



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16641.720006/2016-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.620 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrente JORGE MACÁRIO SALLABERRY NUNES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2012, 2013

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO. PRORROGAÇÃO. CIÊNCIA FORMAL. SUJEITO PASSIVO. NÃO NECESSIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é a ordem específica dirigida ao Auditor-Fiscal para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure o procedimento fiscal de Fiscalização, relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nos termos da Súmula CARF nº 171, a irregularidade na emissão ou renovação do Mandado de Procedimento Fiscal não macula o lançamento de ofício do crédito tributário.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso na esfera administrativa o exame de constitucionalidade de lei, bem como o da violação pelo ato normativo a princípios constitucionais, entre eles o da vedação ao confisco. Súmula CARF nº 2.

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

Exercício: 2012, 2013

LUCRO ARBITRADO

A mudança do regime de tributação para o lucro arbitrado é medida extrema e só deve ser utilizado como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que tenha mais condições de aproximar-se do lucro real.

No caso dos autos, comprovado que a Contribuinte possuía livros contábeis e fiscais do período auditado, não há fundamento para o arbitramento do lucro, devendo-se manter a autuação fiscal nos termos em que foi lavrada.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS

A alegação de que depósitos bancários correspondem a empréstimos deve ser comprovada individualmente por documentos idôneos, notadamente quando o histórico do lançamento conduz a conclusão diversa do alegado.

MULTA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. QUALIFICAÇÃO. REDUÇÃO DO PERCENTUAL POR ALTERAÇÃO NA NORMA LEGA.

Evidenciado o intuito de fraude, deve ser mantida a multa qualificada. Entretanto, em função da recente alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pelas disposições da Lei nº 14.689, de 20/09/2023, há que se reduzir o percentual da multa aplicada para 100% do valor do imposto e contribuições constituídos de ofício.

CSLL, PIS/PASEP E COFINS. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DE RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.

Aplicam-se à CSLL PIS/PASEP e COFINS os mesmos argumentos expendidos no voto relativo ao IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não conhecer do recurso voluntário em relação às matérias de cunho constitucional suscitadas. Inteligência da Sumula CARF nº 2 e artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972; ii) na parte conhecida, ii.i) a ele negar provimento, mantendo os lançamentos de IRPJ e reflexos presentes nos autos; ii.ii) reduzir, de ofício, a multa qualificada para 100%, com suporte no artigo 106, II, “c” do CTN, tendo em vista a nova redação dada, pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Luciano Bernart, Mauricio Novaes Ferreira, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocado(a)), Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado conjuntamente pela pessoa jurídica acima indicada e pelo Sr. JORGE MACÁRIO SALLABERRY NUNES, responsável tributário, contra a decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ – em Campo Grande.

Conforme relatório fiscal (fls. 112 a 128), a autoridade lançadora constatou que nos anos de 2011 e 2012 a Contribuinte deixou de oferecer à tributação o produto da venda de bens cujas receitas foram auferidas por meio de cartões de crédito e débito. Concluiu ainda a

autoridade pela caracterização de omissão presumida de receitas a partir da existência de depósitos bancários de origem não comprovada.

Diante das infrações tipificadas, procedeu a autoridade fiscal ao lançamento de ofício do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e seus reflexos Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

Sobre os valores constituídos de ofício incidiu ainda a multa qualificada, por considerar a autoridade lançadora que restou demonstrada a prática da sonegação, prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964. O valor total lançado, com juros calculados até a data da formalização da autuação fiscal, alcançou R\$ 4.905.881,29.

Inconformada com a autuação fiscal, a Contribuinte manejou tempestiva impugnação, aduzindo como razões de defesa os seguintes argumentos principais:

- como preliminar, suscita nulidade da autuação fiscal por suposto vício no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que instaurou o procedimento;
- segundo a Impugnante, no MPF não constava a indicação da CSLL, COFINS e PIS como objeto de auditoria e que a fiscalização teria se encerrado após o prazo consignado no mesmo documento.
- Tais supostas violações indicariam a falta de observância de pressupostos de regularidade do procedimento fiscal instaurado, devendo-se anular o ato alegadamente viciado;
- Sustenta que o Conselho de Contribuintes já reconheceu a nulidade de auto de lançamento decorrente de vício no MPF e transcreve julgados para demonstrar sua alegação;
- quanto ao mérito, argumenta que o lançamento do ano-calendário 2011 seria nulo por ter se operado com base no lucro real, quando deveria ter sido calculado com base no lucro arbitrado;
- sustenta que a empresa não possuía os livros diário e razão do período, o que indicaria a obrigatoriedade do arbitramento do lucro;
- Afirma que a fiscalização “...excluiu, desconsiderou e expressamente descartou todas as despesas para apuração do lucro real...”;
- Listou decisões do CARF que supostamente ratificariam suas razões de defesa;
- Aduz ainda que a irregularidade na forma de apuração do IRPJ macularia também os lançamentos de PIS e Cofins, que deveriam ter sido efetuados sob a sistemática cumulativa de cálculo das Contribuições;
- Em relação aos fatos geradores do ano-calendário 2012, afirma que dentre os valores que foram considerados como receitas omitidas havia empréstimos (antecipação de cartões, penhor de crédito) e transferências entre contas do próprio Contribuinte;

- Defende que também em relação ao ano-calendário 2012, os lançamentos devem ser declarados nulos haja vista "...desconsiderarem valores que não poderiam ser tratados como receita mas culminaram por compor as bases de cálculo...";
- Em relação à multa agravada (*sic*), defende-se afirmando que os fatos apontados pela fiscalização não são aptos a justificar a penalidade;
- Aduz que seria indispensável a demonstração do intuito doloso da Contribuinte;
- Informa que toda a autuação fiscal foi comprovada por documentos entregues pela empresa auditada;
- Relacionou decisões do CARF que supostamente validariam sua argumentação;
- Invocou as Súmulas CARF n.º 14 e n.º 25 como fundamento para afastar a qualificação das penalidades impostas;
- Defendeu a inaplicabilidade da multa qualificada e da multa de 75% por violação de preceito constitucional que veda o confisco, que restaria caracterizado com a aplicação da sanção nos percentuais previstos em Lei.
- Arremata sua impugnação pugnando pelo cancelamento total ou parcial da autuação fiscal, com a procedência dos seus argumentos.

A DRF/Campo Grande, em decisão consolidada no acórdão n.º 04-41.485, de 17/08/2016 (fls. 1.357 a 1.367), considerou improcedente a impugnação e manteve a autuação fiscal. O jugado, havido por unanimidade, restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2012, 2013

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO. PRORROGAÇÃO. CIÊNCIA FORMAL. SUJEITO PASSIVO. NÃO NECESSIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é a ordem específica dirigida ao Auditor-Fiscal para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure o procedimento fiscal de Fiscalização, relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nos termos da legislação aplicável, a ciência do Mandado de Procedimento Fiscal pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal, sendo permitido ao sujeito passivo, sempre que desejar, acessar referido documento para tomar conhecimento de eventuais alterações, inclusive quanto à sua prorrogação. Portanto, é despicienda sua ciência formal, uma vez que referidas alterações se dão por meio de registro eletrônico, cuja informação estará disponível na rede mundial de computadores.

Ainda que não mencionados, o Mandado de Procedimento Fiscal inclui os tributos e a contribuições que decorrerem dos mesmos elementos de prova dos tributos nele expressamente indicados.

LUCRO ARBITRADO

A mudança do regime de tributação para o lucro arbitrado é medida extrema e só deve ser utilizado como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que tenha mais condições de aproximar-se do lucro real.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS

A alegação de que depósitos bancários correspondem a empréstimos deve ser comprovada individualmente por documentos idôneos, notadamente quando o histórico do lançamento conduz a conclusão diversa do alegado.

MULTA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Evidenciado o intuito de fraude, deve ser mantida a multa qualificada no percentual de 150%.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso na esfera administrativa o exame de constitucionalidade de lei, bem como o da violação pelo ato normativo a princípios constitucionais, entre eles o da vedação ao confisco.

CSLL, PIS/PASEP E COFINS. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DE RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.

Aplicam-se à CSLL PIS/PASEP e COFINS os mesmos argumentos expendidos no voto relativo ao IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada do acórdão de impugnação em 23/08/2016 (fl. 1.380), a Contribuinte apresentou em 08/09/2016 (fl. 1.414) tempestivo recurso voluntário (fls. 1.382 a 1.413). Na peça, a Recorrente basicamente reproduz os argumentos apresentados por ocasião da impugnação.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me a relatoria do feito.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, Relator.

1 – CONHECIMENTO

O recurso voluntário é tempestivo, conforme informações assentadas no relatório que antecede o voto.

Entretanto, há de se ressaltar o conhecimento quanto à matéria em que alega a Recorrente supostos vícios de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Sustenta a Recorrente que a multa de ofício aplicada, seja no percentual de 75% ou de 150%, possui caráter confiscatório e violaria o previsto no art. 150 da Constituição Federal.

A matéria, contudo, não pode ser objeto de deliberação por vedação prevista no art. 62 do Anexo II do RICARF, bem como pelo expressamente insculpido na Súmula CARF n.º 02, de natureza vinculante para os Conselheiros deste Colegiado.

Súmula CARF n.º 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No mesmo sentido, disposição contida no art. 26-A do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Pelo exposto, não há como se conhecer os argumentos da Recorrente quanto às matérias alegadas.

Com a exceção acima, e presentes os demais pressupostos de admissibilidade, conheço em parte do apelo de fls. 1.382 a 1.413.

2 – PRELIMINAR DE NULIDADE POR VÍCIO NO MPF

Sustenta a Recorrente que o procedimento fiscal ora em julgamento seria nulo por vícios no Mandado de Procedimento Fiscal.

Sustenta que as contribuições objeto de lançamento de ofício não teriam sido incluídas no MPF e que a formalização do lançamento teria ocorrido após o vencimento do prazo constante no documento.

Não há razão para a insurgência da Recorrente.

A matéria em discussão é objeto da Súmula CARF n.º 171, aprovada em 06/08/2021, vinculante para os integrantes deste Conselho, que restou assim redigida:

Súmula CARF n.º 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.

Pelo exposto, com fundamento na Súmula CARF acima transcrita, afasto a preliminar de nulidade dos autos de infração.

3 – DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ NO ANO-CALENDÁRIO 2011.

A Recorrente sustenta que os autos de infração do ano-calendário 2011 seriam nulos por vício na base de cálculo do IRPJ adotada pela autoridade fiscal.

Em linhas gerais, sustenta a Contribuinte que o lançamento deveria ter se valido do lucro arbitrado, e não do lucro real, para calcular o montante devido. Afirma peremptoriamente que a empresa não possuía os livros diário e razão do ano-calendário 2011, motivo suficiente para impor o arbitramento do lucro.

Assevera ainda que a fiscalização teria glosado todos os seus custos e despesas, o que invalidaria a tributação pelo lucro real, impondo-se o arbitramento.

A autoridade lançadora não teceu maiores considerações sobre a adoção do lucro real como base de cálculo do IRPJ e CSLL, limitando-se a informar que esta tinha sido a opção da Contribuinte em sua DIPJ:

3.1.2 Conforme já referido, o contribuinte optou, no ano de 2011, pela sistemática do Lucro Real. O Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), assim estabelece:

De fato, a DIPJ do período confirma a informação prestada pelo fisco:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
DIPJ 2012	
CNPJ: 74.705.054/0001-99	ND: 0001123628

Ficha 01 - Dados Iniciais

CNPJ: 74.705.054/0001-99	Optante pelo Refis: Não	Optante pelo Paes: Não
Situação da Declaração: Normal		
Retificadora: Não		
Ano-calendário: 2011		
Período: 01/01/2011 a 31/12/2011		
Forma de Tributação do Lucro: Lucro Real		
Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral		
Apuração do IRPJ e da CSLL: Trimestral		

Portanto, a autoridade fiscal respeitou a opção manifestada pela Contribuinte em sua DIPJ.

Entretanto, a Recorrente apresenta argumentos relevantes que merecem ser analisados a fim de se verificar se o presente caso, diante dos fatos narrados, haveria de ser sujeito ao arbitramento cogente.

O primeiro e mais relevante argumento aduzido, qual seja, o de que a empresa não possuía os livros diário e razão do ano-calendário 2011, tendo-se limitado e entregar o livro Caixa do período, não está confirmado pelas provas dos autos.

Compulsando-se o processo, constata-se a existência de documento subscrito pelo titular da autuada, Sr. Jorge Macario Sallaberry Nunes, em 28/08/2014 (fls. 157 e 158), por meio do qual informa que os livros contábeis obrigatórios foram apresentados por meio do Sped (com destaques ora acrescidos):

Itens 1 e 2: estão sendo parcialmente cumprido, tendo em vista que, no exercício de 2011, **os livros contábeis foram apresentados por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), conforme faz prova o recibo de entrega anexo.** Já, no que concerne aos livros contábeis do exercício de 2012, os mesmos ainda não foram finalizados.

Os comprovantes de entrega referidos estão, de fato, encartados ao processo, conforme atesta o documento abaixo, juntado pela própria Contribuinte:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – Sped	Versão: 2.2.5
---	----------------------

RECIBO DE ENTREGA DE LIVRO DIGITAL

IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA OU SOCIEDADE

NIRE 43103854300	CNPJ 74.705.054/0001-99
NOME EMPRESARIAL JORGE MACARIO SALLABERRY NUNES	

IDENTIFICAÇÃO DO LIVRO DIGITAL

FORMA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL Livro Diário	PERÍODO DA ESCRITURAÇÃO 01/01/2011 a 31/12/2011
NATUREZA DO LIVRO LIVRO DIÁRIO GERAL	NÚMERO DO LIVRO 6
IDENTIFICAÇÃO DO ARQUIVO (HASH) C5.9D.94.87.49.29.3D.03.57.B0.ED.00.69.C6.A9.8D.25.31.E2.0E	

ESTE LIVRO FOI ASSINADO COM OS SEGUINTE CERTIFICADOS DIGITAIS:

QUALIFICAÇÃO DO SIGNATARIO	CPF	NOME	Nº SÉRIE DO CERTIFICADO	VALIDADE
Administrador	447.798.950-49	JORGE MACARIO SALLABERRY NUNES	106006371066987314708 837763038945576444	10/03/2010 a 08/03/2013
Contabilista	269.515.250-72	DARI HARTWIG	3625665689530786748	31/03/2010 a 30/03/2013

NÚMERO DO RECIBO:

C5.9D.94.87.49.29.3D.03.57.B0.ED.
00.69.C6.A9.8D.25.31.E2.0E-2

Escrituração recebida via Internet
pelo Agente Receptor SERPRO
em 28/06/2012 às 10:47:29

C1.E0.61.E6.1D.24.D5.79
89.65.81.87.9C.35.55.F4

Incontestável, portanto, que os livros contábeis obrigatórios haviam sido previamente entregues por meio do Sped e, obviamente, estavam disponíveis para a autoridade fiscal aferir sua escrituração.

Ademais, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 6/2015, a Contribuinte apresenta o último balanço patrimonial registrado em sua contabilidade, exatamente o relativo ao ano-calendário 2011, conforme documentos de fls. 959 a 963. Não haveria que se falar em balanço patrimonial escriturado, e apresentado pela Contribuinte, se não existissem os livros obrigatórios, onde devem ser escrituradas as demonstrações contábeis da Recorrente. Se ela mesma afirma que o balanço está escriturado, há de existir o livro onde se deu esta escrituração.

Resta demonstrado, portanto, que a alegação que a empresa auditada não possuía os livros contábeis de 2011 é falaciosa e não se confirma pelas provas dos autos.

Quanto à imputação que a autoridade fiscal teria glosado todos os seus custos e despesas, melhor sorte não acolhe a Recorrente.

A Contribuinte, cientificada dos valores apurados pelo fisco e instada a se manifestar sobre eles, apresenta a resposta de fls. 891 a 901, declarando que discorda parcialmente dos valores lá apresentados, já que os custos vinculados às receitas auferidas não teriam sido considerados para apuração do montante omitido.

Diante da argumentação produzida pela empresa fiscalizada, a autoridade responsável pelo procedimento, por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 5/2015 (fls. 902 a 904), intimou a interessada a informar se os valores pleiteados estavam escriturados em sua contabilidade e, em caso negativo, informar a razão da não escrituração e apresentar os documentos comprobatórios correspondentes.

A Contribuinte, intimada a comprovar, por documentos hábeis e idôneos, a regularidade dos custos ou despesas que pretendia deduzir das receitas, não atendeu à intimação, ainda que tenha solicitado, e que lhe tenha sido concedida, dilação do prazo para resposta.

Nos termos da autoridade fiscal, a questão do aproveitamento dos custos restou assim reproduzido no relatório de fls. 112 a 128:

1.9 Estando completa a documentação referente às administradoras de cartões, elaboramos demonstrativos enviados em anexo ao Termo de Intimação n.º 4/2015, para que o contribuinte se manifestasse de forma escrita, acompanhada de documentação hábil e idônea, caso houvesse discordância dos valores apresentados. No mesmo Termo, solicitamos, novamente, fossem apresentados os extratos de conta corrente pertinente à filial 3 (Banco do Brasil), referentes aos meses de junho, agosto e dezembro, todos de 2012, eis que incompletos os anteriormente fornecidos.

1.10 Em sua resposta, o contribuinte complementou os extratos bancários que faltavam, bem como, em relação aos demonstrativos referentes às administradoras de cartões, argumentou:

“O contribuinte discorda parcialmente dos valores apurados, eis que sua totalidade não corresponde a receitas tributáveis decorrentes de operações bancárias (repasses recebidos de administradoras de cartão

de crédito). Afirma-se isso, pois devem ser considerados, como custo, os valores a título de compra de mercadorias, constantes na planilha anexa, que apresenta relação pormenorizada de tais despesas. Portanto, o valor total correto das receitas tributáveis a que se refere este item é o somatório dos que estão apontados na planilha elaborada pela autoridade fazendária, menos os valores apontados nos documentos anexos (apresentados juntamente com a presente peça).” (grifei)

1.11 Na sequência, elaboramos o Termo de Intimação nº 5/2015, no qual, com base em demonstrativos por nós elaborados, solicitamos identificar os lançamentos constantes nos extratos bancários que não representam receita da empresa.

1.11.1 Ainda, com relação à resposta anteriormente transcrita, e considerando que adotou a forma de tributação do Lucro Real no ano de 2011 e Lucro Presumido no de 2012, solicitamos justificar a eventual omissão de lançamentos no primeiro ano referido, bem como a documentação que comprova tais custos/despesas. Com relação ao segundo ano fiscalizado, informar qual o fundamento que justifica deduzir os custos/despesas no período em que adotou a tributação pelo Lucro Presumido.

1.12 Mesmo tendo obtido dois pedidos de prorrogação de prazo, o contribuinte não atendeu ao Termo de Intimação Fiscal nº 5/2015, razão pela qual houve reintimação, por meio do item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 6/2015, recebido, por via postal, em 23/12/2015. Esclareça-se que, no item 2, foi solicitado o último balanço patrimonial registrado na contabilidade.

1.13 Em sua resposta, apresentada em 28/01/2016, o contribuinte limitou-se a juntar o balanço patrimonial, ficando novamente silente no que diz respeito aos demonstrativos referentes aos extratos bancários, como também, a documentação apta a amparar as deduções de custos/despesas anteriormente alegadas.

1.14 Assim, os supostos custos/despesas apresentados em resposta ao Termo de Intimação nº 4/2015 não podem ser considerados, seja porque a sistemática pelo Lucro Presumido não permite tais deduções, seja porque não trouxe a documentação comprobatória apta a amparar tais lançamentos.

Portanto, os valores não foram considerados para deduzir a base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real por falta de comprovação documental pela Contribuinte.

De se notar, ademais, que no balanço patrimonial de fl. 959, há registro da contabilização de custos no ano de 2011 no montante total de R\$ 52.512,11. Além dos custos, estão devidamente contabilizadas despesas totais de R\$ 317.391,07, das quais R\$ 171.051,19 são despesas gerais. Os valores somados superam, muito, o total que se pretendia deduzir a título de custos do ano de 2011 e apresentados na planilha de fl. 892. Nesta planilha, o custo que se pretendia deduzir alcançou o montante de R\$ 136.355, 71.

Diante deste quadro, a autoridade fiscal intimou a ora Recorrente a esclarecer se os valores constantes da planilha de fl. 892 estavam contabilizados. Caso não estivessem, a Contribuinte deveria apresentar a documentação apta a dar suporte à dedução que pretendia usufruir.

Ocorre que, como destacado no relatório fiscal supra transcrito, mesmo reintimada, a Contribuinte manteve-se silente e sequer respondeu se os valores das deduções pretendidas estavam ou não escriturados.

Do contexto, resta como hipótese possível que os valores das deduções pretendidas já estavam escrituradas, total ou parcialmente, daí o desinteresse da Contribuinte em esclarecer os fatos mediante a resposta ao questionamento formulado, resposta que deveria ser acompanhada dos documentos requeridos.

Cediço lembrar que os lançamentos contábeis devem ser suportados por documentos hábeis e idôneos. Ao fisco, competiu comprovar a assunção de receitas por parte da fiscalizada, o que foi feito nos termos preceituados em Lei. A Contribuinte, por outro lado, não cumpriu o mister que a ela cabia quando pretendeu deduzir das receitas apuradas supostos custos que restaram não comprovados.

Entretanto, a falta de comprovação das despesas ou custos não é razão suficiente para se considerar imprestável a escrituração contábil da Recorrente, mesmo porque, como acima afirmado, há possibilidade de que os valores pretendidos já estivessem, total ou parcialmente, contabilizados.

Note-se, ademais, que a autoridade fiscal para proceder ao lançamento considerou todos os custos e despesas informados na DIPJ da Contribuinte, aproveitando inclusive o prejuízo apurado nos últimos 3 trimestres do ano.

Inverídica, portanto, a afirmação que a autoridade fiscal desconsiderou todos os custos e despesas da Recorrente. Desconsiderou apenas os custos cuja dedução fora pleiteada sem que a Contribuinte tivesse se desincumbido de comprovar que não estavam previamente deduzidos, bem como custos que estavam sem comprovação documental de sua regularidade.

Admitir a obrigatoriedade do arbitramento em casos deste jaez seria outorgar ao Sujeito Passivo a faculdade de anular o lançamento quando bem entendesse. Admita-se, por hipótese, que a Contribuinte possua os comprovantes dos custos pretendidos e não os apresentou, por opção, à autoridade lançadora. Aceite-se ainda a hipótese que o fisco, diante da omissão de comprovação documental dos custos, arbitrou o lucro, mesmo a Contribuinte possuindo e entregando, como é o caso dos autos, os livros contábeis obrigatórios. Pois bem, seguindo-se o roteiro hipotético, entenda-se que a fiscalizada apresentou, em sede de impugnação, os documentos não apresentados no curso do procedimento fiscal, documentos que comprovariam a regularidade de sua escrituração contábil, fato que invalidaria, por conseguinte, o arbitramento procedido. Fosse impositivo o arbitramento em situações deste jaez, ficaria ao arbítrio do sujeito passivo invalidar o lançamento pela apresentação de provas após o encerramento do procedimento fiscal.

A tributação da receita omitida, em regra, é feita de acordo com o regime de tributação a que estiver submetido a pessoa jurídica auditada, conforme art. 24 da Lei nº 9.249/1995:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Já a tributação pelo lucro arbitrado, prevista no art. 47 da Lei nº 8.981/1995, ocorrerá obrigatoriamente nas seguintes situações:

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.

No caso dos autos, conforme acima assentado, os livros contábeis existem e estavam disponíveis no ambiente do Sped e não havia vício na escrituração que a tornasse imprestável para a determinação do lucro real.

Quiçá a Contribuinte tivesse atendido ao requerido por meio do item 2 do termo de intimação fiscal nº 5/2015 (fls. 902 a 904), poderia suscitar dúvida real quanto à possibilidade de se determinar o lucro real com base nos assentamentos contábeis disponíveis. Sua inércia, contudo, autoriza a suposição de que os valores pretendidos de deduções de custos estariam devidamente contabilizados, restando ao fisco exigir a tributação sobre a receita omitida, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/1995.

Peço vênia para transcrever, e adotar como fundamento adicional para decidir, trecho da decisão recorrida que trata desta matéria:

O fato de a escrituração contábil não demonstrar com acerto o resultado do exercício, com a conseqüente impossibilidade de chegar-se ao lucro real por meio das exclusões e adições permitidas e obrigatórias segundo a legislação fiscal, não é suficiente, nem de longe, para que haja o arbitramento do lucro.

Diante de fraudes, vícios, erros ou deficiências que alterem o resultado tributável, deve a autoridade fiscal, em princípio, apurar as infrações cometidas e autuá-las conforme o regime do lucro real, cobrando o principal, os juros de mora e a multa cabível, que poderá eventualmente ser qualificada, se for o caso.

Apenas nas hipóteses em que se torne completamente impossível apurar-se o resultado conforme as regras do lucro real é possível proceder-se ao arbitramento. E, perceba-se, a primeira decisão transcrita acima ainda realça que o lucro pode ser encontrado até *por aproximação* – “por ausência absoluta de outro elemento que tenha mais condições de aproximar-se do lucro real” – o que indica que mesmo se não for possível encontrar-se com precisão o lucro real, mas desde que seja possível aproveitar-se a contabilidade para se apurar o resultado conforme as regras do lucro real, o arbitramento não será cabível.

Por essas razões, não deve ser acatada a argüição de nulidade.

Por fim, recente julgado proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, consolidado no acórdão n.º 9101-006.108, de 09/03/2022, ratifica o entendimento que o caso dos autos não é sujeito ao arbitramento dos lucros. O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. DISCREPÂNCIA COM A RECEITA ESCRITURADA E DECLARADA. DEFINIÇÃO DO MÉTODO DE TRIBUTAÇÃO APLICÁVEL: ARBITRAMENTO OU TRIBUTAÇÃO DIRETA PELO REGIME ADOTADO PELO CONTRIBUINTE.

Considerando que a Fiscalização corretamente se valeu da presunção legal de omissão de receitas identificadas em face de depósitos bancários cuja origem restou não comprovada, sem que fossem trazidos aos autos quaisquer outros indícios de imprestabilidade ou deficiências da escrituração da contribuinte (sujeita ao Lucro Real), considera-se legítima a cobrança do imposto e do adicional que deixaram de ser pagos de acordo com o regime de tributação do contribuinte.

A alegação de que a relevância ou volume da receita omitida - no caso correspondente a 63% da receita total apurada - já ensejaria a adoção do arbitramento, não encontra fundamento diante da interpretação sistemática do art. 42 da Lei n.º 9.430/96 com os artigos 24 da Lei n.º 9.249/95 e 47 da Lei n.º 8.981/95.

Do julgado, peço vênias para destacar o seguinte excerto de seu voto condutor, de lavra do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que em tudo é aplicável ao caso ora em julgamento (com destaques ora acrescidos):

Ao assim proceder, me parece que a fiscalização operou corretamente dentro da hipótese de tributação por presunção legal de omissão de receitas fundada na não comprovação de crédito bancário não escriturado, afinal não houve sinais de ausência de livros fiscais, fraudes ou vícios nos demais registros contábeis.

Ademais, **poderia a Contribuinte, durante a fiscalização, ter feito prova de que, junto com a omissão significativa de receita, teria havido também omissão de custos e despesas não deduzidos para fins de determinação do Lucro Real**, mas esse fato foi rechaçado e encontra-se já superado.

Por todo o exposto, há de se manter o lançamento do IRPJ e reflexos do ano-calendário 2011 e ratificar quanto à matéria o dispositivo da decisão recorrida e, por via de consequência, denegar-se a pretensão da Recorrente de anular a autuação fiscal ora levada a julgamento.

4 – DOS SUPOSTOS VALORES QUE NÃO DEVERIAM INTEGRAR A RECEITA OMITIDA NO ANO-CALENDÁRIO 2012

Em relação aos lançamentos do ano-calendário 2012, alega a Recorrente que a autoridade fiscal teria incluído no cômputo da receita omitida valores que dela não deveriam ser

integrantes. Segundo afirma, não teriam sido excluídos pelo fisco valores relativos a empréstimos obtidos e decorrentes de transferências entre contas de mesma titularidade.

Sobre a apuração dos valores tributáveis, a autoridade fiscal teceu as seguintes considerações no relatório de fls. 112 a 128:

2.4 Encaminhamos, em anexo ao Termo de Intimação nº 4/2015, demonstrativos que consolidam os valores recebidos das administradoras de cartão nos 24 (vinte e quatro) meses fiscalizados, sendo estas: Banricompras, Redecard e Cielo, separadas mensalmente e por estabelecimento.

2.5 Em resposta, apresentada em 22/06/2015, reconheceu a exatidão dos valores apontados na planilha elaborada. Alegou, no entanto, que deveriam ser deduzidos determinados custos e despesas, o que não é possível pelas razões já apontadas no item 1.14. Desta forma, sintetizando os valores obtidos em Decred, temos:

[...]

2.8 No Termo de Intimação nº 5/2015, encaminhamos demonstrativos referentes aos extratos bancários, também separados por estabelecimento e consolidados mensalmente (matriz e filial 3) e anualmente (filial 2).

2.9 Em que pese os dois deferimentos aos pedidos de prorrogação de prazo, ocorridos em 05/08/2015 e 25/08/2015, não houve atendimento ao solicitado. Encaminhamos, então, a reintimação constante no item 1 do Termo de Intimação nº 6/2015, cientificado em 23/12/2015.

2.10 Novo pedido de prorrogação de prazo foi deferido em 22/01/2016, sendo que a resposta, recebida em 28/01/2016, limitou-se a atender ao item 2 do Termo. Assim, diante do silêncio do contribuinte, não há documentação apta a desfazer a presunção legal trazida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, transcrita no tópico 3.1.4.

A Recorrente reprisa no recurso voluntário exatamente os mesmos argumentos apresentados quando da apresentação da impugnação ao lançamento, razão pela qual peço vênia para valer-me, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do RICARF, do voto integrante do acórdão recorrido sobre a matéria, com ele concordando e usando como razão de decidir:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS.

No mérito quanto aos valores considerados receitas por presunção legal, em razão da existência de ingressos em contas mantidas em instituições financeiras sem comprovação que se refiram a fatos não tributáveis, o contribuinte afirma que dos próprios extratos bancários examinados pela Auditoria-Fiscal se deduz como justificativa valores a título de empréstimos e transferências entre contas bancárias de sua titularidade.

Cita como exemplo as rubricas “ANTECIP REDECARD”, afirmando que são operações de empréstimo com garantia de cartão de crédito.

De fato e de modo geral, o ingresso de recursos em razão de empréstimos não deve ser considerado como receita tributável por presunção nos moldes do art. 42 da Lei 9.430, de 1996, que fundamentou o lançamento.

Entretanto, a interpretação mais coerente da rubrica é que trata-se de um empréstimo concedido pela operadora de cartões de débito e crédito em razão de vendas já ocorridas, e cujo valor é repassado para o contribuinte em prazo menor que o contratual.

Por essa razão somente seria passível de exclusão algum valor se o contribuinte comprovasse sem margem de dúvidas que o valor das vendas foi recebido em duplicidade, uma vez por antecipação a título de empréstimo, outra vez no prazo contratual, e que efetuou a quitação do alegado empréstimo.

O mesmo raciocínio é válido para as outras alegações relativas a empréstimos, cuja contratação, quitação e independência com relação às operações que geram receitas devem ser comprovadas individualmente para que possam ser excluídas.

Quanto à suposta desconsideração de transferência entre contas, a exclusão de valores que foram tributados em uma única conta depende da comprovação de que o valor transferido constava do saldo da conta de origem antes do início do período da auditoria ou que fosse oriundo de um fato não tributável.

Por essas razões, não há como se acolher os argumentos apresentados nesse particular.

Inobstante a decisão recorrida ter sido clara quanto à necessidade de se comprovar as alegações produzidas na impugnação, a Contribuinte não apresentou em sede de recurso voluntário qualquer documento que pudesse dar sustentação aos argumentos produzidos.

Por estas razões, não há como acolher a manifestação da Recorrente pela nulidade do lançamento do IRPJ e reflexos do ano-calendário 2012.

5 – DA MULTA QUALIFICADA

A Recorrente combate a aplicação da multa qualificada de 150% incidente sobre os tributos e contribuições devidos.

Segundo ela, não teria sido comprovado o dolo de sua conduta. Ademais, considera que comprovou boa-fé, já que os documentos que embasaram o procedimento fiscal foram apresentados por ela, após intimações regulares.

Admite que não logrou apresentar documentos que pudessem desfazer a constatação de omissão de receitas, e argumenta que tal fato não é suficiente para qualificar a multa de ofício.

Invoca em seu benefício o disposto nas Súmulas CARF nº 14 e nº 15, que afastariam a aplicação da multa de 150% no caso ora em julgamento.

A autoridade fiscal, em seu relatório, considera que a Contribuinte deu origem ao tipo previsto no art. 71 (sonegação) da Lei nº 4.502/1964 e faz anotar as seguintes motivações para aplicação da multa qualificada:

4.3 O contribuinte informou receita em somente 4 (quatro) dos 24 (vinte e quatro) meses fiscalizados. Os valores constam nos Livros Fiscais do ICMS e foram informados em DIPJ (IRPJ e CSLL) e Dacon (PIS e Cofins). Acrescenta-se que foram confessados em DCTF e devidamente pagos.

4.4 Ocorre que foram apurados significativos valores de receita omitida, verificadas em Decred e extratos bancários, não só nestes 4 (quatro) meses, como também nos demais 20 (meses) em que informou inexistir valores a serem confessados em DCTF.

4.5 A postura do contribuinte pode ser sintetizada na resposta ao Termo de Início, eis que começa por tentar demonstrar a inexistência de receita e conclui com a informação da baixa de ofício, registrada em setembro de 2012, referente a dois estabelecimentos que auferiram receita, no mínimo até dezembro de 2012:

“(…) Relativamente ao período de 2011, apresentam-se os livros fiscais do ICMS (entradas, saídas e apuração). No que tange ao período de 2012, juntam-se as Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIA's), que demonstram que não houve movimentação durante esse período. De ser referido, também, que foi dada baixa de ofício às empresas inscritas no CNPJ sob os números 74.705.054/0001-99 e 74.705.054/0002/70 no mês de setembro de 2012 (de acordo com os comprovantes anexos), razão pela qual em relação a elas, as GIA's apresentadas vão até este mês.” (grifei)

4.6 Os valores omitidos atingem R\$ 3.508.645,03 (três milhões e quinhentos e oito mil e seiscentos e quarenta e cinco reais e três centavos), no ano de 2011, e R\$ 3.857.775,70 (três milhões e oitocentos cinquenta e sete mil e setecentos e setenta e cinco reais e setenta centavos), no ano de 2012.

4.7 Sendo assim, caso não ocorresse a ação do fisco, **a empresa fiscalizada teria se eximido de significativos valores devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins**, decorrente dos valores omitidos. Tal situação perdurou, no mínimo, nos anos de 2011 e de 2012.

De acordo com o transcrito, a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada por considerar que a Contribuinte, reiteradamente, deixou de declarar ou de recolher os valores devidos. Dos 24 meses auditados, em apenas 4 a ora Recorrente havia declarado ou recolhido algum valor ao fisco federal, ainda assim em montantes inferiores aos devidos.

Esta conduta tem sido considerada por este Conselho como demonstradora do ânimo doloso exigido pelo tipo legal. Se em 24 meses auditados, a Recorrente deixou de declarar ou de recolher tributos em 20 deles, demonstrado está que agiu deliberadamente para lesar o fisco nos termos preconizados no art. 71, I da Lei nº 4.502/1964:

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

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

(...)

A CSRF, em recente decisão proferida em 10/05/2023, confirma o entendimento que a prática reiterada de omitir receitas ao fisco autoriza a aplicação da multa qualificada, conforme se demonstra com o acórdão n.º 9101-006.593, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ. MULTA QUALIFICADA. CONDUTA REITERADA DE OMITIR RECEITAS MEDIANTE A PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA AO FISCO. CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa qualificada em face da conduta deliberada da contribuinte de omitir suas receitas, de forma reiterada mediante a prestação de informação falsa ao Fisco, declarando valores zerados ou flagrantemente inferiores à real receita auferida, configurando-se a intenção dolosa de retardar o conhecimento do Fisco da ocorrência dos fatos geradores ocorridos.

No mesmo sentido vem se posicionando esta Turma Julgadora, conforme demonstra o acórdão n.º 1402-005.336, de 21/01/2021, assim ementado no que se refere à matéria:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Deve ser mantida a qualificação da multa quando o sujeito passivo entrega de forma sistemática as declarações zeradas.

Contudo, sobreveio recente alteração no art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, promovida pela Lei n.º 14.689, de 20/09/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada para 100% do valor da autuação fiscal. O novo dispositivo está assim redigido:

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei n.º 14.689, de 2023)

[...]

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

E o art. 106, II, alínea “c” do CTN determina que, tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Lei que comine sanção menos gravosa deve ser aplicada aos atos pretéritos:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

No caso dos autos, a Lei nº 14.689/2023 reduziu para 100% o percentual da multa qualificada e, pelo motivos expostos, impõe-se a redução da multa originalmente aplicada de 150%, para 100% do valor dos lançamentos de ofício.

6 – LANÇAMENTOS DECORRENTES

Aplicam-se à CSLL, ao PIS/Pasep e à Cofins os mesmos argumentos expendidos no voto relativos à base de cálculo do IRPJ nos anos-calendário 2011 e 2012, bem como sobre a aplicação às contribuições apuradas da multa de ofício de 100%.

7 – CONCLUSÕES

A vista de todo o exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, a ele NEGAR PROVIMENTO E REDUZIR DE OFÍCIO a multa qualificada para 100% do valor do lançamento de ofício, nos termos previstos no art. 42 da Lei nº 9.430/1996m, com a redação conferida pela Lei nº 14.689+2023, mantendo-se as autuações fiscais objeto do presente processo, com a redução do valor da multa exigida.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira

