



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.720906/2019-81
ACÓRDÃO	1001-004.088 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HERMISON DA SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. OMISSÃO DE RECEITAS.

Verificada movimentação financeira em contas-correntes bancárias, não apresentada escrituração contábil e não apresentada documentação que comprove a receita efetiva, é cabível a aplicação da presunção de omissão de receitas nos termos do artigo 42 da Lei 9430/96.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 2015

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE ANÁLISE DE PROVAS. INOCORRÊNCIA

Não há que se falar em nulidade quando todas as provas acostadas foram analisadas durante o procedimento fiscal e no julgamento de primeira instância, bem como foram disponibilizadas ao recorrente para sua manifestação no curso do processo.

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO. DIALETICIDADE.

O recurso voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa. Preservação do duplo grau de jurisdição e do princípio da dialeticidade em relação à decisão recorrida.

PEDIDO DE CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. JUNTADA DE PROVAS DE RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO AUTUADO.

Não é cabível a conversão do julgamento em diligência a fim de coletar e examinar provas que deveriam ter sido apresentadas, seja durante o procedimento fiscal ou na fase litigiosa, pelo próprio recorrente, eis que são de seu exclusivo conhecimento e posse.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

Em questão de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional). Trata-se de matéria de ordem pública que deve ser que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo no tocante à contestação da multa qualificada, por não ter sido impugnada na instância inicial, em rejeitar as preliminares suscitadas

para, no mérito, negar-lhe provimento e, de ofício, aplicar a retroatividade benigna para reduzir o percentual da multa aplicada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira, Rafael Taranto Malheiros (substituto(a) integral) e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

A lide decorre de auto de infração relativo a IRPJ e reflexos, relativo aos anos-calendário 2014 e 2015, lavrado em face do recorrente no âmbito da DRF Juiz de Fora, cuja ciência deu-se em 12/04/2019.

Foi identificada Omissão de Receitas, com base nos ingressos bancários sem comprovação da origem (motivo).

A seguir, faremos um breve resumo do andamento da ação fiscal e do auto de infração lavrado, vide fls. 1492.

- O procedimento fiscal foi iniciado junto à pessoa física Hermison da Silva, eis que apresentava movimentação financeira elevada e não entregou declarações de rendimentos;
- Por existir contas bancárias conjuntas, também foi iniciado procedimento fiscal junto à sua esposa Ethiene Cristhine de Souza Nassar;
- Intimado a apresentar, os extratos de suas contas bancárias, não apresentou toda a documentação solicitada, levando assim a Fiscalização a solicitar os dados às instituições financeiras via RMF.
- A seguir, foi solicitada a comprovação, mediante documentação hábil e idônea, dos ingressos em conta bancária, nos termos do artigo 42 da Lei

9.430/96, para o Sr. Hermison e sua esposa Sra. Ethiene, dado existirem contas conjuntas;

- O então fiscalizado, Sr. Hermison, informou que a movimentação bancária, em sua maior parte, referia-se à compra e venda de “couro verde”. Informou que seria apenas intermediário e, desta forma, somente percebia 10% de remuneração sobre os valores movimentados, a título de comissão;

- Sua esposa informou que a movimentação era pertinente aos negócios de seu marido;

- Diante da constatação de existência de atividade comercial, a Fiscalização solicitou ao então fiscalizado, pessoa física Hermison, a abertura de empresa individual (CNPJ);

- Tendo em vista que não foi realizada a abertura de empresa, a Fiscalização, seguindo o rito previsto no artigo 23 da IN RFB nº 1634/2016, providenciou a inscrição de ofício;

- Uma vez registrada a empresa, foi emitido novo TDPF direcionado à pessoa jurídica individual HERMISON DA SILVA, CPNJ 32.741.579/0001-30;

- Foi iniciado procedimento fiscal, em 25/03/2019, com a solicitação de apresentação da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa. O contribuinte, ora recorrente, não apresentou resposta.

- A fim de obter esclarecimentos sobre a origem e destino dos recursos movimentados nas contas bancárias, a Fiscalização empreendeu procedimento de circularização junto a terceiros identificados nos extratos bancários. Aos circularizados, solicitou-se informar e comprovar documentalmente o motivo de ter recebido ou enviado valores às contas bancárias de Hermison;

- O Relatório Fiscal, fls. 1496 e seguintes, traz os resultados das respostas dos circularizados. Em apertadíssima síntese, boa parte informou que, de fato, tratava-se de transações comerciais envolvendo couros, mas também há vários casos que informaram outras situações como concessão/tomada de empréstimos, compra e venda veículos, imóveis e, até mesmo, cessão da conta bancária para trânsito de valores alheios, entre outros. Entretanto, a maior parte não trouxe documentação hábil para comprovar a informação;

- Também houve vários casos de contribuintes circularizados que não responderam ou cujos ARs foram devolvidos pelos correios sem a entrega aos destinatários;

- De posse destas informações, a Fiscalização entendeu que *“as contas bancárias mantidas pela pessoa física HERMISON DA SILVA na Cooperativa de Crédito de Livre Admissão da Zona da Mata de Minas Ltda, nos anos de 2014 e 2015, se prestaram à exploração habitual e profissional de atividade econômica de natureza comercial – compra e venda de couro bovino - com fim especulativo de lucro, atividade equiparada à pessoa jurídica. Diversas pessoas físicas e jurídicas que transacionaram com o Sr. Hermison responderam a esta fiscalização que o produto negociado foi couro bovino. A própria pessoa física HERMISON DA SILVA, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, declarou que “os valores que constam como crédito nas contas correntes do Sicoob são originários do comércio da compra e venda de couros bovinos verdes adquiridos de pequenos frigoríficos e açougues das cidades vizinhas”*”.

- A Fiscalização ainda constatou: *“Importante destacar a ausência de documentos fiscais e escrituração contábil e fiscal relativas às transações realizadas”*.

- A seguir, a Fiscalização intimou o contribuinte nos seguintes termos: *“De posse dos extratos bancários fornecidos pelo fiscalizado e também pela Cooperativa de Crédito de Livre Admissão da Zona da Mata de Minas Ltda e, após análise destes extratos, o contribuinte foi instado a comprovar com documentos hábeis e idôneos a origem dos recursos movimentados nas contas bancárias de sua titularidade, os quais foram individualizados, conforme Termos de Intimação Fiscal nº 01, 02 e 03, de 30/10/2017, 26/03/2018 e 26/03/2018”*;

- Quanto às respostas apresentadas, informou que: *“Em respostas recebidas em 07/03/2018 e 09/05/2018 do Sr. Hermison e em 09/05/2018 da Sra. Ethiene sem a apresentação de documentos individualizados, confirmam o recebimento dos valores provenientes do comércio de couro bovino. Assim os créditos bancários que ensejaram a presente autuação, sob os quais não houve justificativa comprovada com documento hábil e idôneo, constam indicados no Demonstrativo de Depósitos/Créditos, anexo a este Relatório Fiscal”*;

- Diante do quadro acima, ausência de comprovação da origem dos recursos recebidos e ausência de escrituração contábil, a fiscalização considerou os depósitos bancários que se enquadraram no conceito do artigo 42 da lei 9430/96 como omissão de receita. Registre-se que foram consideradas diversas exclusões quanto aos ingressos em contas bancárias, por exemplos, transferências entre contas, cheques devolvidos, etc.;

- Dada a ausência de documentação e de escrituração contábil, o IRPJ e a CSLL obedeceram como forma de tributação o Lucro Arbitrado. Foi considerada o percentual de presunção de 8% (atividades em geral), acrescido de mais 20%, obtendo-se assim o percentual de presunção de 9,6%, aplicável ao arbitramento do lucro.

- Quanto à multa, foi aplicado o percentual de multa qualificada de 150%, vigente à época, dado que:

- a) o contribuinte usou as suas contas bancárias de pessoa física para realizar atividade mercantil;
- b) movimentou vultosos recursos;
- c) não apresentou declarações de rendimentos;
- d) não registrou escrituração contábil;
- e) omitiu receitas.

No entender da Fiscalização estas condutas evidenciam a prática de fraude nos termos do artigo 72 da Lei 4.502/64;

- Por fim, a pessoa física Hermison da Silva, nos termos dos artigos 121, II e 124, I do CTN, foi considerado responsável solidário pelo crédito tributário apurado;

O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento acima, trazendo as razões assim resumidas no relatório do acórdão da DRJ:

- Nulidade pela não apreciação de provas produzidas de que era intermediário de negócios e ausência da majoração do patrimônio líquido;
- Que era intermediador, logo os valores recebidos não seriam receita sua, mas de terceiros;
- Que respostas apresentadas pelos contribuintes circularizados comprovaram que era intermediador e sua comissão 10%;
- Que houve cerceamento de defesa por não ter sido aprofundado o procedimento de fiscalização em busca de obter maior número de respostas junto a terceiros;
- Que os terceiros deveriam ter sido reintimados;
- Que, no máximo, se poderia considerar renda 10% do valor movimentado, que era sua comissão.

Diante da impugnação apresentada, a DRJ de origem examinou o processo e proferiu o acórdão ora contestado. O voto condutor da decisão trouxe:

PRELIMINARES

Quanto às preliminares levantadas:

- Que as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação;
- Que o auto foi lavrado por agente competente;
- Que a descrição dos fatos no auto de infração era clara e precisa;
- Que as provas coletadas foram ofertadas para análise.

Concluiu assim a DRJ que **não houve nulidades** a serem consideradas.

MÉRITO

O acórdão transcreveu boa parte do Relatório Fiscal e, por fim, trouxe as seguintes conclusões, as quais transcrevo:

23.O quadro que emerge dos autos permite concluir pelo acerto do procedimento fiscal, porquanto foi comprovado que as contas bancárias mantidas pelo Sr. Hermison da Silva, como pessoa física, na Cooperativa de Crédito de Livre Admissão da Zona da Mata de Minas Ltda, nos anos de 2014 e 2015, se prestaram à exploração habitual e profissional de atividade econômica de natureza comercial - compra e venda de couro bovino - com fim especulativo de lucro, atividade equiparada à pessoa jurídica.

24.Nos termos do art. 162, do Decreto nº 9.580, de 22/11/2018 (RIR/2018), a pessoa física que, em nome individual explore, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial com fim de lucro, mediante venda de bens ou serviços, é considerada empresa individual equiparada à pessoa jurídica:

Art. 162. As empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas.

§ 1º São empresas individuais:

I- os empresários constituídos na forma estabelecida no art. 966 ao art. 969 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil;

II- as pessoas físicas que, em nome individual explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b" ; e Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 1º); e

25.Em razão de o Sr. Hermison da Silva não ter apresentado resposta aos Termos de Intimação Fiscal para solicitação de abertura de empresa individual com data

de inscrição (início das atividades) no CNPJ em 02/01/2014 (data correspondente ao primeiro depósito feito na conta 45.435-4, mantida junto à agência 3049-0 do Sicoob Credilivre, cuja origem não foi comprovada), pertinente a lavratura de representação ao Delegado da Receita Federal em Juiz de Fora, com o objetivo de inscrever de ofício nº CNPJ o empresário individual Hermison da Silva, conforme orientação contida no art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 1.634, de 06/05/2016:

Art. 23. A inscrição no CNPJ é realizada de ofício pela unidade cadastradora da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona o estabelecimento ou pela unidade de exercício do Auditor-Fiscal da RFB responsável pelo procedimento fiscal:

I- quando o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo procedimento fiscal constatar a existência de entidade não inscrita no CNPJ e não for atendida, pelo representante da entidade, a intimação para providenciar sua inscrição no prazo de 10 (dez) dias; ou

II- no interesse da administração tributária, tendo em vista documentos comprobatórios.

Parágrafo único. A inscrição de ofício pode ser realizada pelos convenientes, conforme disposto em convênio, (grifos acrescidos)

OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO ARBITRADO

26. Sobre as obrigações acessórias das pessoas jurídicas não sujeitas ao Simples Nacional, assim dispõem os caputs dos artigos 273 e 274 (Lucro Real) e o artigo 600 (Lucro Presumido) do Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda):

TÍTULO VIII DO

LUCRO REAL

Art. 273. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o livro diário, que deverá ser entregue em meio digital ao SPED (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º e art. 14 ; Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 1.180; e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º).

§ 1º No livro diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento, dia a dia, todas as operações relativas ao exercício da pessoa jurídica (Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 1.184, caput; e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º).

§ 2º A individuação a que se refere o § 1º compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou dos papéis que derem origem à escrituração (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º; e Decreto nº 64.567, de 1969, art. 2º).

§ 3º A escrituração resumida do livro diário é admitida, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares, regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação (Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 1.184, § 1º).

§ 4º O livro diário e os livros auxiliares referidos no § 3º deverão conter termos de abertura e de encerramento e ser autenticados nos termos estabelecidos nos art. 78 e art. 78-A do Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996 (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º; e Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 1.181).

§ 5º Os livros auxiliares, tais como livro-caixa e livro contas-correntes, ficarão dispensados de autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados e autenticados.

(...)Art. 274. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, caput).

§ 1º A escrituração deverá ser individualizada e obedecer à ordem cronológica das operações.

§ 2º A não manutenção do livro-razão, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, parágrafo único).

§ 3º O livro-razão deverá ser entregue em meio digital ao SPED (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º).

TÍTULO IX

DO LUCRO PRESUMIDO

Art. 600. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, caput):

I- escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II- Livro Registro de Inventário, do qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário; e

III- em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadência e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica e os documentos e os demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro-caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

27. Assim, tendo em vista que **a empresa deixou de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de sua escrituração comercial e fiscal**, o que não permite a apuração do montante tributável no regime do Lucro Real ou Presumido, agiu corretamente a autoridade autuante ao aplicar ao caso o art. 603, do Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda):

Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600;

(...)

28. Cabe esclarecer que a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de acordo com o Lucro Arbitrado não é penalidade, sanção ou regime de exceção, mas simplesmente método de apuração. Isto é tão verdadeiro que o próprio contribuinte pode optar por esta forma de tributação se conhecida a receita bruta, conforme dispõe o artigo 604, do Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda):

Art. 604. Quando conhecida a receita bruta, de que trata o art. 208, e desde que ocorridas as hipóteses previstas no art. 603, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto sobre a renda correspondente com base no lucro arbitrado, observadas as seguintes regras (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, §1º e §2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação; e

II - o imposto sobre a renda apurado na forma prevista no inciso I terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

29.O arbitramento, quer seja realizado pelo contribuinte, quer pela fiscalização, quando conhecida a receita bruta, deve obedecer ao disposto no artigo 605, do Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda):

Art. 605. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado por meio da aplicação dos percentuais estabelecidos nos art. 591 e art. 592 , acrescidos de vinte por cento, observado o disposto no § 7º do art. 238 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, caput, inciso I).

§ 1º A receita bruta de que trata o caput é aquela definida pelo art. 208 , auferida no período de apuração, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, caput, inciso I).

§ 2º O valor do vale-pedágio não integra o valor do frete e não será considerado receita operacional (Lei nº 10.209, de 2001, art. 2º).

§3º Não constituem receita das microempresas e das empresas de pequeno porte não optantes pelo Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar nº 123, de 2006, as importâncias recebidas e destinadas à execução de pesquisa tecnológica e de desenvolvimento de inovação tecnológica de interesse e por conta e ordem da pessoa jurídica que promoveu a transferência, ainda que a pessoa jurídica recebedora dessas importâncias venha a ter participação no resultado econômico do produto resultante, desde que utilizadas integralmente na realização da pesquisa ou no desenvolvimento de inovação tecnológica (Lei nº 11.196, de 2005, art. 18, §2º).

§ 4º Não deverão ser computadas na apuração da base de cálculo:

I- as receitas próprias da incorporação imobiliária sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda pelo regime especial de tributação de que trata o art. 486 (Lei nº 10.931, de 2004, art. 4º, § 1º, § 3º) ;

II- as receitas próprias da incorporação de unidades habitacionais de valor de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais) contratadas no âmbito do PMCMV, de que trata a Lei nº 11.977, de 2009 , com opção pelo pagamento do imposto sobre a renda pelo regime especial de tributação de que tratam o § 6º e o § 7º do art. 489 (Lei nº 10.931, de 2004, art. 4º, § 1º, § 3º, § 6º e § 7º);

III- as receitas financeiras e as variações monetárias decorrentes das operações de que tratam os incisos I e II (Lei nº 10.931, de 2004, art. 4º, § 1º);

IV- as receitas próprias da construção de unidades habitacionais de valor de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais) contratadas no âmbito do PMCMV, de que trata a Lei nº 11.977, de 2009 , com opção pelo pagamento do imposto sobre a renda pelo regime especial de tributação de que trata o art. 495 (Lei

nº 12.024, de 2009, art. 2º, caput e § 3º); e V- as receitas próprias de construção ou reforma de estabelecimentos de educação infantil com opção pelo pagamento do imposto sobre a renda pelo regime especial de tributação de que trata o art. 491 (Lei nº 12.715, de 2012, art. 24 e art. 25, §3º).

§ 5º Na hipótese de contratos de concessão de serviços públicos, a receita reconhecida pela construção, pela recuperação, pela reforma, pela ampliação ou pelo melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, não integrará a base de cálculo do imposto sobre a renda (Lei nº 12.973, de 2014, art. 44).

§ 6º A pessoa jurídica arrendadora que realize operações em que haja transferência substancial dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade do ativo e que não esteja sujeita ao tratamento tributário de que trata a Lei nº 6.099, de 1974, deverá computar o valor da contraprestação na determinação da base de cálculo de que trata este Título (Lei nº 12.973, de 2014, art. 46, caput e § 2º e § 4º).

§ 7º O disposto no § 6º também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial (Lei nº 12.973, de 2014, art. 49, caput, inciso III).

30.No presente caso, o arbitramento, realizado pela fiscalização, foi feito com base na receita bruta constatada por meio da presunção legal de omissão de receita, existente na legislação do imposto de renda, apurável com base em depósito bancário de origem não comprovada, de acordo com o artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, com a alteração feita pela Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, in verbis:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

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

§ 20- 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.

§ 30- 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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

(...) (grifos acrescidos)

31.De acordo com o dispositivo acima transcrito, **basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas** para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção legal do tipo júris tantum (relativa), e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos. Os créditos bancários que amparam a base de cálculo dos AI encontram-se relacionados em planilha anexada Relatório Fiscal às fls. 1528 a 1539, e foram consolidados em planilha constante à fl. 1540:

...

32.Neste ponto, deve-se esclarecer que não se está tributando o depósito bancário ou que este seja o fato gerador do imposto de renda. O que se está tributando é uma importância financeira de propriedade da fiscalizada que, pelo fato de não ter sua origem esclarecida e comprovada, deve ser considerada receita omitida, segundo a legislação acima reproduzida, que presume que este montante na verdade se origina de receita tributável auferida e não declarada. Diante desta presunção legal, o ônus da prova se inverte e passa à autuada, que tem a obrigação legal de comprovar a origem dos recursos.

33.Outro ponto que importa distinguir é a diferença entre os métodos de apuração de omissão de receitas com as formas de tributação do lucro.

34.Em relação ao método de apuração, esclarece-se que a caracterização de uma omissão de receitas pode dar-se por uma de duas vias: por uma presunção legalmente estabelecida ou, então, pela comprovação material, inequívoca, concludente da infração.

35.No primeiro caso, a lei estabelece, com base naquilo que se observa na maior parte dos casos - baseando-se, portanto, na aplicação de um critério de razoabilidade -, que ocorrida determinada situação fática, pode-se presumir, até prova em contrário - esta a cargo do contribuinte -, a ocorrência da omissão de receitas. Foi este o método de apuração de omissão de receitas utilizado no lançamento ora discutido, relacionada a depósitos bancários de origem não comprovada.

36.A inversão legal do ônus da prova é perfeitamente aceita por nosso ordenamento jurídico, estando regulada também no artigo 334, inciso IV, da Lei nº

5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil - CPC), aplicado subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/1972 no Processo Administrativo Fiscal:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)IV- em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

37.No mesmo sentido, veja-se o que traz a Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil):

Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

(...)IV- em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

38.Já no segundo caso, a inexistência da presunção legal obriga a comprovação material do fato diretamente vinculado à subtração irregular das receitas, e não de outro que apenas indiretamente se relacione com o ilícito e que demande, por tal, cognição complementar para a caracterização da infração.

39.Em qualquer dos casos, no entanto, não se desobriga a autoridade de comprovar o(s) fato(s) que dá(ão) origem à omissão de receitas: ou aquele definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção *juris tantum*, ou aqueles outros concretamente evidenciadores da materialidade da infração.

40.Desta forma, observando-se os critérios estabelecidos na legislação de regência, e intimado o contribuinte a se manifestar sobre os valores que restaram incomprovados, **competes ao contribuinte e não ao fisco, provar a origem de cada um dos depósitos questionados** se quiser eximir-se da exação ou, caso fique constatada sua origem tributável, que os respectivos valores foram oferecidos à tributação.

41.Assim, caracterizada a receita omitida, os lançamentos foram corretamente e motivadamente realizados e os respectivos créditos tributários devem ser mantidos.

42.Diante da falta de comprovação da origem dos mesmos depósitos bancários, o auditor fiscal não teve outra escolha senão formalizar o lançamento de omissão de receitas com base no artigo 42, da Lei nº 9.430/1996.

43.Não tendo a interessada qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos, ficam por sua conta e risco as consequências de tal negligência. A responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, conforme disposto no artigo 136, do Código Tributário Nacional:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

44.No lançamento ora impugnado, como já dito acima, a contribuinte está sujeita ao Lucro Arbitrado. Portanto, a omissão de receita, decorrente de depósitos bancários não escriturados, corresponde à receita bruta para fins de aplicação dos

percentuais de arbitramento para definição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e é o faturamento sujeito à incidência do PIS e da COFINS, de acordo com o disposto no caput do artigo 24 da Lei nº 9.249/1995, in verbis:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. (redação deste parágrafo vigente à época dos fatos geradores neste processo discutidos)

IMPUGNAÇÃO

45. Pugna a Recorrente que os valores creditados em contas de depósitos foram recebidos em razão da intermediação de negócios, que não correspondem a algo que terá de ser executado ou entregue por um determinado indivíduo, mas por um terceiro, não se podendo cogitar seu enquadramento como receita, na medida que não aumentam o valor do patrimônio líquido do agente enquanto intermediador.

46. Neste tópico, cabe enfatizar que restou comprovado o exercício de atividade comercial pela Requerente, não tendo a contribuinte, mesmo intimada, logrado comprovar, de acordo com as normas atinentes às pessoas jurídicas, a segregação de suas receitas na forma como ela as considera.

47. Assevera a Defendente que no Relatório do fiscal o autuante relata, no item 2.2.29, que "Foram também intimados os contribuintes abaixo relacionados a esclarecerem as transações financeiras realizadas com o Sr. Hermison/Sra. Ethiene e relacionadas nos respectivos Termos de Solicitação de Esclarecimentos. Porém os ARs foram devolvidos pelos Correios sem a entrega aos destinatários ou não responderam às intimações" (grifos acrescidos). Acrescenta que ocorreu cerceamento do direito de defesa, por não terem sido aproveitadas as demais operações, em razão da falta de resposta aos TSE, e que ela poderia ter sido intimada a tentar contribuir em fornecer os novos endereços e requerer a nova intimação dos mesmos, para maiores esclarecimentos. Complementa que a ausência das confirmações de terceiros, no contexto do que ocorreu nos autos, em que todos os encontrados confirmaram que as operações indicadas não se constituíam em renda do Impugnante, só poderia gerar a presunção de que as

operações não esclarecidas também não seriam renda e não o contrário, como ocorreu na interpretação do autuante nos autos.

48.Nestes quesitos, esclareça-se que não há conexão entre o conceito de renda proposto pela Litigante e as respostas obtidas dos contribuinte circularizados.

CONCLUSÃO

49.Em face do exposto, voto para que se julgue improcedente a impugnação apresentada contra os lançamentos discutidos neste processo.

Diante desta conclusão foi emitido o acórdão abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador:

31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014, 30/04/2014, 31/05/2014, 30/06/2014, 31/07/2014, 31/08/2014, 30/09/2014, 31/10/2014, 30/11/2014, 31/12/2014, 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015, 30/04/2015, 31/05/2015, 30/06/2015, 31/07/2015, 31/08/2015, 30/09/2015, 31/10/2015, 30/11/2015, 31/12/2015

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.IMPUGNAÇÃO.

Os documentos que fundamentam contestação a lançamento tributário devem ser apresentados juntamente com a impugnação administrativa.

PRELIMINAR. NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O argumento da Litigante para amparar o alegado cerceamento de defesa está alicerçado em interpretação errônea do conceito de renda, não encontrando conexão com a matéria tratada na infração constatada.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador:

31/03/2014, 30/06/2014, 30/09/2014, 31/12/2014, 31/03/2015, 30/06/2015, 30/09/2015, 31/12/2015

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. RECEITA OMITIDA.

Valores depositados em conta bancária, cuja origem a contribuinte não comprova, caracterizam receitas omitidas.

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. NÃO APRESENTAÇÃO. LUCRO ARBITRADO.

O imposto será determinado com base nos critérios do Lucro Arbitrado quando a contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTE a impugnação da contribuinte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Sujeito Passivo Solidário, Sr. Hermison da Silva não apresentou contraditório (fl. 1582)

Irresignado, o contribuinte, ora recorrente, apresentou Recurso Voluntário a este Conselho, com a seguinte argumentação:

- a) NULIDADE, por cerceamento de defesa, pela não apreciação de provas de que seria intermediário, logo, sua receita própria seria apenas um percentual dos ingressos em sua conta;
- b) NULIDADE, por cerceamento de defesa, por não aprofundar as investigações e obter um maior número de respostas dos terceiros circularizados;
- c) Que, dos valores movimentados, somente 10% seria receita própria, a título de comissão;
- d) Quanto à qualificação da multa, considera que a autoridade fiscal não comprovou o intuito de fraude nem quais seriam suas ações ou omissões passíveis de acarretar a qualificação da multa. Neste tocante, citou jurisprudência administrativa e judicial;
- e) Considera que a multa de 150% tem caráter confiscatório;
- f) Requer a conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos: “*para determinar que a autoridade diligenciadora: - Que Compulse novamente os extratos bancários para analisar se os valores creditados nas contas da Contribuinte, e considerados na base de cálculo da infração são provenientes de*

intermediações conforme notas fiscais demonstradas às fls. dos autos, o Recorrente justifica que a diferença era advinda de 10% recebida, pelas referidas intermediações.”;

- g) Por fim, requereu, diante do exposto no recurso, *“a reforma, total ou parcial, da decisão recorrida e o desfazimento da exigência contida no Auto de Infração indicado,...”*.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Elias da Silva Filho, Relator.

1 CONHECIMENTO

O acórdão de impugnação foi recebido pelo contribuinte, pela via postal, em 23/12/2019, vide fls. 1631.

Foi, posteriormente, lavrado “Termo de Perempção” a fls. 1632.

Entretanto, a fls. 1634, em 17/02/2020, foi juntado ao processo, solicitado pela equipe GAVIN-ARF- IRN – RJ., o Recurso Voluntário de fls. 1636, assinado pelo contribuinte em 27/12/2019.

Consta no referido Recurso Voluntário carimbo da ARF/ITAPERUNA/RS com data de **27/12/2019**.

Por fim, a fls. 1648, DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO, lavrado na 6ª RF, afirmando que o Recurso Voluntário era tempestivo e foi apresentado em 27/12/2019,

O recurso foi apresentado pelo devedor principal, pessoa jurídica, não foi apresentada impugnação (nem recurso consequentemente) pelo devedor solidário.

Levando em conta a data de recepção na ARF de Itaperuna, o recurso é tempestivo e deve ser admitido.

Entretanto, o recurso voluntário inovou, em relação à impugnação, ao questionar a multa de 150%, eis que **esta matéria não foi impugnada junto à instância inicial**. Portanto, neste tópico, o recurso não deve ser conhecido. Esclareço.

Na fase recursal, a matéria em exame está restrita àquela levantada pelo recorrente em sua impugnação. O órgão recursal somente pode manifestar-se sobre as questões

originalmente impugnadas, a impugnação delimita os tópicos sob exame, salvo matérias de ordem pública.

Ademais, o recurso deve contestar a decisão recorrida e não o auto de infração ou despacho decisório, estes já foram objeto da impugnação julgada. Tal é decorrência do princípio da dialeticidade, ou seja, o recurso necessariamente deve dialogar com a decisão recorrida, expondo os motivos de fato e de direito pelos quais discorda da decisão.

Além disso, também não se pode analisar matéria não impugnada eis que significaria suprimir instância, **violando o duplo grau de jurisdição**. Caso a instância recursal analisasse matéria não analisada na instância de origem, haveria ainda o cerceamento de defesa em prejuízo da parte contrária, eis que seria surpreendida com matéria não impugnada e não julgada anteriormente e, por conseguinte, sobre a qual não havia como ter se manifestado oportunamente.

Trata-se de preclusão temporal, não aplicando-se o princípio da verdade material, de natureza probatória, para superá-la. A preclusão, no caso, decorre da previsão legal dos artigos 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, vejamos:

Art. 16. A **impugnação** mencionará:

...

III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

...

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

Sendo assim, nesse tocante, o recurso não deve ser conhecido.

2 PRELIMINARES

O recurso apresentado, no tocante às preliminares, trouxe novamente as mesmas razões da impugnação.

2.1 NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA

Em seu recurso, o recorrente pleiteia a nulidade do auto de infração pois teria sua defesa sido cerceada por não terem sido apreciadas provas de que seria intermediário das transações e por não ter havido aprofundamento da coleta de dados junto a terceiros, por meio da circularização empreendida pela Fiscalização.

Quanto à produção e apreciação de provas, verificou-se o empenho da autoridade fiscalizadora em apurar os fatos, pois coletou provas junto ao fiscalizado e a terceiros. As informações prestadas pelo fiscalizado (pessoa jurídica) e pelo responsável (pessoa física) foram analisadas e consideradas nas conclusões da Fiscalização.

Quanto ao aprofundamento da circularização, ao contrário de cercear a defesa, foi meio pelo qual a Fiscalização buscou esclarecer os fatos dada a carência de informações disponíveis junto ao fiscalizado. Trata-se de procedimento realizado por opção da Fiscalização (não obrigatório) e realizado por amostragem.

Ademais, na fase inquisitória, prévia ao lançamento, não é necessária a exposição e submissão ao sujeito passivo de todos os argumentos, provas e fundamentos legais relativos ao lançamento. Neste sentido, a Súmula CARF nº 46 abaixo:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O auto de infração foi lavrado por Auditor-Fiscal no exercício de sua competência e seguiu o rito legal, especialmente quanto à ciência do(s) sujeito(s) passivos e abertura de prazo para impugnação. Cientificado do auto de infração, o contribuinte teve acesso a todos os documentos do processo e foi aberto o prazo legal para manifestação. Neste momento, havendo impugnação, inaugura-se a fase litigiosa do processo, Súmula nº 162 do CARF.

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A decisão de primeira instância foi clara e fundamentada quanto às razões de fato e de direito que a motivaram, o que permitiu ao contribuinte a apresentação do Recurso Voluntário ora em exame. Saliente-se que a decisão não necessita abordar em detalhes todas as alegações das partes, mas sim aquelas fundamentais e que possam afetar/alterar a decisão.

Ademais, de acordo com o artigo 489 da lei nº 13.105/2015 (CPC), o julgador não precisa pronunciar-se de forma exauriente sobre todos os pontos elencados na peça de defesa, bastando enfrentar apenas os fundamentos de fato e de direito que, no seu entendimento, sejam necessários e influentes à solução da lide:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

...

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

...

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

Verifica-se que, desde que o julgador enfrente as questões fundamentais e que estas sejam suficientes para fundamentar e proferir sua decisão, ele não é obrigado a pontuar todas as questões suscitadas pelas partes, desde que estas questões secundárias não tenham o condão de alterar seu voto. (ver acórdãos CARF. 1201-003.996, de 15/09/2020 e 9101-004.250, de 09/07/2019)

Também neste sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Sendo assim, neste tópico, afasto a preliminar suscitada.

2.2 PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Sobre a diligência, vale esclarecer que, no presente caso, se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar.

Opera-se a preclusão do direito caso a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas. Incluem entre as exceções a demonstração da impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17

e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a impugnação deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

Além disso, no caso concreto, descabido também o pedido de conversão em diligência solicitando que a autoridade tributária efetue a apuração que deveria ter sido realizada pelo próprio contribuinte. As presunções legais, como a de omissão de receita aplicada ao caso, vem justamente para permitir o levantamento de tributos devidos na ausência das informações que permitissem a apuração efetiva, a qual cabe ao contribuinte.

Aplicação da Súmula CARF nº 163:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Desnecessária a diligência requerida, uma vez que os elementos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

Diante do exposto, afasto as preliminares levantadas.

3 MÉRITO

No mérito, houve dois questionamentos:

- Aplicação da multa qualificada de 150%, e;
- Alegação de que era intermediário percebendo remuneração de 10% sobre os valores movimentados, logo a base de cálculo do lançamento estaria superavaliada.

3.1 MULTA QUALIFICADA - MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA

Quanto à multa qualificada, não cabe análise do mérito, pois não conhecemos do recurso neste tocante, conforme já justificamos acima.

Entretanto, cabe, de ofício, conceder a retroatividade benigna com a redução da multa para 100%, por tratar-se de matéria de ordem pública, conforme abaixo justifico.

Em questão de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional). Trata-se de matéria de ordem pública que deve ser que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

Sobre a multa de ofício proporcional qualificada, o Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

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

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

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: [...]

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

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

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.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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.

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se 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.

Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

3.2 APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – OMISSÃO DE RECEITA

Passo então a analisar o questionamento a respeito da apuração da base de cálculo.

Por toda a documentação existente no processo, desde a fase inquisitória até a apresentação do recurso voluntário ora analisado, constatou-se que o contribuinte;

- Realizou operações comerciais;
- Utilizou as contas bancárias pessoais (pessoa física) para movimentar os recursos envolvidos;
- Omitiu as operações comerciais e a receita decorrente, eis que não apresentou declarações de rendimento para o período;
- Intimado, não logrou comprovar documentalmente o vínculo de cada um dos ingressos bancários com a atividade que informou desempenhar;

- Exerceu atividade empresarial, porém foi negligente quanto aos devidos controles e registros sobre as operações realizadas, em especial, deixando de apresentar escrituração contábil.

O recorrente afirma que sua atividade era a intermediação de venda de couro, pela qual teria recebido comissão de 10% sobre as vendas. **Não se insurge contra o arbitramento do lucro**, mas sim, quanto à base de cálculo.

O desempenho de atividade empresarial traz consigo um conjunto de regras e obrigações inerentes a esta atividade. Aquele que empreende com o intuito de lucro, deve estar ciente do conjunto de obrigações acessórias envolvidas, entre elas, as previstas na legislação comercial e fiscal.

De fato, os dados coletados pela Fiscalização no procedimento de circularização demonstram que este transacionava no mercado de couro bovino. Tal foi informado pelo próprio recorrente e confirmado por algumas respostas de terceiros.

Nesta linha, o recorrente pleiteia que cabia à Fiscalização apurar qual a sua atividade e sua remuneração efetivas, inclusive solicitando conversão do julgamento em diligência para que a Fiscalização, e não ele mesmo, apure a receita efetiva, conforme excerto que já transcrevemos acima no Relatório.

Contudo, em verdade, caberia ao próprio recorrente demonstrar e comprovar, se possível, qual sua receita efetiva.

Não basta alegar que era intermediário, cabia ao recorrente trazer ao processo as provas pertinentes e demonstrar os cálculos vinculando cada valor movimentado em suas contas bancárias às suas alegações.

Não foram apresentados, por exemplo:

- **Escrituração contábil** demonstrando os ingressos e saídas e apurando a receita efetiva;
- **Contratos** junto aos clientes a fim de comprovar a remuneração acertada entre as partes;
- **Demonstração e apuração de qual seria então a receita efetiva**, sobretudo, vinculando os ingressos e saídas à atividade alegada;

Nem mesmo é possível comprovar se a atividade era de compra e venda ou de intermediação de couros, com base nas informações disponíveis.

De todo o exposto, dada a carência de documentação hábil e idônea, de demonstração qual seria a receita efetiva e, sobretudo, de vincular os valores movimentados à

atividade de intermediação, foi corretamente aplicada a presunção legal de omissão de receitas nos termos do artigo 42, da Lei nº 9.430/1996.

Neste ponto, foi bem a decisão contestada, nos parágrafos 31 a 44, já copiados acima ao relatarmos o andamento do processo. Tal excerto também adoto como razão de decidir para o presente voto, conforme autorizado pelo artigo 114 do RICARF.

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

...

§12. A **fundamentação da decisão** pode ser atendida mediante:

I - **declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida**; e

II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

De todo o exposto, não assiste razão ao recorrente;

4 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo no tocante à contestação da multa qualificada, por não ter sido impugnada na instância inicial, em rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, negar-lhe provimento e, de ofício, aplicar a retroatividade benigna para reduzir o percentual da multa aplicada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho

ACÓRDÃO 1001-004.088 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10640.720906/2019-81

DOCUMENTO VALIDADO