



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

**Processo n°** 19515.722088/2011-11  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.545 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2016  
**Matéria** IRPJ e reflexos. Suprimento de caixa.  
**Recorrente** Frato Ferramentas Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Ano-calendário: 2007

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Foi aplicado procedimento comum para apuração de omissão de receitas decorrente de suprimento de caixa. Elas foram calculadas a partir da contabilidade da contribuinte, que fez registros em contas denominadas "Caixa" e "Bancos" sem contrapartida no resultado, não tendo justificado tais registros quando intimada para tanto. Não houve nulidade.

**OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA.**

Uma vez verificada omissão de receitas a partir da contabilidade da contribuinte, cabia a ela comprovar que os registros eram erros, ou que não se referiam a receitas ou que as receitas foram registradas no resultado. É procedente, assim, a cobrança de IRPJ e reflexos sobre as receitas omitidas.

**IRPJ E CSLL. DIFERENÇAS ENTRE O CONTÁBIL E O FISCAL.**

A contabilidade da contribuinte revelou diferenças entre o seu Livro Razão de um lado e suas DCTFs e DARFs de outro. Ela não explicou as diferenças, devendo permanecer a cobrança.

**MULTAS ISOLADAS SOBRE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL.**

Não houve concomitância, pois os valores das multas isoladas são maiores do que as próprias bases de cálculo exigidas a título de diferenças de IRPJ e CSLL. Trata-se de fatos geradores e bases de cálculo diversos em todos os casos. O contribuinte teria que comprovar a concomitância de multas, o que não foi feito, devendo permanecer a sua aplicação.

**MULTA QUALIFICADA DE 150%. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO E CAPITULAÇÃO. NULIDADE. DESQUALIFICAÇÃO.**

Apesar de ter havido presumidamente omissão de receitas em valores 50% acima dos declarados pela contribuinte, o Auto de Infração e o Termo de

Verificação Fiscal carecem de fundamentação e de devida capitulação legal, devendo ser mantida a desqualificação da multa.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, por unanimidade, rejeitar a sua preliminar de nulidade e, por maioria, negar provimento a ele. Vencidos os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Aurora Tomazini de Carvalho, que cancelavam as multas isoladas.

*Documento assinado digitalmente.*

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Marcos de Aguiar Villas-Bôas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Lívia Germano (vice-presidente), Guilherme Mendes, Ricardo Marozzi, Marcos Villas-Bôas (relator), Fernando Mattos e Aurora Tomazini.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário interpostos por, respectivamente, Fazenda Nacional e Frato Ferramentas Ltda.

Originariamente, foi lavrado de Auto de Infração contra a contribuinte pelas seguintes razões:

"A) Omissão de Receitas caracterizada como suprimento de caixa, por não comprovar o trânsito pelas contas de receita, dos ingressos de recursos em contas de Caixa e/ou Bancos, cujas contrapartidas foram créditos da conta de Clientes Diversos, no montante de R\$ 15.153.956,01.

B) Multa isolada (50%) sobre o valor das diferenças apuradas de IRPJ e CSLL. Estimativa, no cálculo do IRPJ e

CSLL - Estimativa, respectivamente, Fichas 11 e 16 da DIPJ 2008 - AC 2007, efetuado com base na Receita bruta e Acréscimos, cujos valores utilizados na base de cálculo (Receita Bruta Mensal) pelo contribuinte, não coincidem com os valores do Razão e / ou Balancetes mensais do SPED apresentado pelo contribuinte.

C) Diferença apurada entre o valor do imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ declarado/recolhido e o valor total escriturado no DRE do Livro Diário nº 15, em dezembro de 2007 e informado na DIPJ do exercício 2008 - anual-cariário 2007 (ND 1251942), Ficha 12A, Linha 19, no montante de R\$ 22.880,94.

D) Diferença apurada entre o valor da contribuição social do lucro líquido - CSLL declarada/recolhida e o valor total escriturado no DRE do Livro Diário nº 15, em dezembro de 2007 e informado na DIPJ do exercício 2008 - anual-cariário 2007 (ND 1251942), Ficha 17, Linha 61, no montante de R\$ 8.237,14".

Com base nos argumentos acima, houve cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os valores que foram configurados como receitas omitidas por suprimento de caixa, com aplicação da multa qualificada de 150%, além da aplicação de multa isolada por conta da realização de pagamentos de estimativas mensais a menor, tendo em vista as diferenças de receitas encontradas na DIPJ e no Razão e Balancetes mensais da contribuinte. Por fim, cobrou-se as pequenas diferenças de IRPJ e CSLL acima apontadas.

O Auto de infração exige, portanto, um valor total de R\$ 19.401.894,96, sendo R\$ 11.016.926,01 de IRPJ, R\$ 3.966.093,36 de CSLL, R\$ 740.468,11 de PIS, R\$ 3.410.642,12 e R\$ 147.609,52 de multa isolada - IRPJ, R\$ 53.130,43 de multa isolada - CSLL e mais acréscimos legais.

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação contra o Auto de Infração. Faço uso de parte do relatório do Acórdão da DRJ, que já havia descrito didaticamente todos os argumentos da Impugnação:

"Do Objeto Social da Empresa Ora Impugnante e da Colaboração com a Fiscalização

- a) atua no comércio atacadista de revenda de ferramentas, assim, o forte em sua atuação é e sempre foi o comércio;
- b) ao longo do ano de 2007, realizou diversos incrementos não apenas em sua unidade matriz, em São Paulo SP, mas como também junto às suas filiais, de maneira que foram muitos os gastos que teve naquele ano;
- c) algumas pequenas divergências em sua escrita fiscal acabaram acontecendo naquele exercício principalmente quando do envio de dados eletrônicos à Receita Federal, por força de levantamento de créditos de tributos federais que foram

realizados nos termos da IN 86/2001, fato que acabou não sendo totalmente esclarecido à fiscalização, até mesmo por força de extravio de documentos que foi constatada (vide docs. inclusos) junto à empresa que guardava documentos da empresa em seu arquivo geral;

d) no entanto, todos os recursos que entraram em seu caixa foram devidamente escriturados e oferecidos à tributação, de maneira que, apurando-se determinado lucro naquele exercício, todos os tributos foram pontualmente pagos;

e) ocorre que houve um erro na escrituração de depósitos diversos que a empresa obteve em sua movimentação financeira, os quais, por equívoco, foram debitados na conta clientes diversos, quando na realidade não foi isto o que aconteceu;

f) neste ponto, de se notar que, ainda que o erro contábil tenha ocorrido nos lançamentos "DT DVS" e DT TR", a Defendente fez a correlata escrituração dos respectivos montantes, evidenciando-se, também por este aspecto, a sua mais absoluta e incontestável boa fé; e

g) a boa-fé da Impugnante ficou patente durante os procedimentos de fiscalização, razão pela qual eventuais penalidades devem ser excluídas ou atenuadas.

Do Equívoco do Lançamento a Título de Omissão de Receita Riqueza Não Comprovada Nulidade do Auto de Infração

a) o simples fato de ter havido erro na escrituração de depósitos diversos (que a Defendente obteve em sua movimentação bancária) em conta equivocada (de clientes diversos) não significa, em absoluto, que estes montantes corresponderam exclusivamente a uma riqueza obtida;

b) a atividade de comércio, diante de sua pequena margem e competitividade, não proporciona lucros expressivos, tanto que o legislador, atento a este detalhe, determinou a redução da base do Imposto de Renda desta atividade ao patamar de 8% (optantes do lucro presumido);

c) em se tratando de tributação inerente ao Imposto de Renda, não havendo a correlata comprovação da riqueza acrescida ao patrimônio do contribuinte, incorreto e viciado estará o respectivo lançamento tributário, não atendendo às disposições do art. 142 do CTN;

d) a fiscalização tem o dever e o compromisso da busca da verdade material, de modo que o procedimento administrativo de lançamento deve pautar-se objetivamente e em estrita observância do devido processo legal (art. 5º, incisos II e LIV, da CF), sob pena de nulidade; e

e) maculada de vício insanável, pois despida de prova, mostra-se nula a autuação fiscal pautada que está em mero valor que não reflete o efetivo acréscimo patrimonial ou riqueza que tenha sido auferida.

Da Tributação de Lucro "Fictício" Nulidade da Autuação Fiscal

a) a tributação do IR deve estar atrelada a uma riqueza auferida, a um lucro obtido, a um acréscimo efetivo do patrimônio do contribuinte;

b) o que se pretende, na prática, nesta autuação, é a tributação como omissão de receitas, de valores que se originaram de movimentações bancárias da Defendente e que transitaram pelas contas "Bancos" e "Caixa" como relatado pela fiscalização, isto, no entanto, não significa que os respectivos valores correspondam a efetiva riqueza ou acréscimo patrimonial;

c) sobre o tema a jurisprudência de nossos Tribunais já pacificou o entendimento de longa data, conforme se verifica da Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos: "Súmula 182. É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários."; e

d) desta forma, ao basear-se apenas em meros valores de depósitos diversos sem se comprovar a efetiva riqueza ou aumento do patrimônio da empresa ora Defendente, a Sra. Fiscal maculou a presente autuação fiscal de vício insanável.

Erros da Escrita Fiscal Incorreta Capitulação Legal Quanto ao Enquadramento da Omissão de Receita Violação ao Princípio da Capacidade Contributiva Nulidade da Autuação

a) pelas diversas inconsistências da escrita fiscal da defendente, consignadas nos vários Termos Fiscais lavrados durante o procedimento da fiscalização (relacionadas às fls. 1.182/1.183), resta nítido que a autuação fiscal deveria ter-se pautado pelo critério do lucro arbitrado, aplicando o IR (e seus reflexos CSLL, PIS e COFINS) pelo patamar de 9,6% (ou seja, 8% acrescidos de mais vinte por cento) da receita tida por omitida (e não de 100%, como aconteceu), nos termos do artigo 15, "caput" e 16 da Lei 9.249/95;

b) é de se notar que o arbitramento do lucro não é uma modalidade que está colocada apenas à opção do contribuinte. O Fisco também pode e deve, em algumas situações, apurar o imposto de renda com base no lucro arbitrado, mormente quando se caracterizar, como "in casu", inconsistências da escrita fiscal do contribuinte, como determina, inclusive, o art.148 do CTN;

c) os critérios para a apuração do imposto de renda com base no arbitramento do lucro consistem em alcançar a capacidade contributiva do contribuinte e não de extrapolar este princípio, atingindo o seu direito de propriedade;

d) o próprio Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), determina, em seu artigo 530, de forma compulsória, o arbitramento do lucro quando se constatar, como de fato ocorreu no presente caso, inconsistências da escrituração fiscal e contábil;

e) a jurisprudência dos nossos Tribunais Judiciais e Administrativos (exemplos de fls.1.187/1.190 é taxativa quanto ao arbitramento do lucro em casos como o que ora é debatido, de sorte que resta evidenciada a falha na capitulação legal da presente autuação e enquadramento errado para fins de apuração do IRPJ e seus reflexos;

f) ainda que se possa admitir a regularidade da escrita da defendente, mesmo assim é dever do fisco o arbitramento do lucro pelos critérios colocados, conforme se depreende da ementa de decisão transcrita às fls.1.190/1.1.91, do Superior Tribunal de Justiça, que determinou a aplicação do redutor de 50% previsto pela legislação da época (Decreto-Lei 1674/78); e

g) o presente auto de infração está maculado de erro que acarreta a sua nulidade, pois partiu de premissa equivocada e fora dos parâmetros do arbitramento do lucro, aplicável ao caso, nos termos da legislação correlata.

Do Descabimento dos Lançamentos das Diferenças de IRPJ e CSLL e da Multa Isolada quanto ao IRPJ/CSLL em Função da Alegada Diferença das Estimativas Apuradas destes Tributos

a) nos autos em lide, foi aplicada multa isolada de 50% sobre o valor das diferenças apuradas de IRPJ e de CSLL no cálculo das correspondentes estimativas, sob a alegação de que os valores utilizados na base de cálculo (Receita Bruta Mensal) não coincidem com os valores do razão e/ou Balancetes mensais do SPED apresentado à RFB;

b) foram também lançadas as diferenças de IRPJ e CSLL que teriam sido recolhidos a menor em dezembro de 2007 pelos montantes de R\$ 22.880,94 e R\$ 8.217,14, valores estes acrescidos de multa de 75% e juros pela SELIC;

c) nessa situação, há duplicidade de imposição tributária a título de IRPJ e CSLL, pois a alegada omissão de receitas, que foi combatida nos tópicos anteriores, já contemplaria estes montantes ora alegados de diferenças de IRPJ e CSLL;

d) ademais, o mero exame isolado de alguns documentos fiscais como balancetes/SPED e DIPJ, por si só, não pode implicar na desconsideração dos demais documentos fiscais e contábeis da Defendente, como a verificação dos livros Diário, nos quais constam todos os atos contábeis previstos nos famigerados Livros Razão, ainda mais detalhados;

e) torna-se patente que não houve a verdadeira busca da verdade dos fatos, o que acarreta de imediato no cerceamento do direito de defesa consagrado como "clausula pétrea" pela nossa Constituição Federal;

f) o Conselho de Contribuintes, atual CARF, possui posição pacificada acerca do descabimento da multa isolada em lançamentos efetuados sem o devido confronto e exame de todos os documentos fiscais e contábeis do contribuinte; e

g) im procedem, portanto, tanto os valores das diferenças alegadas do IRPJ e da CSLL, como também da multa isolada, restando insubsistente o auto de infração em tela, também sob este particular.

Da Inaplicabilidade da Multa Qualificada e no Percentual Máximo a que Alude o Artigo 44, Inciso I, C/C Parágrafo 1º da Lei nº 9430/96 Da Graduação da Multa à Luz dos Princípios Administrativos Fiscais

a) sob a perspectiva da boa-fé da Impugnante, é irrefutável que a imputação da multa qualificada de 150% sobre o valor do tributo suposta e indevidamente exigido, caracteriza violação aos princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade;

b) por esses princípios, para cada caso concreto, a multa fiscal será graduada conforme as circunstâncias verificadas na hipótese, não podendo a multa se afigurar superior ao estritamente necessário para o atendimento do interesse público, sob pena de violação aos preceitos da citada Lei nº 9.784/99 (art.2º, parágrafo único, inc.I e VI), aos quais a Administração está submetida;

c) ademais, mesmo na hipótese de aplicação da multa ao patamar de 75%, como aconteceu quanto às diferenças de IRPJ e CSLL refutadas no item anterior desta defesa, cabe salientar ser ela descabida de modo que deve ser reduzida; e

d) pode, neste caso, ser adotado, como critério de graduação da penalidade, o critério legal da multa moratória, conforme

previsto no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, devendo também neste caso o percentual da multa ser limitado a vinte por cento (20%), conforme disposto no §2º do referido artigo 61, em face da demonstração de boa-fé e da ausência de fraude".

A DRJ, ao analisar os autos, lavrou acórdão ementado do seguinte modo:

**"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO DE LEGALIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Descabe a alegação de nulidade, quando o procedimento fiscal foi operado na forma prevista na legislação de regência, tendo o auto de infração, lavrado para formalizar a exigência fiscal, preenchido todos os requisitos legais imprescindíveis para garantia do pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, não se verificando qualquer irregularidade a macular o procedimento administrativo.

**PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.**

Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios tais como: da legalidade, da proporcionalidade ou da razoabilidade, dentre outros, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado.

A doutrina trazida ao processo não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa.

A decisões administrativas e judiciais colacionadas não possuem legalmente eficácia normativa, não se constituindo em norma geral de direito tributário,

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

Ano-calendário: 2007

**EXTRAVIO DE DOCUMENTOS. INOBSERVÂNCIA AO ART. 264 DO RIR/1999.**

Tornam-se sem validade os argumentos baseados em extravio de documentos, quando não observadas as determinações do art.264 do RIR/1999.

**CONTA CLIENTES. REPRESENTAÇÃO.**

O lançamento contábil a débito da conta Clientes ou similar é representativo de vendas a prazo.

**SUPRIMENTO DE CAIXA. BAIXA NA CONTA CLIENTES. OMISSÃO DE RECEITA.**

O suprimento de caixa mediante baixa na conta de clientes, sem a comprovação do trânsito pela conta de resultado, é de ser tratada como omissão de receita, devendo ser submetida à correspondente tributação.

**ESCRITURAÇÃO. PROVA.**

A escrita contábil faz prova contra o sujeito passivo, cabendo-lhe demonstrar a eventual ocorrência de erro ou imprecisão.

**OMISSÃO DE RECEITAS. FORMA DE APURAÇÃO.**

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. O arbitramento somente será cabível se a escrituração da interessada apresentar vícios e deficiências que impliquem na imprestabilidade da escrituração para as necessárias apurações.

**LUCRO ARBITRADO E LUCRO REAL.**

Não há previsão legal para a adoção, em um mesmo exercício, de duas formas de apuração do lucro tributável.

**DIFERENÇA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS/PAGOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Constatado que o valor do IRPJ declarado/recolhido (DCTF e DARF) é menor que o valor escriturado no DRE do Livro Diário e informado em DIPJ, legítimo o lançamento de ofício da diferença apurada.

**MULTA DE OFÍCIO**

Nos lançamentos de ofício cabe a multa de ofício prevista no art.44, I, da Lei nº 9.430/1996.

**MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA NÃO PAGA.**

Constatada a falta ou a insuficiência de recolhimento mensal por estimativa, é devido o lançamento de multa exigida isoladamente.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007.

**MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.**

A falta de comprovação da prática da fraude ou sonegação desautoriza a aplicação da multa de ofício de 150%, pois a presunção legal de omissão de receitas, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2007

**OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.**

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

Ano-calendário: 2007

**DIFERENÇA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS/PAGOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Constatado que o valor da CSLL declarado/recolhido (DCTF e DARF) é menor que o valor escriturado no DRE do Livro Diário e informado em DIPJ, legítimo o lançamento de ofício da diferença apurada.

**MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA NÃO PAGA.**

Constatada a falta ou a insuficiência de recolhimento mensal por estimativa, é devido o lançamento de multa exigida isoladamente.

**Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte".**

A DRJ decidiu, portanto, manter o lançamento fiscal, tendo apenas desqualificado a multa de 150% para 75%.

Há Recurso de Ofício quanto a essa mudança de multa qualificada para multa de ofício comum.

Quanto ao restante das matérias, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário para discuti-las, valendo-se dos seguintes argumentos de acordo com a ordem dos capítulos desenvolvida no próprio Recurso:

## II - RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

a) A Recorrente afirma que atua no competitíssimo ramo do comércio, que tem margem de lucro pequena, e sempre agiu de boa fé, atendendo à fiscalização. Ainda que haja erros de escrituração, jamais omitiu informação.

b) Defende que deve ser mantida a reforma da multa qualificada.

c) A Recorrente sustenta que se encontra em Recuperação Judicial e, no seu melhor ano, teve lucro não muito superior a R\$ 1.000.000,00, enquanto o lucro calculado no Auto de Infração foi de mais de R\$ 15.000.000,00, representando claro efeito confiscatório.

d) O maior equívoco da Agente Fiscal foi não realizar o arbitramento, conforme imposto por comandos normativos, com emprego da alíquota de 9,6% sobre a receita arbitrada.

## III - ERROS DA ESCRITA FISCAL - INCORRETA CAPITULAÇÃO LEGAL QUANTO AO ENQUADRAMENTO DA OMISSÃO DE RECEITA - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - NULIDADE DA AUTUAÇÃO

e) Por existirem diversas inconsistências na contabilidade da Recorrente, defende que a Agente Fiscal estaria obrigada a utilizar o lucro arbitrado.

f) Alega ferimento ao direito de propriedade, ao princípio da razoabilidade e que teria havido apuração de lucro fictício, com afronta ao art. 43 do CTN por conta de vedar a utilização de tributo com efeito de penalidade.

g) Alega erro de capitulação legal por não ter capitulado o Auto de Infração com base em dispositivos que tratam do arbitramento.

h) Cita precedentes que tratam de arbitramento do lucro.

## IV - DO EQUÍVOCO DO LANÇAMENTO A TÍTULO DE OMISSÃO DE RECEITA - RIQUEZA NÃO COMPROVADA - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

i) Insiste no fato de que a sua margem de lucro é baixa e de que o valor cobrado pelo Auto de Infração está fora da realidade. Explica que o fato de ter recebido depósitos em suas contas bancárias não significa que eles representem receita.

j) Afirma que, em se tratando de Imposto de Renda, é preciso comprovar o **acréscimo patrimonial do contribuinte**.

k) Cita o art. 142 do CTN e o princípio constitucional do devido processo legal para defender que os agentes fiscais devem buscar a verdade material.

l) Cita respeitados autores para reforçar o seu argumento de que era preciso comprovar o acréscimo patrimonial.

m) Cita precedentes do CARF sobre omissões de receitas que dizem respeito a dúvida quanto ao valor e a compras não registradas.

#### V - DA TRIBUTAÇÃO DE LUCRO "FICTÍCIO" - NULIDADE DA ATUAÇÃO FISCAL

n) Insiste no argumento de que se tributou "lucro fictício", citando o art. 153, III, da CF/88, e os incisos I e II, do art. 43, do CTN, para alegar que é preciso comprovar riqueza auferida e que, portanto, o Auto de Infração é nulo.

o) Cita a Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos.

p) Faz referência a mais um precedente do CARF sobre omissão no registro de compras para concluir que é preciso comprovar o aumento de patrimônio.

#### VI - DO DESCABIMENTO DOS LANÇAMENTOS DAS DIFERENÇAS DE IRPJ E CSLL E DA MULTA ISOLADA QUANTO AO IRPJ/CSLL EM FUNÇÃO DA ALEGADA DIFERENÇA DAS ESTIMATIVAS APURADAS DESTES TRIBUTOS

q) Alega duplicidade de imposição tributária, pois a cobrança de IRPJ e seus reflexos por conta da omissão de receitas já teria abarcado a cobrança dessas diferenças de IRPJ e CSLL.

r) Alega que demonstrou a correta apuração do IRPJ e CSLL, fazendo menção aos comprovantes juntados à Impugnação.

s) Sustenta que o mero exame isolado de Balancetes/SPED e DIPJ não podem levar à desconsideração dos demais documentos fiscais e contábeis dela.

t) Cita Alberto Xavier para dizer que o processo administrativo fiscal é um processo inquisitório e que busca a verdade material. Isto para afirmar que a Agente Fiscal não teria analisado todos os livros e demais documentos disponíveis.

u) Menciona precedente do CARF sobre passivos não comprovados para reforçar o argumento anterior e concluir que não são cabíveis a cobrança de IRPJ e CSLL, nem a aplicação de multa isolada.

Por fim, a contribuinte Recorrente pede a improcedência total do Auto de Infração. Algum tempo depois, requereu celeridade no julgamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcos de Aguiar Villas-Bôas - Relator.

Os Recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade.

Analiso primeiramente o Recurso Voluntário da contribuinte.

**Das alegações de nulidade, mas que adentram pelo mérito.**

A Recorrente alegou nulidade do Auto de Infração, pois, segundo ela, teria havido capitulação legal errada, tendo em vista que era necessário realizar arbitramento da receita e do lucro, e não utilizar o procedimento perpetrado pela Agente Fiscal.

Não assiste razão à Recorrente, pois, como demonstrado, a Agente Fiscal tributou receitas que foram presumidas por ela com base nos lançamentos contábeis da contribuinte. Tendo em vista que as receitas não foram contabilizadas no resultado, ou a Recorrente teria demonstrado isso, a saída era presumir a omissão de receitas tendo em vista a entrada a débito de valores nas contas de ativo "Caixa" e "Bancos" em contrapartida de créditos na conta "Clientes Diversos" sem origem comprovada.

A Recorrente foi intimada para se manifestar sobre esses valores, mas não o fez. Durante todo o processo, ela afirma que são depósitos bancários que não representam necessariamente receitas, porém não explica o que eles, de fato, representariam, limitando-se a afirmar algumas vezes que teria havido erro na escrituração.

Não houve erro na capitulação legal, pois o Auto de Infração apontou todos os dispositivos aplicáveis ao caso, como o art. 2º e §§ da Lei 7.689/88, o art. 24 da Lei 9.249/95, o art. 1º da Lei 9.316/96 e art. 28 da Lei 9.430/96.

A Recorrente cita doutrina e precedentes que não se aplicam diretamente ao caso, que trata de omissão de receitas por suprimento de caixa.

O fato de estar em Recuperação Judicial não pode ser utilizado para esquivá-la do pagamento dos tributos e o fato de a sua margem de lucro ser pequena não pode afastar a cobrança, que está em conformidade com a lei e os entendimentos do CARF.

A saída à Recorrente era comprovar a origem dos valores que ingressaram no seu caixa ou em suas contas bancárias, demonstrando, se fosse o caso, o registro das receitas, ou ainda comprovar que os registros eram realmente erros e que não houve quaisquer entradas de valores no caixa ou em suas contas bancárias, mas ela não fez nada disso.

Apesar das inconsistências na contabilidade da Recorrente, a Agente Fiscal entendeu que era possível calcular presuntivamente as receitas omitidas, tanto que o fez e a contribuinte compreendeu a cobrança.

O Auto de Infração tributa pelo IRPJ e seus reflexos as diferenças encontradas entre os valores registrados na conta "Caixa" e na conta "Bancos", e os valores registrados como receita. Foi assim que se encontrou o valor de R\$ 15.153.956,01 em receitas injustificadas.

A Recorrente cita normas constitucionais que teriam sido infringidas, mas, apesar do entendimento deste Relator no sentido de que a Constituição Federal é o conjunto de normas maiores do sistema e que não há como se aplicar direito sem interpretá-la, a Súmula 2 do CARF determina que o órgão "não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária".

Não houve afronta ao art. 43 do CTN, pois não há utilização de tributo com efeito de penalidade, conforme alega a Recorrente, mas apenas a tributação de receitas omitidas, apuradas com base em presunção prevista em lei.

Em seguida, numa continuação do argumento anterior, a Recorrente alega nulidade do lançamento a título de omissão de receita, pois não teria sido comprovada nova riqueza, acréscimo patrimonial.

A Recorrente reforçou a afirmação de que a sua lucratividade é baixa e que não poderia ter todas aquelas receitas. A Agente Fiscal seguiu o procedimento adequado para apuração das receitas. Não tendo sido apresentada nenhuma prova para comprovar que aqueles valores não existiram ou que não representavam receitas, é legítima a conclusão de que se tratavam de receitas tributáveis.

Em se tratando de uma autuação por presunção, não haveria como fazer prova cabal da existência das receitas, então as alegações da Recorrente a esse respeito não fazem sentido. Presunções como a realizada pela Agente Fiscal são comuns no âmbito da Receita Federal e chanceladas por este E. CARF.

Os argumentos iniciais da contribuinte são todos no sentido de afirmar que não houve comprovação do acréscimo patrimonial, de que se tributou "lucro fictício" etc. No entanto, trata-se de presunção de omissão de receitas realizada pela Agente Fiscal, como o próprio Termo de Re-Ratificação, Constatação e Verificação Fiscal - IRPJ e CSLL, com base no art. 24 da Lei 9.249/1995 e no seguinte precedente do CARF:

"No mérito, imputa-se à Recorrente omissão de receita, sob a alegação de que a Autuada registrara recebimentos, de clientes, com apoio em fichas de controles rasuradas ou adulteradas, sem que a receita tenha sido previamente registradas na conta de resultado, havendo, em consequência, omissão de receita. É dizer. A questão se resume no fato de a contribuinte adotar fichas individualizadas, onde eram lançados os valores das vendas, com menção das notas fiscais e dos recebimentos. Ao final de cada dia, os recebimentos das vendas a prazo eram totalizadas em um caderno, valores estes - do caderno - que eram posteriormente lançados na contabilidade, à débito da conta 'Caixa' a crédito da conta 'cliente'.

Analisando cuidadosamente o processo — e cada item da perícia - verifica-se que não foi apresentado nenhum registro contábil que comprovasse a apropriação das receitas questionadas. Como oportunamente destaca o Julgador Singular, as notas fiscais sequer foram apresentadas, quando firma o seguinte: [...].

E, sobretudo, é de ser mantida a Denúncia Fiscal porque além da ausência de registros auxiliares, a receita apontada como omitida não existe a comprovação da sua adição à conta de resultado para apuração do lucro tributável.

Assim, voto no sentido de rejeitar a preliminar de NULIDADE e no mérito em NEGAR provimento ao Recurso Voluntário interposto pela contribuinte, confirmando a decisão recorrida." (Primeiro Conselho de Contribuintes, Quinta Câmara, Processo nº 13888.000278/93-17, Recurso 121.097, Rel. Ivo de Lima Barbosa, Sessão de 22 de janeiro de 2000)

A Recorrente cita respeitadores autores; o art. 142 do CTN, que trata do lançamento tributário; e o princípio do devido processo legal; tudo isso com o objetivo de afirmar que era preciso busca a verdade material e comprovar efetivamente o acréscimo patrimonial.

Valem os mesmos argumentos anteriores para afastar as alegações. A Agente Fiscal apresentou uma presunção prevista em lei e, como a contabilidade da Recorrente não estava totalmente consistente, nem havia como apurar efetivamente as receitas, de modo que agiu adequadamente.

A Recorrente cita, também, precedentes sobre omissões de receitas que não são aplicáveis ao caso em análise, pois tratam de dúvida quanto ao valor a ser exigido e compras não registradas.

Nesse caso, os valores estão claros na contabilidade da Recorrente, apesar de não terem sido registrados no resultado, então precisaram ser presumidos como receitas. Não houve compras sem registro. Houve vendas registradas contabilmente, mas não lançadas nas contas de resultado e, portanto, não declaradas à Receita Federal.

Por fim, a Recorrente alega que se tributou "lucro fictício", seguindo a mesma linha de argumentação já aqui refutada. Cita dispositivo constitucional, que não ser analisado, e o art. 43, incisos I e II, do CTN, dispositivos que tratam do Imposto sobre a Renda.

Vale a argumentação já apresentada no tocante à presunção de omissão de receitas, chancelada pela lei e pelo CARF.

A Recorrente cita ainda a Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos - TFR, que também não tem relação direta com o caso: "É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários."

Não se trata aqui de lançamento com base em movimentação financeira, mas com base em valores registrados pela própria empresa, cuja origem ela não foi capaz de explicar.

Os precedentes do CARF citados pela Recorrente não lhe servem, pois tratam de omissão no registro de compras e sua conclusão no sentido de que era preciso comprovar o efetivo acréscimo patrimonial já foi afastada anteriormente.

Pelo exposto, deve ser mantida a infração correspondente à presunção de omissão de receitas pelo suprimento de caixa cuja origem não foi comprovada pela contribuinte, que, segundo a presunção, deve se referir a pagamentos feitos por clientes que foram registrados no Balanço Patrimonial e nos livros da Recorrente, porém não foram registradas no seu resultado, não tendo, portanto, ingressado na apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

### **IRPJ e CSLL sobre diferenças entre o contábil e o fiscal**

Quanto à cobrança de IRPJ e CSLL decorrente de diferenças encontradas entre o valores registrados no DRE do Livro Diário nº 15 e na DIPJ com os valores declarados pagos pela Recorrente, ela alega haver duplicidade de cobrança, pois eles já estariam abarcados pela exigência de IRPJ e CSLL realizada por presunção de omissão de receitas, conforme discutido anteriormente.

O acórdão da DRJ também andou bem neste ponto, pois notou que a presente cobrança refere-se a valores registrados no resultado, porém com pequenas diferenças, ao passo em que os valores discutidos no item anterior referem-se a receitas não registradas no resultado.

O precedente citado pela Recorrente a respeito de duplicidade refere-se a um caso em que houve inexatidão material, não se aplicando à infração aqui em discussão.

A Recorrente juntou alguns DARFs à sua Impugnação, mas a soma dos valores não supera os tributos devidos segundo a apuração do Auto de Infração, que se baseou no Livro Diário da empresa. Cabia a ela comprovar que fez pagamentos suficientes para cobrirem todas as receitas registradas em sua contabilidade, porém não o fez.

Ao contrário do que alega a Recorrente, não houve exame isolado de documentos dela, pois a Agente Fiscal analisou, como dito, registros contábeis (Balancetes/SPED), declarações (DCTF e DIPJ) e comprovantes de pagamento (DARFs), de forma que o procedimento foi o adequado para o caso.

Deste modo, assim como a DRJ, entendo que a cobrança deve ser mantida, pois não há duplicidade nas cobranças.

### **Multas isoladas**

No tocante às multas isoladas, elas foram aplicadas com base em análise da Agente Fiscal sobre os valores registrados nas Fichas 11 e 16 da DIPJ 2008 (ano calendário 2007) e os valores que constam do Razão e/ou Balances mensais do SPED.

Não há duplicidade na imposição da multa isolada e das multas aplicadas nos outros itens. A multa qualificada de 150% foi aplicada por conta de omissão de receitas, ou seja, receitas que não foram registradas em nenhum dos livros ou das declarações fiscais da Recorrente.

No caso da multa de ofício de 75% sobre a diferenças de IRPJ e de CSLL, como visto, ela recai sobre valores divergentes entre o que foi registrado na contabilidade e na DIPJ com aquilo que foi efetivamente pago. Trata-se de outras receitas.

No caso das diferenças de IRPJ e CSLL, as bases de cálculo (respectivamente, R\$ 22.880,94 e R\$ 8.237,14), são muito menores do que a soma dos valores das multas isoladas (R\$ 5.804,46 - 01/2007, R\$ 6.535,53 - 02/2007, R\$ 15.334,72 - 03/2007, R\$ 11.884,36 - 04/2007, R\$ 16.698,92 - 05/2007, R\$ 9.013,00 - 06/2007, R\$ 15.754,57 - 07/2007, R\$ 15.604,07 - 08/2007, R\$ 10.515,96 - 09/2007, R\$ 16.548,15 - 10/2007, R\$ 12.754,33 - 11/2007, R\$ 11.165,45 - 12/2007).

Não há, portanto, duplicidade, como alega a Recorrente, mais uma vez sem entrar em maiores detalhes e, portanto, sem demonstrar onde estaria exatamente a concomitância das multas.

A Recorrente se apóia em Alberto Xavier e em precedentes não diretamente aplicáveis ao caso para alegar que não houve exame de todos os documentos e que era preciso ir mais a fundo na busca da verdade material, pois o processo administrativo fiscal é um processo inquisitório.

Trata-se de mais uma afirmação solta da Recorrente, que não condiz com os fatos, pois, como demonstrado, foram analisados documentos contábeis, fiscais e respectivos comprovantes de pagamento.

Cabia à Recorrente demonstrar a concomitância das multas, o que não foi feito, motivo pelo qual devem ser mantidas as multas isoladas.

### **Recurso de Ofício**

Analiso agora o Recurso de Ofício da Fazenda Nacional, que diz respeito apenas à desqualificação da multa, que foi reduzida de 150% para 75%.

Há indícios de sonegação fiscal por conta dos registros contábeis demonstrarem a entrada de altíssimos valores em contas de Caixa e Bancos cuja origem a contribuinte não consegue explicar. Ela não apresentou nenhum fundamento plausível para os registros de entradas de valores nas contas Caixa e Bancos.

O total de receitas registradas e declaradas pela contribuinte no ano calendário de 2007 foi de R\$ 28.942.174,76, enquanto que as receitas levantadas como omitidas pelo Auto de Infração foram R\$ 15.153.956,01, ou seja, mais de 50% das receitas declaradas.

A DRJ entendeu que não está preenchida nenhuma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, conforme impõe o art. 44, I, §1º, da Lei 9.430/1996, para aplicação da multa qualificada de 150%.

Entendo que está preenchida a hipótese de sonegação fiscal, mas o Auto de Infração não remete a nenhum dispositivo da Lei 4.502/1964, nem o Termo de Verificação Fiscal

Deste modo, entendo que a desqualificação deve ser mantida por outro fundamento: a nulidade da aplicação da multa de 150%, tendo em vista que ela não foi devidamente capitulada em um dos dispositivos apontados pelo art. 44, I, §1º, da Lei 9.430/1996, encontrando-se mal fundamentada pela Agente Fiscal, que a imputa apenas com base na omissão de receitas presumida.

Por tais razões, nego provimento ao Recurso de Ofício.

### **Conclusão**

Por todo o exposto acima, concluo que o Acórdão da DRJ não deve ser reparado e, por conseguinte, nego provimento a ambos os Recursos (Voluntário e de Ofício).

(assinado digitalmente)

Marcos de Aguiar Villas-Bôas