



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.738044/2017-58
ACÓRDÃO	1002-004.146 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CASH TURISMO - EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA. SÚMULA CARF Nº 2.

Para que o julgador administrativo avalie a proporcionalidade e a razoabilidade da multa aplicada, bem como a natureza confiscatória, haveria necessariamente de adentrar no mérito da constitucionalidade da lei que estabelece a mencionada sanção, o que se encontra vedado pela Súmula CARF nº 2.

PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL FEITO NOS AUTOS. INEFICÁCIA.

É ineficaz o pedido de sustentação oral realizado no próprio recurso voluntário em inobservância aos prazos e procedimentos regimentais estabelecidos pelo artigo 61-A, §2º do RICARF.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

Começa a fluir o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deslocando-se a tipificação legal do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. MOTIVAÇÃO. VALIDADE

Auto de infração válido, com descrição suficiente dos fatos, fundamentos legais e metodologia de apuração, garantindo o contraditório e a ampla defesa. Ausente vício de motivação ou ilegalidade, não se configura nulidade. Discordância do contribuinte não invalida o ato, cabendo apreciação no mérito da impugnação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM IDENTIFICADA. NÃO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO.

Os valores cuja origem houver sido comprovada que não foram 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.

LANÇAMENTOS DE TRIBUTOS REFLEXOS

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o PIS/Pasep o quanto decidido no que tange ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, pela similitude dos motivos de lançamento e das razões de impugnação.

AGRAVAMENTO DA MULTA. NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES. ARBITRAMENTO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. IMPOSSIBILIDADE.

A falta de atendimento as intimações para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou arbitramento, e presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO REGULAR. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996 (vigente a época do fato gerador), restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023 estabelecendo nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer a parte da alegação de inconstitucionalidade, afastar as preliminares arguidas e, no mérito, na parte conhecida, dar provimento parcial para afastar o agravamento da multa e reduzir a multa qualificada para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Ricardo Pezzuto Rufino – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

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

RELATÓRIO

Em atenção aos princípios da economia e celeridade processual, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/REC, complementando-o em seguida:

Tratam os autos de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), consubstanciados nos autos de infração às fls. 2 a 42, referentes ao ano-calendário 2012, com crédito tributário total de R\$ 407.224,45.

2. Consoante descrição dos fatos contida nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 45 a 77 (parte integrante daqueles):

2.1. Houve arbitramento do lucro nos termos do art. 530, III e IV, do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), haja vista que o contribuinte deixou de apresentar os livros e documentos de sua escrituração;

2.2. Foram verificadas as seguintes irregularidades:

2.2.1. Omissão de Receitas - sobre estas receitas foram apurados IRPJ (lucro arbitrado) e reflexos de CSLL (lucro arbitrado), e de PIS e Cofins cumulativos;

2.2.2. Insuficiência de recolhimento dos tributos incidentes sobre as receitas declaradas através do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDASD), as quais, devido à exclusão do Simples Nacional, passaram a ser tributadas pelo IRPJ e pela CSLL com base lucro arbitrado, e pela Cofins e pelo PIS com base no regime cumulativo.

2.3. Houve qualificação e agravamento da multa de ofício aplicada nos termos do art. 44, §§1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007;

3. No TVF consta descrição detalhada das etapas do procedimento fiscal realizado, dos documentos analisados e das conclusões alcançadas que resultaram nos lançamentos. Resume-se a seguir o referido termo:

3.1. O contribuinte foi intimado a apresentar o Livro Diário e o Razão referentes aos anos 2012 a 2014, e a escrituração em meio digital. Em resposta datada de 07/07/2016, informou que os "diários contábeis não foram confeccionados e registrados", e que estaria providenciando essa documentação. Para tanto pleiteou prorrogação de prazo;

3.2. Posteriormente, em 26/08/2016, mudou a versão sobre impossibilidade de apresentação dos livros, informando que "constatou que no transcorrer da mudança de endereço da sede (...) os Livros Diários Contábeis dos anos-calendário: 2011, 2012 e 2013 foram extraviados". Apresentou apenas o Livro Caixa de 2014;

3.3. Em vista disso, foi intimado a refazer a escrituração completa dos Livros Diários de 2012 a 2013, e a apresentar, entre outros documentos: (i) os Livros Razão de 2012 a 2014 ou a refazê-los na hipótese de não os possuir, e (ii) relação das contas correntes e de poupança e de aplicações financeiras no período de 2012 a 2015, com indicação de banco, agência e conta, e seus respectivos extratos bancários. Respondeu em 04/04/2017, informando que o refazimento da escrituração restou prejudicado pelo extravio dos Livros Diários, e que os extratos bancários estariam sendo providenciados junto às instituições financeiras;

3.4. O fiscalizado foi novamente intimado a apresentar a documentação pendente e a apresentar cópia do boletim de ocorrência e/ou publicação feita em veículo de comunicação referente ao extravio da documentação contábil. Não houve resposta;

3.5. Assim, em vista da discrepância entre os dados de movimentação financeira da Declaração de Informações Sobre Movimentação Financeira (Dimof) e a receita declarada pelo contribuinte, bem assim do não atendimento à intimação para

apresentar dados relativos à movimentação financeira, foi emitida Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) dirigida ao Bradesco;

ANO CALENDÁRIO	Movimentação Financeira - DIMOF	Receita Declarada – Conforme informações do PGDASD
2012	R\$ 7.893.647,44	R\$ 133.096,51
2013	R\$ 18.215.161,10	R\$ 271.811,53
2014	R\$ 14.058.746,18	R\$ 49.484,95
2015	R\$ 17.201.083,55	R\$ 43.873,06

3.6. O contribuinte foi intimado (termo 5) a comprovar a origem e motivação dos créditos ocorridos em sua conta no Bradesco em 2012, não tendo se manifestado. Foi feita nova intimação (termo 6), também não atendida. Além disso, houve intimação específica (termo 7) em relação aos anos 2013 a 2015, para a qual não houve resposta. Foi expedida ainda uma nova intimação (termo 8), onde foram reiterados os pedidos constantes nas intimações anteriores e foi solicitada manifestação sobre diversos débitos ocorridos em sua conta nos anos 2012 a 2015. Não houve resposta;

3.7. O contribuinte possuía apenas uma conta bancária (Bradesco), não existindo a possibilidade dos créditos e débitos constantes no extrato serem entre contas do mesmo sujeito passivo. Ou seja, não há que se falar em transferência entre contas de mesma titularidade;

3.8. Diante da ausência de respostas do sujeito passivo quanto à movimentação financeira, selecionou-se os maiores valores de créditos efetuados para os quais era possível identificar os depositantes. Foram abertos procedimentos de diligência para que esses depositantes justificassem a motivação dos créditos (a listagem das pessoas físicas e jurídicas está às fls. 7 e 8 do TVF). Apenas parte dos depositantes atenderam as intimações (vide lista à fl. 9 - parágrafo 35), informando que os depósitos se referem a compra de moeda estrangeira. Os créditos para os quais houve confirmação por parte dos depositantes estão listados na tabela às fls. 10 e 11;

3.9. Foram analisados também os débitos ocorridos, verificando-se que grande parte tinha como destinatários duas corretoras de câmbio: Graco Corretora de Câmbio (doravante Graco) e Vision S/A Corretora de Câmbio (doravante Vision). Foram abertos procedimentos de diligência para essas corretoras justificarem as transferências realizadas pelo sujeito passivo. Apenas a Vision atendeu a intimação. A Graco não foi localizada e o sócio não enviou resposta;

3.10. Em sua resposta, a Vision informou que o sujeito passivo mantinha relacionamento consigo na qualidade de correspondente cambial, para a prestação de serviço de câmbio na compra e venda de moeda estrangeira em espécie, e de carga de moeda estrangeira em cartão pré-pago. Apresentou parte do Livro Razão com os lançamentos referentes às operações realizadas, com os

respectivos nomes dos compradores. Também foram fornecidos documentos que seriam contratos de câmbio passados da Cash para a Vision, referentes às vendas de moeda estrangeira operacionalizadas por aquela, onde também constam os nomes dos compradores;

3.11. Segundo a Vision, cada operação realizada pelo correspondente cambial está limitada a US\$ 3.000,00, ou equivalente, conforme o art. 9º, §2º, inciso I, da Resolução BACEN nº 3.954, de 2011, o que consta também no contrato de prestação de serviços de correspondente cambial firmado com a Cash (cláusula primeira, itens 1.2 e 1.3);

3.12. Em que pese no seu contrato social e no cadastro da Receita Federal (CNAE 7911-2-00) constar que a atividade da Cash é exclusivamente de agência de viagens, no seu endereço eletrônico na Internet há a informação de que exerce atividade de compra e venda de moeda estrangeira;

3.13. Em 2012 (objeto da autuação) as operações com a Vision ocorreram no período de outubro a dezembro. Embora a Graco não tenha respondido, é possível ver que as operações realizadas de janeiro a setembro realizadas com essa corretora são da natureza semelhante às realizadas com a Vision;

3.14. A partir da documentação apresentada pela Vision, não foi possível localizar nenhum contrato de câmbio que contivesse os nomes dos depositantes que responderam à intimação e informaram que os depósitos eram para compra de moeda estrangeira;

3.15. Assim, com base na documentação da Vision, combinada com as respostas às diligências realizadas e com os dados dos extratos bancários, conclui-se que parte das operações de venda de moedas realizadas pelo sujeito passivo não ocorreu através da Vision. Inclusive, e que várias operações superaram o limite estabelecido para os correspondentes cambiais (US\$ 3.000,00);

3.16. Na planilha abaixo estão os créditos efetuados na conta corrente do sujeito passivo com desconto dos valores repassados para as corretoras devido à atuação do sujeito passivo como correspondente cambial:

A	B	C	D	E	F	G
Meses	Crédito em conta corrente	Devolução de Cheques	Crédito Referente a empréstimo bancário - Bradesco	Crédito em conta corrente - Devolução de Cheques - empréstimo obtido =	Débitos para Corretoras (Graco e Vision)	Diferença entre Créditos em conta corrente (coluna E) e Débitos para Corretoras (coluna F) =
				B – (C+D)		(E – F)
01/2012	464.479,01	10.000,00		454.479,01	425.421,00	29.058,01
02/2012	290.168,05	2.371,27		287.796,78	274.243,28	13.553,50
03/2012	234.268,99			234.268,99	235.637,20	-1.368,21
04/2012	454.106,33	1.999,00	99.800,00	352.307,33	332.898,00	19.409,33
05/2012	760.894,34			760.894,34	709.226,54	51.667,80
06/2012	396.615,58			396.615,58	365.003,74	31.611,84
07/2012	623.850,49			623.850,49	565.700,85	58.149,64
08/2012	640.114,53			640.114,53	598.542,33	41.572,20
09/2012	1.181.599,88	68.141,10		1.113.458,78	916.757,82	196.700,96
10/2012	1.490.091,95	84.186,36		1.405.905,59	1.184.072,28	221.833,31
11/2012	845.891,19	3.135,00		842.756,19	808.839,10	33.917,09
12/2012	514.916,51	1.545,00		513.371,51	446.743,10	66.628,41
TOTAIS	7.896.996,85	171.377,73	99.800,00	7.625.819,12	6.863.085,24	762.733,88

3.17 Abatendo-se, dos valores líquidos dos créditos em conta bancária que excederam os valores transferidos às corretoras de câmbio (coluna G), os valores declarados pelo sujeito passivo como receita no PGDASD, permanecem altos valores sem determinação da origem dos mesmos, os quais são considerados como receita omitida:

A	B	C	D
Meses	Diferença entre Créditos em conta corrente e Débitos para Corretoras – Crédito Líquido (coluna G do item 47)	Receita Declarada através do PGDASD	Diferença positiva entre o Crédito Líquido em conta corrente e a Receita Declarada – PGDASD – RECEITA OMITIDA
			(C - -D)
01/2012	29.058,01	0,00	29.058,01
02/2012	13.553,50	23.682,55	-
03/2012	-1.368,21	1.320,47	-
04/2012	19.409,33	234,00	19.175,33
05/2012	51.667,80	12.311,02	39.356,78
06/2012	31.611,84	32.215,25	-
07/2012	58.149,64	161,21	57.988,43
08/2012	41.572,20	11.172,21	30.399,99
09/2012	196.700,96	477,9	196.223,06
10/2012	221.833,31	50.946,44	170.886,87
11/2012	33.917,09	358,02	33.559,07
12/2012	66.628,41	217,44	66.410,97
TOTAL			643.058,51

3.18. Para reforçar o fato de que o sujeito passivo mantinha recursos à margem do declarado, basta atentar para outros débitos existentes em sua conta corrente (diversos daqueles destinados à Vision e à Graco), tais como, pagamentos de taxas bancárias, pagamentos de cobranças, pagamentos de tributos, pagamentos de empréstimos bancários, gastos com cartões de crédito, transferências para contas de pessoas físicas e de pessoas jurídicas (não as corretoras mencionadas), cheques emitidos sem identificação de destinatário, etc. (vide listagens às fls. 13 a 25), que totalizam R\$ 838.922,84. O sujeito passivo não teria como realizar tais dispêndios se não houvesse recursos oriundos de outras receitas entrando em sua conta corrente além daquelas declaradas;

3.19. Considerando-se a não apresentação da escrituração contábil e fiscal pelo sujeito passivo, verifica-se a impossibilidade de apuração do lucro real para a pessoa jurídica, impondo-se a sistemática de apuração pelo regime do lucro arbitrado em função do disposto nos arts. 530, III e VI.

3.20. A multa de ofício é qualificada nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, vez que ficou caracterizado que o sujeito passivo incidiu nas hipóteses dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, ao efetuar o pagamento de despesas em sua conta corrente com recursos não declarados como receita através do PGDASD, mantidos à margem de qualquer registro, caracterizando omissão de receita, prática reiterada durante quase todos os meses do ano de 2012. Com tal prática, visou impedir o conhecimento do fato gerador dos tributos devidos;

3.21. A multa de ofício foi agravada nos termos do art. 44, §2º, da Lei nº 9430, de 1996, vez que não atendeu os termos de intimação nºs 1, 2, 5, 7 e 8, e nem apresentou qualquer justificativa para tal;

3.22. Em função dos fatos/conduitas antes narrados, o sujeito passivo foi excluído do Simples Nacional nos termos do art. 29, II e VIII, da Lei Complementar nº 123, de 2006. a representação fiscal para a exclusão foi formalizada no processo nº 10880.736857/2017-11, com base na qual foi emitido o Ato Declaratório Executivo Derat/Diort/ nº 133/2017, promovendo a exclusão com efeitos a partir de 01/2012.

4. Cientificado pessoalmente dos lançamentos (autos de infração e TVF) em 20/12/2017 conforme fls. 77, 78 e 79, em 16/01/2018 o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 1563 a 1492, instruída com os documentos às fls. 1493 a 1503, a qual foi assinada digitalmente por seu único sócio (fl. 1514), onde argumenta o que segue:

4.1. Tempestividade da impugnação;

4.2. Preliminares –

4.2.1. Decadência nos termos do disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN). O auto de infração foi lavrado em 15/12/2017, após transcorridos cinco anos dos fatos geradores dos tributos, que ocorreram entre janeiro de 2012 e dezembro de 2012;

4.2.2. A simples presunção de omissão de receitas em função da não justificação dos depósitos bancários, por si só, não configura hipótese de incidência do IRPJ, sendo necessária a comprovação da agregação de valores ao patrimônio do contribuinte, o que não ocorreu no presente caso. Dessa forma, o motivo que teria ensejado os lançamentos, omissão de receitas, não ocorreu, sendo nulo o auto de infração por falta de motivação nos termos do art. 2º da LEI nº 4.717, de 1965 (Lei da Ação Popular). O motivo é requisito essencial de todo ato administrativo, não podendo a Administração Pública praticar ato sem observância desse requisito sob pena de violar o princípio da estrita legalidade. A Administração Pública pode anular seu próprio ato quando eivado de vício (Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal - STF). Ademais, a ausência correta e verdadeira dos fatos e fundamentos, além de cercear o direito de defesa, gera vício material conforme entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) exarado no Acórdão nº 3803-006.961, ensejando a nulidade do lançamento;

4.3. Mérito –

4.3.1. A obtenção de dados junto as instituições financeiras é ilegal e inconstitucional na opinião de muitos juristas. Tal prática de quebra do sigilo bancário é questionável, tanto nos termos da Constituição Federal, como no que dispõe a Lei Complementar nº 105, de 2001, que em seu art. 1º prevê o sigilo das informações financeiras;

4.3.2. Os depósitos bancários por si só não constituem fato gerador do imposto de renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de rendas e proventos. O lançamento que tem como base unicamente os depósitos bancários só é

admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre o depósito e o fato que representa omissão de rendimento. Necessário buscar os demais elementos capazes de configuração do conceito de renda estabelecido no art. 43, I e II, do CTN;

4.3.3. Após intimar as pessoas jurídicas que efetuaram os depósitos a prestar esclarecimentos, a empresa Vision S/A Corretora de Câmbio apresentou documentação e esclareceu que exerceu atividade de correspondente cambial. Entretanto, a autoridade fiscal entendeu que parte das operações de venda de moedas não foram através da Vision. Tal motivo não é suficiente para comprovar que os depósitos acresceram efetivamente o patrimônio do impugnante, pois a presunção legal não elide o dever do Fisco de apresentar provas contundentes. A autoridade fiscal não poderia ter se baseado apenas na resposta de uma empresa intimada, devendo percorrer outros caminhos de investigação para determinar o fato jurídico efetivamente ocorrido, em cumprimento ao disposto no art. 142 do CTN;

4.3.4. Resta evidente, pois, que as despesas de câmbio não são passíveis de incidência de IRPJ, vez que se referem a saída de recursos que não acresceram o patrimônio do impugnante. Desta forma, os demais valores depositados por terceiros com finalidade de realizar contrato de câmbio também não devem ser tributados pois não representam acréscimo patrimonial;

4.3.5. O depósito bancário é estoque e não fluxo, e não sendo fluxo, não tipifica renda. Juridicamente, só o fluxo tem a conotação de acréscimo patrimonial;

4.3.6. No sentido exposto, cita-se o Acórdão nº 104-17.494, do antigo Conselho de Contribuintes (atual Carf), publicado em 13/09/2000;

4.3.7. Tentar imputar ao impugnante o ônus de demonstrar que não incidiu em alguma das hipóteses de incidência do tributo equivale a lhe impor a produção de prova sobre fato negativo, o que é rechaçado pelo Poder Judiciário. Qualquer que seja a presunção, legal ou simples, é descabido falar-se em inversão ou eliminação do ônus da prova.

4.3.8. Não cabe a tributação pela CSLL pois os valores depositados nas contas da empresa por clientes, ou por terceiros, a pedido de clientes, foram efetuados para a realização de câmbio como o objetivo de importar mercadorias do exterior a pedido de terceiros. Assim sendo, os referidos montantes se referem a despesas de câmbio e não receitas, portanto, não ocorreu obtenção de lucro sobre esses depósitos pela empresa impugnante. Não havendo lucro, não há que se falar em hipótese de incidência da contribuição. Pelas mesmas razões é indevida a tributação do PIS e da Cofins, já que seu fato gerador, faturamento (totalidade das receitas auferidas), não ocorreu no presente caso.

4.3.9. O percentual da multa de ofício aplicada fere os princípios do não confisco, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade. Além disso, é devido considerar que atendeu com extremo zelo à fiscalização. Em nenhum

momento criou óbice para embaraçar o trabalho do Auditor Fiscal, sendo que, a fiscalização sempre foi atendida pelo contribuinte dentro do possível, vez que parte dos documentos solicitados foram extraviados na mudança de endereço da sede da empresa. Verifica-se, pois, que não houve intenção deliberada de fraudar. Para caracterizar sonegação é necessária a intenção. A simples não escrituração de depósitos bancários ou não pagamento do imposto não configura sonegação. Não há provas de que todos os depósitos realizados configuram de fato acréscimo patrimonial, sendo abusiva a aplicação de multa qualificada e agravada;

4.4. Requer a suspensão da exigibilidade do crédito constituído nos termos do art. 151, III, do CTN;

4.5. Requer a produção de todos os tipos de prova em direito admitidos caso necessária a instrução probatória para a comprovação do alegado;

4.6. Protesta pela sustentação oral.

A Impugnação foi julgada improcedente – crédito tributário mantido pela DRJ/REC, conforme acórdão nº 11-59.340, de 16 de março de 2018 (fls. 1.515 a 1.535), conforme Ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012

DECADÊNCIA.

Demonstrada a prática dolosa, para a contagem do prazo decadencial aplica-se a regra contida no art. 173, I do CTN, cujo termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

DISCORDÂNCIA DO MOTIVAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO CABIMENTO.

A simples discordância do sujeito passivo quanto à motivação apresentada não autoriza a anulação do lançamento, mas, sim, quando muito, a improcedência parcial ou total do lançamento conforme sejam procedentes em parte ou em sua totalidade os argumentos trazidos na impugnação.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

SIGILO BANCÁRIO. EXAME INDISPENSÁVEL. PROCEDIMENTO INSTAURADO.

Tendo sido instaurado procedimento fiscal e demonstrado que o exame das informações bancárias do contribuinte é indispensável, não se considera violado o sigilo bancário quando as instituições financeiras transferem tais informações à Receita Federal.

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. PRESUNÇÃO LEGAL

Caracterizam-se como receitas operacionais omitidas os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Trata-se de presunção legal que inverte o ônus probatório.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO E VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO ÓRGÃO JULGADOR.

A DRJ não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de norma tributária.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Devida a qualificação quando resta demonstrado que o contribuinte adotou prática dolosa tendente a impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL, PIS E COFINS.

Aplica-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, no que couber, as considerações e conclusões relativas ao lançamento de IRPJ, haja vista serem decorrem dos mesmos elementos de convicção.

Imposto

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No Recurso Voluntário (fls. 1.556 a 1.588) o sujeito passivo manifesta sua discordância da decisão, entendendo que o respectivo Acórdão seja reformado por este CARF, de maneira que haja o afastamento do crédito tributário lançado, conforme os fundamentos discriminados resumidamente na sequência:

- a) Preliminarmente, alega decadência no lançamento, respaldado no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN;
- b) Que o auto de infração seria nulo por estar fundamentado em premissas falsas, o que viola o direito de defesa e configura vício material insanável;
- c) Reclama pela não incidência do imposto de renda sobre depósitos bancários que não se agregam ao patrimônio do contribuinte;
- d) Argumenta que o fato gerador da CSLL sobre o lucro é a existência deste. Não havendo lucro, como no presente caso, não há que se falar em hipótese de incidência dessa contribuição social;
- e) Que os valores depositados não constituem receita, pois se referem a despesas de câmbio realizadas para importação a pedido de terceiros. Assim, não há

faturamento e, conseqüentemente, não ocorre o fato gerador do PIS e da COFINS;

- f) Que a aplicação da multa não pode prevalecer, haja vista que as porcentagens aplicadas ferem os princípios do não confisco, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade;
- g) Por fim, pleiteia que seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, com a qual requer o reconhecimento das preliminares arguidas, com a consequente declaração de nulidade do presente Auto de Infração. E caso não seja este o posicionamento, a Recorrente requer que seja cancelado o presente Auto de Infração lavrado pelas razões expostas acerca do mérito da questão; e
- h) Solicita que seja intimada com a finalidade de realização de sustentação oral ante a este Egrégio Conselho, respeitado o prazo legal de 20 dias, nos termos do artigo 334 do CPC.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino – Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos artigos 43 e 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

A ciência do Acórdão 11-59.340 - 4ª Turma da DRJ/REC se deu de forma postal com aviso de recebimento - AR em 11/04/2018 (fl. 1.546), sendo o recurso voluntário apresentado em 07/05/2018 (fl. 1.550). Logo, o recurso é tempestivo.

Entretanto, não serão conhecidos argumentos relacionados à inconstitucionalidade de legislação tributária no que se refere a aplicação e patamar da multa.

A Recorrente alega que não está discutindo a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do artigo que fundamentou a aplicação da multa.

Mas, especificamente quanto a alegada violação de princípios (que são constitucionais) da proporcionalidade, razoabilidade e do não-confisco, reforça-se, que não compete às instâncias julgadoras administrativas apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da própria Constituição Federal ou de outras leis.

Desta sorte, não cabe no âmbito deste contencioso a declaração de nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, matéria reservada, também por força de dispositivo constitucional, ao Poder Judiciário, a teor da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Neste ponto, não conheço do recurso voluntário.

Pedido de sustentação oral feito nos autos

Consta no Recurso Voluntário o Requerimento de SUSTENTAÇÃO ORAL. Todavia, convém desde logo informar o pedido não merece prosperar.

A solicitação de sustentação oral não foi realizada nos termos da Portaria MF nº 343/2015, cujo artigo 61-A prescreve:

Art. 61-A. As turmas extraordinárias adotarão rito sumário e simplificado de julgamento, conforme as disposições contidas neste artigo.

[...]

§ 2º A pauta da reunião será elaborada em conformidade com o disposto no art. 55, dispensada a indicação do local de realização da sessão, e incluída a informação de que eventual sustentação oral estará condicionada a requerimento prévio, apresentado em até 5 (cinco) dias da publicação da pauta, e ainda, de que é facultado o envio de memoriais, em meio digital, no mesmo prazo.

[...]

§ 4º O requerimento para sustentação oral implica a retirada do processo para inclusão em pauta de sessão não virtual.

Como se vê, os pedidos de solicitação de sustentação devem ser feitos no prazo de cinco dias da publicação da pauta de julgamento. O formulário de solicitação de sustentação oral, por sua vez, encontra-se disponível no sítio eletrônico do CARF. O contribuinte não cumpriu com o exposto na norma. Assim, não merece acolhida a solicitação de sustentação realizada nos autos.

Preliminares

Da Decadência

Embora os tributos em discussão se submetam, em regra, ao lançamento por homologação, a aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN exige a presença cumulativa de pagamento antecipado e de boa-fé do contribuinte, o que não se verifica quando constatada conduta dolosa ou fraudulenta.

No caso concreto, o procedimento fiscal evidenciou a omissão de receitas tributáveis, com a consequente redução indevida da base de cálculo dos tributos devidos. Tal conduta caracteriza dolo, entendido como a intenção do sujeito passivo de impedir o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador, com o objetivo de reduzir indevidamente o montante do tributo devido.

Esse entendimento encontra-se consolidado na jurisprudência deste CARF, segundo a qual a omissão de receitas configura fraude quando impede ou dificulta o conhecimento da real ocorrência do fato gerador pela autoridade tributária, afastando o regime do lançamento por homologação. O CARF tem reiteradamente decidido que, nessas hipóteses, não se opera a homologação tácita prevista no artigo 150, § 4º, do CTN, sendo legítima a constituição do crédito por meio de lançamento de ofício, nos termos do artigo 149, incisos IV, V e VII, do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

A caracterização do dolo não exige confissão expressa do contribuinte, podendo ser extraída da própria materialidade da infração, quando demonstrado que a conduta adotada teve por finalidade ocultar a ocorrência do fato gerador ou reduzir artificialmente o tributo devido, como ocorre na omissão de receitas.

Nessas circunstâncias, a jurisprudência administrativa é firme no sentido de que o prazo decadencial aplicável é o do art. 173, I, do CTN, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, independentemente da natureza do tributo.

Aplicando-se tal entendimento ao caso concreto, considerando que os fatos geradores ocorreram no exercício de 2012, o prazo decadencial teve início em 01/01/2013, encerrando-se em 31/12/2017. O Auto de Infração foi lavrado em 15/12/2017, com ciência em 20/12/2017, portanto dentro do prazo legal, inexistindo decadência a ser reconhecida.

Da Ausência de Motivo do Auto de Infração

Nos termos da legislação tributária aplicável, em especial o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, os depósitos bancários de origem não comprovada constituem presunção legal relativa de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte o ônus de demonstrar, de forma cabal e documental, a origem dos valores creditados em suas contas.

Dessa forma, não prospera a tese de inexistência do motivo, pois o pressuposto fático do ato administrativo — depósitos bancários sem origem comprovada — efetivamente ocorreu e encontra respaldo legal para a constituição do crédito tributário.

Observa-se que o auto de infração descreve de maneira suficiente os fatos, os fundamentos jurídicos e a metodologia de apuração utilizada, permitindo o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, como demonstrado pela própria extensão da impugnação apresentada.

Nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, a nulidade do lançamento somente se configura quando ausente elemento essencial do ato administrativo, dentre os quais se inclui a devida motivação. A exigência legal refere-se à exposição clara e suficiente dos fundamentos de fato e de direito que embasam a exigência tributária:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 20 (vinte) dias úteis; (Redação dada pela Lei Complementar nº 227, de 2026)

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ressalte-se que a simples discordância do sujeito passivo quanto às razões adotadas pela autoridade lançadora não tem o condão de macular o ato de nulidade. Eventual inconformismo com a motivação apresentada deve ser analisado no mérito, podendo, quando muito, ensejar o reconhecimento da improcedência parcial ou total do lançamento, desde que acolhidos os argumentos deduzidos na impugnação.

No caso concreto, verifica-se que a autoridade fiscal descreveu de forma detalhada e coerente os fatos, os fundamentos legais e a metodologia empregada para a constituição do crédito tributário, conforme se extrai do relatório que instrui o presente voto. Dessa forma, restou

plenamente atendido o requisito da motivação, inexistindo qualquer vício capaz de ensejar a nulidade do lançamento.

A jurisprudência citada pela Recorrente, tanto doutrinária quanto judicial e administrativa, refere-se a hipóteses em que o lançamento se funda em premissas manifestamente falsas ou inexistentes, o que não se verifica no presente caso, em que o cerne da controvérsia reside na insuficiência probatória da justificativa apresentada, e não na inexistência do fato gerador presumido pela lei.

Portanto, ausente vício quanto ao motivo, à motivação ou à legalidade do ato administrativo, não há que se falar em nulidade do auto de infração, tampouco em violação ao princípio da estrita legalidade.

Mérito

Inicialmente, registre-se que não é objeto do presente processo a exclusão do contribuinte do Simples Nacional com efeitos a partir de 01/01/2012, a qual consta dos autos do processo nº 10880.736857/2017-11 e não foi impugnada pelo sujeito passivo, conforme consignado na decisão de primeira instância.

Após a ciência do ADE de exclusão, em 11/12/2017, o contribuinte não apresentou manifestação de inconformidade, tornando definitiva a exclusão do Simples Nacional. Assim, não há óbice à apreciação do auto de infração dela decorrente, objeto do presente feito.

Ressalte-se, ainda, que não houve impugnação ao arbitramento do lucro, o que caracteriza matéria não contestada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Da mesma forma, não foi questionada a insuficiência de recolhimento dos tributos incidentes sobre as receitas declaradas no PGDAS-D, as quais, em razão da exclusão do regime especial, passaram a ser tributadas pelo IRPJ e CSLL com base no lucro arbitrado, e pelo PIS e Cofins sob o regime cumulativo, devendo também ser considerada matéria não impugnada.

Depósitos Bancários

Trata-se de recurso voluntário contra auto de infração, visando à exclusão de lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), com fundamento na alegação de que os depósitos bancários considerados no auto de infração não configurariam renda tributável, por não se tratar de acréscimo patrimonial incorporado ao patrimônio da empresa. Para a recorrente, é necessário demonstrar o vínculo entre o depósito e o fato gerador da suposta omissão de receita. Argumenta que o depósito constitui um estoque, e não um fluxo, e, por não ser fluxo, não caracteriza renda.

Afirma ainda, que a Autoridade Tributária não deveria se apoiar exclusivamente na resposta da empresa Vision, intimada no processo, devendo buscar outros meios de investigação para apurar o fato jurídico ocorrido, conforme exige o artigo 142 do CTN.

E que despesas com câmbio não se sujeitam à incidência de IRPJ, pois correspondem a saída de recursos que não aumentaram seu patrimônio. Assim, valores depositados por terceiros para operações de câmbio também não devem ser tributados, por não representarem acréscimo patrimonial.

Analisando os autos, verifica-se que o lançamento recorrido foi efetuado com base na constatação de depósitos não justificados, presumindo-se, nos termos da legislação tributária, a existência de acréscimo patrimonial sujeito à tributação.

O artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 prevê que, na ausência de comprovação documental da origem dos depósitos ou créditos bancários, tais valores podem ser considerados receitas omitidas:

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

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

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

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

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

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

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

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

determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Trata-se de uma presunção legal de omissão de receitas, que se distingue da presunção simples por inverter o ônus da prova, cabendo ao contribuinte demonstrar que os créditos não se originaram de receitas tributáveis.

Sendo presunção legal, a autoridade fiscal não precisa comprovar o nexo entre os depósitos e a omissão de rendimento, nem buscar elementos adicionais para caracterizar o conceito de renda do art. 43, I e II, do CTN.

A Súmula nº 26 do CARF reforça este entendimento:

Súmula nº 26

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

Assim, o lançamento realizado, baseado na análise dos depósitos e na presunção de acréscimo patrimonial, encontra respaldo legal expresso, reforçando a validade do procedimento adotado pelo Fisco.

Importante salientar que o ônus da prova da inexistência do fato gerador não recai sobre a Autoridade Tributária, e a Recorrente também não trouxe elementos suficientes para afastar, de maneira incontestável, a presunção de acréscimo patrimonial decorrente das operações financeiras realizadas. A documentação apresentada não desconstituiu de forma cabal a materialidade tributável dos depósitos, tampouco afastou o nexo com a atividade econômica da empresa.

Também, a Súmula CARF nº 239 consagra entendimento no sentido de que incumbe ao contribuinte o ônus probatório qualificado nas discussões relativas à presunção legal de omissão de receitas. Tal orientação está em consonância com a interpretação restritiva do já mencionado artigo 42, que tem por finalidade afastar a utilização de justificativas meramente formais ou insuficientes como meio de elidir a presunção legal:

Súmula nº 239

Para elidir a presunção contida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, não é suficiente a identificação do depositante.

Assim, não se revela suficiente a apresentação de declarações genéricas ou a mera identificação documental dos valores questionados. Exige-se do contribuinte a comprovação efetiva e substancial da natureza jurídica e econômica dos depósitos e das disponibilidades financeiras objeto da exigência fiscal.

Contudo, considerando o ramo de atividade do contribuinte (agência de viagens), a autoridade optou por realizar circularização, conforme relatório, reconhecendo que muitos valores recebidos não pertencem integralmente à empresa, permanecendo apenas a comissão.

Também foram intimados os depositantes e as duas principais corretoras identificadas (Vision e Graco). Ficou constatado que o contribuinte atuava como correspondente cambial, e os depósitos recebidos eram destinados à compra de moeda estrangeira.

Com base nas informações obtidas, a fiscalização, excluiu dos depósitos os valores destinados às corretoras, mantendo apenas a tributação sobre os valores que efetivamente poderiam ser considerados receita da empresa. Igualmente foram excluídos os créditos provenientes de empréstimos, devidamente identificados, por não constituírem receita tributável. Além disso, as receitas já declaradas no PGDAS foram deduzidas das receitas omitidas, evitando dupla tributação. Por fim, o saldo apurado foi considerado receita omitida e tributado.

Dessa forma, não há elementos que justifiquem a exclusão do lançamento efetuado, devendo ser mantida a tributação de IRPJ nos termos do auto de infração.

Tributos Reflexos

Quando o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

A CSLL tem fundamento constitucional no artigo 195, inciso I, “c”, da Constituição Federal e é regulada pela Lei nº 7.689/88, cujo fato gerador decorre da apuração do resultado conforme o regime tributário adotado. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi calculado sobre o lucro arbitrado. O auto de infração indica os valores lançados, pormenorizando a metodologia de cálculo do imposto de renda e da contribuição devida e especificando os enquadramentos legais. No arbitramento, a base de cálculo é definida por presunção legal, independentemente da existência de lucro efetivo no período.

Assim, é afastada a alegação de inexistência de fato gerador pela ausência de lucro real, pois a incidência da CSLL decorre da obtenção de receitas e do exercício da atividade econômica. Destaca-se que o ônus da prova compete ao contribuinte, sendo insuficientes meras alegações desacompanhadas de documentação idônea. Por fim, quando há arbitramento, impede-se a discussão sobre a lucratividade efetiva, por se tratar de regime baseado em presunção legal válida e constitucional, inexistindo ilegalidade na exigência da CSLL.

Assim como na CSLL, a Constituição Federal autoriza a incidência do PIS e da COFINS sobre o faturamento ou a receita das pessoas jurídicas, conceito que foi ampliado e consolidado pela legislação infraconstitucional ao longo do tempo. Destaca-se que, especialmente após a Lei nº 12.973/2014, a receita bruta passou a abranger a totalidade das receitas vinculadas à atividade empresarial, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Os ingressos financeiros vinculados à atividade empresarial regularmente exercida pela pessoa jurídica integram o conceito de receita bruta quando representam valores que transitam sob sua disponibilidade jurídica, no contexto de sua atividade econômica.

Ressalte-se que, para fins de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, não é determinante a denominação atribuída aos valores recebidos. O que importa é a efetiva vinculação dos ingressos à atividade empresarial desenvolvida e a sua inserção no ciclo econômico da pessoa jurídica, circunstâncias que caracterizam receita tributável, nos termos da legislação vigente.

Dessa forma, inexistindo violação ao conceito legal de faturamento ou receita, e restando caracterizado o fato gerador das contribuições ao PIS e à COFINS, não há fundamento jurídico para acolher o pleito formulado.

Por fim, os lançamentos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) seguem a sorte do lançamento principal (IRPJ), pois dizem respeito a mesma matéria de fato e não há razão de ordem jurídica para decidir diversamente.

Desta sorte, por ter sido mantido o lançamento principal (IRPJ), há de se manter os seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

Qualificação e Agravamento da Multa

A legislação tributária prevê hipóteses objetivas para o agravamento e para a qualificação da penalidade, especialmente nos casos de omissão de receitas, resistência ou embaraço à fiscalização e não apresentação de livros fiscais, situações que, por sua própria natureza, comprometem a atividade fiscalizatória e autorizam a aplicação de penalidade mais gravosa.

Ressalta-se que a boa-fé alegada não restou comprovada nos autos, sobretudo diante da ausência de documentação idônea capaz de justificar os depósitos bancários identificados.

Quanto à suposta colaboração, verifica-se que ela não ocorreu, considerando as diversas intimações expedidas ao longo do procedimento fiscal, conforme detalhado a seguir:

a) Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF): solicitou-se, entre outros documentos, os extratos bancários. Em 04/04/2017, o contribuinte informou que providenciaria os documentos;

b) Termo de Intimação (TI) nº 2 (05/05/2017): requereu a apresentação dos documentos do TIPF, bem como cópia do boletim de ocorrência ou publicação referente ao extravio. Não houve resposta;

c) Termo de Intimação (TI) nº 5 (21/08/2017): solicitou comprovação da origem e motivação dos créditos bancários de 2012. Sem resposta;

d) Termo de Continuidade nº 6 (05/10/2017): comunicou a pendência da não apresentação do TI nº 5. Sem resposta;

e) Termo de intimação (TI) nº 7 (06/11/2017): requereu comprovação dos créditos bancários de 2013 a 2015. Sem resposta;

f) Termo de Intimação (TI) nº 8: reiterou a solicitação de comprovação dos créditos de 2012, alertando sobre o descumprimento do TI nº 5, além de solicitar manifestação sobre diversos débitos na conta. Sem resposta.

Diante da reiterada omissão do contribuinte em atender às intimações para apresentação de documentos ou esclarecimentos, o agravamento da multa, em tese, poderia ser devido, nos termos do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Limitando-se a motivar o seu ato, reitera-se que o agravamento aplicado teve como único fundamento a ausência de atendimento, pela recorrente, às intimações destinadas ao esclarecimento da origem dos depósitos bancários identificados nos autos, conforme item nº 84 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 45 a 77).

Assim também, quanto ao artigo 44, § 2º, da mesma lei, ficou demonstrado que o sujeito passivo incorreu nas hipóteses nele prevista, quando não atendeu nem apresentou qualquer justificativa para tal em relação ao Termo nº 01 e Termo nº 02 (livros faltantes 2014 e 2015 e extratos bancários) Termo nº 05 - Intimação Fiscal (justificativa sobre créditos em conta corrente), Termo 07 - Intimação Fiscal (itens do mesmo que já tiveram o prazo de atendimento expirado) e Termo nº 08 - Intimação Fiscal (itens do mesmo que já tiveram o prazo de atendimento expirado). A multa deverá ser, também, AGRAVADA.

Nessas circunstâncias, tendo em vista que o fundamento adotado se restringe exclusivamente ao fato acima descrito, é imperioso observar os ditames das Súmulas nº 96 e nº 133 do CARF, cujas disposições possuem caráter vinculante no âmbito deste Conselho:

Súmula CARF nº 96

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Súmula CARF nº 133

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Dessa forma, por expressa determinação do RICARF (Regimento Interno do CARF), impõe-se o reconhecimento da procedência das alegações da parte recorrente, uma vez que não é possível afastar a aplicação das súmulas acima transcritas. Assim, deve ser excluído o agravamento da multa de ofício em relação à parcela do crédito tributário apurada em decorrência de arbitramento e da presunção de omissão de receitas.

Entretanto se mostra improcedente a alegação de que a qualificação da multa não se justificaria, sob o argumento de que a não escrituração e o não pagamento de tributos não configurariam sonegação, ou de que não haveria provas de acréscimo patrimonial. Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal (TVF), a autoridade qualificou a multa por entender que houve sonegação e fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

No presente caso, entendemos que não cabe as súmulas CARF nº 14 e nº 25:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Constata-se que a interessada buscou impedir ou retardar o conhecimento da Receita Federal sobre o fato gerador da obrigação tributária, de forma sistemática e reiterada em 2012. Mantendo receitas à margem da escrituração e das declarações apresentadas, o contribuinte não elaborou intencionalmente sua contabilidade. Ao ser intimado a apresentar os livros contábeis, apresentou justificativas contraditórias: ora alegando que não foram elaborados, ora que foram extraviados em mudança. Mesmo intimado a apresentar boletim de ocorrência ou publicação sobre o extravio, conforme artigo 264, §1º do RIR/1999), não respondeu.

Ademais, ainda que para o lançamento de omissões com base em depósitos bancários fosse suficiente a falta de comprovação de origem, a fiscalização aprofundou a investigação e demonstrou que a receita declarada em 2012, de R\$ 133.096,51, era insuficiente para cobrir gastos representados por débitos bancários no montante de R\$ 838.922,84 (já excluídos repasses a corretoras de câmbio e considerando empréstimo bancário não tributável), corroborando a apuração da omissão.

Destaca-se que a prática de não escriturar operações e movimentações financeiras e de omitir receitas, aproximadamente cinco vezes superiores às declaradas, ocorreu em

praticamente todos os fatos geradores de 2012. Tal reiterada conduta evidencia intencionalidade (dolo) e não mero erro.

Portanto, resta cabal que a qualificação da multa é devida, uma vez que a conduta dolosa do contribuinte visou dificultar ou impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador, evitando o pagamento dos tributos devidos, subsumindo-se ao conceito de sonegação do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

No entanto, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, assim prevendo atualmente:

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;

Resta aplicável, no caso, a retroatividade benigna prevista na alínea c do inciso II do art. 106 do CTN:

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.

Dessa forma, o percentual da multa de ofício qualificada deve ser reduzido para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna.

Dispositivo

Por todo o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer a parte da alegação de inconstitucionalidade, afastar as preliminares arguidas e, no mérito, na parte conhecida, dar provimento parcial para afastar o agravamento da multa e reduzir

a multa qualificada para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Pezzuto Rufino