



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



**Processo nº** 10245.721489/2014-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-005.916 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2023  
**Recorrente** VALE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/06/2013

**OMISSÃO DE RECEITA.**

É lícito o lançamento de IRPJ e reflexos sobre a receita comprovadamente omitida, considerando-se os valores apurados através de notas fiscais emitidas e não escrituradas.

**ARBITRAMENTO DE LUCROS.**

O arbitramento do lucro é autorizado nas circunstâncias em que a escrituração do sujeito passivo revele vícios, erros ou deficiências que impeçam a administração tributária de verificar o lucro real da atividade, ante a falta de informações do contribuinte

**MULTA QUALIFICADA DE 150%. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA INTENÇÃO DE OCULTAÇÃO DO FATO GERADOR. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 25.**

A qualificação da multa de ofício revela-se inadequada quando a administração tributária não demonstrar a prática intencional pelo sujeito passivo de ato tendente a omitir ou reduzir o pagamento de tributos ou de utilizar mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagá-los. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária, principal ou acessória, comprova-se mediante regular instrução do lançamento, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei e motive a qualificação por dolo, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, mercê da aplicação vinculante da Súmula CARF 25.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, cabendo ao Fisco o ônus de comprovar o ilícito praticado, mediante prova que demonstre a consciência da inadequação dos meios tendentes à obtenção de proveito tributário indevido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser

exigida no percentual de (75%). O Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro acompanhou o relator pelas suas conclusões no que se refere à exoneração da qualificadora. Os membros do colegiado também decidiram, por maioria de votos, não conhecer de ofício dos argumentos, levantados nos debates, contra a responsabilidade tributária imputada pela fiscalização. Vencida a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, a qual votou por conhecer de ofício do argumento para exonerar a responsabilidade tributária imputada pela fiscalização.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face do acórdão da DRJ que julgou procedentes os lançamentos de IRPJ e reflexos, decorrentes de alegada omissão de receitas do período de janeiro/2012 a junho/2013, parte apurada pelo regime do lucro presumido, outra mediante arbitramento do lucro, com aplicação de multa qualificada de 150% e responsabilização dos sócios administradores, ante a alegada prática de simulação, fraude e conluio.

O Termo de Verificação e Constatação Fiscal – TVF (e.fls. 84/147) apurou divergência entre as declarações da contribuinte e as notas fiscais emitidas, tendo a administração tributária realizado sucessivas intimações e reintimações para que apresentasse documentos fiscais e contábeis, as quais não foram inteiramente atendidos, nesses termos (grifou-se):

*Verificando as entregas das DIPJ 2013 e 2014 e seu preenchimento, apenas para o ano-calendário 2012 a declaração não estaria com preenchimento equivalente às receitas apuradas no presente procedimento fiscal. **A DIPJ 2013 foi apresentada à Receita Federal do Brasil com as receitas dos quatro trimestres de 2012 inteiramente zeradas, quando efetivamente existiam receitas obtidas pela atividade da empresa. Dessa forma, não foi possível aceitar a opção do lucro presumido para o ano-calendário 2012. Portanto, partimos para apuração do lucro, para aquele ano, pela sistemática do Lucro Real.***

*Na tentativa de apurar o Lucro Real por meio do **Livro Diário 2012, que fora o único livro apresentado pelo contribuinte para 2012,** verificamos que as contas analíticas nele apresentadas estavam pouco especificadas, existindo divergência entre os valores escriturados nesse Livro e nos arquivos magnéticos (apresentados também pelo contribuinte em razão de intimação). Dessa forma, sem demais detalhes das contas que deveriam estar no Livro Razão, por exemplo, **não foi possível apurar o Lucro Real.***

*Encontra-se anexada a este Termo de Verificação Fiscal a Demonstração de Resultado em 31/12/2012, extraída das folhas 186 e 187 do Livro Diário com correspondentes valores de contas apuradas por meio dos arquivos magnéticos, as quais também não foram detalhadas pelo contribuinte. Resta, assim, demonstradas as inconsistências na apuração do resultado líquido do exercício de 2012, **não sendo, portanto, possível apurar o Lucro Real** utilizando a escrituração incompleta apresentada pelo contribuinte.*

**Já para 2013, a opção pelo lucro presumido informada na DIPJ 2014 foi mantida.** Mesmo inexistindo o pagamento referente ao IRPJ - Lucro Presumido, a declaração foi devidamente preenchida, sendo informada as receitas trimestrais em valores equivalentes aos apurados pela fiscalização e com correspondente discriminação de receita em venda e serviço.

*A seguir apresentamos as receitas dos quatro trimestres de 2012 e 1º e 2º trimestre de 2013, que foram apuradas no presente procedimento fiscal, e as receitas informadas pelo contribuinte nas DIPJ 2013 e 2014.*

<b>DIPJ X RECEITAS APURADAS NO PROCEDIMENTO FISCAL – 2012</b>				
<b>RECEITA</b>	<b>1º TRIM 2012</b>	<b>2º TRIM 2012</b>	<b>3º TRIM 2012</b>	<b>4º TRIM 2012</b>
Informada na DIPJ 2013	0,00	0,00	0,00	0,00
Apurada pela fiscalização	1.860.527,92	2.966.806,44	2.691.563,84	4.435.519,69

<b>DIPJ X RECEITAS APURADAS NO PROCEDIMENTO FISCAL – 2013</b>		
<b>RECEITA</b>	<b>1º TRIM 2013</b>	<b>2º TRIM 2013</b>
Informada na DIPJ 2014	2.981.536,42	3.664.663,39
Apurada pela fiscalização	2.979.974,01	3.666.859,37

*Uma vez identificada a impossibilidade de o contribuinte apurar o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Presumido no ano 2012, restou a opção pelo Lucro Real, o qual o obriga à apresentação, quando intimado, dos Livros Diário e Razão.*

(...)

*Contudo, mesmo o contribuinte tendo ciência das implicações legais da falta de apresentação de qualquer desses livros requestados, forneceu apenas o Livro Diário de 2012 (já entregue em resposta ao TIFP dada em 11/02/2014) e dos 1º e 2º Trimestres de 2013.*

*Diante da não apresentação completa da escrita contábil e fiscal para o ano 2012, e de outros argumentos aqui já relatados, a fiscalização ficou impossibilitada de verificar a exatidão da apuração do Lucro Real do contribuinte naquele ano. Portanto, aplicou-se o art. 47 da Lei nº 8.981/95, já de ciência do fiscalizado, com conseqüente arbitramento do lucro para o 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2012.*

*No que diz respeito ao Regime de Apuração das Receitas, foi informado na DIPJ 2013 (ano-calendário 2012) e na DIPJ 2014 (ano-calendário 2013), respectivamente, como "Não Marcado" e "Competência". **Para o ano 2012, a apuração do lucro se dará de forma arbitrada utilizando as receitas conhecidas pelas notas fiscais. Para 2013, a apuração foi feita pela sistemática do lucro presumido, adotando-se o regime de competência, conforme informado na DIPJ 2014.***

*Dessa forma, estabelecidas as bases de apuração do lucro para o ano- calendário 2012 e 1º semestre de 2013, respectivamente em Arbitrado e Presumido, e identificados o regime de apuração das receitas desses períodos, passamos a descrever as infrações apuradas no*

*procedimento fiscal, tendo como base as Notas Fiscais (de Serviços prestados e de Mercadorias vendidas), baseadas em Blocos de Notas de Serviços, Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas (NFS-e) e Notas Fiscais Eletrônicas.*

Assim, por falta de informações suficientes para verificação do lucro real, a receita do ano-calendário de 2012 foi arbitrada, mantida a apuração pelo lucro presumido no ano-calendário de 2013, pois havia informações suficientes nesse período. As infrações indicadas dizem respeito à omissão de receita, por ausência e insuficiência de recolhimentos, além de omissão na entrega de DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais).

Foi aplicada multa de ofício qualificada, no patamar de 150%, em razão da alegação de fraude, simulação e conluio, exclusivamente em razão da divergência de informações declaradas e a receita omitida.

A DRJ manteve o lançamento, em decisão assim ementada (e.fls. 1641/1668):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

ATOS QUE DETERMINAM O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO DE VALIDADE. PRORROGAÇÃO. Os atos que determinam o início do procedimento fiscal valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período e tantas vezes quantas necessárias, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

OMISSÃO DE RECEITAS. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente.

ARBITRAMENTO DE LUCROS. Sujeita-se ao arbitramento de lucros o contribuinte que, validamente intimado, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. O percentual da multa de ofício será duplicado se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS. O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF (e.fls. 1678/1703), em que alega:

- a) Não terem sido considerados os princípios da legalidade, finalidade motivação, razoabilidade, proporcionalidade, justiça, adequação dos meios utilizados pelo Poder Público, verdade real, ampla defesa e interesse público;

- b) Nulidade da autuação, sob o argumento de que o prazo máximo para a realização da fiscalização é 120 dias e as prorrogações podem “ocorrer sucessivas vezes, desde que o prazo máximo de duração dos trabalhos não ultrapole igual período 60 dias”;
- c) Impossibilidade do arbitramento do lucro, uma vez que as receitas omitidas foram identificadas e quantificadas, portanto, não se aplicaria o art. 47 da lei nº 8981/95, devendo-se quantificar o lucro no regime optado pela contribuinte, no caso, o lucro presumido;
- d) Inaplicabilidade da multa qualificada, porquanto não comprovada conduta que represente fraude ou simulação, tendo a autuação tratado de dolo em tese, ausente a motivação do ato, o que acarreta cerceamento ao direito de defesa;
- e) Ilegalidade da negativa do pedido para produção posterior de provas, fato que seria contrário à busca da verdade material.

Por fim, a recorrente requesta: *Em não se convencendo da nulidade suscitada, o que se admite apenas por cautela, requer que os efeitos fiscais decorrentes da omissão de receitas sejam submetidos ao regime de apuração do lucro presumido; seja a multa agravada reduzida pela ausência de pressupostos para a sua manutenção; e ainda, sejam deduzidos dos impostos apurados todas as contribuições retidas por entes públicos, devendo, acaso não estejam convencidos dos recolhimentos, carrear aos autos as provas constantes dos sistemas de registro da Receita Federal e/ou chamar ao processo aqueles que efetuaram os pagamentos e responsáveis solidários pelo recolhimento do tributo, a teor do que dispõe o artigo 128 do CTN, sob pena de responsabilização funcional dos Auditores Fiscais que não cumpriram o que determina a lei, exigindo o tributo de quem sabidamente era responsável pelo seu recolhimento, medidas estas de Direito e de Justiça!*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O recurso é tempestivo e admite conhecimento.

Antes de adentrar ao *meritum causae*, importa analisar a nulidade suscitada pela recorrente.

### **PRELIMINAR DE NULIDADE POR EXCESSO DE PRAZO**

A parte traz arrazoado sobre o pretense excesso de prazo da fiscalização, a pretexto de que as prorrogações não poderiam extrapolar 60 dias, sob pena de nulidade, invocando a aplicação do art. 7º, § 1º e 2º, do Decreto 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento **exclui a espontaneidade do sujeito passivo** em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º **Para os efeitos do disposto no § 1º**, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Note-se que tal limite refere-se à espontaneidade tributária para fins de pagamento de tributos e não invalida os prazos de fiscalização.

Não há no recurso a indicação de que as prorrogações desatenderam aos prazos previstos no Decreto 70.235/72 ou da Portaria RFB 6.478/2017, que preveem prazo geral de 120 dias para a execução do procedimento fiscal, com prorrogações sucessivas de 60 dias, levando-se em consideração a realização de atos processuais que indiquem o prosseguimento do trabalho.

A parte controverte o assunto de forma genérica, sem indicar em que datas específicas teria ocorrido o alegado excesso de prazo. Limita-se a trazer argumentos sobre a teoria das nulidades, com apontamentos doutrinários. Naquilo que realmente importa para verificar se houve a nulidade decorrente da contagem dos prazos, suscitou que:

*Com base no exposto, a Recorrente requer, sejam apreciadas as alegações de nulidade suscitadas na Impugnação, para que seja anulado o aludido AI, bem assim todos os seus consectários.*

*Consiste aqui em dar a interpretação que o legislador ordinário pretendeu ao fixar o prazo máximo para a fiscalização ser realizada: 120 dias. A respeito da prorrogação sucessiva, elas podem ocorrer sucessivas vezes, desde que o prazo máximo de duração dos trabalhos não extrapolem igual período (60 dias).*

Trata-se de argumentação genérica que não modifica em nada a contagem do prazo de fiscalização, que ocorreu dentro dos ditames legais, portanto, deve ser afastada. Pelos mesmos motivos, o esforço da parte em escrever arrazoado acadêmico não altera os prazos da fiscalização.

Afasta-se, assim, a nulidade suscitada.

## **NULIDADES GENÉRICAS**

Em diversas outras partes do Recurso Voluntário, vê-se considerações genéricas sobre princípios que a parte entende terem sido desatendidos, como legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, justiça, adequação dos meios utilizados pelo Poder Público, verdade real, ampla defesa e interesse público.

São todos princípios e normas aplicados pelo CARF, em seus diversos precedentes, porém, não há no recurso indicação objetiva de seu eventual descumprimento.

Observe-se o que a parte pretende controverter em relação aos mesmos, ao criticar a decisão recorrida:

Com efeito, desconsiderou citados princípios, pelas seguintes razões:

1. **Legalidade:** porque visa combater o poder arbitrário do Estado;
2. **Finalidade:** a norma tem em vista deferir isenção em favor da forma do cumprimento do ato administrativo, aspecto desconsiderado;
3. **Motivação:** a decisão se ressentia de motivação suficiente, em face da desconsideração de princípios constitucionais;
4. **Razoabilidade:** porque ao negar a realização de Diligências, a autoridade administrativa agiu sem proporcionalidade, justiça e adequação dos meios utilizados pelo Poder Público, apenas levou em conta critérios irracionais e incoerentes.
5. **Verdade real:** por não ter sido perseguida pelos dignos julgadores a quo.
6. **Ampla defesa:** ofendida, por não ter a autoridade julgadora seguido a risca o disposto no artigo 18 do Decreto 70.235/72.
7. **Segurança jurídica:** não invalidou o ato que é flagrante ofensa a princípios constitucionais;
8. **Interesse público:** não praticou atos em prol da melhor satisfação dos interesses públicos, mas na verdade, para satisfazer interesses subalternos, configurando o desvio de poder.

Muitos desses pontos estão claramente vinculados ao mérito, mas a maior parte deles é repetida ao longo do recurso de forma genérica, sem conexão com os fatos trazidos nos autos de infração.

Tais argumentos tendem a sugerir – ainda que a parte expressamente não indique como um ponto específico do recurso – ter ocorrido nulidade por cerceamento de defesa ou ausência de motivação da decisão da DRJ.

Assim, deve-se registrar que a decisão recorrida julgou todos os pontos da impugnação da parte, motivando as razões de decidir em relação a todos os pontos impugnados.

Da mesma forma, inexistiu cerceamento à defesa da contribuinte, porquanto os autos de infração terem trazido todos os elementos à constituição dos créditos tributários lançados.

Ademais, as nulidades relacionadas ao processo administrativo fiscal decorrem das hipóteses do art. 59 do Decreto 70.235/72, não evidenciadas no caso concreto.

Não há nos autos nenhum sinal de abuso, perseguição ou excesso por parte do trabalho de fiscalização que justifique a arguição de nulidade por pretenso cerceamento à ampla defesa, devendo-se afastar a pretensão da recorrente no tocante às preliminares de mérito.

Os argumentos trazidos pela recorrente são retóricos, sem indicação de qualquer elemento fático que comprove excessos que inviabilizem a regularidade do lançamento, havendo

a administração tributária realizado seu mister e oportunizado, por sucessivas vezes, diversas prorrogações de prazos para a apresentação de documentos e explicações.

O caso dos autos revela que a autoridade administrativa realizou o exercício do poder de polícia de forma regular, havendo respeitado o amplo direito de defesa da contribuinte e observados os requisitos legais que obrigam o agente público a constituir o crédito tributário sempre que houver fundamentos para tanto.

Tal ato administrativo não é uma mera faculdade, mas um dever que impõe à administração tributária realizar seu mister fiscalizatório e lançar o crédito de forma vinculante e obrigatória, nos termos da lei, sob pena de responsabilidade funcional do agente. Aliás, este é o expresso comando do parágrafo único do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Assim, considerando que os agentes administrativos realizaram a fiscalização nos termos do que impõe a lei, não há como aceitar os argumentos genéricos da contribuinte, afastando-se a respectiva nulidade.

## **MÉRITO**

### **ARBITRAMENTO DO LUCRO**

O lançamento foi realizado mediante arbitramento do lucro da pessoa jurídica apenas em relação ao ano-calendário de 2012, porquanto a administração tributária entendeu que sua escrituração continha omissões e não era possível apurar o lucro real. Assim, aplicou-se objetivamente o dispositivo da Lei 8.981/95, que assim dispõe:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

...

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:

(...)

b) determinar o lucro real.

Note-se que se trata de comando legal destinado às circunstâncias em que a escrituração do sujeito passivo revele *vícios, erros ou deficiências* que impeçam a administração tributária de verificar o lucro real da atividade.

Em relação ao ano-calendário de 2012, a administração tributária anexou a Demonstração de Resultado do período, *extraída das folhas 186 e 187 do Livro Diário com correspondentes valores de contas apuradas por meio dos arquivos magnéticos, as quais também não foram detalhadas pelo contribuinte. Restam, assim, demonstradas as inconsistências na apuração do resultado líquido do exercício de 2012, não sendo, portanto, possível apurar o Lucro Real utilizando a escrituração incompleta apresentada pelo contribuinte. Já para 2013, a opção pelo lucro presumido informada na DIPJ 2014 foi mantida. Mesmo inexistindo o pagamento referente ao IRPJ - Lucro Presumido, a declaração foi devidamente preenchida, sendo informada as receitas trimestrais em valores equivalentes aos apurados pela fiscalização e com correspondente discriminação de receita em venda e serviço.*

É dizer: o arbitramento era plenamente justificado, ante a falta de informações da contribuinte, tendo seguido os comandos legais, sem qualquer oposição da mesma no que se refere ao cômputo do imposto a pagar.

O que a parte controverte no Recurso Voluntário é unicamente a impossibilidade do arbitramento do lucro, uma vez que as receitas omitidas foram identificadas e quantificadas, portanto, não se aplicaria o art. 47 da lei nº 8981/95, devendo-se quantificar o lucro no regime optado pela contribuinte, no caso, o lucro presumido.

Tal argumento deve ser afastado, porquanto as informações requestadas à contribuinte para que tal providência fosse tomada nunca foram atendidas, em relação ao ano-calendário de 2012.

Não sendo possível calcular o lucro tributável no período pela insuficiência de informações e pelo descumprimento da obrigação legal em apresentar as informações solicitadas, o arbitramento do lucro é a medida a ser adotada, conforme expressamente determina a Lei 8.981/95.

Registre-se que a administração tributária teve o cuidado de separar tal situação daquela a que se refere o ano-calendário de 2013, onde a escrituração foi apresentada, tendo lançado apenas o valor da receita omitida, com base no lucro presumido.

Assim, não há razões para desconstituir as autuações, porque a apuração do lucro tributável mediante arbitramento (em 2012) e pelo regime do lucro presumido (em 2013) está inteiramente de acordo com o comando da legislação, assim como a omissão de receita não foi sequer contestada pela parte no que tange às infrações apontadas nos autos de infração.

### **MULTA QUALIFICADA**

A recorrente controverte a qualificação da multa de ofício, por entender que o caso em análise não comporta os requisitos legais para tal providência.

O § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 estabelece que *o percentual de multa de ofício (75%) será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72, e 73 da Lei n.º 4.502/64*, os quais remetem às circunstâncias que denotem sonegação, fraude ou conluio.

A qualificação da multa revela-se adequada quando a administração tributária se desincumbe do ônus de demonstrar, a desdúvidas, ter o sujeito passivo utilizado, conscientemente, de mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagar tributo. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária se revela durante a regular instrução processual, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei, sob a pecha da existência de motivação que justifique a atribuição das qualificadoras de dolo, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Autoriza-se a qualificação da multa de ofício quando há nos autos a comprovação do ilícito através de prova que demonstre ter a contribuinte consciência da inadequação dos meios que pratica na operacionalização de seus pagamentos. Tal ônus pertence à administração tributária, sob pena de não se comprovar a intenção, que é o elemento cerne do suporte fático da norma jurídica infracional.

A qualificação da penalidade é resultado da evidenciação de uma intenção deliberada que demonstre desvio da conduta normalmente esperada, devendo serem sólidos os elementos de prova que evidenciem o intuito de omitir o pagamento do tributo. Os autos não revelam tais circunstâncias nem indicam o pleno conhecimento do equívoco fiscal operacionalizado pela empresa.

Nesse particular, o TVF foi lacônico e não controverteu elementos adicionais relacionados ao dolo, simulação ou conluio, limitando-se a citar o § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Não indicou, sequer, qual o tipo infracional específico que justificasse a qualificação da penalidade.

Penso inexistir fundamento que autorize a qualificação da multa de ofício, pois não está demonstrada a intenção adicional da parte no sentido de obter proveito indevido. O elemento de prova quanto à intenção deve ser controvertido pela administração tributária, que não pode confundir a omissão de receita com a própria qualificação da multa.

Aplica-se, assim, a Súmula CARF n.º 25, com efeito vinculante, e, por fundamentos semelhantes, a inteligência das Súmulas CARF n.º 14 e 96, a saber:

#### **Súmula CARF n.º 25**

**A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.** (aprovada pelo Pleno em 08/12/2009 - vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

#### **Súmula CARF n.º 14** (aprovada pelo Pleno em 2006)

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

**Súmula CARF nº 96** (aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013)

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.

Cite-se precedente deste Colegiado sobre a matéria:

**MULTA QUALIFICADA DE 150%. REQUISITOS.** Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. (Acórdão nº 1201-005.127 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 19 de agosto de 2021, Rel. Cons. Efigenio de Freitas Junior)

Assim, afasto a qualificação da multa de ofício, que deve ser mantida no patamar de 75%.

### **PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS**

A recorrente suscita que o procedimento seria ilegal porque não lhe foi permitido produzir provas posteriores ao lançamento.

Tal alegação é inócua ante a processualística administrativa tributária, pois o cumprimento do ônus probatório é matéria que não depende de autorização. Caberia à interessada apresentar os elementos de prova que entendesse necessários para contradizer o mérito do lançamento, mas preferiu se limitar a fazer pedido genérico em sua impugnação, que consistia em protestar “*pela posterior juntada de todas as provas admitidas em direito, sem renúncia, sem exceção, em especial, aquelas em poder de terceiros e que não puderam ser prestadas com esta impugnação*”.

Que provas seriam essas? A parte nunca disse nem juntou ao processo, portanto, não há porque invalidar o procedimento se o argumento é meramente retórico.

A legislação processual que versa sobre ônus probatório do interessado em instruir o feito administrativo fiscal com os elementos necessários à comprovação de suas alegações determina, como regra geral, que “*A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual*” (art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72), estabelecendo como exceções as hipóteses de impossibilidade de apresentação oportuna, a existência de fato ou direito superveniente, ou que a prova destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

De forma complementar, a Lei nº 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, disciplina que “*O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo*” (art.38), como forma de assegurar a ampla defesa e, entretanto, referendar a busca de uma verdade materialmente demonstrável, opondo-se a pretextos formalísticos que dificultem ou inviabilizem a realização dessa finalidade. Por isso mesmo, o § 2º do citado dispositivo estatui, categoricamente, que “*Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias*”.

Este Colegiado sempre busca a verdade material, que não é apenas um direito do contribuinte, mas uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores do processo administrativo tributário, os quais referendam ou não a regularidade da constituição do crédito tributário, como forma de lhe assegurar os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias a ele referíveis, conforme indica o Código Tributário Nacional e legislação esparsa.

A verdade material serve à instrumentalidade e economia processuais, porquanto o processo administrativo não é um fim em si mesmo, e, no lúcido dizer de Hugo de Brito Machado Segundo, “*consagra um valor que deve orientar a interpretação das demais regras processuais, sempre que o intérprete estiver diante de duas interpretações em tese possíveis, deverá adotar aquela que melhor consagre o processo em sua feição instrumental, e não sacramental. Trata-se de decorrência direta do princípio do devido processo legal, sendo certo que devido é aquele processo que se presta da maneira mais efetiva possível à finalidade a que se destina, e não aquele que faz com que as partes se embarquem em um emaranhado de formalismos e terminem vendo naufragar a sua pretensão de ver resolvido o conflito de interesses no qual estão envolvidas*” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 10. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 54).

Considera-se, pois, que o processo administrativo tributário há de ser pautado pelo formalismo moderado, a fim de assegurar que documentos eventualmente juntados aos autos após a impugnação possam ser analisados pela autoridade julgadora, mesmo em sede de recurso voluntário. O que importa é que a matéria controvertida documentalmente e relacionada objetivamente às razões igualmente suscitadas nas fases anteriores possam ser consideradas no julgamento do colegiado, permitindo o exercício da ampla defesa e, paralelamente, buscando alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita “*que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial*” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323).

Importa registrar que o CARF tem se debruçado sobre a matéria, convergindo ao entendimento segundo o qual a juntada posterior de documentos, mesmo em sede de Recurso Voluntário, não está alcançada pela preclusão probatória consumativa a que alude o art. 16, § 4º,

do Decreto n.º 70.235/72, devendo-se admitir as exceções do próprio dispositivo quando as provas anexadas, face ao princípio da verdade material, admitam conexão com a causa de pedir suscitada pela parte, desde que a matéria tenha sido controvertida em momento processual anterior. Neste sentido, cite-se os seguintes acórdãos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESERVAÇÃO DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. ALEGAÇÕES RECURSAIS GENÉRICAS. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS E SUFICIENTES DO ACÓRDÃO RECORRIDO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. VEDAÇÃO DE DISCUSSÃO DE MATÉRIA NÃO DECIDIDA NA PRIMEIRA INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos.

Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição. A ausência do mínimo de arrazoado dialético direcionado a combater as razões de decidir da decisão infirmada, apontando o “error in procedendo” ou o “error in iudicando” nas suas conclusões, acarreta o não conhecimento do recurso por ausência de pressuposto extrínseco de admissibilidade pertinente a regularidade formal.

De igual modo, a preclusão, decorrente da não impugnação específica no tempo adequado, redundando no não conhecimento por ausência de pressuposto intrínseco de admissibilidade pertinente ao fato extintivo do direito de recorrer. (Acórdão n.º 2202005.055 - 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária/ 2ª Seção – Sessão de 14demarcode2019)

-----

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIACÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a manifestação de inconformidade ou impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destina a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão. (Acórdão n.º 2202-006.166 – 2ª Seção / 2ª Câmara / 2ª TO)

-----

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

(...) PROVAS. VERDADE MATERIAL. APRESENTAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. EXCEÇÃO. POSSIBILIDADE EXCEPCIONAL.

Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância.

Assim decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) deste Conselho no julgamento do Acórdão n.º 9101002.781, nos autos do Processo Administrativo n.º 14098.000308/2009-74, em sessão de 06/04/2017, veja-se: RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38. É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei n.º 9.784/1999. (Acórdão n.º 1002-000.832 - 1ª Seção / 2ª TE - Sessão de 8 de outubro de 2019)

-----  
PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.

Os documentos anexados ao Recurso Voluntário estão conectados objetivamente com as razões de defesa e foram por ela controvertidas na instância singular, porém, deixou-se de analisá-los anteriormente pela inércia do próprio contribuinte em apresentar os elementos ora acostados. Não obstante, pelos argumentos indicados e precedentes do colegiado, não há óbice para a consideração jurídica dos anexos recursais, em prestígio à ampla defesa e proporcionalidade da medida, razão pela qual afasto a preclusão consumativa e acolho o pleito da recorrente para acatar a análise dos documentos juntados extemporaneamente. (Acórdão n.º 1401002.163 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 23 de fevereiro de 2018)

Note-se que este Colegiado pauta seus julgamentos em razão do formalismo moderado e da busca à verdade material, mas o ônus probatório pertence às partes. Não há como permitir que a mera retórica argumentativa pretenda invalidar o lançamento quanto a parte deixa de atender o comando legal e não junte ao processo os documentos que alega possuir.

Assim, afasto o argumento de ilegalidade do procedimento, porque a recorrente jamais apresentou as provas que entende relevantes ao deslinde favorável da questão.

### **DISPOSITIVO**

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para exonerar a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser exigida no percentual de (75%).

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

