão julgador não considerar ocorrida a preclusão prevista no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70. 235/72.*”

Não obstante, a decisão da DRJ apenas excluiu da base de cálculo da autuação as transferências entre contas correntes contabilizadas e não contabilizadas (objeto específico da diligência), entendendo que não poderia se manifestar sobre as transferências entre contas correntes não contabilizadas em razão da preclusão quanto a este argumento.

---

<sup>1</sup> Costuma-se dizer que as matérias que o julgador deve conhecer de ofício são aquelas de ordem pública. É importante ressaltar, porém, que nem todas as matérias apreciáveis ex officio são necessariamente matérias de ordem pública, já que a lei processual, excepcionalmente, pode estabelecer que determinadas matérias de ordem privada sejam apreciadas de ofício. Neste sentido, Teresa Arruda Alvim Wambier explica: “Numa imagem matemática, dir-se-ia que o conjunto de matérias examináveis de ofício é maior do que o das matérias de ordem pública. Portanto toda matéria de ordem pública é examinável de ofício, mas nem tudo o que pode ser examinado de ofício consiste em matéria de ordem pública” (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Nulidades do processo e da sentença. 4ª ed. São Paulo: RT, 1998, p. 137)

<sup>2</sup> De fato, se for para formar seu livre convencimento, o julgador pode conhecer de argumentos de fato ou de direito *ex-officio*, desde que indique os motivos que levaram a tal decisão. Isso porque, em virtude do dever de decidir (proibição do *non liquet*), há o poder-dever de aplicar ao caso a norma jurídica que o julgador entender mais pertinente, mesmo que não tenha sido suscitada pelas partes.

Ora, quando a autoridade julgadora converte o julgamento em diligência para apreciar determinado aspecto da base de cálculo do tributo ela não fica necessariamente adstrita àquele aspecto específico. A diligência é realizada em razão da necessidade de formação do livre convencimento do julgador, mas sempre deve ter por norte a busca pela verdade material, de modo que se, durante os trabalhos, se verificam outros aspectos que não os que se pretendeu averiguar, mas que são estritamente relacionados a estes, aqueles também devem ser apreciados.

Trata-se de aceitar a produção de provas após a apresentação da impugnação e fora das hipóteses de exceção expressamente previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 no contexto da formação do livre convencimento do julgador, em razão da conversão do julgamento em diligência determinada por ele próprio, como concretização da busca pela verdade material.

Assim, entendo que as provas trazidas pela contribuinte no momento processual da conversão do julgamento em diligência e no contexto desta devem ser apreciadas, porque estritamente relacionadas àquelas que foram objeto específico da diligência então determinada.

No caso, embora a DRJ não tenha conhecido do argumento relativo à comprovação das transferências entre contas correntes não escrituradas, entendo que não é o caso de se determinar o retorno dos autos à turma julgadora *a quo* para manifestação desta quanto tal questão. Isso porque tal argumento tem a mesma natureza daquele que fora conhecido pelo DRJ e ao qual foi dado provimento (qual seja, o das transferências de recursos entre contas correntes escrituradas e não escrituradas).

De fato, a decisão recorrida assim observou:

*“Segundo o fiscal os valores transferidos de uma conta-corrente contabilizada para outra não contabilizada, informados às fls. 852 a 854, não elidem a omissão de receita, pois tais valores constam na contabilidade da empresa como transferência a débito da conta Caixa (fls. 1.051/1.064), o que comprova a omissão de receita, posto que as referidas quantias não correspondem a um efetivo ingresso de recursos na empresa e foram assim lançados apenas com o intento de evitar o surgimento de saldo credor de caixa.*

*Entretanto, não há como não considerá-los justificados pelas transferências de recursos de outras contas-correntes escrituradas, conforme abaixo demonstrado, devendo ser excluídos da tributação, nos termos do art. 42, § 3o, I, da Lei nº 9.430, de 1996.” [seguem as planilhas]*

Assim, em ambos os casos a exclusão é determinada pelo § 3º do artigo 42 da Lei 9.430/1996, que não distingue entre contas escrituradas e não escrituradas, veja-se:

*Art. 42. (...)*

*§ 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;*

Desse modo, também devem ser excluídas da base de cálculo da autuação as transferências entre contas correntes não contabilizadas, no valor total de R\$ 2.558.803,85.

Quanto aos novos valores de exclusão trazidos apenas em sede recursal, aí sim, entendo ter havido preclusão. De fato, neste caso não se está diante nem das hipóteses de exceção expressamente previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70. 235/72, nem de argumento de ordem pública, muito menos de provas produzidas no contexto de formação do livre convencimento do julgador, no momento processual da conversão do julgamento em diligência por ele determinada e relacionadas a fatos investigados neste procedimento. Aqui, sim, estamos diante de uma situação em que a busca pela verdade material está restringida pela legislação em vigor sem que haja qualquer outro princípio que possa levar, no caso concreto, à conclusão pela existência de exceções outras que não as expressamente previstas.

Diante disso, não conheço dos argumentos adicionais trazidos inauguralmente em sede de recurso.

Por fim, observo que não procede o argumento de que o lançamento relativo ao ano-calendário de 2004, efetuado com base no lucro real (conforme opção da empresa) deveria ter sido efetuado pela sistemática do lucro arbitrado. Isso porque o arbitramento dos lucros é medida extrema, que somente pode ser adotada pela fiscalização nas hipóteses especificamente previstas na legislação, e após contundente demonstração de sua ocorrência.

O fato de o montante inicialmente apontado como omitido corresponder a cerca de 61,77% da receita declarada naquele ano-calendário não é, por si só, suficiente para concluir que a escrituração é insuficiente para apuração do lucro real. Para que se conclua pela imprestabilidade da escrituração é necessário mais do que a apuração de receitas omitidas, seja em que proporção for.

É verdade que um elevado percentual de receitas omitidas em relação a receitas totais pode ser um indício de imprestabilidade da escrituração, mas este indício, sozinho, carece completamente de força argumentativa.

Até porque, como ficariam casos como o presente, em que, em sede de conversão do julgamento em diligência, se comprova parte das receitas ditas omitidas? O lançamento passaria a estar comprometido tivesse ele sido realizado com base no lucro arbitrado? E qual seria o percentual para se determinar que a escrituração é imprestável ou não? Essas questões, retóricas, reforçam a necessidade de que a conclusão pela imprestabilidade da escrituração seja acompanhada de provas – sejam estas diretas ou formadas pela reunião de diversos indícios convergentes.

#### *Multa qualificada*

Por fim, a Recorrente questiona a manutenção da multa qualificada, sustentando que as suas alegações de fls. 5 a 10 da Impugnação explicariam as supostas fraudes encontradas pela fiscalização quanto às notas fiscais e que a DRJ não se manifestou sobre tais argumentos.

Em resumo, a Recorrente explica que diferença de preço por quilo de produto, que o Fisco classifica como fraude, é devido a defeito existente na bobina padrão vendida, sendo que o cliente paga somente pela parte utilizável do produto. Entretanto, o peso da bobina alienada é mantido, especialmente porque, para fins de transporte, esse dado não pode ser omitido.

A decisão recorrida mantém a qualificação da multa por entender ter ocorrido sonegação (art. 71, I, da Lei 4.502/1964), manifestada pela combinação entre a falta de escrituração das contas bancárias e o subfaturamento das notas fiscais, nos seguintes termos:

*“A comprovação do subfaturamento das notas fiscais encontra-se às fls. 742 a 761 e, juntamente com a falta de escrituração de contas bancárias, comprovam, de maneira inequívoca, o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, reputando-se, portanto, aplicável ao caso a multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).” (p. 17)*

O relatório da decisão recorrida até reporta os argumentos trazidos pela ora Recorrente em sede de impugnação para explicar as diferenças apuradas entre as notas fiscais, no entanto no voto tais argumentos não são tratados. Talvez porque, de fato, trata-se de meras alegações, desprovidas de provas.

Com efeito, a Recorrente não indica, documentalmente, sequer um exemplo em que tais ineficiências efetivamente ocorreram, nem traz qualquer comprovação de que os problemas no processo produtivo por ela relatados tenham de fato ocorrido, limitando-se a descrever exemplos hipotéticos que podem até fazer sentido mas nada provam efetivamente.

Ressalte-se que o relatório fiscal concluiu pela qualificação da multa não apenas em razão do suposto subfaturamento em conluio com clientes, mas também pela reiteração da conduta de omitir depósitos bancários:

*“30. As omissões de forma sistemática e reiterada ao longo dos anos de valores significativos, a não contabilização/escrituração de contas de depósito e o subfaturamento das notas fiscais/faturas propiciado pelo conluio com seus clientes, revelam a intenção dolosa da fiscalizada de adiar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou seja, de efetuar o pagamento do IRPJ e seus reflexos, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964.”*

Neste sentido, entendo que a qualificação da multa deve ser mantida.

Assim, não conheço do recurso voluntário quanto ao argumento relativo às planilhas com novos valores trazidas apenas em sede recursal. No mérito, voto pelo provimento parcial, de forma a excluir base de cálculo dos lançamentos o valor relativo às transferências entre contas correntes não contabilizadas, no total de R\$ 2.558.803,85.

Processo nº 16045.000829/2007-19  
Acórdão n.º **1401-001.856**

**S1-C4T1**  
Fl. 1.339

---

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto pela improcedência do recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, oriento meu voto para conhecê-lo parcialmente, não sendo conhecido argumento relativo às planilhas com novos valores trazidas apenas em sede recursal. No mérito, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, para o fim de se excluir base de cálculo dos lançamentos o valor relativo às transferências entre contas correntes não contabilizadas, no total de R\$ 2.558.803,85.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora