



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

<b>PROCESSO</b>	<b>10280.720551/2011-17</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1004-000.367 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PORTE ENGENHARIA LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2006, 2007

NOVOS ARGUMENTOS DE DEFESA ACERCA DE MATÉRIA IMPUGNADA DEDUZIDOS APENAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO.

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA IMPUGNADA. A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário), "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario sensu, impugnada a exigência, iniciado esta o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal. Precedente da 1ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9101-00.514).*

**PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.**

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. A apresentação de impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, e não há que se falar em desídia pelo transcurso do tempo quando o direito não poderia ter sido exercitado. Súmula CARF nº 11.

**QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. POSSIBILIDADE.**

A Lei Complementar nº 105/2001 autoriza o acesso pela Receita Federal a informações bancárias de contribuintes, sem necessidade de prévia autorização judicial. Não há quebra de sigilo bancário, mas transferência deste, permanecendo as autoridades tributárias obrigadas ao sigilo fiscal, conforme reconhecido pelo STF ao julgar as ADIs 2.390, 2.397, 2.386 e 2.859.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Os elementos de prova coligidos pela fiscalização são suficientes para sustentar as acusações. Compete ao sujeito passivo fazer prova em sentido contrário, não cabendo ao órgão julgador suprir deficiência probatória mediante diligências.

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

Ano-calendário: 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA DO SUJEITO PASSIVO.

Caracterizam-se como omissão de receita valores creditados em conta bancária em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos. O artigo 42 da Lei nº 9.430/96 estabelece presunção legal relativa, passível de ser elidida por prova em contrário, cujo ônus compete ao sujeito passivo.

LUCRO PRESUMIDO. LUCRO ARBITRADO. REGIMES DISTINTOS. ARTIGO 534 DO RIR/99 INAPLICABILIDADE NO LUCRO PRESUMIDO.

O artigo 534 do RIR/99, que prevê dedução do custo do imóvel devidamente comprovado, aplica-se exclusivamente ao regime de lucro arbitrado de empresas imobiliárias. Pessoa jurídica optante pelo lucro presumido submete-se às regras deste regime, não podendo invocar normas específicas do arbitramento. A distinção entre os regimes não é meramente terminológica, mas substancial, com arcabouços normativos próprios e incompatíveis.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. EXCLUSÃO DE DEPÓSITOS.

CHEQUES DEVOLVIDOS. Devem ser excluídos da apuração os valores correspondentes a cheques depositados e posteriormente devolvidos, comprovados pelos extratos bancários.

FINANCIAMENTOS. A identificação, apenas, de créditos de financiamento do Sistema Financeiro Imobiliário, é insuficiente para descaracterizar os depósitos bancários como ingresso de receitas se o sujeito passivo exerce atividade imobiliária, consistente em construção e venda de imóveis.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO REGULAR.

A multa de ofício de 75% prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 aplica-se aos lançamentos de ofício, não exigindo comprovação de evidente intuito de fraude. A Súmula CARF nº 14 refere-se à qualificação da multa, não à sua aplicação na forma simples.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, conhecer integralmente do Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por não conhecer dos argumentos relativos a “cheques devolvidos” e “financiamentos” em razão de preclusão; (ii) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada; e (iii) no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir dos lançamentos os valores relativos a cheques devolvidos, no total de R\$ 281.986,50, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por dar provimento parcial em maior extensão para excluir também os valores relativos a financiamentos, no total de R\$ 1.772.384,23. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir Jose Dalle Lucca** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 551/563 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação de fls. 427/441, mantendo o crédito tributário exigido.

2. Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

O presente relatório trata de MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL. Através do confronto da referida movimentação com RECEITA DECLARADA pela Impugnante a Autoridade Tributária apurou diferenças a pagar de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS. Os anos calendários aos quais se referem tais diferenças são 2006 e 2007. O crédito tributário constituído (folha 2) perfaz o montante de R\$ 3.087.692,40. Os Autos de Infração com o respectivo Relatório Fiscal constam nas folhas 2 e 372-425. A Impugnação consta nas folhas 427-441.

### INFORMAÇÕES DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

A Autoridade Tributária informou e alegou:

QUE houve omissão de receitas da atividade.

QUE tais receitas foram escrituradas (fls. 179 a 279) e não declaradas (fls. 280 a 303 e fls. 304 a 328), conforme Livro Caixa (fls. 179 a 279) e Planilha (fl. 329).

QUE intimou (fl. 3) a Impugnante a apresentar seus extratos bancários e que esta não o fez (fl. 5).

QUE em função disso, solicitou (fls. 6 a 17) tal informação aos bancos.

QUE após conciliar os referidos extratos (fls. 49 a 178 e 330 a 371) intimou (fls. 18 a 46) e reintimou (fls. 47 e 48) a Impugnante a comprovar origem de depósitos.

QUE não houve comprovação.

QUE houve omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

### INFORMAÇÕES DA IMPUGNANTE

A Impugnante informou:

#### PRELIMINAR – SIGILO BANCÁRIO – INCONSTITUCIONALIDADE

QUE segundo atual entendimento do plenário do STF, exarado em julgamento de RE 389808/PR, a RFB não pode ter acesso direto a dados bancários de contribuintes.

QUE por este motivo o crédito constituído deve ser declarado insubsistente.

QUE há diversos dispositivos legais que tratam do tema.

#### DEDUÇÃO DE CUSTO DE IMÓVEL – NULIDADE OU DILIGÊNCIA

QUE conforme artigo 534 do RIR, na apuração dos tributos devidos não houve dedução de custos de imóveis.

QUE a impugnante entende que custos posteriores à venda de unidades devem ser deduzidos.

QUE em função disso o crédito constituído deve ser anulado ou baixado em diligência a fim de serem realizadas as referidas deduções.

#### NÃO COMPROVAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS

QUE a presunção de omissão de receita deve estar fundada em elementos sólidos.

QUE para a ocorrência do fato gerador deve haver base legal impositiva do imposto.

QUE não ocorrendo isto o crédito tributário deve ser invalidado.

QUE é improcedente lançamento exclusivamente baseado em valores constantes em extratos bancários.

QUE estes, por si só, não autorizam presunção de omissão de receitas.

#### **EXCLUSÃO DE DEPÓSITOS – TRANSFERÊNCIAS – DILIGÊNCIA**

QUE deve haver exclusão de valores decorrentes de transferências de outras contas da própria impugnante, conforme termos do § 30 do art. 287 do RIR/99 e do art. 42, § 3º, I, da Lei nº 9.430/96.

QUE para tanto deve ser realizada diligência.

#### **MULTA DE OFÍCIO – IMPOSSIBILIDADE**

QUE há inexistência de comprovação de evidente intuito de fraude.

QUE em nenhuma parte do auto de infração resta comprovado, e sequer alegado, eventual intuito de fraude da empresa atuada.

QUE o intuito de fraude não pode ser presumido.

3.A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) proferiu decisão assim ementada:

#### **ASSUNTO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

Anos 2006 e 2007

SIGILO BANCÁRIO

É lícito ao fisco examinar informações relativas ao contribuinte, constantes em documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e o exame for considerado indispensável, independentemente de autorização judicial.

A obtenção de informações junto às instituições financeiras por parte da administração tributária não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, pois em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam as autoridades tributárias por dever de ofício.

CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE

Satisfeitos requisitos legais e não ocorrida causas de nulidade não há que se falar em anulação de constituição de crédito tributário.

DEDUÇÃO DE CUSTO DE IMÓVEL

O ônus de demonstrar custos incorridos é do sujeito passivo. Não havendo demonstração, não há que se falar em direito de dedução de custos de imóveis.

O artigo 534 do RIR, que tem matriz legal no art. 49 da Lei no 8.981/95, encontra-se revogado pelo art. 16 da Lei 9.249/95.

CONSTITUCIONALIDADE

A instância administrativa não detém competência para se manifestar sobre constitucionalidade de leis.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Caracterizam-se como omissão de receita valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, origem de recursos. O ônus de comprovar transferências entre contas bancárias da própria

pessoa jurídica em procedimento de tributação de depósitos bancários de origem não comprovada é do sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício de 75% está embasada no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em que reedita e reforça os argumentos da sua impugnação, com base nos tópicos assim resumidos:

➤ **Prejudicial de mérito:**

- Ocorrência de prescrição intercorrente

➤ **Mérito:**

- Inconstitucionalidade do acesso aos dados bancários e quebra indevida de sigilo
- Ilegalidade dos lançamentos fixados com base nos extratos de depósitos bancários
- Impossibilidade de inversão do ônus da prova
- Conversão do julgamento em diligência para estudo contábil
- Inexistência da dedução da receita bruta trimestral do custo comprovado dos imóveis
- Necessidade de exclusão dos depósitos decorrentes de transferência de outras contas da própria PJ
- Excessos identificados no laudo pericial contábil
- Multa de ofício: inexistência de comprovação de evidente intuito de fraude

5. É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6. O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, com a exceção que será trata adiante.

7.Cumprе observar que a matéria atinente aos créditos identificados no laudo pericial contábil como relativos a cheques devolvidos e financiamentos não foi desenvolvida na impugnação de fls. 427/441, revelando clara inovação recursal, representando linha defensiva inteiramente nova em relação ao processo administrativo inicial.

8.Como é cediço, a falta de impugnação expressa configura ausência de lide em relação às matérias agora trazidas em sede recursal, nos exatos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, assim enunciado:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

9.Nesse contexto, em se constatando que o Recorrente alegou matéria não impugnada em primeira instância, **não merece ser conhecido o recurso no tema objeto da inovação**, sob pena de se validar a reabertura da lide na fase recursal, com a consequente violação do devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do recurso, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa.

### **PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE**

10.A Recorrente alega que ocorreu prescrição intercorrente no processo administrativo, argumentando que:

- A impugnação foi protocolada em 17.03.2011 e o acórdão proferido apenas em 19.02.2019, decorrendo aproximadamente 8 anos.
- Não existe norma que confira prazo ilimitado à Fazenda para decidir impugnações e recursos.
- A demora gera acúmulo de juros que ultrapassam o valor principal.
- Aplica-se por analogia o artigo 174 do CTN, considerando que o crédito já estava constituído (apenas a exigibilidade suspensa).
- A prescrição intercorrente fundamenta-se nos princípios da eficiência, segurança jurídica e razoável duração do processo.
- Cita doutrina de Paulo de Barros Carvalho diferenciando constituição (lançamento) de exigibilidade, sustentando que as impugnações apenas suspendem a exigibilidade, não a constituição do crédito.

11.Como se sabe, a apresentação de impugnação implica na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

12.Segundo ensina Nelson Neri Junior<sup>1</sup>, “a prescrição é causa extintiva do direito ou da pretensão de direito material pela desídia de seu titular, que deixou transcorrer o tempo sem exercitar seu direito”. Por via de consequência, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que seja proferida decisão definitiva no bojo do respectivo processo administrativo fiscal, não há o que se falar em desídia pelo transcurso do tempo, vez que o direito não poderia ter sido exercitado.

13.O tema, aliás, não comporta mais discussão, *ex vi* da Súmula CARF nº 11, *in verbis*:

**Súmula CARF nº 11**

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

**INCONSTITUCIONALIDADE DO ACESSO AOS DADOS BANCÁRIOS E QUEBRA INDEVIDA DE SIGILO**

14.Em síntese, a Recorrente defende a inconstitucionalidade do acesso direto aos dados bancários pela Receita Federal, citando o RE 389808/PR (julgado em 15.12.2010) que vedava tal acesso sem ordem judicial.

15.No entanto, o Pretório Excelso, ao julgar as ADIs 2.390, 2.397, 2.386 e 2.859, de relatoria do ministro Dias Toffoli, em decisão plenária de 24.02.2016, se pronunciou quanto à constitucionalidade dos dispositivos insculpidos na Lei Complementar nº 105, de 2001, assentando a desnecessidade de prévia autorização judicial para acesso às informações bancárias do contribuinte, em acórdão de cuja ementa se destacam os seguintes excertos:

**Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. Decreto nº 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta nº 2.859. Expressão “do inquerito ou”, constante no § 4º do art. 1º, da Lei Complementar nº 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquerito policial. Possibilidade. Precedentes. Art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar). Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. Art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados. ADI nº 2.859. Ação que se conhece em parte e, na parte conhecida, é julgada improcedente. ADI nº 2.390, 2.386, 2.397. Ações conhecidas e julgadas improcedentes.**

(...)

4.Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresse, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com esquite em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de

<sup>1</sup> NERY JR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código Civil Comentado. 4ª edição. Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 190

sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

5.A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição **sine qua non** para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o **dever fundamental de pagar tributos**, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, **sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 de extrema significância nessa tarefa.**

(...)

### **ILEGALIDADE DOS LANÇAMENTOS FIXADOS COM BASE NOS EXTRATOS BANCÁRIOS / IMPOSSIBILIDADE DE INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA**

16.Sustenta a Recorrente a ilegalidade do lançamento baseado exclusivamente em depósitos bancários, argumentando que que a mera análise de extratos bancários não comprova omissão de receitas.

17.Pois bem, a identificação de valores creditados em contas bancárias, sem que o titular, regularmente intimado, comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, presume a omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que soa:

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

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

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

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

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

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos

rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

18. Referido dispositivo legal é claro ao dispor sobre a presunção *juris tantum* de omissão de receita (relativa), passível de ser elidida por prova em contrário, **cujo ônus compete ao sujeito passivo**. Milita a favor do fisco, portanto, uma presunção legal que, uma vez não afastada, por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos, dará ensejo à tributação.

19. Desse modo, uma vez constatada a existência de crédito em conta bancária, cuja origem não for documentalmente comprovada (o que corresponde ao fato conhecido, indiciário e provado), tal valor é considerado como uma receita omitida do sujeito passivo (tratando-se da presunção legal estabelecida pelo ordenamento jurídico).

20. Nesse passo, ressalte-se que a adoção de presunções legais era prevista, à época dos fatos, pelo inciso IV do artigo 334 do CPC/1973 (atualmente reproduzida no inciso IV do artigo 374 do CPC/2015), *litteris*:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

### **DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA TRIMESTRAL DO CUSTO COMPROVADO DOS IMÓVEIS**

21. Apregoa a Recorrente o direito à dedução de custos de imóveis com base no art. 534 do RIR (Decreto 3.000/99), incluindo custos posteriores à venda em operações durante construção, *litteris*:

Art. 534. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

22. O art. 607 do RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 2018), trilhou na mesma direção, *in verbis*:

Art. 607. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzido da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, caput ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 1º O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, parágrafo único ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º ).

§ 2º Não deverão ser computadas para fins de apuração da base de cálculo de que trata o caput as receitas a que se refere o § 3º do art. 605 .

23.Referidos dispositivos regulamentares foram erigidos com suporte no art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, com idêntica redação:

Art. 49. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado.

Parágrafo único. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio mês.

24.Contrariamente ao afirmado pela decisão de piso, não se vislumbra que o regime especial de tributação a que alude o art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, tenha sido tacitamente revogado pelo art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, assim enunciado:

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

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

25.A Recorrente invoca o artigo 534 do RIR/99 como se este constituísse regra de aplicação universal para todas as empresas do ramo imobiliário, independentemente do regime de tributação adotado. Para enfrentar adequadamente esta pretensão, faz-se necessário compreender a evolução legislativa e a estrutura sistemática das normas que disciplinam o arbitramento do lucro.

26.Por ocasião da edição da Lei 8.981, de 1995, o legislador construiu sistema específico para apuração do lucro arbitrado, estabelecendo no artigo 48 regra geral aplicável à generalidade das pessoas jurídicas e, nos artigos subsequentes, regras especiais para determinadas atividades econômicas. O artigo 48 dispunha que o lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, seria determinado mediante aplicação de percentual de quinze por cento sobre a receita bruta auferida, com variações percentuais conforme a atividade desenvolvida.

27.O artigo 49 da mesma lei estabeleceu regra específica para pessoas jurídicas dedicadas à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio. Para estas atividades, o lucro arbitrado seria determinado não mediante aplicação de percentual sobre a receita bruta, mas deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado. Tratava-se de reconhecimento de que as atividades imobiliárias possuem estrutura de custos peculiar, na qual o custo de aquisição ou construção do imóvel representa parcela muito significativa da receita de venda, de modo que a

aplicação de simples percentual sobre a receita bruta conduziria a distorções expressivas na tributação.

28. Posteriormente, a Lei 9.249, de 1995, em seu artigo 16, estabeleceu nova redação para a regra geral do lucro arbitrado, dispondo que este seria determinado mediante aplicação, sobre a receita bruta quando conhecida, dos percentuais fixados no artigo 15, acrescidos de vinte por cento. O artigo 15, por sua vez, estabelecia os percentuais de presunção do lucro para fins do regime de lucro presumido, que variam conforme a atividade desenvolvida.

29. A questão que se coloca é se o artigo 16 da Lei 9.249, de 1995, teria revogado tacitamente o artigo 49 da Lei 8.981, do mesmo ano, de modo que o arbitramento das empresas imobiliárias deveria seguir a regra geral de aplicação de percentual sobre a receita bruta, ou se ambas as normas convivem harmonicamente no ordenamento jurídico, aplicando-se a regra especial às atividades imobiliárias e a regra geral às demais atividades.

30. O próprio artigo 36, inciso V, da Lei 9.249 é extremamente revelador quanto à intenção legislativa. Ao enumerar expressamente os dispositivos da Lei 8.981 que estariam revogados, o legislador mencionou o artigo 48, que continha a regra geral anterior do arbitramento, mas silenciou completamente quanto ao artigo 49, que contém a regra especial para atividades imobiliárias. Este silêncio eloquente não pode ser interpretado como mero esquecimento do legislador, mas como deliberada opção por manter vigente a regra especial. A presunção de racionalidade do legislador impõe que se reconheça que a não inclusão do artigo 49 no rol de dispositivos expressamente revogados decorreu de intenção deliberada de mantê-lo vigente.

31. A estrutura sistemática do RIR/99, que consolidou a legislação tributária então vigente, corrobora este entendimento. O Decreto 3.000, de 1999, dedicou seção específica ao lucro arbitrado, na qual estabeleceu no artigo 532 a regra geral de arbitramento mediante aplicação de percentuais sobre a receita bruta, e no artigo 534 a regra especial para empresas imobiliárias mediante dedução do custo devidamente comprovado. Se o Poder Executivo, ao exercer sua competência regulamentar, entendesse que o artigo 49 da Lei 8.981 teria sido revogado, não teria incluído seu conteúdo no Regulamento do Imposto de Renda. O mesmo se repetiu com o art. 607 do RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 2018).

32. Portanto, o entendimento correto é no sentido de que os artigos 532 e 534 do RIR/99, que reproduzem respectivamente o artigo 16 da Lei 9.249 e o artigo 49 da Lei 8.981, integram sistema harmônico de arbitramento, no qual a regra geral aplica-se às atividades econômicas em geral e a regra especial aplica-se às atividades imobiliárias. Não há revogação tácita, mas coexistência de norma geral e norma especial que se complementam na regulação integral da matéria. Nesse sentido:

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

Ano-calendário: 2010

ARBITRAMENTO DO LUCRO. PESSOA JURÍDICA DEDICADA A OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. NÃO COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DO IMÓVEL ALIENADO. CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO MEDIANTE APLICAÇÃO DOS COEFICIENTES LEGAIS.

O arbitramento de lucro de pessoa jurídica dedicada a operações imobiliárias, quando não há conhecimento ou comprovação dos custos, deve ser efetuado na forma do artigo 16 da Lei nº 9.249/95, ou seja, mediante aplicação do coeficiente legal de 9,6% sobre a receita apurada.

(Acórdão 9101-006.150)

33. Ocorre que, no caso concreto dos autos, a discussão sobre a vigência do artigo 534 do RIR possui caráter meramente cerebrino, vez que a Recorrente não foi tributada pelo regime de lucro arbitrado, mas pelo regime de lucro presumido, ao qual aquela norma simplesmente não se aplica.

34. De fato, a distinção entre os regimes de tributação do lucro presumido e do lucro arbitrado não é meramente terminológica ou formal, mas substancial e estruturante de todo o sistema de tributação das pessoas jurídicas. O lucro presumido constitui forma de tributação simplificada **opcional**, na qual a pessoa jurídica, atendidos os requisitos legais, pode optar por presumir seu lucro mediante aplicação de percentuais sobre a receita bruta, dispensando-se de manter escrituração contábil completa. Trata-se de regime que privilegia a praticabilidade da arrecadação tributária mediante presunções legais favoráveis ao contribuinte, que abdica do direito de deduzir integralmente seus custos e despesas em troca da simplificação de obrigações acessórias.

35. O lucro arbitrado, diversamente, constitui regime de tributação excepcional imposto pela autoridade administrativa quando verificadas hipóteses taxativamente previstas em lei que tornam impossível ou inviável a apuração do lucro real. Configura técnica substitutiva utilizada em situações anormais, nas quais o contribuinte descumpriu obrigações legais ou a escrituração apresenta vícios que impedem a determinação adequada da base de cálculo. Em regra, não se trata de opção do contribuinte, mas de imposição legal decorrente de circunstâncias que inviabilizam a tributação pelos métodos ordinários<sup>2</sup>.

36. Cada regime de tributação possui seu arcabouço normativo próprio, com regras específicas de apuração da base de cálculo, percentuais aplicáveis, obrigações acessórias e consequências jurídicas. Pretender aplicar regra específica do lucro arbitrado a situação de lucro presumido implica desconsiderar a sistemática legal e criar terceiro regime híbrido inexistente no ordenamento jurídico.

37. *In casu*, conforme se depreende da leitura dos autos de infração de fls. 372/422 e Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007, a Recorrente optou expressamente pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Esta opção foi manifestada mediante declaração formal perante a Administração Tributária e produziu efeitos jurídicos que vincularam tanto o contribuinte quanto o

<sup>2</sup> L. 8.981/1995: “Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando: (...) § 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção. (...)”

fisco durante todo o período de apuração. A opção pelo lucro presumido não foi questionada, alterada ou invalidada em momento algum do procedimento fiscal ou do contencioso administrativo.

38.Vale dizer, a autoridade fiscal, ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício, não arbitrou o lucro da Recorrente. O procedimento adotado foi substancialmente diverso. Identificou-se omissão de receitas mediante confronto entre valores creditados em contas bancárias, receitas escrituradas e receitas declaradas, procedendo-se à tributação das receitas omitidas segundo as regras aplicáveis ao regime efetivamente adotado pela contribuinte, qual seja, o lucro presumido. Aplicaram-se os percentuais de presunção previstos na legislação para as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica, mantendo-se a coerência com o regime tributário escolhido pela própria empresa contribuinte.

39.A distinção não é meramente procedimental. A base legal da tributação reside nos artigos 516 e seguintes do RIR/99, que disciplinam o lucro presumido, e não nos artigos 531 e seguintes, que tratam do lucro arbitrado. A natureza jurídica do lançamento, os fundamentos legais invocados e o procedimento de apuração da base de cálculo são integralmente diversos daqueles aplicáveis ao arbitramento. Pretender que se aplique ao lucro presumido regra específica do lucro arbitrado equivaleria a admitir que o contribuinte pudesse escolher, *a posteriori*, em sede de impugnação ou recurso, qual regime de tributação lhe seria mais favorável, combinando elementos de regimes diversos conforme sua conveniência. Tal interpretação conduziria ao completo desvirtuamento do sistema tributário e à insegurança jurídica generalizada.

40.O princípio da legalidade tributária, em sua dimensão de tipicidade cerrada, impõe que a tributação seja realizada exatamente nos termos previstos em lei, sem margem para interpretações que ampliem ou reduzam a base de cálculo mediante combinação de elementos normativos incompatíveis. A base de cálculo do lucro presumido é determinada mediante aplicação de percentuais legais sobre a receita bruta, sem qualquer previsão de dedução de custos. Esta é precisamente a característica distintiva fundamental deste regime em relação ao lucro real.

#### 41.Nesse sentido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

(...)

ARBITRAMENTO. EMPRESAS IMOBILIÁRIAS. REGRA ESPECÍFICA.

O ordenamento jurídico consolidou um sistema de arbitramento que comporta a existência de uma regra geral, para apuração da base de cálculo quando conhecida a receita bruta, com base no art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995 (art. 532 do RIR/99), no qual se aplica um coeficiente variável sobre a receita bruta a depender do ramo de atividade da empresa para determinar a base de cálculo, e regras específicas, dentre as quais a prevista para empresas imobiliárias, com base no art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, do qual não se fala em coeficiente sobre a receita bruta, mas sobre a receita bruta deduzida do custo de aquisição do imóvel. São parte da construção do sistema do regime de tributação,

convivem harmonicamente e dispõem sobre procedimento para apuração do lucro arbitrado.

(Acórdão nº 9101-002.975, j. 06.07.2017)

42.Ademais, ainda que se pudesse superar as incompatibilidades anteriormente expostas entre o regime tributário efetivamente aplicável à Recorrente e a norma por ela invocada, o pleito de dedução de custos esbarraria em óbice intransponível de natureza probatória. A Recorrente não apresentou, em momento algum do procedimento fiscal ou do contencioso administrativo, qualquer demonstrativo dos custos de aquisição ou construção dos imóveis supostamente vendidos nos exercícios fiscalizados.

43.O artigo 534 do RIR/99 é expressíssimo ao estabelecer que a dedução da receita bruta somente pode ocorrer em relação ao custo do imóvel **“devidamente comprovado”**. A norma não faculta à autoridade administrativa presumir, estimar ou arbitrar custos. Exige comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que demonstre a efetiva ocorrência dos dispêndios alegados.

44.A comprovação de custos de construção ou aquisição de imóveis demanda apresentação de farta documentação, que inclui tipicamente notas fiscais de aquisição de materiais de construção, contratos com empresas construtoras ou empreiteiras, folhas de pagamento de funcionários alocados às obras, comprovantes de recolhimento de encargos sociais e trabalhistas, apólices de seguro das edificações em construção, projetos arquitetônicos e complementares aprovados pelos órgãos competentes, alvarás e licenças de construção, habite-se, anotações de responsabilidade técnica dos profissionais envolvidos, certidões de matrícula dos imóveis demonstrando a incorporação das benfeitorias, entre inúmeros outros documentos.

45.Tratando-se de custos de aquisição de imóveis para revenda, a comprovação exige apresentação de escrituras públicas de compra e venda, certidões de matrícula atualizadas, comprovantes de pagamento do preço, comprovantes de recolhimento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), eventual financiamento obtido para a aquisição com respectivos contratos e comprovantes de pagamento das prestações, laudos de avaliação quando pertinentes, entre outros documentos. A escrituração contábil regular constitui elemento essencial, mas não suficiente, para comprovação de custos. Os lançamentos contábeis devem estar lastreados em documentação de suporte que comprove a efetiva ocorrência das operações registradas. Não basta afirmar que determinado custo foi incorrido. É imprescindível demonstrá-lo mediante apresentação dos documentos probatórios correspondentes.

46.A Recorrente não apresentou absolutamente nenhum destes documentos. Não juntou sequer uma única nota fiscal de aquisição de material de construção, um único contrato com prestador de serviços, uma única folha de pagamento de funcionário de obra, uma única certidão de matrícula de imóvel. A alegação de existência de custos dedutíveis permaneceu inteiramente no plano da abstração, sem qualquer lastro probatório concreto. A impugnação e o recurso voluntário limitaram-se a invocar genericamente o direito à dedução de custos com fundamento no artigo 534 do RIR/99, sem sequer quantificar o montante dos custos

alegadamente incorridos. Não se informou quanto teria sido gasto na construção de cada empreendimento, qual o custo unitário de cada unidade vendida, qual a composição destes custos entre materiais, mão de obra, encargos e demais rubricas. A completa ausência de especificação e quantificação dos custos alegados já seria suficiente, por si só, para inviabilizar o acolhimento da pretensão.

47.O ônus da prova da existência de fato modificativo, impeditivo ou extintivo do direito da Fazenda Nacional compete ao sujeito passivo da obrigação tributária. Esta regra elementar de direito processual, consagrada no artigo 333, inciso II do CPC/1973 (atualmente estampada no inciso II do artigo 373 do CPC/2015)<sup>3</sup>, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, possui fundamento lógico irrefutável. Quem alega a existência de fato que modifica a base de cálculo do tributo deve comprová-lo mediante apresentação de prova suficiente e adequada.

48.No contencioso administrativo fiscal, a distribuição do ônus da prova orienta-se pelo princípio segundo o qual compete à autoridade administrativa comprovar a ocorrência do fato gerador e a quantificação da base de cálculo do tributo, enquanto compete ao sujeito passivo comprovar a existência de fatos que afastem, reduzam ou extingam a obrigação tributária. A existência de custos dedutíveis enquadra-se inequivocamente nesta última categoria, configurando fato modificativo da base de cálculo cuja prova incumbe ao contribuinte.

#### **EXCLUSÃO DOS DEPÓSITOS DECORRENTES DE TRANSFERÊNCIA DE OUTRAS CONTAS DA PJ**

49.Neste tópico, a Recorrente solicita a exclusão dos depósitos decorrentes de transferências entre contas da própria empresa, com base no art. 287, §3º do RIR/99 e art. 42, §3º, I da Lei 9.430, de 1996.

50.Quanto às supostas transferências entre contas de titularidade da empresa, com acerto a decisão recorrida ao salientar que *"A Impugnante não identificou em sua impugnação quais depósitos incluídos na autuação seriam decorrentes de transferência entre outras contas da própria pessoa jurídica. Limitou-se apenas a solicitar sem indicação alguma a referida exclusão. Cabe ao sujeito passivo, não só na fase de constituição do crédito tributário, mas, também, na fase de litígio, o ônus de demonstrar de forma individualizada transferências que se enquadrem nos dispositivos indicados"*.

51.A deficiência probatória sequer foi suprida por ocasião do RV, que se limitou a repetir as singelas alegações apresentadas na impugnação e devidamente apreciadas pela instância *a quo*, cujos fundamentos são adotados como razão de decidir.

#### **MULTA DE OFÍCIO**

<sup>3</sup> CPC/1973: "Art. 333. O ônus da prova incumbe: (...) II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (...)"

52. Nesta rubrica, a Recorrente se insurge contra a multa de ofício, defendendo, em resumo, que *“o excesso encontra-se exatamente pela aplicação sem contexto de multa de 75% (setenta e cinco por cento) sem que fosse apreciado o intuito de fraude, o que configura-se ilegal, eis que a própria Lei nº 9.430/1996 é subordinada à Constituição, que regulamenta os princípios do não confisco, da capacidade contributiva e da razoabilidade (artigo 150)”*, e que, de acordo com a Súmula CARF nº 14, *“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”*.

53. Contudo, como bem ponderado pela decisão guerreada, *“Há evidente equívoco da Impugnante ao alegar que para a aplicação da multa prevista em tal dispositivo tenha de haver comprovação de evidente intuito de fraude. Para invocação de tal dispositivo basta que o procedimento de constituição do crédito tributário tenha sido de ofício, que é o caso aqui analisado”*.

54. Aliás, a própria Súmula CARF nº 14, invocada pela Recorrente, é categórica ao se referir à qualificação da multa, o que não é o caso dos autos, visto que a penalidade foi aplicada na sua forma simples (75%), e não na qualificada (150%, no percentual da época).

55. No mais, a penalidade foi aplicada com base em legislação válida e eficaz, e, em relação às alegadas inconstitucionalidades, impende lembrar o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual *“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”*, conforme, aliás, estabelecido na Súmula CARF nº 2<sup>4</sup> e no artigo 98, *caput*, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023<sup>5</sup>.

### **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA ESTUDO CONTÁBIL**

56. Os elementos de prova coligidos pela fiscalização são hábeis para sustentar as acusações, cabendo ao interessado fazer prova em sentido contrário. Não compete ao órgão julgador suprir a eventual deficiência probatória por meio da realização de diligências, que, via de regra, cabem em situações em que há dúvidas a partir dos elementos já disponíveis nos autos, que demandam complementação ou esclarecimentos adicionais, o que não é o caso dos autos.

### **EXCESSOS IDENTIFICADOS NO LAUDO PERICIAL CONTÁBIL**

57. Tendo sido vencido em relação ao não conhecimento da matéria relativa a cheques devolvidos e financiamentos, passo a examinar-lhe o mérito.

<sup>4</sup> Súmula CARF nº 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

<sup>5</sup> RICARF, artigo 98: *“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.”*

58.A Recorrente apresenta parecer técnico contábil demonstrando dois tipos de excessos: (1) cheques depositados e devolvidos: R\$ 281.576,50; e (2) créditos de financiamentos: R\$ 1.772.384,23 (fls. 612/619).

59.Importa notar que, de fato, os extratos bancários da conta 139.597-1 da agência 3109 do Banco Bradesco, carreados às fls. 143/178, indicam que parte dos cheques relacionados pela fiscalização no demonstrativo de fls. 330/370 foram devolvidos, no montante de R\$ 281.986,50, de modo que devem ser excluídos da apuração, a saber:

- Cheques Devolvidos

RESUMO DAS DEVOLUÇÕES DE CHEQUES DEPOSITADOS AUTUADOS							
Bco	Ag	Nº Conta	Data do Depósito	Histórico	Valor	Data da Devolução	Histórico
237	3109	139597	05/01/2006	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 22.800,00	06/01/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	25/01/2006	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 5.670,00	26/01/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	30/01/2006	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 2.800,00	31/01/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	01/03/2006	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 5.670,00	02/03/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	06/03/2006	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 2.800,00	06/03/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	05/05/2006	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 22.800,00	08/05/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	05/06/2006	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 2.800,00	06/06/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	16/06/2006	DEPOS CC AUTOAT	R\$ 19.695,00	19/06/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	05/07/2006	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 2.800,00	06/07/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	17/07/2006	DEPOSITO EM CHEQUE	R\$ 17.650,50	18/07/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	05/09/2006	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 2.800,00	06/09/2009	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	05/10/2006	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 2.800,00	06/10/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	13/11/2006	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 2.330,00	14/11/2006	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	08/01/2007	DEPOS CC AUTOAT	R\$ 29.000,00	09/01/2007	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	11/06/2007	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 26.667,00	12/06/2007	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	10/07/2007	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 26.667,00	11/07/2007	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	06/08/2007	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 2.136,00	07/08/2007	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	10/08/2007	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 26.667,00	13/08/2007	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	22/10/2007	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 9.464,00	23/10/2007	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	05/11/2007	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 5.540,00	06/11/2007	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	12/11/2007	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 2.210,00	13/11/2007	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	06/12/2007	DEPOSITO EM CHEQUE	R\$ 38.000,00	07/12/2007	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
237	3109	139597	10/12/2007	CHEQUE CUSTODIA	R\$ 2.210,00	11/12/2007	DEVOL. CHE. DEPOSITADO
VALORES DE DEVOLUÇÕES DOS CHEQUES DEPOSITADOS AUTUADOS					R\$ 281.976,50		

60.De outra parte, no que toca aos valores que alegadamente decorreriam de crédito de financiamento, “considerados também como receitas tributáveis os valores constantes nos extratos da conta corrente da Caixa Econômica Federal — CEF, agência N° 22, conta N° 5061479, com a identificação do histórico do crédito de ‘C VAL FIN’, que corresponde a ‘Crédito de Valor de Financiamento’”, cabe reconhecer que, apesar de a Recorrente não ter se esforçado para comprovar que a sigla mencionada de fato representaria valores financiados, por meio de pesquisa na internet é possível encontrar diversos documentos oficiais que fazem menção ao fato de realmente se referir a crédito decorrente de operação de financiamento do Sistema Financeiro Imobiliário, como exemplificam os seguintes excertos:

**PROCESSO N° TST-RO-10484-29.2015.5.18.0000**

Como já fundamentado na liminar parcialmente deferida no presente mandado de segurança, a execução definitiva já se iniciou, com a efetivação da penhora de créditos na conta-corrente da Executada, ora Impetrante, existente junto à Caixa Econômica Federal, da ordem de 100% de seu saldo credor, no qual incluem-se depósitos oriundos de operações financeiras de créditos do SFI - Sistema Financeiro Imobiliário - sob a rubrica 'C VAL FIN' - e repasses de créditos dos adquirentes de unidades do empreendimento denominado Residencial Caliandra Residence Club, até a integral garantia do valor da execução (R\$ 503.541,35 - fls. 389 dos autos da RT-0012040-58.2014.5.18.0014, aos quais foram reunidas as execuções promovidas nos autos de RTs 0012041-43.2014.5.18.0014, 0012097-76.2014.5.18.0014 e 0010669-59.2014.5.18.0014).

(Acórdão proferido pela Subseção II Especializada em Dissídios Individuais do Tribunal Superior do Trabalho – TST no julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança, processo TST-RO-10484-29.2015.5.18.0000, j. 07.03.2017, disponível nesta data em:

[https://consultadocumento.tst.jus.br/consultaDocumento/acordao.do?anoProclnt=2016&numProclnt=181227&dtaPublicacaoStr=10/03/2017%2007:00:00&nia=6850018\)](https://consultadocumento.tst.jus.br/consultaDocumento/acordao.do?anoProclnt=2016&numProclnt=181227&dtaPublicacaoStr=10/03/2017%2007:00:00&nia=6850018)

(...)

*42. Alega que no procedimento normal de liberação pelo CIWEB, o valor de liberação de cada parcela creditada na conta corrente do mutuário era demonstrada como operação C VAL FIN (crédito de valor de financiamento), no entanto, durante a permanência do problema, e para solução junto aos clientes, as liberações feitas na conta de operação 013, foram repassadas ou transferidas para as contas correntes dos clientes, de livre movimentação dos mutuários, através de depósitos, créditos autorizados, transferências eletrônicas disponíveis. Afirma que tudo isso foi gerado por problemas operacionais de nível tecnológico no sistema CIWEB, exigência da Gerência da Agência para resolução do problema, e pressão dos clientes na obtenção dos recursos destinados à construção e cumprimento do cronograma físico financeiro da obra.*

(Acórdão proferido pelo Plenário do Tribunal de Contas da União – TCU no julgamento do Recurso de Reconsideração, processo TC 013.137/2022-0, j. 14.08.2024, disponível em:

[https://www.tcu.gov.br/atas/2024/PLENARIO/TCU\\_ATA\\_0\\_N\\_2024\\_33.PDF](https://www.tcu.gov.br/atas/2024/PLENARIO/TCU_ATA_0_N_2024_33.PDF))

61. Portanto, considerando que tais importâncias, apesar de não representarem o ingresso de receitas, compuseram o demonstrativo fiscal de fls. 330/370, devem ser excluídas no lançamento, no montante de R\$ 1.772.384,23, a saber:

PORTE ENGENHARIA LTDA - CONTA: 0022.022.00000506.2					
BANCO	AGÊNCIA	Nº CONTA	DATA	HISTÓRICO*	VALOR
CEF	22	5061479	10/08/2006	C VAL FIN	R\$ 93.000,00
CEF	22	5061479	16/08/2006	C VAL FIN	R\$ 200.000,00
CEF	22	5061479	28/11/2006	C VAL FIN	R\$ 68.217,00
CEF	22	5061479	28/11/2006	C VAL FIN	R\$ 90.000,00
CEF	22	5061479	20/12/2006	C VAL FIN	R\$ 90.000,00
CEF	22	5061479	20/12/2006	C VAL FIN	R\$ 43.494,69
CEF	22	5061479	24/01/2007	C VAL FIN	R\$ 80.000,00
CEF	22	5061479	01/02/2007	C VAL FIN	R\$ 46.272,54
CEF	22	5061479	01/02/2007	C VAL FIN	R\$ 76.400,00
CEF	22	5061479	14/02/2007	C VAL FIN	R\$ 150.000,00
CEF	22	5061479	05/03/2007	C VAL FIN	R\$ 61.350,00
CEF	22	5061479	30/11/2007	C VAL FIN	R\$ 156.235,00
CEF	22	5061479	05/12/2007	C VAL FIN	R\$ 100.000,00
CEF	22	5061479	05/12/2007	C VAL FIN	R\$ 144.000,00
CEF	22	5061479	11/12/2007	C VAL FIN	R\$ 108.466,00
CEF	22	5061479	12/12/2007	C VAL FIN	R\$ 140.382,00
CEF	22	5061479	20/12/2007	C VAL FIN	R\$ 124.567,00
<b>TOTAL DOS EXCESSOS APURADOS</b>					<b>R\$ 1.772.384,23</b>

\* C VAL FIN = "Crédito de Valor de Financiamento"

### CONCLUSÃO

62. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, (i) conheço parcialmente do Recurso Voluntário; (ii) rejeito a preliminar suscitada; e, tendo sido vencido em relação ao não conhecimento da matéria atinente a “cheques de devolvidos” e “financiamentos”, dou parcial provimento ao recurso para o fim de excluir dos lançamentos os valores de R\$ 281.986,50 e R\$ 1.772.384,23, relativos a cheques devolvidos e financiamentos, respectivamente.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca**

### VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso voluntário relativamente às alegações acerca de “cheques devolvidos” e de “financiamentos”, bem como em seu entendimento favorável ao provimento do recurso voluntário com respeito à exclusão dos valores relativos a financiamentos, no total de R\$ 1.772.384,23. A maioria do Colegiado conheceu integralmente do recurso voluntário e deu provimento parcial ao recurso voluntário em menor extensão, rejeitando a pretensão de exclusão de valores acerca de “financiamentos”.

Como bem observa o I. Relator, os temas “cheques devolvidos” e “financiamentos” não foram desenvolvidos na impugnação, mas apenas em recuso voluntário. Contudo, não se trata, ali, de matérias, mas sim de argumentos contrários à presunção de omissão de receitas a

partir de depósitos bancários de origem não comprovada, suficientemente combatida em impugnação, na qual não só foi questionada possibilidade de lançamento com base em extratos bancários, como também pleiteada a exclusão de valores correspondentes a transferências.

A maioria deste Colegiado tem admitido que novos argumentos sejam trazidos em recurso voluntário, acerca de matéria controvertida em impugnação, como expresso desde a declaração de voto apresentada por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.296<sup>6</sup>:

No mérito do recurso fazendário, esta Conselheira acompanha o I. Relator apenas em sua conclusão. Isto porque, diversamente do exposto em seu voto, não se vislumbra, na competência de julgamento dos Colegiados do CARF, a possibilidade de atuação de ofício com a amplitude referida, além de tal abordagem ser despropositada neste caso, vez que a Contribuinte trouxe a alegação sob apreciação.

Na visão desta Conselheira, a questão se resolve por inexistir a alegada ofensa ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, por não haver matéria nova trazida em impugnação, mas apenas novo argumento de defesa. A infração imputada à Contribuinte, consistente em *despesa indevida de correção monetária* redutora do lucro líquido do ano-calendário 1991, foi impugnada em sua inteireza, e em tais circunstâncias não há vedação, no regramento processual, à complementação da defesa em sede de recurso voluntário.

São, aqui, adotadas as razões de decidir do precedente nº 9101-00.514, que distingue matéria de fundamentos de defesa, e admite a inovação de argumentos em sede de recurso voluntário. Assim consta de seu voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho:

Quanto ao outro item recursal, cinge-se a discussão em saber se o contribuinte tem a prerrogativa de suscitar em sede de recurso voluntário fundamentos de defesa contra a exigência que não foram aventados em impugnação (primeira instância administrativa).. Para a adequada compreensão da matéria sob exame, vale relevar que a Contribuinte contestou a tributação via impugnação e, em sede de recurso voluntário, reiterou seus fundamentos de defesa e aduziu novas questões de mérito para pleitear o cancelamento da atuação (quais sejam, "que seu lucro em dezembro de 1996 é fictício, inexistente; e que como está em processo de extinção, poderia compensar a totalidade do prejuízo, sem limitação").

A resposta é afirmativa.

Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória do procedimento. E de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos

<sup>6</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e acompanharam o relator, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, pelas conclusões, conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, por fundamentos distintos, o conselheiro e Gustavo Guimarães da Fonseca, divergindo o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que dava provimento ao recurso fazendário.

atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.

Seguindo citada linha de interpretação, entendo que a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A *contrario sensu*, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Esta Conselheira vinha orientando seu entendimento, nesta questão, em razão da competência atribuída aos órgãos de julgamento administrativo em face de recurso administrativo apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Mas em declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.300<sup>7</sup> melhor explicitou esta premissa, nos seguintes termos:

Concordo com a I. Relatora quanto à impossibilidade de se apreciar, em sede de recurso voluntário, qualificação da penalidade que deixou de ser questionada em sede de impugnação.

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permaneceria, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599<sup>8</sup> quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração,

<sup>7</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

<sup>8</sup> Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

**Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível**

**de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.**

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta uma especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; conseqüentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no computo do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem como *todo o rendimento do período*. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta,

apenas, na afirmação de que o Colegiado a quo deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido. *(destaquei)*

Naquela ocasião conclui que o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.*

O que o presente litígio ensina é que matéria, neste contexto, não representa, necessariamente, parcela de exigibilidade autônoma, mas sim parcela exigida com fundamentos autônomos, demandando confrontação específica, em impugnação, para ser estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento naquele ponto. Esta é a interpretação que se extrai da disciplina expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui*, a exigir que ao menos algum fundamento autônomo da matéria autuada seja discutido em impugnação para evitar que a matéria seja considerada não impugnada.

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que não decorre da mera falta de recolhimento e de declaração do tributo devido, e sim de circunstâncias que, no entender da autoridade fiscal, caracterizam o intuito de fraude expresso nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64<sup>9</sup>. Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade<sup>10</sup> na liquidação ou

<sup>9</sup> Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

<sup>10</sup> Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

parcelamento em relação às matérias com as quais concorda, e sobre esta parcela a autoridade julgadora não poderá se manifestar. Mas o sujeito passivo também pode apresentar impugnação que não seja expressamente parcial, e esquecer de contestar alguma parcela exigida com fundamentação autônoma, caso em que perderá o direito de fazê-lo na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Nesta última circunstância, porém, o crédito tributário correspondente à matéria não impugnada poderá, ainda assim, permanecer com exigibilidade suspensa caso sua determinação dependa de outra matéria devidamente impugnada, quer em razão de a sistemática de apuração do tributo principal ser afetada por matéria impugnada, quer em razão de a matéria corresponder a acessórios cuja exigência é dependente da confirmação do principal lançado. Ou seja, ainda que a matéria seja autônoma e demande questionamento específico para restar impugnada, a suspensão da exigibilidade pode ser afetada pela forma como esta matéria se correlaciona com outras autuadas.

Assim, tem razão o voto condutor do acórdão recorrido quando afirma que *houve irresignação geral da recorrente*, mas apenas para fins de definição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dependente da apreciação dos questionamentos dirigidos à totalidade do principal lançado. Já para definição da competência da autoridade julgadora de alterar o lançamento, é indispensável que exista impugnação e, impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, é estruturação argumentativa para discordância em face da matéria lançada com fundamento autônomo. Se os fundamentos da multa qualificada não são enfrentados nessa peça recursal, a alteração desta parcela do lançamento no contencioso administrativo somente pode se dar por decorrência da decisão em face das demais matérias impugnadas.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e, em consequência, restabelecer a qualificação da penalidade. (*destaques do original*)

No presente caso, a inovação promovida em recurso voluntário afeta parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por impugnação que confrontou os fundamentos autônomos da exigência, restando estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento mediante apreciação de argumento de defesa, ainda que deduzido somente em recurso voluntário. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo apenas abdica do direito de ver seu argumento

---

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

enfrentado pelas duas instâncias administrativas de julgamento, vez que mesmo para a complementação de impugnação juntada depois de já proferida a decisão de 1ª instância, o art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72<sup>11</sup> limita sua apreciação à autoridade julgadora de segunda instância.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN. *(destaques do original)*

Também aqui, *a inovação promovida em recurso voluntário afeta parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por impugnação que confrontou os fundamentos autônomos da exigência, restando estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento mediante apreciação de argumento de defesa, ainda que deduzido somente em recurso voluntário. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo apenas abdica do direito de ver seu argumento enfrentado pelas duas instâncias administrativas de julgamento, vez que mesmo para a complementação de impugnação juntada depois de já proferida a decisão de 1ª instância, o art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72 limita sua apreciação à autoridade julgadora de segunda instância.*

Por tais razões, o recurso voluntário deve ser CONHECIDO.

Com respeito à pretendida exclusão dos valores relativos a financiamentos, no total de R\$ 1.772.384,23, importa observar que a Contribuinte alega operar com construção e venda de imóveis, razão pela qual, inclusive, questionou os critérios de determinação do lucro tributável a partir das receitas omitidas. E, neste cenário, o laudo pericial contábil, ao identificar os créditos promovidos em conta bancária da Contribuinte a título de “valores de financiamento” limita-se a afirmar a necessidade de exclusão, sem justificar a razão para tanto. Registrou, apenas, que:

Foram considerados também como receitas tributáveis os valores constantes nos extratos da conta corrente da Caixa Econômica Federal – CEF, agência nº 22, conta nº 5061479, com a identificação do histórico do crédito de “C VAL FIN”, que corresponde a “Crédito de Valor de Financiamento”, como resumo abaixo:

[...]

A Contribuinte, por sua vez, replica esta análise no recurso voluntário sem nada acrescentar, compreendendo ser suficiente afirmar que a inclusão de *valores oriundos de créditos de financiamento* caracterizaria erro material de levantamento da autuação fiscal.

Ocorre que os créditos foram promovidos, justamente, no âmbito da Caixa Econômica Federal, que além de integrar o Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimo (SBPE) e o Sistema Financeiro da Habitação (SFH), centraliza o recolhimento e posterior aplicação de todos os recursos oriundos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Em tais circunstâncias,

<sup>11</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

créditos de “valor de financiamento” não significam, necessariamente, empréstimos contratados pela Contribuinte, mormente quando se observa a existência de mais de um crédito em uma mesma data, e a falta de uniformidade dos valores creditados, que muito mais se aproximam de créditos decorrentes da venda de imóveis a terceiros.

Assim, à míngua de outros elementos a evidenciar a natureza dos valores creditados, não há razão para admitir sua exclusão dos depósitos bancários que, por falta de comprovação de sua origem, prestaram-se à presunção de omissão de receitas que autoriza a exigência dos valores aqui lançados.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário neste ponto.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**