



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10315.720838/2017-80
ACÓRDÃO	1002-003.833 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	YURI DO PAREDAO EMPREENDIMENTOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Durante o procedimento administrativo o contribuinte foi intimado para apresentação de documentos relacionados pelo fisco, porém, constatou-se que os registros contábeis e fiscais não refletiam o movimento real da empresa.

O ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carregaram à conclusão contida na acusação fiscal à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento, restando evidenciado que o atuado compreendeu o motivo do lançamento, não ensejando qualquer nulidade por cerceamento de defesa.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM*.

É perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei, posto que o depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Uma vez transposta a fase do lançamento fiscal, sem a demonstração da origem dos depósitos bancários, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é elidida com a comprovação clara e precisa, de forma individualizada, da origem dos valores depositados em conta do contribuinte.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. SUBSISTÊNCIA.

A retificação da DCTF para incluir valores não declarados e o parcelamento do débito após o início do procedimento fiscal, não afastam o lançamento tributário com a consequente multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO DOLO. APLICAÇÃO.

Para a qualificação da multa há necessidade de comprovação da intenção dolosa exigida na lei para a penalidade aplicada. Restou comprovada nos autos a conduta dolosa do contribuinte descrita nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, com o fito de justificar a qualificação da multa.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja na esfera administrativa ou judicial, tendo como origem auto de infração com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer de ofício a retroatividade benigna da multa qualificada, reduzindo-a ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, contra decisão proferida pela DRJ, que julgou a impugnação procedente em parte e manteve parcialmente o crédito tributário exigido.

O presente processo decorre de Auto de Infração (fls. 3682/3769), lavrado em 29/10/2018, relativo a IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, dos anos-calendário 2015 e 2016, com aplicação de multa qualificada de 150%, em que se apurou as seguintes infrações:

IRPJ**OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE**

- RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO, LOCAÇÃO OU CESSÃO DE BENS IMÓVEIS, MÓVEIS OU DIREITOS DE QUALQUER NATUREZA
- OUTRAS RECEITAS DA ATIVIDADE

Receita referente a Nota Fiscal emitida, não escriturada e não declarada

Referente a serviços de obra de construção civil

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

- FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE COMPRAS
- DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA

- RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

CSLL**OMISSÃO DE RECEITA**

- INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

- INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

COFINS**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO**

- INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS
- OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

PIS**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO**

- INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
- OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 3772/3892):

- O contribuinte foi instado à autorregulamentação, em face de divergências entre as receitas auferidas e os valores constantes em suas declarações prestadas ao fisco. A ciência a esse TIDF ocorreu por via postal em 12/04/2017.
- Após todo o procedimento fiscal, ocorreu a exclusão do contribuinte do Simples Nacional com efeitos a partir de 01/01/2015, conforme processo administrativo nº 10315.720840/2017- 59, por ter auferido receitas em montante superior a R\$ 3.600.000,00 no ano de 2014.
- Em 14/08/2017 foi lavrado Termo de Início de Fiscalização e Recebimento de Documentos, informando sobre o prosseguimento da ação fiscal com conversão da diligência em fiscalização. Durante o procedimento fiscal foram lavrados 15 (quinze) Termos de Intimação Fiscal para esclarecimentos e apresentação de documentos, os quais foram apenas parcialmente atendidos.
- O interessado auferiu receitas equivalentes ao montante de R\$ 6.945.106,52 (R\$ 4.190.436,38 em 2015 e R\$ 2.754.670,14 em 2016), de acordo 178 documentos fiscais eletrônicos emitidos no sistema eletrônico da Prefeitura de Juazeiro do Norte, informados em arquivos de EFD Contribuições e escriturados em livros contábeis. Ressalta-se que tais informações (livros contábeis e EFD) foram prestadas pelo contribuinte após exclusão de sua espontaneidade.
- No anexo 2 deste TVF, as informações do anexo 1 estão consolidadas por mês, separadas em colunas “LP a 8%” e “LP a 32%”, para diferenciar o tratamento dado aos serviços que puderam ser entendidos como execução de obras de construção civil de outros serviços em geral, como locação de equipamentos, organização de festas, etc.
- Quando se tratar de presunções legais, cabe ao contribuinte o ônus de produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração. Desta maneira, tendo sido oportunizada a prova de improcedência da presunção, mas sem manifestação do contribuinte, configura-se hipótese de omissão de

receita, por presunção legal descrita no art. 281, II, do RIR/99: falta de escrituração de pagamentos efetuados.

- O art. 287 do RIR/99 prevê que "caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações".
- No anexo 6, estão segregados por tributos os valores declarados antes da exclusão da espontaneidade, quando o contribuinte ainda não tinha reconhecido a vedação a sua permanência no Simples Nacional em 2015 e 2016 e, conseqüentemente, declarado os valores em PGDAS. Pode-se conferir que no total, a título de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS só foram confessados espontaneamente R\$ 23.922,27, valores que foram descontados do montante apurado no lançamento.
- Foi imputada a Responsabilidade solidária com base O art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

A empresa tomou ciência do lançamento por abertura de caixa postal em 05/11/2018 e também em 08/11/2018, conforme AR (fl. 3899), e o responsável solidário tomou ciência via correio com AR, em 16/11/2018 (fl. 3898). Foi lavrado o Termo de Revelia contra o devedor solidário (fl. 3966), no entanto, em 05/12/2018 foi apresentada Impugnação conjunta da empresa e do devedor solidário (fls. 3904/3938), onde se alega o seguinte:

- Após a verificação da sua exclusão do Simples Nacional, apurou os valores corretos, com base no lucro presumido, os tributos devidos nos anos calendário de 2015 e 2016, e informou os débitos através de DCTF retificada em 28 de agosto de 2017.
- Assevera que os débitos lançados foram incluídos no PERT.
- Aduz que é acusada da não contabilização de notas fiscais de compras, entendendo a autoridade fiscal não juntou aos autos qualquer prova de que o contribuinte tenha realizado estes pagamentos. A autoridade Fiscal não buscou a verdade real.
- Não há omissão de receita uma vez que foram retificadas as DCTFs e os valores indicados não correspondem com a realidade, tanto que os valores apurados pela empresa são diferentes dos indicados pelo Fisco, inclusive declarou valor a maior de PIS e COFINS.
- Com relação à acusação de depósitos bancários de origem não comprovada, destacou que os créditos referentes a cartões de créditos, a operadora deveria informar à Receita Federal do Brasil. Portanto, a Receita Federal do

Brasil já tinha a origem e não seria mais necessário ao contribuinte apresentar qualquer justificativa para demonstrar a origem dos valores.

- Traz argumentos de que o Fisco não fez análise adequada e aprofundada, tendo em vista que adquire bebidas por consignação e não foi analisada a devolução das Notas Fiscais. E com relação à receita de venda de ingressos, o proprietário do evento fica apenas com a comissão.
- Afirma ser indevida a aplicação da multa qualificada.
- Requer a realização de perícia.

A 10ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte a impugnação, conforme ementa do Acórdão nº 02-093.110 (fls. 3969/4002) a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Anos-calendário: 2015 e 2016 PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. O pedido de diligências e perícias pode ser indeferido pelo órgão julgador quando desnecessárias para a solução da lide. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Anos-calendário: 2015 e 2016

APRESENTAÇÃO DE DCTF APÓS INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. SEM EFEITOS. A apresentação de DCTF não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada do início de procedimento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. A multa de ofício qualificada deverá ser aplicada quando identificados os casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ Anos-calendário: 2015 e 2016

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. OMISSÃO DE RECEITAS. PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS. PRESUNÇÃO LEGAL. Caracteriza-se como omissão de receita, por presunção legal relativa, a falta de escrituração de pagamento efetuado por compras não contabilizadas pelo contribuinte. Para configurar a presunção de omissão de receitas, deverão ser comprovados os pagamentos não contabilizados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS.

Mantida, no mérito, a autuação fiscal do IRPJ, deve-se manter os decorrentes reflexos no lançamento de CSLL, Pis e Cofins, aplicando-se ao lançamento tido

como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeitos, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

A empresa contribuinte tomou ciência da decisão em 15/08/2019 (fl. 4011), e em 16/09/2019 (segunda-feira), juntamente com o devedor solidário, apresentou, de forma conjunta, Recurso Voluntário (fl. 4015/4054), onde repisa as alegações apresentadas com a Impugnação e, anexa documentos.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Andréa Viana Arrais Egypto**, Relator

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário da empresa contribuinte e devedor solidário, apresentados na mesma peça recursal, obedece ao prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Nulidades do Lançamento

A Recorrente traz em sua peça recursal várias alegações de nulidade, que muitas vezes se confundem com o próprio mérito e serão adiante analisadas. Assevera acerca de falhas e incorreções no lançamento, falta de busca da verdade material, falhas de motivação.

Cumprе ressaltar que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estabelece as causas da nulidade dos atos administrativos, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, após procedimento fiscal que assegurou de forma ampla à contribuinte a apresentação de documentos, o ato administrativo de lançamento foi realizado por autoridade competente, contendo todos os requisitos legais estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal.

O processo administrativo foi instaurado proporcionando à contribuinte o contraditório e a mais ampla defesa em todas as fases e instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer embaraço ao conhecimento das questões de fato e de direito constantes no lançamento, sendo-lhe oportunizado a apresentação das razões de defesa e a juntada de documentos que entendesse necessários para serem submetidos ao julgador administrativo.

Portanto, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Responsabilidade Solidária

Segundo a decisão proferida pela DRJ, não se constatou, nos autos, a impugnação formalizada no interesse do devedor solidário YURI BRUNO ALENCAR ARAUJO, apesar de devidamente cientificado da autuação fiscal em 16/11/2018, por via postal, consoante documentos de fl. 3891/3894 e fl. 3898. Constatada a revelia, a Unidade Preparadora exarou o correspondente Termo de Revelia, juntado aos autos às fl. 3966. Portanto, aplicou-se a preclusão do prazo para contestar a matéria e considerar definitiva a responsabilidade solidária que lhe foi imputada.

Em sede preliminar, os Recorrentes alegam ausência de intimação do empresário e do aproveitamento da impugnação pelo devedor solidário. Afirma-se que o empresário YURY não foi notificado individualmente e especificamente quanto a responsabilidade solidária e que nesse caso, não pode ocorrer a preclusão do direito de oposição. Afirma que a defesa apresentada pela empresa deve aproveitar, integralmente, ao responsável solidário, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário para todos, inclusive a responsabilidade solidária.

Conforme relatado, a empresa tomou ciência do lançamento por abertura de caixa postal em 05/11/2018, também em 08/11/2018, conforme AR (fl. 3899), e o responsável solidário tomou ciência via correio com AR, em 16/11/2018 (fl. 3898), motivo por que não assiste razão ao Recorrente solidário o argumento de que sequer foi iniciado o prazo para impugnação específica sobre a solidariedade.

Embora tenha sido lavrado Termo de Revelia contra o devedor solidário (fl. 3966), e acatado pela decisão da DRJ, acolho o argumento recursal de que o débito permanece suspenso para a empresa e para o empresário solidário, até o trânsito em julgado da presente demanda administrativa, pelo fato de que considero como apresentada a Impugnação pelo Sr. YURI BRUNO ALENCAR ARAUJO, conforme se verifica da folha de rosto da peça impugnatória, em que este consta como um dos impugnantes.

No entanto, na impugnação e no Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica e pela pessoa física solidária, não consta razões de defesa quanto à imputação da responsabilidade solidária nos termos do art. 135, inciso III da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), portanto preclusa está a referida matéria.

Parcelamento de Débitos e Retificação das DCTF

Desde a Impugnação que a empresa contribuinte afirma que está acontecendo uma cobrança em duplicidade uma vez que realizou parcelamento dos débitos.

Conforme já esclarecido pelo Acórdão recorrido, o parcelamento importa em renúncia ao contencioso administrativo, uma vez que não mais existe o interesse processual no julgamento do débito já confessado e parcelado (§ 2º do art. 133 do RICARF).

A Recorrente juntou ao Recurso Voluntário (fls. 4056 e seguintes, Comunicado de Deferimento de Parcelamento com valores consolidados incluindo o montante principal, acrescido de multa e juros de: R\$ 26.855,10 (COFINS - CÓDIGO 2172), R\$ 71.708,70 (IRPJ - CÓDIGO 2089), R\$ 26.506,35 (CSLL - CÓDIGO 2372) e R\$ 52.773,15 (IRPJ - CÓDIGO 2089), no entanto os valores consolidados no âmbito do presente Processo Administrativo são os seguintes:

COFINS

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darr	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2960	273.239,63
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2018)		73.444,75
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		409.859,40
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		756.543,78
<small>Valor por Extensão</small>		

IRPJ

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darr	Valor
IMPOSTO	2917	704.402,36
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2018)		185.015,99
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		1.056.603,51
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.946.021,86
<small>Valor por Extensão</small>		

CSLL

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darr	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	270.245,11
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2018)		70.810,53
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		405.367,65
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		746.423,29
<small>Valor por Extensão</small>		

PIS

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2986	57.462,05
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2018)		15.532,97
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		86.193,02
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		159.188,04
<i>Valor por Extensão</i>		
CENTO E CINQUENTA E NOVE MIL, CENTO E OITENTA E OITO REAIS E QUATRO CENTAVOS		

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
10315-721.183/2018-48	Auto de Infração	IRRF	R\$ 5.419.764,18
10315-720.838/2017-80	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 1.946.021,86
10315-720.838/2017-80	Auto de Infração	CSLL	R\$ 746.423,29
10315-720.838/2017-80	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 159.188,04
10315-720.838/2017-80	Auto de Infração	COFINS	R\$ 756.543,78

Percebe-se claramente que não há compatibilidade entre os valores apurados e os consolidados em parcelamento. Dessa forma, não resta comprovado o parcelamento do débito objeto da discussão administrativa e não há elementos, no momento, que indiquem valores relacionados aos mesmos fatos geradores e que possam ser decotados da exigência em face do parcelamento.

No entanto, conforme bem esclareceu a DRJ, após o trânsito em julgado do presente litígio administrativo, o sujeito passivo poderá solicitar à unidade de origem que exclua da cobrança eventuais valores relacionados aos mesmos fatos geradores, caso recolhidos:

Todavia, permanece o litígio quanto ao ato do lançamento fiscal do crédito tributário devido, com a incidência da multa de ofício, posto que este foi o aspecto questionado pela impugnante, com referência à infração abrangida neste tópico, ao apontar, em sua defesa, a suposta duplicidade de cobrança e o seu direito à espontaneidade em confessar os valores decorrentes em DCTF. **Ressaltando-se que, após a decisão definitiva, no âmbito administrativo, deverá ser dado início à fase de cobrança amigável, momento no qual o sujeito passivo poderá solicitar à Unidade Preparadora de origem o aproveitamento de eventuais valores relacionados aos mesmos fatos geradores, eventualmente recolhidos/parcelados.**

No que tange às omissões de receitas decorrentes das atividades, a fiscalização dividiu referidas omissões em: (i) Notas Fiscais emitidas e não escrituradas (Item 3.2.1. do TVF, Infração 1), em face de receitas auferidas no montante de R\$ 4.190.436,38 em 2015 e R\$ 2.754.670,14 em 2016, informados em arquivos de EFD Contribuições e escriturados em livros contábeis, informações estas prestadas após a exclusão da espontaneidade; (ii) Nota Fiscal emitida e não escriturada (Item 3.2.1. do TVF, Infração 2) relativa à NF Avulsa, não contabilizada, emitida em 04/08/2015, em nome da Prefeitura Municipal de Icó, no valor de R\$ 729.960,00, referente à prestação de serviço de organização de festas.

Vale ressaltar que desde a impugnação, não houve contestação do mérito acerca das omissões de receitas, pelo que foi declarada a sua preclusão quando da decisão da DRJ. Os argumentos trazidos pelo sujeito passivo quanto às referidas omissões, se restringiu a alegação de que os montantes dos tributos foram confessados em DCTF antes da ciência do auto de infração, e que os débitos apurados estariam consolidados em parcelamento especial (PERT).

Ocorre que, além de não restar comprovado o parcelamento dos débitos, conforma acima explanado, a DCTF apresentada após o início do procedimento fiscal não produz qualquer efeito sobre o lançamento de ofício, no sentido de excluir a responsabilidade do sujeito passivo pela infração tributária, tendo em vista a perda da espontaneidade, instituto previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

Referido entendimento foi consolidado na Súmula de nº 33, com o seguinte verbete:

Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

A Recorrente alega ainda a possibilidade de retificação excepcional de declaração, mesmo durante o período de fiscalização, em caso de ERRO DE FATO e sendo tal erro, inclusive, objeto de reconhecimento pelo fiscal, uma vez que fez uso dos dados ali obtidos para lançamento do auto de infração, mostra-se justo seu recebimento, processamento e demais consequências, como o parcelamento junto ao PERT.

Ocorre que a postulante não comprova erro de fato. Na realidade o que aconteceu foi que a empresa tentou “retificar” as apurações inseridas no Simples Nacional, do qual foi excluída e o fez em 28/07/2017, portanto, após o início do procedimento fiscal, cuja ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 001 (fls. 247/254), ocorreu em 14/06/2017 (fl. 255/256).

Assim, o crédito tributário foi constituído nos termos em que dispõe o art. 142 do CTN.

Presunção Legal de Omissão de Receitas - Depósitos Bancários

A Recorrente alega que a Receita Federal do Brasil já tinha a origem dos recursos, portanto, não seria mais necessário a contribuinte apresentar qualquer justificativa para demonstrar a origem dos créditos, cabendo à Autoridade Fiscal aprofundar a investigação. No entanto, a fiscalização apenas apresentou uma relação extraída do extrato bancário sem analisar detidamente os créditos e a sua origem.

A despeito da matéria, necessário se faz trazer algumas considerações acerca do fundamento legal no caso de presunção de omissão de receitas a partir dos depósitos bancários, cuja origem não foi comprovada.

O legislador federal estabeleceu a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, caracterizada em virtude da existência de depósitos bancários em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a sua origem, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, senão vejamos o que determina a Lei nº 9.430/96:

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. [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#)

§ 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. [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#)

Referida regra presume a existência de receita tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que o contribuinte comprove a origem dos valores depositados a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida. Essa comprovação deve trazer a natureza dos recursos creditados.

Trata-se, portanto, de presunção relativa que admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo trazer os elementos probatórios inequívocos que permita a identificação da origem dos recursos, a fim de ilidir a presunção de que se trata de receita omitida.

Nesse caso, não há necessidade de o Fisco comprovar o consumo da renda relativa a referida presunção, conforme entendimento já pacificado no âmbito do CARF, através do enunciado da Súmula nº 26:

Súmula CARF nº 26

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Dessa forma, é perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei, posto que o depósito bancário é considerado uma omissão de receita quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

No presente caso, após a identificação de lançamentos em conta bancária da empresa fiscalizada, foram realizadas diversas intimações oportunizando a contribuinte a esclarecer a origem dos recursos creditados, identificando a forma de escrituração e a relação dos créditos com os valores contabilizados a crédito da conta “Venda à Vista”.

No entanto, não obstante as várias intimações, não foram atendidas as solicitações da fiscalização e nem ao menos houve esforço em demonstrar a origem dos valores dos depósitos bancários indicados pela fiscalização.

Por ocasião da impugnação apresentada, buscando comprovar que os créditos na sua conta se referiam a venda de ingressos, o contribuinte juntou o “Contrato de Prestação de Serviços de Venda de Ingressos”, afirmando que, de acordo com cláusula contratual, somente parte dos valores de venda se referia a comissão de vendas que efetivamente representaria receita tributável. No entanto, não trouxe a correlação entre os valores creditados em conta e os serviços oriundos do contrato e nem mesmo juntou os documentos comprobatórios de que apenas 5% dos valores se referiam à remuneração de comissão, além de não ter demonstrado a forma de escrituração dos valores creditados.

Por ocasião do Recurso Voluntário, o contribuinte insiste em afirmar que não lhe cabe a análise detalhada e indicação da natureza dos recursos creditados em sua conta, e que o referido trabalho “caberia ao AUDITOR FISCAL no momento em que tomou conhecimento da ORIGEM dos créditos”.

Dessa forma, diante de todo o contexto estabelecido no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser mantido o procedimento adotado no lançamento no que tange à omissão em comento.

Omissão de Receitas - Não contabilização das Compras - Presunção Legal

A Recorrente se insurge contra a presunção legal quanto à omissão de receitas, decorrente de compras realizadas e não contabilizadas. Ocorre que a DRJ já afastou referida presunção nos seguintes termos:

[...] o ponto primordial da presente análise, neste ponto, encontra-se na literalidade do dispositivo legal (ponto também argüido pela defendente), pelo qual, para se configurar a presunção legal de omissão de receitas, deve-se demonstrar a ocorrência da “falta de escrituração de pagamentos efetuados”.

Ou seja, a presunção legal quanto à omissão de receitas, decorrente de compras realizadas e não contabilizadas, somente pode prosperar se houver, de forma inequívoca, a comprovação dos pagamentos efetuados relativos a tais compras, e que não foram devidamente escriturados pelo contribuinte.

Tal condição foi amplamente arguida pela impugnante, em sua defesa, consoante se observa dos excertos abaixo transcritos:

[...]

No caso concreto, a Fiscalização fundamentou o lançamento com base nas compras omitidas pela recorrente em sua escrituração, ou seja, presunção simples. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu artigo 40, prevê a hipótese de presunção legal de omissão de receitas com base na existência de pagamentos efetuados e não escriturados. No entanto, na situação em análise, não houve a comprovação inequívoca do fato indiciário pela Autoridade Fiscal, a saber, os pagamentos realizados pela pessoa jurídica e não contabilizados, mas apenas uma presunção de sua ocorrência, detonado pela omissão de compras.

De se pontuar que a omissão de compras, por si só, não autoriza a presunção de omissão de receitas, por falta de amparo legal, constituindo tal fato apenas indício desta omissão, a se comprovar mediante a inexistência de contabilização da efetivação do respectivo pagamento (artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, e artigo 281, II, do RIR/1999).

Neste sentido, o seguinte acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. nº CSFR/01-02.972, DOU de 18/12/2000):

OMISSÃO DE RECEITA – A simples apuração de eventual omissão de compras, por si só, não é elemento bastante para caracterizar a omissão de receitas, já que inexistente presunção legal que ampare esta imputação. A omissão de compras é mero indício que indica a possível ocorrência de um ilícito fiscal, o qual deverá ser apurado concretamente pela autoridade fiscalizadora. Recurso especial do contribuinte conhecido e provido”. (destacou-se)

Assim, para caracterização da omissão de receita, a autuação deveria ter comprovado os pagamentos realizados e não contabilizados. A não contabilização de compras é um fato atípico, podendo constituir num indício da infração de omissão de receitas.

A legislação do IRPJ também autoriza a presunção de omissão de receitas com base na omissão de compras, tomada a partir da apuração conjunta com o estoque e vendas do contribuinte (artigo 41, Lei nº 9.430, de 1996). Mas este não foi o caso da infração apurada.

Não há, no TVF, a indicação líquida e certa dos pagamentos que não foram escriturados pelo contribuinte. Nesse passo, conclui-se que a infração de omissão de receitas, caracterizada por pagamentos não escriturados, teve fundamentação fática exclusiva na omissão de compras, devendo ser rechaçada ante a falta de previsão legal para a sua adoção.

Pelas razões expostas, deve-se excluir da base de cálculo dos tributos lançados os valores decorrentes das notas fiscais de compras considerados pela Autoridade Fiscal autuante, cujos dados constam do “Anexo 3” do TVF, uma vez que não houve a efetiva comprovação de seus pagamentos.

Nesse sentido, a apuração dos valores devidos de IRPJ, CSLL, Cofins e Pis, após a exclusão dos valores das notas fiscais de compras, consideradas na autuação fiscal como omissão de receitas, por presunção legal, são os que constam das apurações a seguir:

[...]

Desta forma, referida decisão já decotou os valores das notas fiscais de compras, consideradas na autuação fiscal como omissão de receitas, por presunção legal.

Quanto ao pedido de perícia, indefiro o pleito requerido, na medida em que encontram-se nos autos razões suficientes para decidir, dentro do livre convencimento da autoridade julgadora.

Multa Qualificada

O Auto de Infração formalizou a exigência tributária com a aplicação da multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), sob a justificativa de tipificação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

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;

§ 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.

Dessa forma, para a aplicação da qualificação da multa é necessário que a autoridade fiscal comprove as condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, a seguir transcritos:

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.

Por ocasião do Recurso Voluntário, o sujeito passivo afirma a inexistência de má-fé ou dolo, tanto que declarou os valores devidos antes da notificação do Auto de Infração, portanto, não seria possível a manutenção da multa aplicada.

No entanto, conforme já ressaltado, a apresentação de DCTF ocorreu após o início do procedimento fiscal, ocasião em que não mais existia a espontaneidade, e não incluiu a totalidade dos valores objeto das infrações.

A qualifica da multa de ofício foi disposta no item “5 – DA MULTA DE OFÍCIO” do Relatório Fiscal, no qual indica que o percentual da multa de ofício será de 150% quando existentes as situações previstas nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502, de 1964, e dispõe a motivação da “conjunção dos fatos, documentos e declarações analisadas durante essa fiscalização, apontando ilicitudes realizadas de forma não eventual, conforme detalhado no item 4.2, em que traz as várias condutas que tentam encobrir a ocorrência do fato gerador, com diferenças entre receitas declaradas e os valores decorrentes de Notas Fiscais emitidas pelo fiscalizado. Esclarece que o agente dificultou o conhecimento dos fatos e, nos termos do art. 18, inc. I, do Código Penal, diz-se que uma conduta é dolosa "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Esclarece que foi permitida a prática de ilicitude tributária na empresa, com sonegação e fraude, quando foram transmitidas declarações com valores a menor, com informações inverídicas sobre imunidade, de forma reiterada, com intuito doloso de omitir receitas.

Percebe-se, a partir da leitura do “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 3772/3892), que a conduta da Recorrente não se refere a simples omissão de receitas, mas demonstra seu esforço adicional para ocultação da omissão de receitas, com condutas adicionais aos elementos do núcleo base da conduta típica de omissão de receitas, tais como ocultação de informações, contabilidade irregular com erros graves de informações falsas, indicação de procedimentos fraudulentos, com sonegação fiscal, constatados por documentos e diligências realizadas pela fiscalização, inclusive com proveito do produto de sonegação, tendo o contribuinte agido com a intenção de dificultar o conhecimento dos fatos ocorridos por parte da autoridade fazendária, em conduta dolosa, constatada em várias situações durante a Fiscalização, conforme adiante se verifica:

No último item do TIF nº002, foi pedido que o sujeito passivo apresentasse “cópias das notas fiscais avulsas do período, não emitidas no sistema de emissão de notas fiscais eletrônicas de serviço do município de Juazeiro do Norte”. Por exemplo, nota fiscal emitida em 04/08/2015 para o Município de Icó, referida na tela do Portal da Transparência do TCM/CE em anexo. Obs.: a intimação não se restringe ao estado do Ceará”. A ciência a esse termo em 22/06/2017, manteve excluída a espontaneidade quanto aos tributos federais de 2014 a 2016.

A resposta, entregue em 04/07/2017, foi feita com um arrazoado intitulado “Justificativa de não comunicação equivocada de imunidades tributárias referentes aos tributos IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e CPP (INSS)”, em que se refere à comunicação de imunidades tributárias como fruto de um inafastável equívoco.

Não obstante os prazos que teve para autorregularização, a que o contribuinte reagiu alterando a lista dos tributos a que, mês a mês, alegava ser imune, mas mantendo a redução no montante declarado a partir desse tipo de subterfúgio, pleiteou ao final do referido arrazoado “afastamento das eventuais sanções cabíveis em razão do justificado equívoco e em atenção/analogia ao princípio da

espontaneidade tributária". Resta pontuar em relação a isso que não só a espontaneidade fora expressamente afastada desde 14/06/2017, como também que aproveitar a espontaneidade, não mais possível desde essa data, implicaria em tempo hábil não apenas confessar como também recolher o montante apurado extinguindo o crédito tributário pelo pagamento.

Em 14/08/2017, o interessado apresentou, através de procurador legalmente constituído, cópia simples da Nota Fiscal Eletrônica de Serviço Avulsa nº 201561017, emitida em 04/08/2015 no valor de R\$ 729.960,00, tabela nomeada "Faturamento global de 2014 a 2016 de Yury do Paredão e Jonas Esticados", e cinco tabelas com os referidos valores individualizados por empresa e por mês.

Finalmente, em 02/10/2018 foi emitido o Termo de Intimação nº 015 repetindo os termos da intimação anterior, apenas acrescentando a necessidade de comprovação quanto à não prestação do serviço referente à suposta Nota Fiscal cancelada (vide subitem 2.13 deste TVF), ou informação quanto a eventual substituição da NF. (...) Entretanto, novamente o contribuinte não se manifestou em relação aos esclarecimentos solicitados.

"Observa-se que o empresário agiu diversas vezes com a intenção (dolo) de dificultar o conhecimento dos fatos ocorridos por parte da autoridade fazendária. De acordo com o art. 18, inc. I, do Código Penal, diz-se que uma conduta é dolosa "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Notemos que a norma penal traz duas espécies de dolo, o dolo direto, quando o agente "quis" o resultado e o dolo indireto, quando o agente assumiu o risco de produzir o ilícito. No caso, cabe à responsabilização solidária/pessoal do administrador e titular da empresa autuada que, consciente e voluntariamente, permitiu ou tolerou práticas de ilicitude tributária dentro da empresa, ora com fraude, ora com sonegação. Em resposta à solicitação de justificativas quanto às imunidades informadas (item 2.3 deste TVF), o empresário afirmou, basicamente, que houve equívoco nas declarações transmitidas. Conclui-se que ao não averiguar o comportamento tributário da empresa, seu responsável atua, no mínimo, com dolo indireto, que combinado com o elemento subjetivo (finalidade) de pagar menos imposto, tornam completa a subsunção ao tipo legal exposto. Ademais, não se trata de conduta eventual ou ocorrência em meses isolados, pelo contrário, o fiscalizado assim procedeu em 20 dos 24 meses analisados. As diversas declarações apresentadas desprovidas de embasamento fático e legal, tanto para informar imunidades tributárias inexistentes como para omitir receitas, constitui ato doloso tal qual descrito nos dispositivos legais supra. Cópias das declarações transmitidas foram anexadas ao processo administrativo indicado no rodapé deste Termo."

Nos termos das considerações anteriormente apresentadas, e diante de todo o contexto da fiscalização, com 15 (quinze) Termos de Intimação Fiscal, nos quais buscou-se

esclarecimentos de fatos e por diversas vezes a empresa se quer respondeu as solicitações, além das contatações da intenção de ocultação de receitas, ressaltando a multa aplicada.

Contudo, nos termos da Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, cabe a redução da multa qualificada nos seguintes termos:

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;

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

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. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Conforme se destaca, nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a majoração da multa de ofício deve ser no patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da referida Lei nº 9.430/96.

Com relação à nova hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, esta somente deve ser aplicada nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo, e, por tratar-se de nova hipótese de penalidade, somente deve ser aplicada aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, com a necessidade de motivação por parte da autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, deve ser aplicada a retroatividade benigna, com a redução da multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO. Reconhecer de ofício a retroatividade benigna da multa qualificada, reduzindo-a ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto