



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.724141/2019-94
ACÓRDÃO	1302-007.715 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SELMA DA SILVA ALVES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS.

Não há nulidade nos lançamentos de ofício, porquanto os autos de infração e o relatório fiscal descrevem o fato gerador autuado e apresentam o enquadramento legal dos dispositivos infringidos pela contribuinte.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

LUCRO ARBITRADO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO IRPJ ADEQUADO PARA O LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL.

O lucro arbitrado é o método de apuração do IRPJ correto, quando não apresentado o livro caixa ou a escrituração contábil e fiscal regular da pessoa jurídica.

Sendo a *ultima ratio* para fins de praticabilidade do ato de fiscalização e lançamento, somado às constatações fáticas de omissões ou imprecisões e todas as obrigações acessórias transmitidas pela contribuinte e não manutenção da escrituração contábil e fiscal exigida pela legislação, o lançamento de ofício deve ser feito pelo lucro arbitrado.

LUCRO ARBITRADO. RECEITA BRUTA NÃO CONHECIDA E DETERMINADA POR PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das alternativas de cálculo dispostas em lei.

A aplicação da hipótese legal de quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês implica que o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2014, 2015

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA À CONDUTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/1996.

Ausente impugnação específica à conduta qualificada correspondente a sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/1964, é aplicável a multa qualificada às condutas antijurídicas praticadas pelos sujeitos passivos.

Em razão da alteração no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, promovida pela Lei nº 14.689/2023, deve ser aplicado o instituto da retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN, para limitar o seu percentual ao novo patamar previsto na legislação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

Por bem relatar o ocorrido no processo, colaciono o relato da decisão recorrida:

1 Trata o presente processo dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, lavrados contra a pessoa jurídica SELMA DA SILVA ALVES, para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 2.807.973,33 (Dois milhões, oitocentos e sete mil, novecentos e setenta e três reais e trinta e três centavos), encontrando-se assim distribuído:

(...)

2 De acordo com o Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (fls. 86 a 107), e o Relatório Fiscal do Auto de Infração (Relatório Fiscal, fls. 126 a 132), o crédito tributário ali lançado foi constituído pelo Regime do Lucro Arbitrado, “tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los”

3 Segundo o auto do IRPJ, foi apurada a infração: “ARBITRAMENTO DE OFÍCIO QUANDO A RECEITA BRUTA NÃO É CONHECIDA - ARBITRAMENTO COM BASE NO VALOR DAS COMPRAS - EMPRESAS COMERCIAIS”, nos períodos: 03/2014, 06/2014, 09/2014, 12/2014, 09/2015 e 12/2015.

4 Abaixo, são citados os fatos e os elementos utilizados na constituição do lançamento tributário:

4.1 De acordo com o relatório fiscal, o presente procedimento originou-se de ação fiscal aberta contra a pessoa física da Srª. Selma da Silva Alves - CPF. 454.148.312-20, sendo constatada, no curso da auditoria, a incidência do instituto da Equiparação da Pessoa Física à Pessoa Jurídica, implicando a abertura da fiscalização na pessoa jurídica SELMA DA SILVA ALVES, empresa individual, CNPJ 34.674.548/0001-39.

4.2 Em relação ao procedimento na pessoa física, extrai-se do relatório fiscal os seguintes pontos:

4.2.1 No início do procedimento fiscal, ela foi intimada a apresentar:

- Extratos bancários de todas as contas-correntes, poupanças e contas de investimento, de sua titularidade, no Brasil e no exterior; e

- Notas Fiscais Eletrônicas, principalmente, relativas a compra de cigarro, bebida alcoólica e refrigerante.

4.2.2 Em atendimento a intimação, a Srª Selma da Silva Alves apresentou os extratos bancários dos anos de 2014 e 2015, referentes à sua conta-corrente nº 14751-8 Ag.1580, junto ao Banco ITAÚ e esclareceu:

"trabalhava como autônoma para sustentar sua família; para tanto, comprou e vendeu cigarros, bebidas alcoólicas e refrigerantes, obtendo um pequeno lucro na revenda desses produtos, fato que se poderia verificar pela movimentação bancária de suas compras a vista, a um lucro de 6% (seis por cento). E, concluiu informando que não possuía as Notas Fiscais, pois foram extraviadas por ocasião de chuva que inundou sua residência".

4.2.3 Dos extratos bancários obtidos, a Fiscalização elaborou planilha com os dados dos depósitos e intimou a Contribuinte a justificá-los, sendo a resposta da Srª Selma da Silva Alves descrita no relatório fiscal nos seguintes termos:

Em 17 de janeiro de 2018 a contribuinte fiscalizada protocolou documento no Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém-SEFIS-DRF/BEL esclarecendo que a movimentação bancária é justificada pela sua "condição de varejista da compra e venda de bebidas (refrigerantes, cerveja, água mineral, sucos etc), cigarros e outros produtos, adquirindo os mesmos de diversos fornecedores e vendendo a pessoa física em geral e a pequenos comerciantes, tendo um lucro máximo de 4%(quatro por cento) "

4.2.4 A autoridade fiscal promoveu ações com fim ao levantamento de dados de notas fiscais ligadas à Srª Selma, e neste sentido constam as seguintes informações do relatório:

Em Ofício DRF/BEL/SEFIS nº4.089/2018 de 13/04/18 encaminhado à Secretaria de Fazenda do Estado do Pará - SEFAZ/PA, a Auditoria Fiscal solicitou cópias e relação das Notas Fiscais avulsas, emitidas por aquela Secretaria, em nome da fiscalizada, nº período de 01.01.2014 à 31.12.2015. Em resposta (Ofício nº399/2018/GS/SEFAZ), a Secretaria de Fazenda do Estado do Pará informou que não foram localizadas Notas Fiscais Avulsas, no período de 01.01.2014 à 31.12.2015, para a contribuinte em questão.

Em pesquisa realizada junto ao Sistema da INTERNET "RECEITA NET BX " (programa de domínio público) a Auditoria identificou as seguintes Notas Fiscais Eletrônicas emitidas em nome da fiscalizada:

- Um montante de R\$ 4.129.353,33 (quatro milhões, cento e vinte e nove mil. trezentos e cinquenta e três reais e trinta e

três centavos) em Notas Fiscais Eletrônicas de Saída que significam vendas de mercadorias, emitidas no ano de 2014; e, - Um total de R\$ 3.358.866,56 (três milhões, trezentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e sessenta e seis reais e cinquenta e seis centavos) em Notas Fiscais Eletrônicas de Saída " em vendas de mercadorias, emitidas nº ano de 2015.

(...) Ressalte-se que as pesquisas aos sistemas não identificaram Notas Fiscais Eletrônicas de Entrada para os anos de 2014 e 2015, em nome da contribuinte/fiscalizada.

4.2.5 A Autoridade Fiscal informa que emitiu outros termos de intimação com fim a mais esclarecimentos acerca das operações mercantis realizadas pela Fiscalizada. Neste sentido, segue trecho do relatório fiscal:

E, muito embora a Sra. Selma da S. Alves já tivesse se manifestado, afirmando que comprava e revendia refrigerantes, cerveja, cigarro, etc..foram expedidos muitos outros Termos de Intimação Fiscal intimando-a a esclarecer, de forma mais detalhada, a rotina/natureza das operações. Diante de suas alegativas, se supunha que a fiscalizada apresentasse outros elementos de prova, como por exemplo, uma planilha com datas e valores de compra e venda dos produtos, desenvolvendo uma "estrutura de operações comissionadas", justificando, assim, sua movimentação financeira para os anos de 2014 e 2015, se era realmente isso o que ela gostaria de comprovar. (...).

4.3 Dos procedimentos adotados para a inscrição de ofício no CNPJ, extrai-se os seguintes pontos do relatório fiscal:

4.3.1 A motivação para que fosse promovida a referida inscrição foi resumida na seguinte forma:

- A Sra. Selma da S. Alves era omissa de entrega de Declaração de ajuste anual de imposto de renda de pessoa física- DIRPF. |
- A confirmação dos dados que motivaram aquele Procedimento Fiscal, relativos aos valores existentes em Notas Fiscais Eletrônicas de Saída (emitidas em seu nome), débitos e créditos bancários, juntamente com as informações acima, principalmente, pela confissão espontânea da fiscalizada, assumindo a prática da revenda de produtos para varejo e pequenos comerciantes, determinaram a convicção, pela Auditoria, de que a fiscalizada exercia, naqueles anos de 2014 e 2015, atividade percebeu claramente que, do confronto das informações constantes dos extratos bancários com as Notas Fiscais Eletrônicas de Saída, havia sintonia entre datas e valores de operações realizadas pela fiscalizada.

Ficou claro que, ao comprar e vender cigarro, cerveja, refrigerante, etc... ao longo dos anos de 2014 e 2015, a contribuinte/fiscalizada nada mais fez do que exercer atividade mercantil com habitualidade, comprando produtos em seu próprio nome(pessoa física), objetivando o lucro ao revendê-los a terceiros. Nesse contexto, haveria de se promover a "Equiparação de pessoa física à pessoa jurídica", de modo a estabelecer a exata sujeição passiva para, em seguida, proceder-se ao lançamento dos tributos pertinentes.

4.3.2 Em razão do supracitado, a Srª Selma foi intimada e reintimada a efetuar inscrição no cadastro nacional de pessoa jurídica (CNPJ), para abertura de empresa individual e por não ter atendido a tais termos, foi promovida a referida inscrição de ofício pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém - DRF/BEL.

4.3.3 Em decorrência da equiparação de pessoa física à jurídica, com a inscrição de ofício do CNPJ, acima relatada, foi aberta a empresa "SELMA DA SILVA ALVES" – CNPJ 34.674.548/000-39, constando a data de abertura de forma retroativa em 01/01/2014, definida pela data do fato gerador das operações mercantis apuradas, com natureza jurídica empresária – individual, e atividade econômica preferencial: comércio varejista de bebidas. Atividade econômica secundária: tabacaria.

4.3.4 Conforme disposto no Termo de Encerramento de TDPF Sem Resultado (fls. 7) a fiscalização na pessoa física foi encerrada.

4.4 Em relação a abertura da fiscalização na PJ, verifica-se que:

4.4.1 Promovida a equiparação da pessoa física à jurídica, conforme já relatado, foi iniciada a fiscalização na pessoa jurídica, sendo a Contribuinte PJ intimada e reintimada a:

- Transmitir a escrita contábil e fiscal dos anos de 2014 e 2015,
- * Comprovar, através de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados para pagamento das compras, nas operações relacionadas através das Notas Fiscais Eletrônicas constantes das Planilhas anexadas aos Termos, e - Comprovar as datas em que os pagamentos foram efetuados.

* Obs.1: A Auditoria elaborou 02(duas) Planilhas: uma Planilha relacionando as Notas Fiscais Eletrônicas de vendas de mercadorias, emitidas em 2014, em nome da pessoa física "Selma da Silva Alves"- cpf. 454.148.312-20 e, a outra, relacionando as Notas Fiscais Eletrônicas de vendas de mercadorias, emitidas em 2015, em nome da mesma pessoa física.

* Obs.2: Já foram expurgadas das Planilhas as Notas Fiscais Eletrônicas relativas a: Remessa cm bonificação, doação ou brinde, remessa de bem por conta de contrato de comodato, etc.

4.5 Acerca do arbitramento do lucro na pessoa jurídica - CNPJ.34.674.548/000-39, o relatório dispõe:

Em documento protocolado no SEFIS/DRF/BEL. datado dc 12 de julho de 2017, a Sra.

Selma da Silva Alves informou que suas compras eram realizadas "à vista", portanto, na data da emissão da Nota Fiscal Eletrônica.

Nesse contexto, cabível o que dispõe o Decreto nº9.580 de 22/11/2018, nos seguintes artigos que tratam do "Lucro Arbitrado:

(...)

4.6 O relatório fiscal aponta que seriam demonstrados os valores trimestrais em Notas Fiscais Eletrônicas de vendas de mercadorias, encontrados pela Auditoria, todavia os valores restaram em branco (fls. 131).

5 Efetuadas as autuações do IRPJ e da CSLL tratadas neste processo, a Fiscalização aplicou a multa de ofício qualificada, na seguinte forma:

Oportunamente, vale ressaltar que omitir informações ou prestar informação falsa às autoridades fazendárias, constitui Crime Contra a Ordem Tributária, previsto nº inciso I, art. 1º da Lei nº 8.137 de 27/12/1990, como segue abaixo:

(...)E, dessa forma, considerando que a Sra Selma da Silva Alves exerceu atos do comércio ao arrepio da Lei. utilizou-se de sua pessoa física na emissão de Notas Fiscais Eletrônicas, quando deveria ter se utilizado de pessoa jurídica para fazê-lo;

não exercia atividade econômica que pudesse ser enquadrada ou compatível como de pessoa física. Além disso, é omissa de Declaração de imposto de renda, e, agindo dessa forma, não recolheu tributos de espécie alguma.

Da Impugnação

6 Ciente da autuação de forma pessoal em 20/12/2019 (fls 91/107 e 108/123) a Autuada, ingressou com impugnação em 20/01/2020 (fls. 175 a 180), sendo os principais pontos combatidos a seguir demonstrados:

6.1 A Autoridade Fiscal não trouxe elementos suficientes que caracterizassem a base de cálculo utilizada para fins de apuração do lucro

arbitrado na autuação. Nesta linha, colacionamos trecho da impugnação, conforme segue:

Tanto o é que o Fisco se limita a utilizar a norma que determina o mecanismo de aferição da base de cálculo por meio do método de apuração conhecido como Lucro Arbitrado, sem, no entanto, realizar as devidas construções lógicas que decorrem da norma, como será visto adiante. O próprio relatório fiscal é frágil e explica demaneira rasa todos os fatos ocorridos, de modo que se ateve a dizer que foram emitidas notas fiscais em nome da contribuinte, no valor citado acima, sem ao menos realizar a devida verificação sobre estas notas.

6.2 A Fiscalização apurou os tributos com base em notas fiscais de compras, configurando, assim, ausência de provas definidoras da base de cálculo do tributo. Sobre tais argumentos, em resumo, aduziu:

6.2.1 a emissão de notas fiscais, por si só, não pode ser fato ensejador de presunção contra a contribuinte;

6.2.2 da atividade mercantil de compra e venda de bebidas, cigarros, entre outros produtos, o Fisco acabou sendo induzido ao erro de que todas as notas emitidas em nome da autuada foram efetivamente adquiridas por ela. O que não se pode presumir verdadeiro simplesmente pela verificação das notas;

6.2.3 a Contribuinte não adquiriu todos os produtos mencionados com o objetivo de revendê-los, pois quando confrontado o valor das notas emitidas para ela com os extratos bancários, os valores recebidos pela autuada são extremamente inferiores aos da suposta aquisição de produtos;

6.2.4 que o Fisco deveria ter verificado a entrega dos produtos ao Contribuinte, mediante documento comprobatório de entrega requerida aos fornecedores;

6.2.5 o confronto entre as notas fiscais de compras indica que a Impugnante teria adquirido o valor de R\$ 7.488.219,89 em mercadorias, todavia o relatório fiscal apresenta um somatório de R\$ 7.317.704,83, fato que indica que a Autoridade Fiscal não tem certeza a respeito de qual o valor correto a respeito das compras de mercadorias supostamente realizadas pela contribuinte, visto apresentar duas informações distintas sobre o mesmo fato;

6.2.6 que da comparação do total das notas fiscais de compras, utilizadas para se chegar à receita da base de cálculo do lucro arbitrado nos anos 2014 e 2015, com os dados dos extratos bancários, do mesmo período, que indicavam os recebimentos, verifica-se que a contribuinte vendeu menos

do que comprou, portanto, ocorrendo prejuízo por parte da autuada, não ocorrendo o lucro apontado pelo Fisco.

6.3 Em relação à Capacidade Contributiva, afirmou 6.3.1 violação ao Princípio da Capacidade Contributiva, sendo os valores cobrados pela Fazenda exorbitantes quando comparados as condições da autuada;

6.3.2 que pela violação ao Princípio da Capacidade Contributiva, os autos de infração deveriam ser tornados nulos.

6.4 Sobre a aplicação da Multa de Ofício Qualificada (150%), declarou:

6.4.1 que houve atitude arbitrária do Fisco na aplicação da multa de 150%, com afronta a outros princípios constitucionais e tributários, como o da razoabilidade e proporcionalidade;

6.4.2 que caso não fosse conhecida a nulidade do Auto de Infração, que se desse a minoração da multa aplicada, com base no entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.582.379), por esta ferir diretamente aos princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade.

7 O pedido deu-se com vista a que, demonstrada a insubsistência e improcedência total dos lançamentos, que fosse acolhida a presente Impugnação, com a finalidade de tornar os autos de infração nulos de pleno direito.

A DRJ julgou pela improcedência da impugnação (fls. 191 a 209). Rechaçou a preliminar de nulidade pleiteada, porquanto inexistente violação aos artigos 10 e 59 do Decreto-lei nº 70.235/1972. No mérito, que o arbitramento não é penalidade e que foi apurada e eleita adequadamente pela autoridade fiscal, dado o cumprimento do artigo 530, inciso III, 527 e 535, inciso V, do RIR/1999, inclusive, no que tange à determinação do lucro arbitrado quando não conhecida receita; invocou a aplicação da Súmula CARF nº 97; a correta identificação da base de cálculo, porquanto obteve-se as notas fiscais emitidas para a autuada; pela correta aplicação da multa qualificada, não impugnados os elementos que levaram a constatação da conduta qualificada pela interessada.

Intimada a contribuinte em 17/11/2020, apresentou Recurso Voluntário (fls. 219 a 226) em 20/11/2020. Reprisou as matérias de defesa veiculadas na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Delimitação da controvérsia

As matérias em julgamento dizem respeito às irresignações relacionadas à nulidade dos autos de infração por ausência de demonstração do fato gerador (violação à capacidade contributiva), ao arbitramento do lucro e à aplicação de multa qualificada.

Considerações Iniciais

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 (“RICARF”), o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Preliminar de nulidade por violação à capacidade contributiva

A recorrente alega a nulidade dos autos de infração por violação ao princípio da capacidade contributiva.

De início, a preliminar arguida pela contribuinte não merece acolhida, porquanto inexistente violação aos artigos 10, 59 e 60 do Decreto-lei nº 70.235/1972.

A autoridade fiscal demonstrou que a contribuinte mantinha atividade comercial organizada, mas de maneira totalmente informal, porquanto não emitia notas fiscais de venda, movimentava vultosas quantias financeiras, não declarava IRPF e nem estava organizada sob a personalidade jurídica da pessoa jurídica.

Adicionalmente, os fatos narrados e os fatos jurídicos narrados pela autoridade fiscal foram claros e concatenados, de forma que não houve prejuízo ao direito de defesa da contribuinte.

Declaro minha concordância com a decisão recorrida e colaciono-a:

5 Importa registrar que a Impugnante teve assegurado e exerceu o seu direito de defesa no prazo de 30 (trinta) dias, tudo conforme previsto na legislação que disciplina o Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/1972), demonstrando perfeito conhecimento da matéria que deu causa ao lançamento.

16 Por oportuno, esclarece-se que em relação à alegação específica da Impugnante de existência de violação ao Princípio da Capacidade Contributiva, sendo os valores cobrados pela Fazenda exorbitantes quando comparados às condições da Autuada, a Autoridade Fiscal apurou os tributos lançados nº estrito cumprimento da legislação. Desta forma, tal exame implica em análise de validade

de norma legal, não sendo o contencioso administrativo o foro próprio para examinar questões de tal natureza.

17 No caso concreto, verifica-se que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, na qual habita a devida fundamentação do arbitramento do lucro e multa de ofício qualificada.

18 Em verdade, de acordo com o parágrafo único, do art. 142 do CTN, a Autoridade Fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em exame. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

Assim, por não identificar qualquer nulidade dos autos de infração, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Mérito

Arbitramento do Lucro e Base de Cálculo Eleita

Declaro, nos termos do RICARF, que coaduno com os fundamentos da decisão recorrida e os utilizo como fundamento de decidir. Abaixo transcrevo-os:

20 Da peça impugnatória, constata-se que as alegações da Defesa tem ao cabo a finalidade de combater a forma de apuração do lucro e conseqüentes lançamentos de IRPJ e CSLL. Neste sentido, assevera, em síntese, que a Autoridade Fiscal, quando da lavratura dos autos de infração, não trouxe elementos suficientes que caracterizassem a base de cálculo utilizada para fins de apuração do lucro, por meio da metodologia de arbitragem prevista em lei.

(...)

22 Do exposto, com base nas premissas que o arbitramento não é penalidade; que ocorre na constatação de receitas de vendas ou prestação de serviços, não sendo possível sobre elas apurar o lucro da pessoa jurídica pelo critério real ou presumido, retornando ao julgamento do caso concreto, inicialmente trataremos da forma empregada pela Autoridade Fiscal na apuração do lucro arbitrado nos anos-calendário 2014 e 2015. Vejamos.

22.1 Dos autos, constata-se que o arbitramento deu-se sob as seguintes fundamentações:

22.1.1 Pela base legal art 530, inciso III, visto a Fiscalizada, mesmo intimada e reintimada, não ter transmitido sua escrita contábil e fiscal dos anos fiscalizados, configurando a não apresentação à autoridade tributária dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527.

22.1.2 Pela base legal art 535 do RIR/99, que determina o cálculo de ofício do lucro arbitrado nos casos de receitas existentes, configurando-se fato gerador do IRPJ e da CSLL, mas com o quanto não determinado em razão de descumprimento por parte do contribuinte da prestação de informações ao fisco, caracterizando receita não conhecida.

22.2 Dessarte, comprovada a existência de operações mercantis e conseqüente fato gerador do IRPJ e da CSLL, especialmente pela declaração da própria Fiscalizada neste sentido, vide subitens 4.2.2 e 4.2.3 do relatório neste acórdão, sendo certa a existência de receitas, as quais encontravam-se omitidas do conhecimento do Fisco Federal, não sendo o seu quantum determinado, uma vez que a Srª Selma não emitiu notas fiscais das suas vendas e, mesmo intimada, não transmitiu a contabilidade, assim como não esclareceu como se davam as operações mercantis que praticava, configurou-se a situação de receita não conhecida.

22.3 Não obstante, adotando o art 535 do RIR/99, abaixo in verbis, vigente à época dos fatos, que indicava as alternativas de cálculo para se chegar ao lucro arbitrado no caso de receita não conhecida, a Autoridade Autuante promoveu de ofício sua apuração.

(...)

22.4 Das alternativas de cálculo dispostos nos art 535 do RIR/99, acima, a Fiscalização adotou o disposto no inciso “V”, implicando sua base de cálculo em quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês.

22.5 Ressalta-se que de acordo com súmula vinculante do CARF nº 97, o arbitramento do lucro de ofício pode dar-se por qualquer das alternativas legais do art 535 do RIR/99, conforme abaixo demonstrado:

Súmula CARF nº 97 O arbitramento do lucro em procedimento de ofício pode ser efetuado mediante a utilização de qualquer uma das alternativas de cálculo enumeradas no art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, quando não conhecida a receita bruta. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

23 Dos fatos, concluiu-se neste julgamento pela procedência do arbitramento na forma adotada da receita não conhecida e aplicação do inciso V do art 535 do RIR/99, todavia, a solução da lide passa, ainda, pela análise das compras de mercadorias utilizadas na apuração do arbitramento do lucro combatido.

24 Nessa esteira, verifica-se que a Autoridade Fiscal relata que promoveu pesquisa no sistema Receitanet BX acerca das notas fiscais eletrônicas referentes às vendas e compras da Fiscalizada, sendo encontradas Notas Fiscais Eletrônicas de Saída que denotam vendas de mercadorias emitidas por diversos fornecedores para Srª "Selma da Silva Alves"- CPF. 454.148.312-20 (na condição de destinatária das NFs), representando operações de aquisições de produtos pela Fiscalizada no total de R\$ 4.129.353,33 em 2014 e R\$ 3.358.866,56 em 2015.

25 Anexo aos autos de infração do IRPJ, da CSLL e do Relatório Fiscal encontra-se a planilha com a indicação notas fiscais eletrônicas de saída dos anos-calendário 2014 e 2015, emitidas para adquirente, Srª "Selma da Silva Alves"- CPF. 454.148.312-20 (fls. 133 a 170), cujos valores mensais serviram para o cálculo de ofício do lucro arbitrado nos termos do art 535 do RIR/99, inciso V. Para melhor ilustrar apresentamos trecho inicial da referida planilha.

(...)

26 Diante dos fatos retromencionados, resta inequívoco que a Srª. Selma da Silva Alves nos anos de 2014 e 2015 realizou atividade habitual de comércio de compra e venda de produtos, sem emissão de notas fiscais, gerando receitas por tais vendas.

27 Desta forma, sendo procedente a sua equiparação à pessoa jurídica, e por não ter atendido as intimações com fim a que fosse transmitida a escrituração contábil fiscal da PJ, possibilitando que a Fiscalização aferisse as receitas e os resultados dos período fiscalizados, acertadamente, foram apurados lucros trimestrais dos anos de 2014 e 2015 na forma arbitrada, adotando-se a receita como não conhecida, com o cálculo de ofício do lucro arbitrado pelo valor de quatro décimos sobre as compras de mercadorias efetuadas no mês.

28 Das circunstancias até aqui apresentadas, verifica-se que a Autoridade Fiscal, quando da lavratura do auto de infração, trouxe elementos suficientes para caracterizar a base de cálculo utilizada para fins de apuração de lucro por meio da metodologia de arbitragem prevista em lei, não cabendo razão à Impugnante quando alega a inexistência de tais elementos.

29 Seguindo na análise das demais arguições da Defesa, ela afirma que a apuração do lucro arbitrado só poderia dar-se na ausência de prejuízo no período, sendo no seu caso, comprovada a existência dele pela análise do total de suas compras em valor inferior aos recebimentos que constavam dos extratos bancários no mesmo período, indicando que haveria operado vendas em valor inferior às aquisições de mercadorias, apurando desta forma prejuízo. Não obstante, pelos motivos abaixo explicitados, equivocou-se a Defesa em suas alegações. Vejamos:

29.1 Inicialmente, há que se ressaltar que se de fato a Fiscalizada tivesse prejuízo fiscal, poderia tê-lo demonstrado, apurando o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, que como já visto é uma das formas de tributação permitidas pela legislação, pelo qual os citados tributos só seriam devidos se, de fato, houvesse lucro apurado, que em apertadíssima síntese, se dá pelo confronto entre receitas, despesas e custos, podendo o resultado do período ser prejuízo.

29.2 Outrossim, poderia a Contribuinte ter adotado a forma de apuração desses tributos por uma das formas presumida ou arbitrada (pelo próprio contribuinte) ou até pelo SIMPLES (se atendesse às condições na forma legal) sobre as quais, independente de existência de prejuízo, sempre haveria um lucro fiscal a tributar, mas que, por outro lado, exigiria, basicamente, o livro caixa, metodologia de

escrituração fiscal menos complexa que a demandada pelos optantes do lucro real.

29.3 Entretanto, como nenhuma das formas de regime de apuração do lucro, acima citadas, foi adotada pela Contribuinte, que silenciou quando instada a apresentar a sua contabilidade fiscal, fazendo-o da mesma forma quando se tentou conhecer as receitas do período, para os anos-calendário sob fiscalização, por força de lei foi apurado o lucro.

30 Ainda tratando dos argumentos da Defesa envolvendo o lucro apurado, ela aduziu que a emissão de notas fiscais por terceiros, por si só, não poderia ser fato ensejador de presunção contra a Contribuinte, ao que se verifica que a Srª Selma confessou ter efetuado compras e vendas com fim a obtenção de lucro nos anos fiscalizados; tomou conhecimento de todas as notas fiscais de suas compras que foram extraídas do sistema ReceitaNet BX pela Autoridade Fiscal, sem questioná-las em específico, mesmo a listagem das notas sendo-lhe apresentadas já quando da emissão do Termo de Intimação fiscal nº 02 (fls. 29 a 83), fazendo-o apenas de forma genérica quando alega ser sua movimentação bancária, em relação aos recebimentos, em menor monta que as compras apuradas, indicando prejuízo nas vendas.

31 Outrossim, a Nota Fiscal representa documento que comprova a operação nela descrita, sendo acatada pelo Fisco. Todavia, a presunção de veracidade do referido documento pode ser elidida por meio de argumentos e provas hábeis e idôneas, o que não ocorreu no caso em tela.

32 Quanto à argumentação de prejuízo nas vendas, de forma alguma a alegação posta sobre o comparativo entre compras e recebimentos bancários como indicativo de prejuízo tem procedência, até mesmo por existirem outras possibilidades de recebimentos pelas vendas, como em dinheiro, por cartão de crédito, dentre outras. Igualmente, como já tratado neste voto, só caberia falar-se em prejuízo diante da adoção de lucro real como regime de apuração de lucro, o que, também pelos motivos já explicitados, não se aplica ao presente caso.

33 Ainda sobre as compras adotadas na apuração da base de cálculo do lucro arbitrado, em relação à afirmação da Impugnante da existência de informações incongruentes sobre os quantitativos das compras, conforme disposto no subitem 6.2.5 do relatório neste acórdão, verifica-se que tal inconsistência não existe. Vejamos:

33.1 O valor total de R\$ 7.488.219,89 apontado no Relatório Fiscal (fls. 127) refere-se ao resultado da pesquisa de todas as notas fiscais no Sistema Receita Net BX para 2014 e 2015, conforme trecho do relatório que colacionamos a seguir:

Em pesquisa realizada junto ao Sistema da INTERNET "RECEITANET BX " (programa de domínio público) a Auditoria identificou as seguintes Notas Fiscais Eletrônicas emitidas em nome da fiscalizada:

- Um montante de R\$ 4.129.353,33 (quatro milhões, cento e vinte e nove mil, trezentos e cinquenta e três reais e trinta e três centavos) em Notas Fiscais Eletrônicas de Saída que significam vendas de mercadorias, emitidas no ano de 2014; e.

- Um total de R\$ 3.358.866,56 (três milhões, trezentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e sessenta e seis reais e cinquenta e seis centavos) em Notas Fiscais Eletrônicas de Saída " em vendas de mercadorias, emitidas no ano de 2015.

33.2 O valor total de R\$ 7.317.704,83 (R\$ 3.281.096,56 para 2015 (fls 151) e R\$ 4.036.608,27 para 2014 (fls. 170)), encontra-se detalhado na planilha anexa ao Relatório Fiscal (fls. 133 a 170). As observações constantes do mesmo relatório, abaixo transcritas, indicam que do valor total das notas fiscais (R\$ 7.488.219,89) foram expurgados valores referentes à remessa em bonificação, doação ou brinde, etc. Cabe observar que os valores utilizados para se chegar a base de cálculo da autuação foram os demonstrados na planilha anexa relatório fiscal (R\$ 7.317.704,83) .

* Obs.1: A Auditoria elaborou 02(duas) Planilhas: uma Planilha relacionando as Notas Fiscais Eletrônicas de vendas de mercadorias, emitidas em 2014, em nome da pessoa física "Selma da Silva Alves"- cpf. 454.148.312-20 e, a outra, relacionando as Notas Fiscais Eletrônicas de vendas de mercadorias, emitidas em 2015. em nome da mesma pessoa física.

* Obs.2: Já foram expurgadas das Planilhas as Notas Fiscais Eletrônicas relativas a:

Remessa cm bonificação, doação ou brinde, remessa de bem por conta de contraio de comodato, etc.

33.3 Destacamos que foi incluída no presente processo (fls. 190) planilha elaborada neste julgamento com fim ao cotejo das bases de cálculos, não sendo apuradas diferenças.

34 Por fim, quanto ao tema do arbitramento e as compras utilizadas para apurar de ofício a base de cálculo, não assiste razão à Defesa quando afirma que seria do Fisco o ônus da prova da efetividade do intuito de revenda de todos os produtos adquiridos pela Fiscalizada, relacionados às notas fiscais emitidas para a Srª Selma, em 2014 e 2015.

35 Vê-se que em relação ao supracitado, o Impugnante faz questionamentos genéricos e ainda afirma que o Fisco deveria ter verificado a entrega dos produtos ao Contribuinte, mediante documento comprobatório de entrega requerida aos fornecedores.

36 Como já demonstrado neste voto, todo o procedimento até chegar-se á autuação combatida encontra-se descrito e provado, enquanto que a Defesa alega que as notas fiscais emitidas como destinatária das compras, obtidas em pesquisa ao sistema ReceitaNET BX, não seriam de fato aquisições suas. Todavia,

mesmo tendo obtido a listagem de tais documentos, de forma específica não as contesta.

Neste sentido, importa trazer a lume a necessidade de que as discordâncias apontadas na impugnação estejam acompanhadas das provas do alegado, conforme dispõe o art 16, inciso III, do Decreto 70.235/72:

(...)

37 Consoante positivação sinalada, cabe ao Contribuinte, no momento da efetivação de sua impugnação trazer ao julgado todos os dados que entende comprovadores dos fatos que alega com fim a alterar o feito fiscal peleado, sob pena de ver precluído o direito de fazê-lo em outro momento processual.

38 Outrossim, não há outro momento para a apresentação de provas que não a da impugnação administrativa. O processo administrativo-fiscal é informado pelo princípio da concentração das provas na contestação. As provas de fato modificativo, impeditivo ou extintivo da pretensão fazendária, no caso de exigência tributária, e as alegações pertinentes à defesa devem ser oferecidas pelo sujeito passivo na sua peça de defesa.

39 Ressalte-se ainda que não está o Fisco obrigado a produzir qualquer prova a favor da Contribuinte, eis que é dessa o ônus de acostar aos autos todos os documentos que comprovem o alegado, cabendo citar o art. 373, do novo CPC, Lei nº 13.105/2015, que a seguir se transcreve:

(...)

Diante de todo o exposto, são irretocáveis as considerações da decisão recorrida e não merecem qualquer alteração. Ainda, destaco que a contribuinte sequer contraditou as conclusões dos julgadores *a quo*.

De fato, a hipótese de arbitramento do lucro foi corretamente identificada pela autoridade fiscal, bem como a base de cálculo eleita reflete a ausência de identificação da receita bruta da contribuinte. Além disso, não foram produzidas provas aptas a ilidirem as infrações constatadas pela fiscalização.

Isto posto, rejeito as teses recursais arguidas pela contribuinte.

Multa qualificada

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 e suas várias alterações, condicionava a aplicação da multa de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nas hipóteses de conduta qualificada.

A Lei nº 14.689/2023 modificou este cenário e instituiu a multa majorada com duas espécies de qualificação de acordo com a conduta praticada: (i) conduta qualificada (sonegação,

fraude ou conluio), multa de 100%; (ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Eis o teor da alteração legislativa

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

(...)

A modificação supramencionada atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, porquanto a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É o instituto comumente conhecido como retroatividade benigna, veja:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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

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

Assim sendo, o percentual de 150% da referida multa somente se aplicaria no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada, a qual não poderia retroagir, nos termos do artigo 104 do CTN.

Ainda assim, para que se aplique então a multa qualificada, mas não decorrente de reincidência, é necessário se comprovar as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal como dispostas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964:

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A interpretação do texto legal é o suficiente para se identificar os elementos caracterizadores de cada uma das condutas tipificadas: (i) na sonegação, se exige a conduta dolosa visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário – a ocultação do fato gerador já ocorrido; (ii) a fraude é a conduta dolosa que visa impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, podendo, ainda, excluir ou modificar suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento – se altera características essenciais ao fato gerador, a fim de obter vantagem econômica; e (iii) conluio é o ajuste doloso entre as pessoas para a prática da sonegação ou da fraude.

A aplicação da multa qualificada é medida de caráter excepcional, devendo-se comprovar as condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Para se subsumir uma conduta à norma que prescreve a qualificação da multa não basta imputar ao contribuinte um mero “*querer praticar*” o ato objeto da infração, pelo contrário, deve-se aferir o

elemento subjetivo da conduta, isto é, comprovar que o contribuinte tinha a plena consciência do que estava fazendo e que ante às condições circunstanciais, a conduta é ilícita.

Exige-se, nos três casos, a constatação do dolo como elemento subjetivo da hipótese tipificada. Isso significa que é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta de sonegação, fraude ou conluio.

Salienta-se que a conduta tipificada já era necessária para a aplicação da multa qualificada, antes da alteração da Lei nº 14.689/2023, mas a exigência foi positivada, conforme §1º-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com sua nova redação.

No caso concreto, a contribuinte sequer refuta o mérito da conduta qualificada pela autoridade fiscal. A bem da verdade, a motivação do Relatório Fiscal é deveras lacônica. Contudo, não foi impugnado o mérito da qualificação da multa, sendo aduzido apenas argumentos de ordem constitucional.

Ausente impugnação específica quanto à multa qualificada, somente cabe a sua redução em virtude da retroatividade benigna já explanada.

Isto posto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para diminuir o percentual da multa qualificada para 100%.

Argumentos constitucionais que refutam o lançamento

Adicionalmente a recorrente alega a confiscatoriedade e inconstitucionalidade da multa aplicada.

Como sabido, no âmbito do CARF vigora a Súmula CARF nº 2, de aplicação impositiva aos julgadores administrativos, vedando a análise de constitucionalidade da lei tributária pelo órgão:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A súmula encontra fundamento no artigo 26-A do Decreto-lei nº 70.235/1972, que veda expressamente aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009)

Portanto, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou de outros aspectos de sua validade – matéria reservada à jurisdição judicial.

Isto posto, rejeito a arguição principiológico-constitucional que contesta a multa aplicada.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário da contribuinte, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, **dou-lhe parcial provimento** para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas