



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.724004/2016-24
ACÓRDÃO	1001-003.735 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRISAJO AGROPECUÁRIA INDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

IRPJ E CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO DE PIS/COFINS. DESISTÊNCIA DO CONTENCIOSO QUANTO AO IRPJ E CSLL. JULGAMENTO DO LANÇAMENTO REFLEXO. POSSIBILIDADE.

No caso em que o contribuinte apresenta desistência parcial do recurso para adesão a parcelamento somente dos débitos de IRPJ e CSLL, o lançamento reflexo, relativo ao PIS/COFINS, deve ser julgado normalmente, nos termos do disposto no art. 43, inciso IV, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO VERIFICADO.

Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve ser verificado concretamente, e não apenas em tese. A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte e, quando não verificado, atrai a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

LANÇAMENTO REFLEXO DE PIS/COFINS. ATIVIDADES COM SUSPENSÃO DE PAGAMENTO. ARGUMENTOS DE DEFESA CONTRADITÓRIOS. VEDAÇÃO DO *VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM*.

A análise quanto à inclusão, ou não, das atividades realizadas pelo contribuinte entre aquelas que fazem jus à suspensão do pagamento, encontra óbice na vedação do *venire contra factum proprium*, quando o

contribuinte traz uma situação em sede de impugnação e afirma o contrário nas razões do recurso voluntário.

A boa-fé processual é norma de conduta que impõe a todos os sujeitos que participam do diálogo processual um comportamento leal, ético e probó. Por ser uma norma de conduta, trata-se, em verdade, de uma boa-fé objetiva.

MULTA QUALIFICADA. 150%. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE. SÚMULA CARF Nº 14.

A Fiscalização Tributária tem o ônus de comprovar o intuito de fraude do contribuinte. Se assim não fez, aplica-se o enunciado da Súmula CARF n 14, no sentido de que 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.

JUROS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Súmula CARF nº 4 - Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 150% para 75%. Vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva e Gustavo de Oliveira Machado, que deram provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna. Apresentou declaração de voto a conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e José Anchieta de Sousa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 06-59.648 (fls. 266 a 289), que julgou improcedente a impugnação e manteve os créditos tributários constituídos por meio de quatro Autos de Infração: i) de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (fls. 161); ii) de Contribuição sobre o Lucro Líquido (fls. 190); iii) Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 177); iv) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 184).

Consta no Relatório Fiscal (fls. 202 a 209) que a empresa apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ com tributação pelo Lucro Real e apuração trimestral, no ano-calendário de 2011. Durante o procedimento de fiscalização da Sra. Derci Maia Espíndola, a fiscalização constatou diversos valores que foram repassados dela para a Frisajo e que tais valores não foram contabilizados pela empresa. De acordo com a Sra. Derci tais valores seriam empréstimos informais, contudo, a Fiscalização apontou que a Frisajo não teria indicado as datas de devolução dos supostos empréstimos e a Sra. Derci não chegou a comprovar qualquer devolução e não registrou o crédito perante a empresa em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, ano-calendário 2011.

Assim, elucida a Fiscalização que, *principalmente da ausência de contabilização dos valores por parte da empresa, somente se pode concluir que, ao menos em parte, as contas bancárias da Sra. Derci se prestaram para o recebimento de valores inerentes à atividade econômica da empresa, não lastreada por documentação hábil e idônea, e que esses foram depois repassados à Frisajo, pelo depósito na conta bancária da empresa, caracterizando a omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.*

Em face da omissão de receitas, foi aplicada a multa qualificada de 150%, conforme previsto no inciso § 10 do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, pela ocorrência de sonegação, conforme art. 71 da Lei nº 4.502/1964, tendo em vista que a própria contribuinte informou que os valores recebidos da pessoa física da Sra. Derci Maia Espíndola transitaram à margem da contabilidade, não sendo, portanto, oferecidos à tributação.

Em 27/12/2017, data anterior à prolação do Acórdão recorrido, a Delegacia da Receita Federal proferiu o Despacho de Encaminhamento (fls. 390) informando que o contribuinte apresentou pedido de desistência parcial do recurso, para adesão ao PERT, em relação aos débitos

de IRPJ e CSLL. Com relação aos débitos de PIS e COFINS, não houve desistência e permanecem em discussão nesse processo.

A Decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. ALEGAÇÕES DE CONTRARIEDADE DAS NORMAS APLICADAS À LEI MAGNA E SEUS PRINCÍPIOS.

Não cabe ao Estado-Auditor proferir declaração incidental de inconstitucionalidade ou, ainda que não o faça expressamente, afastar no todo ou em parte a incidência de norma legal sob alegação de contrariedade aos princípios e comandos constitucionais (inteligência da Súmula Vinculante nº 10 do STF e Súmula CARF nº 02), sendo expressamente vedado, por meio de normas internas do Fisco, à autoridade julgadora deixar de aplicar, por alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade, tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

IRPJ/CSLL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS.

Caracterizam-se como 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.

IRPJ/CSLL. DEPÓSITO BANCÁRIO. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

A essência da presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é a transferência do ônus da prova ao contribuinte. A comprovação do depósito bancário diz respeito à natureza, ao princípio, ao nascimento ou à causa da operação que deu origem ao depósito ou ao crédito, o que permite identificar se ele representa uma receita tributada. Não sendo apresentada essa prova, mantém-se o lançamento.

MULTA QUALIFICADA. EXISTÊNCIA DE FRAUDE. ART. 71 DA LEI 4.502/64.

A utilização de conta bancária em nome de pessoa interposta, para movimentar valores da autuada, ao largo de sua contabilidade e declarações ao Fisco, demonstra o intuito doloso de impedir o conhecimento da autoridade fazendária, quanto aos respectivos fatos geradores, circunstância que se amolda perfeitamente à previsão do art. 71 da Lei 4.502/64 e que atrai a incidência da

multa de 150% (prevista no inciso § 10 do artigo 44 da Lei nº9.430/1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/PASEP, COFINS e CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, dada à relação de causa e efeito, aplica-se ao demais tributos incidentes o mesmo entendimento.

ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO DE PAGAMENTO. PIS e COFINS. ANO-CALENDÁRIO 2012. INAPLICABILIDADE.

A redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS para operações com carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal somente se aplica a partir de 2013 e a suspensão de pagamento, a partir de 2009, abarca apenas as operações que comprovadamente se vinculem aos casos particulares e aos códigos da TIPI especificados na legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi intimado em 12/07/2017 (fls. 294) e apresentou recurso voluntário em 10/08/2017 (fls. 301 a 333) sustentando, em síntese: i) que realiza atividade que estava amparada pela suspensão do recolhimento de PIS/COFINS, desde o ano de 2009, nos termos do art. 2º, I e II, e § 1º, da IN RFB nº 977/2009; ii) ilegalidade da “presunção comum” como prova, já que todos os valores são relativos a mútuo; iii) incorreta eleição da base de cálculo; iv) que os contratos de mútuo podem ser comprovados por meio da escritura pública anexada ao recurso voluntário e prevalência da verdade material; v) descabimento da penalidade aplicada; vi) ilegalidade dos juros Selic.

No dia 16/11/2017, o recorrente apresentou petição requerendo a juntada do documento comprobatório da adesão ao PERT quanto aos débitos de IRPJ/CSLL e a escritura pública datada de 29/06/2017 (fls. 337 a 342).

No dia 27/11/2017, apresentou recurso contra o arrolamento de bens, a ata de reunião de sócios realizada em 10 de abril de 2017, o balanço patrimonial encerrado em 31/12/2016 e a alteração contratual datada de 30/08/2016, recibo de adesão ao PERT, tabela com valores consolidados de débito de 2011, escritura pública de 29/06/2017 (fls. 343 a 381).

No dia 05/12/2017, apresentou petição de desistência parcial (fls. 384 a 387).

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais**1) Dos valores relativos ao IRPJ e à CSLL**

Inicialmente, cumpre esclarecer que a recorrente apresentou desistência parcial do recurso, para adesão ao PERT, em relação aos débitos de IRPJ e CSLL. Com relação aos débitos de PIS e COFINS, não houve desistência e permanecem em discussão nesse processo, nos termos do Despacho de Encaminhamento (fls. 390) proferido pela Delegacia da Receita Federal.

Não há qualquer óbice à constituição do lançamento e continuidade do julgamento quanto aos PIS e à COFINS, por tratarem-se de lançamentos reflexos, nos termos do disposto no art. 43, inciso IV, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

2) Preliminar de Nulidade – Suspensão do Recolhimento de PIS/COFINS

A recorrente sustenta a nulidade do lançamento, uma vez que as suas atividades estavam sujeitas à suspensão do recolhimento de PIS/COFINS.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material ou real, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa, que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

Assim, importante ressaltar que o direito ao contraditório e à ampla defesa devem ser plenamente garantidos ao contribuinte desde a ciência do lançamento, sob pena de nulidade pois, nos termos dos arts. 59 do Decreto nº 70.235/72 e 12 do Decreto nº 7.574/11, serão nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Vale lembrar que a obrigação tributária decorre diretamente da lei (*ex lege*), e não da vontade do contribuinte ou da autoridade fazendária e, além disso, a Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo, ao processo administrativo, o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – art. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, da Lei nº 9.784/99. Assim, ao apreciar a prova, o julgador deve formar livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias, inclusive de ofício, quando entender pela necessidade para formação da sua livre convicção – arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72.

Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve ser verificado concretamente, e não apenas em tese. A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Entendo que não há qualquer vício no lançamento reflexo relativo ao PIS/COFINS, a controvérsia cinge-se, na realidade, em definir se a verba tributada estava abarcada, ou não, pela desoneração para confirmar a procedência, ou improcedência, do lançamento relativo ao PIS/COFINS. Apesar da recorrente tratar como preliminar, a análise confunde-se com o próprio mérito. Vejamos.

3) Das Atividades com Suspensão de Pagamento

A recorrente sustenta que, desde o ano de 2009, sua atividade estava amparada pela suspensão do recolhimento do PIS e da COFINS, de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009, conforme preceituado no artigo 2º, incisos I e II, e § 1º. Assim, refutou a conclusão da DRJ de que a incidência da alíquota zero somente teria sido introduzida no ano de 2013, por meio do MP nº 609, e que não seria aplicada ao ano-calendário 2012, período objeto do lançamento.

A IN RFB 977/2009 dispõe sobre a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a venda de produtos pecuários e sobre o crédito presumido decorrente da aquisição desses produtos, na forma dos arts. 32 a 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, e assim menciona:

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); e

II - produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0506.90.00, 0510.00.10, 1502.00.1, 4101.20.10, 4104.11.24 e 4104.41.30, da NCM.

II - produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1, da NCM. [\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011\)](#)

§ 1º Para aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, também, à receita bruta da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 17.

Por sua vez, a Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009 assim preceitua:

Art. 32. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I – animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM; [\(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010\)](#)

II – produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. [\(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010\)](#)

II - produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que revenda tais produtos ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. [\(Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011\)](#). [\(Revogado pela Medida Provisória nº 609, de 2013\)](#) [\(Revogado dada pela Lei nº 12.839, de 2013\)](#)

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo; [\(Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011\)](#).

II - aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

De acordo com a recorrente, apenas no ano de 2013 que a não incidência do PIS e da COFINS veio regulamentada pelo art. 1º, inciso XIX, "a", da Lei nº 12.839/2013. Assim, defende que "a pretensa 'omissão de receita' não pode sofrer tributação pelas Contribuições ao PIS e à COFINS como sendo "reflexa" da autuação de IRPJ e CSLL.

A decisão recorrida menciona que a redução de alíquota não seria aplicável, outrossim, uma vez que a própria recorrente teria informado que as quantias que vieram da conta sra. Para a recorrente não tinham vínculo com as atividades da empresa e eram, na verdade, valores relativos ao mútuo realizado entre as partes.

A recorrente, então, informa nas razões do recurso voluntário, protocolado em 12/07/2017, que estava anexando a escritura pública comprobatória do mútuo. No entanto, apenas em 16/11/2017, a recorrente apresentou petição requerendo a juntada do documento comprobatório da adesão ao PERT quanto aos débitos de IRPJ/CSLL e uma escritura pública datada de 29/06/2017 (fls. 337 a 342). No dia 27/11/2017, apresentou recurso contra o arrolamento de bens, a ata de reunião de sócios realizada em 10 de abril de 2017, o balanço patrimonial encerrado em 31/12/2016 e a alteração contratual datada de 30/08/2016, recibo de adesão ao PERT, tabela com valores consolidados de débito de 2011, escritura pública de 29/06/2017 (fls. 343 a 381). Por fim, no dia 05/12/2017, apresentou petição de desistência parcial (fls. 384 a 387).

No tocante à possibilidade de juntada e análise da prova apresentada em sede de recurso voluntário, o Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, informa que a prova documental deve ser apresentada junto à impugnação, precluindo o direito do contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se: a) demonstrar a impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) referir-se a fato ou a direito superveniente; c) destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos – art. 16, § 4º. Não obstante, ao lado desse preceito legal, encontramos, entre os princípios que regem o processo administrativo fiscal o da verdade material, que decorre do princípio da legalidade e impõe a apuração da devida ocorrência do fato gerador, podendo o julgador, inclusive de ofício, realizar diligências para verificar os fatos ocorridos.

Assim, ao apreciar a prova, o julgador formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias, inclusive de ofício, quando concluir que são necessárias para a formação da sua livre convicção – arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse sentido, *o artigo 16 do Decreto-Lei 70.235/72 deve ser interpretado com ressalvas, considerando a primazia da verdade real no processo administrativo. Se a autoridade tem o poder/dever de buscar a verdade no caso concreto, agindo de ofício (fundamentado no mesmo dispositivo legal - art. 18 - e subsidiariamente na Lei 9.784/99 e no CTN) não se pode afastar a prerrogativa do contribuinte de apresentar a verdade após a Impugnação em primeira instância, caso as autoridades não a encontrem sozinhas. Toda a legislação administrativa,*

incluindo o RICARF, aponta para a observância do Princípio do Formalismo Moderado, da Verdade Material e o estrito respeito às questões de Ordem Pública, observado o caso concreto. Diante disso, o instituto da preclusão no processo administrativo não é absoluto” (Acórdão nº 9101-003.953, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 20/02/2019).

Em complemento, *tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Acórdão nº 1003-003.475, Relatora Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, 3ª Turma Extraordinária da 1ª Seção, publicado em 21/03/2023).*

Assim, verifica-se que o entendimento quanto à possibilidade de apreciação da prova juntada com o recurso voluntário é pacífico no CARF. Confira-se:

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, evidencia-se que não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação. (Acórdão nº 9101-004.688, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 03/03/2020).

Apesar de ser esse o entendimento que rotineiramente defendo, no presente caso não há que se falar em análise da prova juntada no recurso voluntário, em razão do *venire contra factum proprium*, ou seja, da proibição do comportamento contraditório, que guarda relação com a boa-fé objetiva e a segurança jurídica.

Como é de amplo conhecimento, entre os princípios que pautam o sistema jurídico vigente, encontra-se o da boa-fé processual, que exige lealdade de todos os sujeitos que participam do processo. A boa-fé processual é norma de conduta que impõe a todos os sujeitos que participam do diálogo processual um comportamento leal, ético e probó. Por ser uma norma de conduta, trata-se, em verdade, de uma boa-fé objetiva.

Veja-se o que dispõem os arts. 5º, 6º e 276 do CPC:

Art. 5º Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé.

Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

Art. 276. Quando a lei prescrever determinada forma sob pena de nulidade, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa.

Ademais, dentro do sistema processual também vigora a proibição do abuso de direito, determinando que o sujeito que abusa do seu direito no processo viola o princípio da boa-fé processual. De tal forma, em face da vedação do *venire contra factum proprium*, as partes não podem adotar comportamento contraditório e se valerem da própria torpeza. De forma frequente, o Superior Tribunal de Justiça tem rechaçado a adoção de comportamento contraditório das partes e repreendido tais comportamentos¹. Além disso, cumpre ressaltar que a OCDE² vem, reiteradamente, demonstrando preocupação com os índices de alta litigiosidade em matéria tributária no Brasil; preocupações essas que merecem ser internalizadas por todos os sujeitos, sem exceção, que participam do processo tributário

Nesse sentido, *Um dos princípios fundamentais do direito privado é o da boa-fé objetiva, cuja função é estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações obrigacionais. No entanto, a boa-fé não se esgota nesse campo do direito, ecoando por todo o ordenamento jurídico. Não pode a contribuinte alegar nulidade a qual deu causa, sob pena de se ferir a boa-fé objetiva que deve nortear qualquer processo, seja ele administrativo ou judicial* (Acórdão nº 1401-004.841, Relatora Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, sessão de 15 de outubro de 2020).

Ainda:

ORDEM DE COMPENSAÇÃO DOS DÉBITOS. INDICAÇÃO DO DECLARANTE.

Os débitos do sujeito passivo serão compensados na ordem por ele indicada na Declaração de Compensação (DCOMP). Verificada a concordância, expressa ou tácita, com os débitos a serem compensados de ofício, fica afastada a precedência da compensação dos débitos informados em DCOMP, ainda que esta tenha sido apresentada antes da notificação relativa à compensação ex officio.

PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. SEGURANÇA JURÍDICA. DEVER DE COERÊNCIA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA.

Não pode o contribuinte em um momento anuir com a compensação de ofício proposta pelo Fisco e em um segundo momento com ela discordar para buscar utilizar o crédito com outro débito. Tal postura contraditória do contribuinte é consentânea com a concepção materializada na expressão *nemo potest venire*

¹ A título de exemplo, veja-se o seguinte julgado:

(...) Apesar de reconhecer a jurisdição concorrente com fundamento no art. 88, I, do CPC/1973 e no próprio contrato (cláusula 14.2), o TJRJ afastou a jurisdição do Poder Judiciário brasileiro, tendo em vista que contratantes e contratadas ajuizaram demandas no foro inglês e, somente depois de sentenciados os respectivos processos, a empresa cessionária dos supostos direitos das partes sucumbentes propôs ação declaratória no Brasil com o propósito de rediscutir questões decididas pela Justiça alienígena. Em tais circunstâncias, diante dos princípios da boa-fé objetiva e da segurança jurídica, os quais também devem ser respeitados no plano internacional, mantém-se a extinção da presente declaratória por faltar jurisdição à magistratura brasileira. Diante da impossibilidade legal de a parte se beneficiar da própria torpeza, descabe à recorrente alegar a existência de fraude vinculada à cláusula de eleição de foro e de aplicação da legislação inglesa ao contrato assinado em território inglês. Sendo vedado às cedentes ajuizar a presente ação no Brasil, também não poderia fazê-lo a cessionária, que possui os mesmos direitos daquelas, não mais. (...) (REsp n. 1.090.720/RJ, relator Ministro Antonio Carlos Ferreira, Quarta Turma, julgado em 14/6/2016, DJe de 23/8/2016.)

² Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

contra factum proprium, entendida como corolário da segurança jurídica, da proteção da confiança e da previsibilidade, predicado pelo Supremo Tribunal Federal como a vedação a comportamentos contraditórios. (...)

(Acórdão 1401-004.667, Relator Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, sessão de 13 de agosto de 2020)

Consta no Relatório Fiscal que a empresa apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ com tributação pelo Lucro Real e apuração trimestral, no ano-calendário de 2011. Durante o procedimento de fiscalização da Sra. Derci Maia Espíndola, a fiscalização constatou diversos valores que foram repassados dela para a Frisajo e que tais valores não foram contabilizados pela empresa. De acordo com a Sra. Derci tais valores seriam empréstimos informais, contudo, a Fiscalização apontou que a Frisajo não teria indicado as datas de devolução dos supostos empréstimos e a Sra. Derci não chegou a comprovar qualquer devolução e não registrou o crédito perante a empresa em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, ano-calendário 2011.

Assim, elucidou a Fiscalização que, *principalmente da ausência de contabilização dos valores por parte da empresa, somente se pode concluir que, ao menos em parte, as contas bancárias da Sra. Derci se prestaram para o recebimento de valores inerentes à atividade econômica da empresa, não lastreada por documentação hábil e idônea, e que esses foram depois repassados à Frisajo, pelo depósito na conta bancária da empresa, caracterizando a omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.*

Nesse ponto, assim menciona o Relatório Fiscal:

Diante das constatações relatadas no item 1, acima, principalmente da ausência de contabilização dos valores por parte da empresa, somente se pode concluir que, ao menos em parte, as contas bancárias da Sra. Derci se prestaram para o recebimento de valores inerentes à atividade econômica da empresa, não lastreada por documentação hábil e idônea, e que esses foram depois repassados à Frisajo, pelo depósito na conta bancária da empresa.

Tecnicamente temos aqui, quando não explicada(s) a(s) origem(ns) dos recursos depositados em nome da empresa, mediante a apresentação de documentação pertinente, o caso de omissão de receitas, conforme o teor do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 e parágrafos:

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.

(...)

A falta de registro contábil desses valores, em dissonância com o que preceitua o artigo 251 do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda - é a prova concreta de que a empresa recebeu recursos paralelos, e, não sendo estes contabilizados, logicamente não foram oferecidos à tributação.

Tal procedimento enquadra-se no conceito de sonegação, conforme dispõe o artigo 71 da Lei nº 4.502/1964:

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

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

Os valores recebidos pela empresa Frisajo em sua conta corrente nº 11-6, agência 1609-8, no Banco Bradesco S/A, constam das autorizações e cheques de fls. 139 a 174, e são objeto de lançamento de ofício como omissão de receitas, conforme demonstrativos abaixo.

O entendimento está em consonância com a jurisprudência do CARF. Confira-se:

(...) DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. CABIMENTO.

Caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de 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. A presunção legal de omissão de receita inverte o ônus da prova, incumbindo ao autuado elidir de forma cabal a acusação fiscal. Não o fazendo, presume-se a omissão conforme determina a legislação. (...)

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

(Acórdão 1301-007.582, Relator Conselheiro Jose Eduardo Dornelas Souza, publicado em 29/10/2024)

Nesse mesmo sentido é a redação da Súmula CARF nº 95:

Súmula CARF nº 95:

A presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por administradores, sócios de sociedades de pessoas, ou pelo administrador da companhia, somente é elidida com a demonstração

cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 105-17.082, de 25/06/2008; Acórdão nº 103-23.541, de 14/08/2008; Acórdão nº 1103-00.179, de 08/04/2009; Acórdão nº 1803-00.728, de 15/12/2010; Acórdão nº 1401-00.407, de 25/01/2011; Acórdão nº 1801-00.560, de 24/05/2011

Na impugnação, a recorrente assim informa quanto aos mútuos:

b) DA ILEGALIDADE DA “PRESUNÇÃO COMUM” COMO PROVA

21. Conforme veremos de forma mais detalhada quando discorrermos acerca do mérito da presente questão, temos que, no decorrer de todo o procedimento fiscal a Impugnante demonstrou a saciedade que o numerário aportado em sua conta corrente, objeto de questionamento por parte do Fisco tem origem e referem-se a empréstimos pactuados em caráter informal com a Senhora Derci Maia Espíndola, à época, esposa de um dos Sócios da Empresa, Senhor Laércio José Espíndola.

22. A Impugnante sempre frisou que os valores questionados pelo Fisco, inerentes aos citados empréstimos informais e recíprocos pactuados entre as partes supra indicadas, eram contraídos, de uma parte, para suprir os custos da atividade rural exercida pela Contribuinte Derci Maia Espíndola e, de outro norte, para honrar mútuos passados contraídos pela Impugnante junto a esta.

(...)

26. Ou seja, se não pôde determinar a origem dos valores creditados à Sr.^a Derci Maia Espíndola, como pode afirmar que as contas bancárias da mesma teriam servido para o recebimento de valores atinentes a atividade econômica da Impugnante? (grifo nosso)

Ora, se os valores não tinham sido contabilizados e a própria recorrente afirmou, durante a Fiscalização e nas razões da impugnação, que os valores eram relativos a empréstimos informais e recíprocos para suprir os custos da atividade rural da Sra. Derci e para honrar mútuos passados contraídos pela recorrente, não pode agora tentar subverter a lógica processual na tentativa de reconhecer que a sua falar anterior não era verdadeira.

Não obstante, no próprio recurso voluntário, a recorrente afirma que há incorreção no valor da base de cálculo porque os valores mencionados pela Fiscalização, para compor o valor de R\$ 222.328,88 foram comprovados por meio de Notas Fiscais relativas à atividade empresarial.

Configura o claro comportamento contraditório ao buscar, no recurso voluntário, colacionar provas para sustentar que os valores repassados da Sra. Derci para a recorrente eram referentes a um suposto contrato de mútuo comprovado por meio de uma escritura pública.

4) Da Penalidade Aplicada

A recorrente sustenta o não cabimento da multa qualificada de 150% aplicada, uma vez que a autuação não comprovou qualquer intuito de fraude e também não houve qualquer ato doloso. Assim, menciona que, no caso, “a presunção de omissão de receitas de vendas e serviços respaldou-se unicamente na alegada ausência de contabilização de supostas receitas”.

No Relatório Fiscal, consta que (fl. 208):

Com relação à omissão de receitas, foi aplicada a multa agravada de 150%, conforme previsto no inciso § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, pela ocorrência de **sonegação**, conforme art. 71 da Lei nº 4.502/1964, tendo em vista que a própria contribuinte informou que os valores recebidos da pessoa física da Sra. Derci Maia Espíndola **transitaram à margem da contabilidade, não sendo, portanto, oferecidos à tributação.**

Da análise dos fundamentos de aplicação da multa de 150%, entendo que assiste parcial razão à recorrente, pelo não cabimento da multa, já que não houve a devida caracterização de uma conduta de sonegação, dolo ou fraude.

Nos termos da 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”. Inexiste nos autos informações relacionadas a qualquer intuito de fraude do sujeito passivo, ônus esse que recairia sobre a Fiscalização, razão pela qual a exação deve ser afastada.

Nesse mesmo sentido:

(...) DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. CABIMENTO.

Caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de 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. A presunção legal de omissão de receita inverte o ônus da prova, incumbindo ao autuado elidir de forma cabal a acusação fiscal. Não o fazendo, presume-se a omissão conforme determina a legislação. (...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. NÃO COMPROVADO

A conduta apontada pela fiscalização não foi devidamente comprovada, tanto em relação ao lançamento de omissão de receita baseada em depósitos bancários não justificados, devendo, assim, ser reduzida a multa aplicada para o patamar de 75%. TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

(Acórdão 1301-007.582, Relator Conselheiro Jose Eduardo Dornelas Souza, publicado em 29/10/2024)

(...) MULTA QUALIFICADA. INFORMAÇÕES SOBRE RECEITA BRUTA INFORMADA EM DIPJ. NÃO CABIMENTO.

Não se justifica a qualificação da multa quando não se verifica ação intencional destinada a impedir ou retardar o conhecimento do fato sobre o qual incide o tributo. Não é possível falar em ação destinada a impedir o conhecimento do fato gerador quando a informação consta na DIPJ.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. HIPÓTESE QUE ISOLADAMENTE CONSIDERADA NÃO JUSTIFICA A SANÇÃO QUALIFICADA.

A ausência de diligência necessária do sujeito passivo ao não proceder a contabilização da movimentação financeira que representa parte não relevante do período de apuração, quando comparada com a receita bruta informada em DIPJ, não é fato determinante para caracterizar o dolo e a subsunção à hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, em especial quando esse fato foi motivo para o arbitramento do lucro. (...)

(Acórdão nº 1301-006.829, Relator Conselheiro Iágaro Jung Martins, publicado em 02/04/2024)

Esse entendimento também encontra suporte na Súmula CARF nº 96:

Súmula CARF nº 96:

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.

De tal modo, a qualificação não será aplicada se não restar individualizada a conduta de sonegação, conluio ou fraude, devendo esta conduta ser comprovada, e não presumida, e ser uma conduta diversa daquela que ensejou o lançamento de ofício.

Por fim, quanto a incidência da Taxa Selic, sem razão a recorrente.

Conforme mencionou a decisão recorrida, considerando às alegações de ofensa à Lei Magna, cabe registrar que o afastamento da aplicação de disposições da legislação tributária com fulcro nessa argumentação implicaria, ainda que de forma não expressa, declaração incidental de inconstitucionalidade, algo que não é possível no contencioso administrativo (inteligência da Súmula Vinculante nº 10 do STF e da Súmula CARF nº 02).

A cobrança dos juros moratórios equivalentes à taxa referencial do SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia) está vinculada à previsão legal, nos termos dos arts. 161, § 1º, do CTN1 e 13 da Lei nº 9.065/952, não podendo ser excluída do lançamento.

Ademais, “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária”, conforme Enunciado nº 2 da Súmula do CARF. Portanto, sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do SELIC por expressa disposição legal.

A matéria encontra-se pacificada no CARF:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Com essas considerações, o recurso voluntário deve ser provido tão-somente para que seja excluída a multa de 150% aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de 150% para o percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Carmen Ferreira Saraiva**

Peço vênia para divergir da Ilustre Conselheira Relatora tão somente em relação à multa de ofício proporcional qualificada.

A presente declaração de voto é apresentada com indicação das razões de decidir, nos termos do art. 114 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, do art. 15 da Portaria CARF nº 1.240, de 02 de agosto de 2024.

Multa de Ofício Proporcional Qualificada

A Recorrente discorda da aplicação da 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 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.

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139 do Código Tributário Nacional).

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária. Diferentemente é o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do condenado que se aplica ao autor de crime a partir da comprovação do fato típico e antijurídico e da autoria (inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal).

Está registrado no Relatório Fiscal, e-fls. 202-209, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

2. INFRAÇÃO OMISSÃO DE RECEITAS

Diante das constatações relatadas no item 1, acima, principalmente da ausência de contabilização dos valores por parte da empresa, somente se pode concluir que, ao menos em parte, as contas bancárias da Sra. Derci se prestaram para o recebimento de valores inerentes à atividade econômica da empresa, não lastreada por documentação hábil e idônea, e que esses foram depois repassados à Frisajo, pelo depósito na conta bancária da empresa.

Tecnicamente temos aqui, quando não explicada(s) a(s) origem(ns) dos recursos depositados em nome da empresa mediante a apresentação de documentação pertinente, o caso de omissão de receitas, conforme o teor do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 e parágrafos:

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. (...)

A falta de registro contábil desses valores, em dissonância com o que preceitua o artigo 251 do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda - é a prova concreta de que a empresa recebeu recursos paralelos, e, não sendo estes contabilizados, logicamente não foram oferecidos à tributação.

Tal procedimento enquadra-se no conceito de sonegação, conforme dispõe o artigo 71 da Lei nº 4.502/1964:

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

1 - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; Os valores recebidos pela empresa Frisajo em sua conta corrente [...] constam das autorizações e cheques de fls. 137 a 159, e serão objeto de lançamento de ofício como omissão de receitas [...].

5. PENALIDADES APLICÁVEIS

Com relação à omissão de receitas, foi aplicada a multa agravada de 150%, conforme previsto no inciso § 10 do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, pela ocorrência de sonegação, conforme art. 71 da Lei nº 4.502/1964, tendo em vista que a própria contribuinte informou que os valores recebidos da pessoa física da Sra. Derci Maia Espíndola transitaram à margem da contabilidade, não sendo, portanto, oferecidos à tributação.

"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; (...);

II - (...)

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

A autoridade lançadora reuniu evidências consistentes e convergentes acerca da efetivação de omissão de receita caracterizada pelo recebimento de valores em conta bancária sem a respectiva contabilização por meio de pessoa física interposta com inconteste intenção dolosa, o que enseja a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

Da obrigação tributária decorre o dever de colaboração do sujeito passivo de prestar as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades (art. 197 do Código Tributário Nacional - CTN).

O sujeito passivo tem obrigação de exhibir e conservar "os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados", ficando submetido à averiguação de livros e documentos da sua escrituração em decorrência de seu dever de colaboração até que se opere a decadência ou que ocorra a prescrição (art. 195 do Código Tributário Nacional - CTN).

Permanece, assim, inalterada a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada, ainda que tenha havido a prestação todos os esclarecimentos no curso da fiscalização.

Consta no Acórdão da 1ª Turma DRJ/CTA/PR nº 06-59.648, de 03.07.2017, e-fls. 266-289, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de

juízo (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

25. Nesse cenário, tendo em vista a mudança inexplicada de versões de fato, entre o momento da fiscalização e o oferecimento da impugnação, além de não ter sido comprovada a origem e as causas para os valores creditados na conta bancária da autuada, resta patente que a empresa FRISAJÓ movimentava valores, ao largo de sua contabilidade e declarações, por meio da conta de Derci Maia Espíndola, ou seja, é patente o uso de tal pessoa física como pessoa interposta. [...]

Existência de fraude e incidência do art. 71 da Lei 4.502/64 e multa de 150% 36. O evidente emprego da conta bancária da Sra. Derci Maia Espíndola para movimentar valores da autuada, ao largo de sua contabilidade e declarações ao Fisco, demonstra o intuito doloso de impedir o conhecimento da autoridade fazendária quanto aos respectivos fatos geradores, circunstância que se amolda perfeitamente a previsão do art. 71 da Lei 4.502/64 e que atrai a incidência da multa de 150% (prevista no inciso § 10 do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007).

Assim sendo, o Acórdão da 1ª Turma DRJ/CTA/PR nº 06-59.648, de 03.07.2017, e-fls. 266-289, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Tem-se que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida” (art. 112 do Código Tributário Nacional).

Ocorre que não remanescem incertezas a respeito do fato de que a Recorrente adotou a conduta ilícita dolosa de efetivação de omissão de receita caracterizada pelo recebimento de valores em conta bancária sem a respectiva contabilização por meio de pessoa física interposta incorrendo na infração tributária o que enseja a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

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 alteração 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.

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva