



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10384.004736/2010-23
ACÓRDÃO	3101-005.236 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SISTEMA MEIO NORTE DE COMUNICAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. MOTIVAÇÃO ADEQUADA E LASTRO PROBATÓRIO SUFICIENTE.

Estando o auto de infração devidamente motivado e lastreado em provas documentais, bem como, tendo o procedimento fiscal observado os ditames legais que disciplinam a matéria, não sendo produzida qualquer prova pelo contribuinte que pudesse contrapor os fundamentos adotados, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do auto de infração.

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA E QUANTIFICAÇÃO DOCUMENTAL. VALIDADE

A prova documental é válida para demonstrar e quantificar a omissão de receitas.

PROVA INDICIÁRIA. INDÍCIOS CONVERGENTES.

A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que resulte da soma de indícios convergentes ou da presença de indícios necessários.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração, e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS):

O contribuinte acima identificado teve contra si lavrado o auto de infração - AI relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (Auto de Infração - AI às fls. 4 a 15) em decorrência de Falta/Insuficiência de recolhimento da Cofins (conforme consta do anexo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" dos AI), durante o ano-calendário de 2008.

O procedimento de fiscalização está relatado no Anexo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" do AI, parte integrante dos AI, às fls. 4 a 15.

O total do crédito tributário lançado e objeto deste processo é de R\$ 188.973,63, incluídos os juros moratórios e as multas incidentes até a data de encerramento da ação fiscal, conforme "Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo" às fls. 2.

Os valores lançados no Auto de Infração, incluídos as multas e os juros moratórios incidentes até a data de encerramento da ação fiscal, referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2008, e constam do quadro a seguir.

Valores Lançados nos Autos de Infração

TRIBUTOS	PRINCIPAL	MULTA (75%)	JUROS	TOTAL
COFINS	96.010,25	72.007,66	20.955,72	188.973,63

Do Anexo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", parte integrante do AI, às fls. 4 a 15, emitidos pela Autoridade lançadora, podemos extrair as seguintes informações, que demonstram, em essência, as ocorrências havidas na ação fiscal, relacionadas à(s) infração(ões) lançada(s):

...

Valor apurado conforme abaixo:.

Constatamos que o valor da receita de anúncios veiculados nos jornais (R\$ 4.128.697,71, conforme documento anexo As fls. 131/196) estava muito próxima do total da receita declarada na DIPJ da empresa (R\$ 4.532.188,96). Procuramos, então, no seu livro razão, os valores das receitas das vendas de jornais por assinatura e avulsas. Verificamos que, embora no plano de conta essas receitas estivessem discriminadas em três contas, elas foram contabilizadas em uma única conta (31101.0045), sem discriminação.

Verificamos ainda, nos documentos anexos às fls. 118/130, que foram vendidas no ano de 2008, 13.636 assinaturas, enquanto que só 1.657 (doc. anexo às fls. 47/117) constaram nas notas fiscais emitidas no ano. Não foram emitidas, portanto, notas fiscais para 11.636 assinaturas. Examinamos, ainda, os relatórios que são enviados pela empresa, mensalmente, para o Instituto de Verificação de Circulação - IVC (anexo às fls. 21/44), verificamos que eram distribuídos diariamente uma média de 5.390 exemplares pagos por assinatura. Quantidade diária média incompatível com o total de 1.657 assinaturas vendidas com nota fiscal em todo o ano de 2008 (observe-se que existem assinaturas mensais, trimestrais, semestrais e anuais). Com relação As vendas avulsas de exemplares, multiplicamos as médias diárias mostradas nos relatórios do IVC, pela quantidade de dias de cada mês e encontramos que foram vendidos em 2008, de forma avulsa, 234.126 exemplares. Em contrapartida, examinando todas as notas fiscais emitidas em 2008 (doc. anexo às fls. 47/117), encontramos, nelas registradas, apenas 3.434 exemplares. Constatada a omissão de receitas passamos então a quantificá-la, conforme procedimentos abaixo:

A empresa nos informou, através dos documentos anexos às fls. 47/117, a relação de todas notas fiscais emitidas, em 2008, para vendas de exemplares/assinaturas ou de vendas avulsas. Resumimos essas vendas de assinaturas nas três primeiras colunas das planilhas anexas às fls. 14/16V, onde calculamos, na quarta coluna, o valor médio das assinaturas: anuais, mensais, semestrais e trimestrais, contratadas em cada mês.

A empresa nos informou, também, conforme doc. anexo às fls. 118/130, as quantidades de novas assinaturas contratadas a cada mês de 2008. Pusemos, então, estas quantidades nas sextas colunas das planilhas das fls. 14/16V e calculamos na sua sétima, o valor de todas essas assinaturas contratadas. Como, no entanto, nem todas as assinaturas chegavam ao seu final, ou seja, algumas eram canceladas antes do seu final, tivemos que solicitar ao contribuinte o total de assinaturas canceladas, mensalmente, e calcular o valor desses cancelamentos. A empresa nos forneceu, então, o doc. anexo à fl. 17, informando as quantidades de contratos que foram encerrados por chegarem ao final do prazo contratado ou por terem sido cancelados antes do seu final.

Como dito anteriormente, calculamos no documento das folhas. 14/16V, o valor médio das assinaturas contratadas em cada mês. Transferimos esses valores médios para a coluna F da planilha anexa à fl. 18. O valor médio da assinatura cancelada não poderia, porém, ser igual ao valor integral de uma assinatura, uma vez que parte dos exemplares das mesmas já teria sido entregue até o momento do seu cancelamento. Supusemos, então, que, em média, 50% dos exemplares das assinaturas já houvesse sido entregue até o momento do cancelamento. Procedimento matemático/estatístico coerente com a lei dos grandes números.

Observe-se, que eram cancelados, mensalmente, cerca de 200 contratos. Consideramos, pois, que o valor cancelado ou não recebido por assinatura seria igual à metade do valor da assinatura, conforme registrado na coluna G da planilha da fl. 18. Calculamos, finalmente, na sua coluna I, que o valor total das assinaturas contratadas, menos o valor das assinaturas canceladas ou não recebidas (R\$ 335.441,10) foi de (R\$ 3.263.856,74).

Para o cálculo do valor das vendas avulsas de jornais, utilizamos os relatórios sobre impressão e circulação de jornais enviados ao IVC (anexos às fls. 21/44). Encontramos, na segunda pagina do relatório de cada mês, no quadro de "RESUMO DO MOVIMENTO", a média diária de circulação paga no mês e, na sua primeira pagina, encontramos a discriminação dos exemplares pagos, separados em: vendidos por assinatura ou, por venda avulsa. Por exemplo: no relatório de janeiro, anexo as fls. 21/22, verificamos, no seu resumo do movimento (fl. 22), uma circulação paga média diária de 6.709 exemplares, e na sua primeira página (fl. 21), verificamos que 703 referiam-se a vendas avulsas e 6.006 a assinaturas.

Para calcular o valor da receita de venda avulsa, transportamos a quantidade média diária constante do relatório do IVC, para as planilhas anexas às fls. 20/20V. Por exemplo, em janeiro, transportamos a quantidade diária de 703 para a planilha da fl. 20, multiplicamos 703 por 31 dias do mês de janeiro e encontramos 21.793 exemplares. Nesse mês, conforme doc. anexo às fls. 52/53, foram emitidas notas fiscais no valor de R\$ 989,80 para a venda avulsa de 1.127 exemplares, o que resulta em um preço médio de R\$ 0,8783 por exemplar. Multiplicando-se esse preço médio pelos 21.793 exemplares do mês, encontra-se o total de R\$ 19.139,94 de venda mensal avulsa (vide fl. 20).

Repetindo esse procedimento para os outros meses, conforme planilhas anexas às fls. 20/20V obtivemos uma receita anual de vendas avulsas igual a R\$ 288.291,58.

As receitas das vendas de exemplares por assinaturas e por venda avulsa foram somadas, na planilha da fl. 19 às receitas de vendas de. anúncios. A receita total mensal obtida representa a base de cálculo para a COFINS. Utilizando essas bases mensais e comparando aos recolhimentos do contribuinte, apuramos os recolhimentos a menor.

A ciência do Contribuinte, relativamente ao auto de infração, ocorreu de forma pessoal, no dia 08/11/2010, conforme consignado no AI (fls. 5), e no "Termo de Encerramento", anexo às fls. 14.

O Contribuinte apresenta impugnação em 07/12/2010, anexa à fls. 219 a 242, além de documentação a ela anexa.

Em despacho, às fls. 245, a Unidade preparadora reconhece a tempestividade da impugnação.

DA IMPUGNAÇÃO

O Impugnante faz uma descrição dos fatos ocorridos na ação fiscal, das operações envolvidas na questão e do resultado da auditoria realizada.

O Interessado inicia, então, com as argumentações que representam suas razões de defesa, conforme transcreve-se, de forma resumida, mas trazendo as suas essências, a seguir:

1) PRELIMINAR DE NULIDADE.

DA IMPOSSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS COM BASE EM MEROS INDÍCIOS LEVANTADOS PELA FISCALIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA TIPICIDADE CERRADA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SEGURANÇA JURÍDICA.

1.1) O cerne da questão ora debatida reside na tributação de receitas presumidas a partir de fatos tomados como indícios.

1.2) fiscalização calculou o valor das assinaturas de jornais ao longo de 2008 por meio de média ponderada (vide planilhas de fls. 14/16v), desconsiderando o fato do impugnante ter concedido descontos aos assinantes, ou ter concedido assinaturas de forma gratuita, dentre outras possibilidades. Ademais, na quantificação da base de cálculo da omissão de receitas considerou apenas 50% dos cancelamentos mensais informados pelo contribuinte (vide planilhas de fls. 18), utilizando-se como justificativa para assim proceder o "procedimento estatístico/matemático coerente com a lei dos grandes números", bem como quantificou o valor das vendas avulsas no ano de 2008 por meio da adoção de preço médio encontrado com base nas notas fiscais emitidas nos respectivos meses em que elas foram emitidas, sendo que nos meses de abril, novembro e dezembro de 2008 foi adotado o preço médio de outros meses pelo fato de não ter sido emitida notas fiscais (vide fls. 20 e 20v dos autos).

1.3) Não se pode deixar de ter sempre como vetor da fiscalização que a exigência tributária deve ser suportada por efetiva verificação da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo devido nos moldes legais, sob pena de nulidade, conforme dispõe o art. 142, do CTN.

1.4) O lançamento que, obrigatoriamente, deveria decorrer de toda uma série de procedimentos administrativos legalmente previstos, encontra-se embasado apenas em suposto de indício de omissão de receitas baseado em uma análise incompleta das operações efetivadas pelo recorrente, chegando-se ao absurdo de fixação de preços sem verificar os contratos de assinatura de jornais celebrados pelo recorrente, bem como desconsiderar parte dos cancelamentos por ele informados e valores de vendas de jornais avulsos incondizentes com a realidade de mercado. A doutrina é firme sobre a necessidade de efetiva e minuciosa investigação para constituir lançamento válido, sob pena de nulidade.

1.5) Sendo o lançamento válido aquele que se subsume inteiramente à lei tributária, se isso não ocorrer, estaremos frente àquilo que a doutrina costuma chamar de lançamento defeituoso.

1.6) Antes de ser instaurado o processo administrativo, e para que os direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa sejam possíveis, faz-se

obrigatório que o lançamento seja revestido dos pressupostos que legitimam a pretensão do Fisco com a comprovação da ocorrência do fato gerador. Transcreve trechos da doutrina de Geraldo Ataliba e Paulo Bonilha.

1.7) Sem a comprovação por parte da autoridade administrativa da ocorrência do fato gerador (omissão de receita), suportada em mera presunção, como é o caso, não há como ser exercido pelo contribuinte o direito à sua ampla defesa.

1.8) A necessidade de convencer o julgador acerca de suas afirmações constitui para a parte o ônus da prova. Cabe ao contribuinte, na verdade, esse encargo para o fim de infirmar a prova já produzida pelo Fisco (instrução primária) na constituição do lançamento. Contudo, o ônus da prova recai ao contribuinte se, e somente se, o Fisco elaborou a prova primária.

1.9) A Constituição Federal de 1988 arrolou inúmeros comandos e regras com o intuito de resguardar os interesses patrimoniais dos contribuintes contra os excessos do Estado, mediante a imposição de limitações à atuação estatal, por meio da fixação de diretrizes (princípios, competências, entre outros) que orientam a Administração Pública a todo instante.

1.10) É cediço que o ato administrativo, à luz do ordenamento jurídico pátrio, está subordinado ao princípio da legalidade, ex vi da Constituição Federal de 1988, arts. 5.º, II, 37, caput, e 84, IV.

1.11) A forma empregada pela fiscalização para alcançar a base tributável afronta os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, tipicidade cerrada e da segurança jurídica.

1.12) Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho, o princípio da tipicidade tributária se define em duas dimensões, quais sejam, o plano legislativo e o da facticidade. No primeiro está a necessidade de que a norma geral e abstrata traga todos os elementos descritores do fato jurídico tributário e os dados prescritores da relação obrigacional, ao passo que no segundo tem-se a exigência da estrita subsunção do fato à previsão genérica da norma geral e abstrata, vinculando-se à correspondente obrigação.

1.13) No caso em apreço, a fiscalização presumiu uma omissão de receita sem base legal, mesmo de posse de informações que lhe permitiriam a constatação ou não da suposta omissão de receita. Contudo, preferiu a fiscalização assim não proceder, estipulando uma presunção simples de omissão de receitas, fixando uma base de cálculo encontrada a partir de critérios não previstos em lei.

1.14) Assim, a norma individual e concreta em comento entendeu que o fato omissão estava completo, sem ter demonstrado devidamente a ocorrência do critério material da regra-matriz de incidência tributária, não podendo se aferir devidamente sua grandeza, como também determinar devidamente o seu critério quantitativo - base de cálculo - como consequência lógica da inexistência do critério material, violando assim os princípios da legalidade, da tipicidade cerrada,

da segurança jurídica e da capacidade contributiva. Nesse sentido transcreve trechos de Acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes.

1.15) O recorrente apresentou à fiscalização todas as suas receitas auferidas no decorrer do ano-calendário de 2008, o qual constava toda a movimentação financeira, incluindo a movimentação bancária. Assim, os valores nele escriturados fazem prova a favor da impugnante, nos termos dos arts. 923 e 924 do RIR/99.

1.16) O princípio da verdade material é tão forte e base de todo o Estado-de-Direito, que já se escreveu, noutra ocasião: Enquanto o fisco não comprovar que os indícios por ele apresentados implicam necessariamente a ocorrência do fato gerador, estaremos diante de mera presunção simples, não de prova. Não terá, pois, o fisco cumprido seu ônus e a consequência é o dever do julgador considerar não comprovada a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária. Portanto, carente a prova do fisco, que deixou de aprofundar as investigações tendentes a verificar uma provável omissão de receita, devem ser provido o recurso do presente sujeito passivo.

1.17) De todo o exposto, fica demonstrado que não pode prosperar o lançamento de ofício no que tange a suposta omissão de receita em decorrência da total inexistência de provas. Assim, requer o cancelamento do mencionado lançamento.

2) DO MÉRITO PROPRIAMENTE DITO

DO ERRO NO LEVANTAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL. DA CONSIDERAÇÃO DE APENAS 50% DOS CONTRATOS DE ASSINATURA CANCELADOS NO DECORRER DO ANO-CALENDÁRIO DE 2008. IMPOSSIBILIDADE

2.1) No levantamento realizado pela autoridade fiscal autuante para se chegar ao montante do crédito tributário ora discutido está equivocado, tendo em vista que a fiscalização deduziu da base de cálculo por ela quantificada apenas 50% dos contratos cancelados no decorrer do ano-calendário de 2008 utilizando critérios estatísticos para justificar tal ato. Como na seara tributária isso não é possível em decorrência do princípio da tipicidade cerrada, pugna o recorrente que seja deduzida da receita tributável o valor de 100% (cem por cento) dos contratos cancelados ao longo de 2008.

2.3) Assim, pugna o recorrente que seja deduzida da receita tributável a quantia de R\$ 670.882,10 (seiscentos e setenta mil oitocentos e oitenta e dois reais e dez centavos) a título de contratos cancelados ao longo de 2008, tendo em vista que a fiscalização valeu-se de presunção não prevista em lei, e em caso de dúvida sobre o quantum debeat esse deve ser fixado de forma mais favorável ao contribuinte. É o que se pede como medida de direito e de justiça.

3) DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

3.1) Cabe aqui defender a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício imputada ao contribuinte, tenda em vista a ausência de base legal para essa exigência.

3.2) A Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

3.3) O cerne da questão está na interpretação que se deve dar à expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos. A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às condutas previstas no art. 44.

3.4) Entendemos que a SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/97. Inaplicável, portanto, a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício.

Finalizando, a Impugnante relaciona os seguintes pedidos, in verbis:

III - DO PEDIDO

Senhor Delegado, isto exposto e com base no inciso I, do artigo 145 e 149, do Código Tributário Nacional, pede a V. Sa. que seja julgado improcedente o Auto de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS que tem como fundamento arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto n.º 4.524/02, por entender ser ato de inteira justiça.

Caso este douto colegiado não entenda pelo cancelamento integral do auto de infração em apreço, pugna o recorrente que seja deduzido da base tributável a quantia de R\$ 670.882,10 (receita referente a 100% dos contratos cancelados) a título de contratos cancelados ao longo de 2008, tendo em vista que a fiscalização valeu-se de presunção não prevista em lei, e em caso de dúvida sobre o quantum debeat esse deve ser fixado de forma mais favorável ao contribuinte, por fim, pugna o contribuinte que seja afastada a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício imputada ao sujeito passivo. É o que se pede como medida de direito e de justiça.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), por meio do Acórdão nº 04-47.102, de 01 de novembro de 2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, afastando a preliminar de nulidade e mantendo o crédito tributário exigido, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA E QUANTIFICAÇÃO DOCUMENTAL. VALIDADE

A prova documental é válida para demonstrar e quantificar a omissão de receitas.

PROVA INDICIÁRIA. INDÍCIOS CONVERGENTES.

A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes ou da presença de indícios necessários.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente SISTEMA MEIO NORTE DE COMUNICAÇÃO LTDA interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

Ilustres Conselheiros, diante de tudo o exposto, requer a este Egrégio Conselho que seja considerado totalmente procedente o presente recurso, reformando a decisão de primeira instância proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, para que seja cancelado integralmente o auto de infração em apreço, caso não entenda assim, pugna que seja deduzido da base tributável a quantia de R\$ 670.882,10 (receita referente a 100% dos contratos cancelados) a título de contratos cancelados ao longo de 2008, tendo em vista que a fiscalização valeu-se de presunção não prevista em lei, e em caso de dúvida sobre o quantum debeat esse deve ser fixado de forma mais favorável ao contribuinte. É o que se pede como medida de direito e de justiça!

A C. 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 3ª Seção, deste e. CARF, por meio da Resolução nº 3102-000.433, de 22 de maio de 2025, decidiu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Neste cenário, considerando que (i) a recorrente colacionou aos autos planilha onde individualiza mensalmente os cancelamentos de assinaturas (e, mais especificamente, o percentual do cancelamento), (ii) caso essa planilha seja corroborada por documentação hábil e idônea que lhe dê suporte, é devida a reapuração dos cancelamentos no cálculo do crédito tributário lançado, julgo ser

prudente, nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, baixar o presente processo em diligência, para que a unidade de origem (DRF):

- 1) intime a recorrente para apresentar documentação hábil e idônea que dê suporte à planilha de cancelamentos de assinatura no período autuado, indicando eventual documentação distinta que entenda necessária;
- 2) com base nos documentos apresentados pela recorrente, ou caso esgotado o prazo sem a sua manifestação, elabore relatório conclusivo, apontando eventuais retificações na base de cálculo do crédito tributário lançado;
- 3) encerrada a instrução processual, intime a Recorrente para, caso deseje, manifeste-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.

Em atendimento à resolução, a autoridade diligente editou o Termo de Diligência Fiscal/Informação Fiscal, no qual informa o seguinte:

O contribuinte foi intimado através do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 01 de 13/11/2025, cuja ciência eletrônica se deu também na data de 13/11/2025, solicitando que apresentasse documentação hábil e idônea que desse suporte às planilhas mensais de cancelamentos de assinaturas, em cada mês do ano de 2008, que foram colacionados em seu recurso voluntário, onde individualiza mensalmente os cancelamentos de assinaturas, e mais especificamente, o percentual do cancelamento, assim, faz-se necessário a apresentação de documentação hábil e idônea que deram suporte a confecção das planilhas, folhas 304 a 348 do processo nº 10384.004736/2010-23, e folhas 302 a 346, do processo nº 10384.004737/2010-78, tais como Notas Fiscais, Notas de Cancelamento, e eventual documentação distinta que entenda necessária. De 01/01/2008 até 31/12/2008.

Foi transcorrido o prazo concedido ao contribuinte e não houve o atendimento de nossa intimação, ou pedido de prorrogação de prazo, e qualquer outra manifestação, demonstrando que estava providenciando atendê-la.

Assim, fica aberto ao contribuinte o prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste termo para sua manifestação a respeito dos fatos narrados, nos termos do parágrafo único, do art. 35, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 (artigo 28 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, assinado digitalmente pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja ciência do sujeito passivo se dará, com a inserção de uma via no domicílio tributário eletrônico do contribuinte para sua ciência, nos termos do art. 23, inciso III, letra “a”, e § 2º, inciso III, letras “a” e “b”, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Devidamente intimada para se manifestar, a recorrente se quedou inerte, e os autos foram devolvidos a este e. CARF, para prosseguimento do feito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DA IMPOSSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS COM BASE EM MEROS INDÍCIOS LEVANTADOS PELA FISCALIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA TIPICIDADE CERRADA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA VERDADE MATERIAL E SEGURANÇA JURÍDICA

Considerando que, em seu Recurso Voluntário, a recorrente reitera os argumentos expostos na impugnação, e por entender que todas as alegações e matérias controvertidas foram devidamente dirimidas no v. acórdão recorrido, transcrevo os principais fundamentos expostos no r. *decisum*, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

Em preliminar, o Impugnante pleiteia, em sua impugnação, a decretação de Nulidade do Auto de Infração.

Constata-se que o Pedido de Nulidade se baseia, basicamente, na argumentação que não houve a comprovação, por parte da autoridade administrativa, da ocorrência do fato gerador (omissão de receita), já que suportada em mera presunção, como é o caso, não há como ser exercido pelo contribuinte o direito à sua ampla defesa.

[...]

A despeito das alegações do Contribuinte, constata-se que a ação fiscal foi conduzida por servidor competente, que concedeu ao recorrente os prazos legais para a apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos; os Autos de Infração foram devidamente motivados e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para a formulação de impugnação; O AI, às fls. 4 a 15, e os Anexos, parte integrante dos AI; emitido pela autoridade lançadora (com ciência dada ao sujeito passivo) ainda contém clara descrição do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável; assim, não houve nenhum prejuízo para os direitos de defesa e do contraditório do recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legal.

Portanto, em suma, são considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59,

incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados de modo a permitir à contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada e consistente.

Ademais, a nosso entender, a alegação do Interessado que no lançamento a fiscalização presumiu uma omissão de receita sem base legal, mesmo de posse de informações que lhe permitiriam a constatação ou não da suposta omissão de receita, não pode ser aceita no caso concreto, pelo que se passa a demonstrar.

No anexo do AI "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", verifica-se que a Autoridade fiscal descreve toda a sistemática e procedimentos adotados para o levantamento da omissão de receitas. Tanto a descrição constante nos autos, quanto os demonstrativos anexos, às fls. 16 a 26 também esclarecem os critérios adotados para a apuração dos valores considerados omitidos no lançamento.

O Interessado defende, também, a ilegalidade da chamada autuação por presunção - impossibilidade da emissão de lançamento pautado somente em indícios e presunções em face dos princípios Constitucionais e das regras do Sistema Tributário Nacional.

No caso, verifica-se que o que a Fiscalização fez foi provar e quantificar a omissão de receita, com base em documentação produzida pelo próprio impugnante, confrontando registros de assinaturas com a emissão de notas fiscais, procedimento esse perfeitamente válido. Vejamos, ressaltando, inicialmente, que o impugnante não nega a autoria ou veracidade dos documentos juntados, ou contesta os valores neles constantes.

Assim, embasando-se os lançamentos em provas diretas e concretas, lançasse por terra a tese de que o fisco, violando o princípio da verdade material, teria se valido tão somente de presunções.

A prova documental é válida para demonstrar e quantificar a omissão de receitas.

Considerando, ainda, o vasto conjunto de provas indiciárias contido nos autos, faz-se necessária algumas considerações sobre tal tipo de elemento probatório.

[...]

O que queremos destacar de tais abalizadas lições é que não somente as provas ou indícios necessários é que conduzem à certeza jurídica construída pelo julgador, mas também um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Cada um dos indícios contingentes nunca se equipara, isoladamente, a um indício necessário (prova no sentido tradicional) e não pode ser excluído do conjunto probatório por tal razão. A análise de um conjunto de indícios contingentes deve ser feita em duas etapas. Na primeira, analisamos a existência em si de cada indício. Na segunda etapa, analisamos o conjunto de indícios para qualificarmos se tratamos de um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Se forem contingentes e

convergentes, os indícios que compõem o conjunto terão alto valor probatório, habilitando-se a fundamentar o convencimento do julgador que emitirá sua decisão conformadora da verdade jurídica aplicável ao caso. Por óbvio, não podemos olvidar da possibilidade da utilização da análise do conjunto probatório baseado em indícios para o direito tributário.

[...]

O Contribuinte, insistiu na regularidade de sua escrita fiscal, contudo os argumentos, com negativas genéricas da Impugnante não são acompanhados de elementos fáticos probatórios ou documentação, capazes de formar nosso convencimento para desconstituir os levantamentos e fatos descritos pela Autoridade.

[...]

Assim, entendo que caso a DRJ verifique que ocorreu mero equívoco em algum dado que possa ser, facilmente, confirmado pelos elementos carreados ao processo, não existe qualquer óbice legal a que tal correção seja efetuada de ofício por esta instância.

Acrescente-se que a busca da verdade material pressupõe a observância, pelo sujeito passivo, do seu dever de colaboração para com a Fiscalização no sentido de lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos.

Ademais, no caso concreto, o Impugnante também não apresentou elementos capazes de afastar a existência dos indícios de omissão de receitas que a fiscalização verificou e apontou.

Cumprе ressaltar que, conforme reconhecido pela própria recorrente em suas razões de defesa, o arbitramento realizado pela autoridade fiscal encontra embasamento legal nos artigos 6º e 8º da Lei nº 8.846/94, abaixo transcritos:

Art. 6º Verificada por indícios a omissão da receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base cálculo sujeita à incidência dos impostos federais e contribuições sociais, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações.

§ 1º Para efeito de arbitramento da receita mínima do mês, serão identificados pela autoridade tributária os valores efetivos das receitas auferidas pelo contribuinte em três dias alternados desse mesmo mês, necessariamente representativos das variações de funcionamento do estabelecimento ou da atividade.

§ 2º A renda mensal arbitrada corresponderá à multiplicação do valor correspondente à média das receitas apuradas na forma do § 1º pelo número de dias de funcionamento do estabelecimento naquele mês.

§ 3º O critério estabelecido no § 1º poderá ser aplicado a, pelo menos três meses do mesmo ano-calendário.

§ 4º No caso do parágrafo anterior, a receita média mensal das vendas, da prestação de serviços e de outras operações correspondentes aos meses arbitrados será considerada suficientemente representativa das receitas auferidas pelo contribuinte naquele estabelecimento, podendo ser utilizada, para efeitos fiscais, por até doze meses contados a partir do último mês submetido às disposições previstas no § 1º.

§ 5º A receita arbitrada a ser considerada nos meses subseqüentes deverá ser atualizada monetariamente com base na variação do Ufir.

§ 6º A diferença positiva entre a receita arbitrada e a escriturada no mês será considerada na determinação da base de cálculo dos impostos federais e contribuições sociais.

§ 7º O disposto neste artigo não dispensa o contribuinte da emissão de documentário fiscal, bem como da escrituração a que estiver obrigado pela legislação comercial e fiscal.

§ 8º A diferença positiva a que se refere o § 6º não integrará a base de cálculo de quaisquer incentivos fiscais previstos na legislação tributária.

[...]

Art. 8º É facultado à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o art. 6º, outros métodos de determinação da receita quando constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento. (Grifamos)

Assim, tendo em vista que o auto de infração foi devidamente motivado e lastreado em provas documentais, bem como, que o procedimento fiscal observou os ditames legais que disciplinam a matéria, não sendo produzida qualquer prova pela recorrente que pudesse contrapor os fundamentos adotados, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração.

2 DO ERRO NO LEVANTAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL. DA CONSIDERAÇÃO DE APENAS 50% DOS CONTRATOS DE ASSINATURA CANCELADAS NO DECORRER DO ANO CALENDÁRIO DE 2008. IMPOSSIBILIDADE.

Em sua impugnação, a recorrente defendeu que “[...] o levantamento realizado pela autoridade fiscal autuante para se chegar ao montante do crédito tributário ora discutido está equivocado, tendo em vista que a fiscalização deduziu da base tributável por ela quantificada apenas 50% dos contratos cancelados no decorrer do ano-calendário de 2008, o que não condiz com a realidade, utilizando apenas de critérios estatísticos para justificar tal ato”, razão pela qual pugnou que fosse “deduzida da receita tributável a quantia de R\$ 670.882,10 (seiscentos e setenta

mil oitocentos e oitenta e dois reais e dez centavos) a título de contratos cancelados ao longo de 2008, tendo em vista que a fiscalização valeu-se de presunção não prevista em lei, e em caso de dúvida sobre o quantum debeat esse deve ser fixado de forma mais favorável ao contribuinte”.

Ao apreciar a impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

A Impugnante agiu o erro no levantamento da base tributável, sob o argumento que a Fiscalização deduziu da base de cálculo por ela quantificada apenas 50% dos contratos cancelados no decorrer do ano-calendário de 2008 utilizando critérios estatísticos para justificar tal ato. Assim, pugna que seja deduzido da base tributável a quantia de R\$ 670.882,10 (receita referente a 100% dos contratos cancelados) a título de contratos cancelados ao longo de 2008, tendo em vista que a fiscalização valeu-se de presunção não prevista em lei, e em caso de dúvida sobre o quantum debeat esse deve ser fixado de forma mais favorável ao contribuinte.

Na questão, entendo improcedente a pretensão do Impugnante, uma vez que a Fiscalização, esclarece os critérios utilizados para a quantificação da base de cálculo, com a redução das quantias das assinaturas canceladas ao longo do ano de 2008. Assim, o Autuante explicou os critérios e motivos que adotou em relação à consideração de 50% dos preços médios das assinaturas canceladas, nos seguintes termos: "...O valor médio da assinatura cancelada não poderia, porém, ser igual ao valor integral de uma assinatura, uma vez que parte dos exemplares das mesmas já teria sido entregue até o momento do seu cancelamento. Supusemos, então, que, em média, 50% dos exemplares das assinaturas já houvesse sido entregue até o momento do cancelamento. Procedimento matemático/estatístico coerente com a lei dos grandes números. Observe-se, que eram cancelados, mensalmente, cerca de 200 contratos. Consideramos, pois, que o valor cancelado ou não recebido por assinatura seria igual à metade do valor da assinatura, conforme registrado na coluna G da planilha da fl. 18...".

Por sua vez, o Litigante também, não demonstrou, pela apresentação de documentos ou registros contábeis comprobatórios, que os critérios adotados pela Fiscalização estariam incorretos.

Concluo, então, que caberia ao interessado trazer documentação que permitisse a identificação dos valores corretos quanto à dedução das assinaturas canceladas, o que não ocorrendo, concluo como improcedente a pretensão em afastar o critério utilizado pela Fiscalização, devendo o levantamento fiscal ser mantido, nesta questão, em sua totalidade.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente suscita violação aos princípios da legalidade, da tipicidade tributária, verdade material e segurança jurídica, colaciona doutrina, e, por fim, com o intuito de demonstrar o erro no levantamento procedido pela fiscalização, junta planilha de cancelamento de assinaturas de janeiro a dezembro de 2008, com o seguinte demonstrativo consolidado de cancelamentos:

RESUMO			
2008	MESES	% CANCELADOS	MÉDIA
	JANEIRO	83%	87,55%
	FEVEREIRO	91%	
	MARÇO	91%	
	ABRIL	88%	
	MAIO	91%	
	JUNHO	90%	
	JULHO	87%	
	AGOSTO	86%	
	SETEMBRO	87%	
	OUTUBRO	88%	
	NOVEBRO	88%	
	DEZEMBRO	80%	

Diante disto, sustenta que “[...] como o percentual médio é muito superior a 50%, pretende o recorrente que seja deduzida da receita tributável os contratos cancelados ao longo de 2008, tendo em vista que a fiscalização valeu-se de presunção não prevista em lei, e em caso de dúvida sobre o quantum debeat esse deve ser fixado de forma mais favorável ao contribuinte”.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que não há que se falar em erro no cálculo da fiscalização, uma vez que o auditor fiscal expressamente consignou e motivou a aplicação do percentual de 50%, inexistindo qualquer alegação no sentido de que esse percentual não foi observado no cálculo do crédito tributário lançado.

De qualquer forma, é inegável que a eventual comprovação de um cancelamento em percentual superior ao presumido, desde que embasada em prova documental hábil e idônea, seria capaz de reduzir o crédito tributário exigido, na exata medida daquilo que deixou de ser considerado em razão do arbitramento aplicado.

Por sua vez, uma planilha unilateral não é capaz de comprovar, por si só, a efetiva ocorrência e proporção dos cancelamentos de assinaturas, carecendo de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte.

Neste cenário, considerando que (i) a recorrente colacionou aos autos planilha onde individualiza mensalmente os cancelamentos de assinaturas (e, mais especificamente, o percentual do cancelamento), e (ii) caso essa planilha fosse corroborada por documentação hábil e idônea que lhe desse suporte, seria devido o recálculo dos cancelamentos no cálculo do crédito tributário lançado, foi editada a Resolução nº 3102-000.433, convertendo o julgamento em diligência, para que a unidade de origem (DRF) intimasse a recorrente para apresentar

documentação hábil e idônea que suportasse a planilha de cancelamentos de assinatura no período autuado.

Ocorre que, sendo devidamente intimada, a recorrente se quedou inerte, não trazendo aos autos qualquer documento que corroborasse suas alegações.

Diante disto, considerando que a planilha apresentada não configura prova hábil e idônea para comprovar a efetiva ocorrência (e proporção) dos cancelamentos de assinaturas no período autuado, de modo a derruir o percentual de 50% arbitrado pela fiscalização, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues