



PROCESSO	11060.723282/2016-02
ACÓRDÃO	1004-000.329 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ZELI LEMOS DE SOUZA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. REJEIÇÃO.

O lançamento tributário atende ao requisito de motivação quando indica com clareza os fatos apurados e os fundamentos jurídicos que justificam a constituição do crédito tributário. A Administração não está obrigada a emitir parecer específico sobre cada documento apresentado pelo contribuinte, desde que demonstre os critérios utilizados no procedimento fiscal.

NULIDADE. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS BANCÁRIOS. REJEIÇÃO.

O Relatório Fiscal que descreve minuciosamente os procedimentos adotados, identifica as contas bancárias analisadas, especifica os critérios de expurgo e relaciona os créditos questionados mediante intimação formal atende à exigência de individualização. A não comprovação da origem dos valores após diversas oportunidades legítima o lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/1996.

Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta bancária da pessoa jurídica quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos. A mera escrituração dos valores no Livro Caixa não elide a presunção legal, sendo indispensável a apresentação de documentos externos que evidenciem a natureza e origem específica de cada operação.

DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não há duplicidade de tributação quando a fiscalização exclui do levantamento de omissão de receitas os valores cujo histórico contábil continha menções a notas fiscais emitidas, tributando apenas os créditos bancários sem origem comprovada. Incumbe ao contribuinte demonstrar objetivamente qual receita declarada foi indevidamente incluída na base de cálculo da receita omitida.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL. SIMPLES OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE.

Omissão de receita baseada em presunção legal, sem qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador, não pode ensejar a qualificação da penalidade. A relevância dos valores omitidos e a falta de escrituração regular das atividades não afasta a dúvida quanto aos valores presumidamente omitidos corresponderem a receitas da atividade sabidamente tributáveis. Aplicação das Súmulas CARF nº 14 e nº 25.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

TRIBUTAÇÃO. REGRA GERAL. RECEITA DECLARADA E RECEITA OMITIDA. ÔNUS DA PROVA.

O contribuinte que alega aplicabilidade de regime tributário diferenciado deve comprovar positivamente que as receitas questionadas se enquadram nas hipóteses legais que ensejam esse tratamento. A apresentação de contratos de prestação de serviços desacompanhada de vinculação específica com os créditos bancários não comprovados não é suficiente para demonstrar a origem das receitas omitidas por presunção legal.

TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Quando as notas fiscais efetivamente emitidas pelo contribuinte referem-se a transporte municipal de cargas e não há demonstração de nexo causal entre contratos de transporte internacional e os créditos bancários questionados, aplica-se a regra geral de tributação das contribuições.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL. COFINS. PIS.

Aplica-se ao(s) lançamento(s) reflexo(s) o decidido no principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e negar provimento ao Recurso Voluntário em relação às infrações de omissão de receitas; e (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício da infração “Omissão de Receitas Por Presunção Legal - Créditos Bancários De Origem Não Comprovada” para 75%, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por dar provimento parcial na matéria para reduzir a multa de ofício para 100%. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recursos Voluntários interpostos em face do acórdão de fls. 2785/2804, que, por unanimidade de votos, julgou improcedentes as impugnações de fls. 1727/1731 (IRPJ), 1735/1740 (CSLL), 1744/1748 (COFINS) e 1752/1765 (PIS).

2. Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

AUTOS DE INFRAÇÃO - FLS. 1531/1663.

Contra o contribuinte, pessoa jurídica já qualificada nos autos, foi lavrado o auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no qual foram destacados os aspectos principais do lançamento e ainda caracterizada a responsabilidade tributária da pessoa física especificada em relação ao crédito tributário constituído, conforme demonstram os seguintes excertos:

Auto de Infração IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA

Unidade	DRF - SANTA MARIA	Número do Procedimento Fiscal	1010300.2016.00138
Local de Lavratura	DRF de Santa Maria/RS - Rua Riachuelo, 80	Data	02/01/2017
		Hora	11:17

SUJEITO PASSIVO

Nome Empresarial	ZELI LEMOS DE SOUZA - ME	CNPJ	05.881.125/0001-91
Logradouro	AVENIDA SENADOR SILVEIRA MARTINS	Número	1480
Bairro	IPIRANGA	Cidade/UF	URUGUAIANA/RS
		Complemento	Telefone (55) 21029623
			CNP 97507489

DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS

Nome	ZELI LEMOS DE SOUZA	CPF	493.282.630-34
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	R DUQUE DE CAXIAS	Número	1564
Bairro	CENTRO	Cidade/UF	URUGUAIANA/RS
		Complemento	CASA
			Telefone 97501-584

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

IMPOSTO	Ord. Receita Carr	2917	Valor 169.809,42
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2017)			Valor 71.309,86
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor 218.076,20
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor 459.195,48
Valor por Extensão QUATROCENTOS E CINQUENTA E NOVE MIL, CENTO E NOVENTA E CINCO REAIS E QUARENTA E OITO CENTAVOS			

[...]



DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

PROCESSO 11060-723282/2016-02

SUJEITO PASSIVO

CNPJ	05.881.125/0001-91
Nome Empresarial	ZELI LEMOS DE SOUZA - ME

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Descrição dos Fatos consta de Relatório de Fiscalização anexo, o qual faz parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2012	544.349,64	150,00

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 42 da Lei nº 9.430/96 c/c arts. 518 e 528 do RIR/99

**RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA
INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA DECLARADA NAS DASN - EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL**

Descrição dos Fatos consta de Relatório de Fiscalização anexo, o qual faz parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2012	63.000,00	75,00

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 518 e 519 do RIR/99

Em decorrência do procedimento fiscal, foram ainda lavrados os autos de infração pertinentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cujo crédito tributário foi assim consolidado:

**Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cod. Receita Carr	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	120.178,28
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2017)		49.865,87
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		158.530,97
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		328.575,12
Valor por Estorno		
TREZENTOS E VINTE E OITO MIL, QUINHENTOS E SETENTA E CINCO REAIS E DOZE CENTAVOS		

**Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cod. Receita Carr	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2960	329.810,02
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2017)		139.349,51
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		434.353,51
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		903.513,04
Valor por Estorno		
NOVECENTOS E TRÊS MIL, QUINHENTOS E TREZE REAIS E QUATRO CENTAVOS		

**Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cod. Receita Carr	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2986	70.485,15
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2017)		29.794,16
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		92.660,94
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		192.940,25
Valor por Estorno		
CENTO E NOVENTA E DOIS MIL, NOVECENTOS E QUARENTA REAIS E VINTE E CINCO CENTAVOS		

RELATÓRIO DO PROCEDIMENTO FISCAL E ANEXOS – FLS. 1664/1711.**1 – INTRODUÇÃO.**

A autoridade fiscal percorreu sobre os procedimentos iniciais de fiscalização, destacando aspectos pertinentes aos registros cadastrais do sujeito passivo Zeli Lemos de Souza - ME, CNPJ 05.881.125/0001-91.

Consoante a declaração Programa Gerador de Documentos de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS), referentes aos anos-calendário 2012 a 2014 (fls.

004 a 066), a forma de tributação foi Simples Nacional, sendo Zeli Lemos de Souza, CPF nº 493.282.63034, representante legal da Pessoa Jurídica e empresária individual. Além disso, foi destacado que nos anos de 2012 a 2014 a empresa apurou Receita Bruta Anual, respectivamente, de R\$ 1.018.250,00, R\$ 966.515,19 e R\$ 698.743,10, totalizando R\$2.683.508,29 no período considerado, conforme Anexo 1.

2. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

2.1 - Omissão de Receita com base em créditos bancários.

O artigo 42, caput da Lei nº 9.430/96 dispõe que se caracterizam omissões de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

2.2 – Exclusão do Simples Nacional.

Foi feita referência à legislação relativa ao Simples Nacional, tendo sido enfatizado que, conforme art. 30, inciso IV da Lei Complementar 123/2006, as microempresas ou empresas de pequeno porte são obrigadas a comunicar a exclusão do Simples Nacional quando ultrapassado, no ano-calendário, o limite de receita bruto previsto no inciso II do caput do art. 3º.

Já o art. 31, inciso V e alínea “a”, da mesma Lei Complementar, determina que a exclusão das microempresas ou das empresas de pequeno porte do Simples Nacional produzirá efeitos, na hipótese do inciso IV do art. 30, a partir do mês subsequente à ultrapassagem em mais de 20% do limite da receita bruta prevista no inciso II do art. 3º desta Lei Complementar.

Assim, caso a empresa se enquadre em qualquer das condições acima, será excluída de ofício.

3. PROCEDIMENTOS ADOTADOS.

Da análise dos documentos apresentados pela fiscalizada, foi verificado por amostragem que os créditos constantes dos extratos bancários apresentados estavam devidamente escriturados no Livro Caixa.

Feitos os expurgos especificados, foi elaborado o anexo denominado “Relação de lançamentos contábeis a crédito no Livro Caixa da empresa Zeli Lemos de Souza ME dos anos de 2012 a 2014, com histórico sem as menções “NF” ou “NFe”. Tendo por base este anexo, foi solicitada à fiscalizada que comprovasse a origem dos créditos bancários relacionados.

A fiscalização discorreu sobre as respostas e documentos apresentados pela contribuinte durante a ação fiscal, passando à análise pertinente nos tópicos seguintes.

4. EXCLUSÃO NO SIMPLES NACIONAL.

No processo 11060.723290/2016-41, consta a representação para exclusão do Simples Nacional, seus anexos, documentos que o instruem, o Termo de Exclusão do Simples Nacional e a ciência do mesmo à fiscalizada.

5. INFRAÇÕES APURADAS.

5.1. Omissão de Receitas por Presunção Legal – Créditos Bancários de Origem não Comprovada.

A fiscalização fez referência ao conteúdo dos Anexos 1 a 7, tendo enfatizado que no Anexo 3 foram identificadas omissões de receitas nas DASN por presunção legal (créditos de origem não comprovada) totalizando R\$9.793.967,39, no período de 01/2012 a 12/2014, o que equivale a aproximadamente 78% do total das receitas escrituradas no livro caixa da empresa.

5.2. Diferenças tributáveis em razão da exclusão do regime diferenciado do Simples Nacional.

Tendo em vista a exclusão do Simples Nacional, as receitas declaradas pela empresa tiveram que ser recalculadas pela sistemática do Lucro Presumido, em conjunto com as omissões detalhadas no item anterior, resultando em diferenças tributárias no novo regime de apuração.

Os anexos são os mesmos do item anterior. Por meio do Anexo 3 foi identificado o total de receitas declaradas na DASN (Declaração Anual do Simples Nacional) no montante de R\$2.683.508,29, no período de 01/2012 a 12/2014, que representam 22% dos valores passíveis de lançamento do período.

6. REGIME DE APURAÇÃO IRPJ/CSLL – LUCRO PRESUMIDO.

Paralelamente à exclusão do Simples Nacional, através do e-processo 11060.723290/2016-41, a fiscalizada foi intimada a optar pelo regime de tributação entre o Lucro Presumido e o Lucro Real, tendo em vista que durante a fiscalização apresentara os livros caixas do período fiscalizado. Por esta mesma razão, caso houvesse a opção pelo Lucro Presumido, a fiscalizada necessitaria apenas se manifestar por esta opção. (fls. 1527 a 1529) No dia 23/12/2016 a fiscalizada se pronunciou, fazendo a opção pelo Lucro Presumido (fl. 1530).

A fiscalização discorreu sobre a legislação pertinente, concluindo que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão definidas pela aplicação dos percentuais de 8% e de 12%, respectivamente, sobre as receitas apuradas por esta fiscalização.

Os Anexos 4 e 5 apresentam a apuração do IRPJ e da CSLL, com base no lucro presumido, tendo sido registrado que as deduções foram feitas com base no Anexo 1, no qual se encontra a segregação dos valores declarados e recolhidos pela sistemática do Simples.

7. REGIME DE APURAÇÃO PIS/COFINS – CUMULATIVO.

Tendo em vista que o IRPJ será calculado com base no Lucro Presumido, o regime de tributação do PIS/Cofins será cumulativo, disciplinado pela Lei 9.718/1998.

Nos Anexos 6 e 7 foi apresentada a apuração da Cofins e do PIS, com base nos valores relacionados mensalmente no Anexo 3. As deduções são com base no Anexo 1.

8. MULTA QUALIFICADA.

A autoridade fiscal discorreu sobre a legislação que fundamenta a aplicação da multa qualificada, tendo ressaltado que, conforme Anexo 3, verifica-se que a fiscalizada declarou apenas 22% das receitas, considerando o somatório dos valores declarados em DASN e os créditos bancários de origem não comprovada, no período fiscalizado, de 01/2012 a 12/2014, ou seja, durante os 36 meses.

Tais fatos permitem a conclusão de que há evidente intuito de sonegação na conduta do contribuinte, na medida em que demonstram procedimento que resulta em falta de recolhimento mediante reiterada declaração inexata dos tributos apurados como devidos, circunstância que justifica a aplicação da multa de 150%.

9. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS.

Em virtude dos fatos narrados, por evidenciar a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, a fiscalização formalizou processo específico acerca da representação fiscal para fins penais, sob o nº 11060.723283/2016-49.

10. CONSIDERAÇÕES SOBRE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Consta no Demonstrativo de Responsáveis Tributários, parte integrante do Auto de Infração, associado aos itens 5.1, 8 e 9 do presente relatório, as razões para a inclusão de Zeli Lemos de Souza, CPF 493.282.630-34 como responsável solidária.

11. PROCESSOS ADMINISTRATIVOS.

As exigências de crédito tributário relativas ao IRPJ, à CSLL e às contribuições PIS/COFINS cumulativas foram reunidas no processo administrativo nº 11060.723282/2016-02 (Auto de Infração - IRPJ), em atenção ao disposto no artigo 2º, inciso I, alínea “e”, da Portaria RFB nº 354/2016.

12. CONCLUSÕES.

Neste item foram feitas as considerações finais da autoridade fiscal sobre a constituição do crédito tributário.

Os Anexos 1 a 7 foram juntados às fls. 1682/1710.

DEMAIS DOCUMENTOS E CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Os demais documentos que instruíram o processo constam das fls. 02/1530.

A ciência do lançamento e da responsabilização solidária foi dada por meio do termo competente, via postal (Aviso de Recebimento - AR e tela de processamento dos Correios), conforme se segue:

Sujeitos passivos	Documento	Data da ciência
ZELI LEMOS DE SOUZA - ME	fls. 1713/1716	05/01/2017
ZELI LEMOS DE SOUZA	fls. 1717/1721	10/01/2017

IMPUGNAÇÃO - FLS. 1726/2765.

Zeli Lemos de Souza - ME, por meio de seu procurador, apresentou impugnação, postada em 03/02/2017, relativamente a cada um dos autos de infração lavrados, cujo resumo é feito em seguida.

IMPUGNAÇÃO - IRPJ - FLS. 1727/1734.

De início, foi feita uma síntese da autuação.

Fazendo referência a relato feito pela fiscalização, destacou a impugnante que, se todos os créditos estavam no livro caixa, assumindo o trânsito destes valores no fluxo da empresa, mesmo não sendo em sua totalidade "receitas", não há que se falar em omissão, pois o trânsito de entrada destes valores foi reconhecido e constava na escrituração do Livro Caixa da empresa.

Ocorre que, por, parte do empresário, a ausência de conhecimento, interpretação errônea do orientado (pela ausência de escolaridade) e desorganização administrativa, acarretaram nessa sucessão de erros na transferência das informações para cálculo dos tributos e escolha do sistema tributário.

Se toda movimentação financeira transitou e foi registrada no Livro Caixa em todo o período, não há que se adicionar os valores oferecidos à tributação no simples nacional, como se não houvessem transitado no Caixa, se a receita TOTAL está lançada, o ofertado à tributação está nele inserido, nesta situação, ocorrerá o chamado "ne bis idem" dupla base para incidência tributária; senão vejamos o ano de 2012, período no qual, por ausência de documento legal, todas as receitas foram lançadas e nenhuma nota fiscal emitida, pela demora de liberação do documento legal, por parte do fisco municipal e mesmo assim os lançamentos ofertados à tributação foram adicionados no recálculo para nova base de tributação, o que torna o lançamento ilegal, conforme demonstrado.

Fica clara e evidentemente mostrado o aumento da Receita artificialmente pela não dedução dos valores já ofertados à tributação pelo simples nacional.

Dessa forma, se faz necessário o recálculo das diferenças a serem apuradas em todos os períodos levantados, totalizando como receita tributável o valor apurado no^o TOTAL DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA, mesmo que esse não represente em sua totalidade RECEITA EFETIVA.

Seguiu-se com a apresentação de novos demonstrativos.

Portanto, a análise de toda capitulação embasada no referido AUTO DE INFRAÇÃO, torna improcedente o referido por total ausência de previsão legal de tributação da espécie de serviço prestado pela empresa ora AUTUADA.

Diante dos fatos relatados, a impugnante postulou o seguinte:

CONSIDERANDO que a contribuinte não atendeu as solicitações da RFB em tempo hábil, por não MOTIVO DE Greve bancaria e desorganização Administrativa;

CONSIDERANDO que se o AUTUADO lançou toda movimentação financeira em seu livro caixa e nem toda a movimentação é Receita;

CONSIDERANDO que houve erro FORMAL, por interpretação equivocada da própria legislação vigente, por parte do administrador.

CONSIDERANDO que não houve a intenção de "DOLO; FRAUDE OU SIMULAÇÃO "

RECORRE a essa fiscalização no sentido de reformar essa decisão ao AUTUANTE no sentido de tornar sem efeito, anulando o referido AUTO DE INFRAÇÃO - anulando o LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Requer antecipadamente a suspensão do Crédito Tributário, benefício oferecido pelo CAPÍTULO III - Suspensão do Crédito Tributário - SEÇÃO I - Disposições Gerais Art 151 do Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - monotária;

II - a depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dele consequentes.

Requer antecipadamente em caso de negativa do Fisco, os benefícios oferecidos pela Medida Provisória nº 766/2017.

IMPUGNAÇÃO - CSLL - FLS. 1735/1743.

Em linhas gerais, a impugnação apresentada relativamente à Contribuição Social constitui reprodução do contraditório oferecido contra o lançamento do IRPJ, com indicação de demonstrativos próprios.

IMPUGNAÇÃO - COFINS - FLS. 1744/1751.

A impugnação do lançamento da Cofins segue os termos dos contraditórios anteriores, tendo sido tratada matéria específica que se passa a relatar.

A autuada deixou de apresentar documentação hábil no período requerido pela intimação " 2 ", pela greve bancária e pela desorganização administrativa interna.

A autuada trabalha na Atividade de Transporte de Cargas Internacional, CNAE 49.30-2/02, de acordo com a legislação especificada, acrescentando que são rendimentos não incidentes e/ou isentos para contribuições PIS/COFINS e conforme documentação anexa, sua receita integral provém de atividades do Transporte Internacional, na Exportação de produtos e/ou Importação de Produtos, com fretes iniciando no Exterior, sendo assim o documento básico dos serviços são contratos de fretes internacionais (em partes aqui apresentados).

Sendo sua receita total proveniente de atividades de Exportação e Importação de serviços, fez a impugnante referência ao Manual perguntas e respostas editado pelo RFB, pergunta nº 005.

Conforme previsto em Lei e Decretos, o Legislador brinda a Exportação ou Importação de serviços com a não incidência ou isenção dos tributos "PIS/COFINS", devendo então ser nulo o referido AUTO DE LANÇAMENTO, por improcedência legal de legislação que permita sua tributação.

Portanto, em análise de toda capitulação embasada no referido AUTO DE INFRAÇÃO, torna improcedente o referido por total ausência de previsão legal de tributação da espécie de serviço prestado pela empresa ora AUTUADA.

Os pedidos finais seguem os termos das impugnações anteriores.

IMPUGNAÇÃO - PIS - FLS. 1752/1759.

Em linhas gerais, a impugnação apresentada relativamente ao PIS constitui reprodução do contraditório oferecido contra o lançamento da Cofins.

IMPUGNAÇÃO - DEMAIS DOCUMENTOS .

Os demais documentos juntados pela impugnante relacionados a contratos de afretamento foram juntados às fls. 1760/2765.

3.A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores escriturados ou não, creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. BASE DE CÁLCULO.

Não cabe a revisão da base de cálculo do lançamento, quando os fatos circunstanciados no relatório fiscal atestam que, no levantamento da receita omitida com base em créditos bancários de origem não comprovada, além dos valores típicos de movimentação financeira que não constituem receita tributável, foram também excluídos valores pertinentes à receita declarada, representados por registros vinculados a notas fiscais emitidas pelo contribuinte.

RECEITA DA ATIVIDADE DECLARADA. SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

No lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% 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.

O percentual de multa será duplicado nos casos em que ficar evidenciada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio caracterizados em procedimento fiscal e definidos na forma da legislação pertinente, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Em relação à receita declarada, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos demais lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso. No caso de omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

TRIBUTAÇÃO. REGRA GERAL. RECEITA DECLARADA E RECEITA OMITIDA.

O contribuinte fica sujeito às regras gerais de tributação da Cofins, quando não comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, que a receita declarada e a receita omitida derivaram de operações isentas ou não alcançadas pela incidência dessa contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

TRIBUTAÇÃO. REGRA GERAL. RECEITA DECLARADA E RECEITA OMITIDA.

O contribuinte fica sujeito às regras gerais de tributação aplicáveis ao PIS, quando não comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, que a receita declarada e a receita omitida derivaram de operações isentas ou não alcançadas pela incidência dessa contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário subdividido nas petições de fls. 2828/2833, 2844/2855, 2861/2872, 2878/2894 e 2898/2918, com base nos argumentos assim sintetizados:

- **Nulidade por ausência de motivação**: Aduz que o Termo de Fiscalização e a Turma Julgadora falharam em cumprir o art. 50 da Lei 9.784/99. A autoridade autuante não indicou ou motivou pelos quais os documentos apresentados (contratos de frete) foram considerados inábeis e inidôneos. O lançamento fiscal, sendo um ato administrativo que impõe sanções, deve ser motivado com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos.
- **Nulidade por falta de individualização dos créditos bancários**: Cita-se a jurisprudência do CARF (Acórdãos 1402-001.684 e 1302-001.642), que estabelece que a autuação por depósitos bancários não comprovados só subsiste se a autoridade fiscal individualizar os depósitos que considera não justificados. A intimação para comprovação por valores globais (em vez de créditos individualizados) implica a improcedência do lançamento. Afirma que o fisco não identificou quais lançamentos individualizados foram improcedentes, sendo que todos os valores bancários estavam lançados no Livro Caixa, provenientes do Transporte Internacional.
- **Natureza da receita**: Assume um erro de descontrole administrativo ou interpretação errônea da legislação, mas insiste que sua receita é única: TRANSPORTE INTERNACIONAL. A CNAE da empresa é de Transporte de Cargas Internacional. Os contratos de fretes firmados são a base legal e o documento mais hábil e idôneo para justificar a natureza do faturamento da empresa.

Argumenta-se que, se todos os créditos estavam escriturados no Livro Caixa, assumindo o trânsito dos valores no fluxo da empresa (mesmo que nem todos fossem "receitas"), não há que se falar em omissão de receita.
- **Duplicidade de tributação**: Defende que houve um aumento artificial da receita porque os valores já declarados para fins de tributação pelo SIMPLES Nacional não foram deduzidos do montante total de omissão de receita presumida. Destaca o ano de 2012, onde, devido à inexistência de

autorização municipal para emissão de documentos fiscais, todos os valores declarados como faturamento foram adicionados na sua integralidade ao total da receita apurada por transações bancárias.

- **Iisenção/não Incidência de PIS/COFINS**: Alega que foi desconsiderada a isenção relativa à atividade de transporte internacional, conforme previsto na MP 2158-35. Sustenta que a receita da empresa, proveniente de transporte internacional de cargas (exportação e/ou importação de serviços), é não incidente e/ou isenta de PIS/COFINS.
- **Multa inconstitucional**: Aborda o caráter confiscatório das multas, vedado pelo art. 150, IV da Constituição Federal. Invoca jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (Agravo Regimental de RE 833.106/GO e ADI 551/RJ) no sentido da invalidade/inconstitucionalidade da imposição de multa que ultrapasse 100% do valor do próprio tributo. Solicita a diminuição do valor das multas para o patamar máximo de 50% para ambos os casos (150% e 75%), citando também precedentes de Tribunais Regionais Federais (TRFs) que já adotaram essa redução.
- **PERT**: Requer, antecipadamente, em caso de negativa, que os valores sejam incluídos nos totais de débitos do Programa Especial de Recuperação Tributária (Lei 13.496/17).

5.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir Jose Dalle Lucca**, Relator

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

7.Como se depreende do da leitura do Relatório do Procedimento Fiscal de fls. 1664/1680, a Recorrente estava originalmente enquadrada no regime do Simples Nacional durante o período fiscalizado. A fiscalização resultou na exclusão retroativa deste regime simplificado, com efeitos a partir de janeiro de 2012, objeto do processo nº 11060.723290/2016-41, o que obrigou o recálculo de todos os tributos federais pela sistemática do Lucro Presumido, conforme opção exercida pela empresa às fls. 1530.

8.A infração identificada pela fiscalização foi a omissão de receitas por presunção legal, fundamentada no artigo 42 da Lei 9.430, de 1996. Para tanto, foram inicialmente solicitados extratos bancários, livros contábeis e documentação fiscal da empresa. Da análise do Livro Caixa apresentado, a fiscalização excluiu por amostragem os valores cujo histórico claramente

identificava sua natureza (empréstimos, transferências, devoluções de cheques, estornos, aplicações financeiras) e aqueles que continham referência a notas fiscais.

9. Após esse processo de depuração, foi elaborada relação dos créditos bancários sem origem comprovada, que foi submetida à fiscalizada mediante o Termo 2 (TERMO DE CONSTATAÇÃO E DE INTIMAÇÃO 001), de fls. 858. Apesar de ter solicitado diversas prorrogações de prazo, em manifestação datada de 21.10.2016, a fiscalizada declarou não ter conseguido comprovar nada do que foi relacionado no termo de intimação (fls. 893/894).

10. Foram identificados créditos bancários de origem não comprovada totalizando R\$ 9.793.967,39 no período de três anos (2012 a 2014), montante que representa aproximadamente 78% do total das receitas escrituradas no livro caixa da empresa. Para dimensionar adequadamente a irregularidade, enquanto a empresa declarou receita bruta de R\$ 2.683.508,29 no período através das Declarações Anuais do Simples Nacional (DASN), a fiscalização apurou receitas totais de R\$ 12.477.475,68, considerando tanto os valores declarados quanto as omissões identificadas. Portanto, a empresa declarou apenas 22% das receitas efetivamente auferidas no período fiscalizado.

11. Em razão da exclusão do Simples Nacional e da adoção do regime de Lucro Presumido, foram recalculados os seguintes tributos federais:

- Para o IRPJ, foi aplicado coeficiente de presunção de 8% sobre a receita bruta apurada (conforme previsto para atividades de transporte de cargas), com alíquota de 15% sobre a base de cálculo, acrescida de adicional de 10% sobre a parcela que exceder R\$ 60.000,00 por trimestre.
- Quanto à CSLL, utilizou-se percentual de presunção de 12% sobre a receita bruta, aplicando-se alíquota de 9% sobre a base de cálculo apurada.
- Para as contribuições ao PIS e COFINS, tendo em vista que o IRPJ foi apurado pelo Lucro Presumido, aplicou-se o regime cumulativo destas contribuições, previsto na Lei 9.718, de 1998, com as alíquotas previstas na legislação ordinária.

12. Além disso, foi aplicada multa de ofício qualificada de 150% sobre os valores relativos às receitas omitidas, com fundamento no artigo 44, inciso II da Lei 9.430, de 1996, por caracterização de evidente intuito de fraude, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964.

13. Para as receitas que foram declaradas, mas que sofreram recálculo em razão da mudança de regime tributário (do Simples Nacional para Lucro Presumido), aplicou-se multa de ofício de 75%, conforme previsto no mesmo dispositivo legal para casos de declaração inexata.

14. Por fim, foi incluída como responsável solidária a pessoa física Zeli Lemos de Souza, que é a empresária individual titular da empresa autuada.

PRELIMINAR - NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO

15.Segundo a Recorrente, a fiscalização não especificou, de forma individualizada, quais documentos apresentados pela contribuinte foram considerados inidôneos e por qual motivo. A defesa aponta que a fiscalização se limitou a concluir que os documentos não foram considerados hábeis e idôneos, sem dissertar uma linha sequer para indicar as razões dessa conclusão.

16.Sustenta que o lançamento fiscal deve observar o requisito da motivação, conforme o artigo 50 da Lei 9.784, de 1999, que estabelece que os atos administrativos devem ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos, especialmente quando neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses, ou quando imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções.

17.Argumenta que não se pode dissociar a atividade empresarial da espécie de seu faturamento. Se a empresa está registrada e capacitada para transportar, não pode a fiscalização negar que essa é a essência da empresa. Ao apresentar contratos de fretes como origem dos recursos, a contribuinte teria fornecido documentação hábil e idônea considerando sua atividade-fim de transporte internacional (CNAE 49.30/02).

18.A motivação dos atos administrativos constitui, de fato, requisito essencial de validade, conforme expressamente previsto no artigo 50 da Lei 9.784, de 1999. Entretanto, a exigência legal não se confunde com a obrigatoriedade de a Administração analisar exaustivamente cada documento apresentado pelo contribuinte, emitindo parecer específico sobre a idoneidade ou não de cada peça documental. O que a lei exige é que o ato administrativo indique com clareza os fatos apurados e os fundamentos jurídicos que justificam a constituição do crédito tributário.

19.No caso concreto, essa exigência foi plenamente satisfeita. Os contratos de frete, que foram apresentados apenas por ocasião da impugnação (fls. 1760/2765) e que, portanto, não poderiam ter sido considerados pela fiscalização, foram devidamente examinados pela decisão recorrida, nos seguintes termos:

Os documentos anexados na impugnação pertinentes a contratos de afretamento (fls. 1760/2765) de fato indicam a existência de contratação de prestação de serviços de transporte internacional de cargas, porém, a impugnante não estabeleceu nenhuma vinculação da receita auferida nesses contratos com a receita declarada nem relacionou o contrato a nenhuma nota fiscal emitida.

E mais, em contradição com a afirmação da impugnante de que "sua receita integral provem de atividades do Transporte Internacional...", de acordo com o Livro de Registro de Prestação de Serviços pertinente ao ano-calendário de 2014 (fls. 917/961), todas as operações relativas a "Notas Emitidas" derivaram de atividade de transporte municipal de carga (CNAE 49.30-2/01) em contraposição ao CNAE 49.30-2/02 citado na impugnação, relativo a transporte de carga intermunicipal, interestadual e internacional, consoante se vê, exemplificativamente, pela tela abaixo:

ZELI LEMOS DE SOUZA
5881125000191

DEISS
Folha: 2

LIVRO DE REGISTRO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

MÊS DE COMPETÊNCIA: Janeiro 2014

Notas Emitidas

Dia	Esp	Série	Nº Documento	Valor da Nota (R\$)		
10	Nota	E	201400000000001	2.200,00		
Sequência	Atividade	Serviço		Base de Cálculo	Alíquota	Valor do imposto
1	4930201	Tributado		2.200,00	4,23	93,06
					Valor total do Imposto	93,06

Segue ainda a transcrição da tabela da estrutura da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, da parte relativa a transporte rodoviário de carga ¹:

C.08 - Códigos e Denominações - CNAE 2.1 (Vigente a partir de 01 de janeiro de 2007).
MIX\2006\9
Tabelas - Federal - 2014/99

Tabela atualizada até a Resolução CONCLA nº 1/2014

49	Transporte terrestre
49.3	Transporte rodoviário de carga
49.30-2	Transporte rodoviário de carga
4930-2/01	Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal
4930-2/02	Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional

(...)

Portanto, em relação à receita declarada, não há como considerar que a prestação de serviços informada seja derivada do transporte internacional de cargas, sujeito a regras específicas de tributação para PIS e a Cofins.

(...)

¹ Fonte Thomson Reuters - Checkpoint:

Nota: 1. Por meio da Resolução CONCLA nº 1/2014 (LGL\2014\6230) foi aprovada a a estrutura da CNAE Subclasses - versão 2.2, organizada em cinco níveis hierárquicos: seções, divisões, grupos, classes e subclasses. A versão 2.2 da CNAE entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2015, conforme Resolução CONCLA nº 1/2013 (LGL\2013\13638). 2. A Secretaria da Receita Federal deliberou sobre os códigos da versão 2.0 através da Instrução Normativa SRF nº 700 de 22.12.2006 (LGL\2006\6504).

20. Portanto, a preliminar não merece acolhida.

PRELIMINAR - NULIDADE POR FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS BANCÁRIOS

21. Nesta rubrica, a Recorrente defende que a autuação baseada em depósitos bancários de origem não comprovada somente pode subsistir quando a autoridade fiscal individualiza os depósitos que considera não comprovados, permitindo que o contribuinte apresente defesa individualizada e que o julgador, igualmente de forma individualizada, aprecie as provas e emita juízo de valor em relação a cada depósito creditado em conta bancária.

22. Sustenta que mesmo tendo por base o confronto entre o Livro Caixa e os valores creditados nas contas bancárias, a autuação deve individualizar, ainda que por meio de planilhas, cada um dos depósitos bancários que considerar não justificados. Entende que a ausência dessa

individualização caracterizaria vício formal insanável que compromete a validade do lançamento tributário.

23.No caso, alega que em toda a autuação não foi identificado por parte do Fisco quais os lançamentos individualizados foram considerados improcedentes, tendo sido considerados como receita quando estavam todos os lançamentos bancários realizados no Livro Caixa, provenientes de serviços de transporte internacional.

24.Enfatiza que a fiscalização se limitou a apresentar valores globais de créditos bancários não comprovados, sem especificar quais operações individuais foram questionadas. Não teria havido uma relação discriminada operação por operação, data por data, valor por valor, que permitisse à contribuinte identificar com precisão quais depósitos específicos careciam de comprovação documental. Alega que essa ausência de individualização específica impossibilitou o exercício pleno do direito de defesa, pois não conseguiu identificar com exatidão quais eram os créditos bancários que a fiscalização considerava não comprovados. A apresentação de valores totais mensais ou trimestrais, sem a discriminação das operações individuais que os compõem, não atenderia à exigência jurisprudencial de individualização dos depósitos questionados.

25.No entanto, ao contrário do que aduz a Recorrente, o Relatório Fiscal, que integra o auto de infração e constitui parte indissociável do lançamento, descreve minuciosamente todos os procedimentos adotados pela fiscalização. Ali constam a identificação das contas bancárias analisadas, o período fiscalizado, os critérios utilizados para expurgo das operações cuja natureza não tributável estava evidenciada no histórico dos lançamentos contábeis, e a relação específica dos créditos bancários cuja origem não foi comprovada, consoante se verifica no Termo 2 (TERMO DE CONSTATAÇÃO E DE INTIMAÇÃO 001), de fls. 858.

26.A propósito, a contribuinte teve diversas oportunidades para apresentar comprovação da origem destes valores, tendo inclusive solicitado diversas prorrogações de prazo, até que veio a declarar expressamente não ter conseguido comprovar nada do que foi relacionado no termo de intimação (fls. 893/894).

27.Destarte, não prospera a nulidade suscitada.

DO MÉRITO

Da natureza da receita e da duplicidade de tributação

28.Quanto ao mérito, a Recorrente alega, em breve resumo, que todas as receitas da empresa, tanto as declaradas quanto as consideradas omitidas, decorrem exclusivamente de transporte internacional de cargas, atividade sujeita a tratamento tributário diferenciado que afasta a incidência do Programa de Integração Social e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Argumenta-se que, se todos os créditos estavam escriturados no Livro Caixa, assumindo o trânsito dos valores no fluxo da empresa (mesmo que nem todos fossem "receitas"), não há que se falar em omissão de receita.

29. Outrossim, defende que houve duplicidade de tributação porque os valores declarados no Simples Nacional foram indevidamente somados aos créditos bancários totais, resultando em tributação dupla sobre os mesmos valores econômicos.

30. Pois bem, a recorrente insiste no argumento de que não teria havido omissão de receitas, uma vez que todos os créditos bancários estavam devidamente escriturados no Livro Caixa da empresa. Essa tese não merece prosperar.

31. Com efeito, a escrituração contábil dos valores creditados em conta bancária constitui obrigação acessória da pessoa jurídica, mas não elide a presunção legal de omissão de receitas quando o contribuinte, regularmente intimado, deixa de comprovar a origem desses valores mediante documentação hábil e idônea. A exigência legal estabelecida no artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, refere-se especificamente à comprovação documental da natureza e origem dos recursos, não se satisfazendo com a mera escrituração contábil.

32. A *ratio legis* dessa norma reside no fato de que a escrituração contábil, por ser produzida unilateralmente pelo próprio contribuinte, não constitui prova suficiente da licitude das operações registradas. O histórico lançado nos livros contábeis reflete apenas a versão apresentada pelo contribuinte sobre determinada operação, carecendo de comprovação mediante documentação externa idônea. A exigência de documentação comprobatória adicional visa justamente conferir veracidade aos lançamentos contábeis, permitindo à autoridade fiscal verificar a correspondência entre os registros contábeis e as operações efetivamente realizadas.

33. Nesse sentido, a escrituração no Livro Caixa não afasta a presunção legal de omissão de receitas, mas apenas demonstra que o contribuinte registrou contabilmente os valores creditados em sua conta bancária. A comprovação da origem desses valores, todavia, depende da apresentação de documentos externos que evidenciem a natureza não tributável das operações ou que demonstrem a efetiva ocorrência de operações tributáveis já submetidas à tributação. Nesse ponto, resgatem-se os sólidos fundamentos da decisão de piso:

A impugnante destacou que, se todos os créditos estavam no livro caixa, assumindo o trânsito destes valores no fluxo da empresa, mesmo não sendo em sua totalidade "receitas", não há que se falar em omissão, pois o trânsito de entrada destes valores foi reconhecido e constava na escrituração do Livro Caixa da empresa.

Segundo consta do Relatório Fiscal, da análise dos documentos apresentados, verificou-se por amostragem que os créditos constantes dos extratos bancários apresentados estavam devidamente escriturados no Livro Caixa.

Prosseguindo no levantamento, a fiscalização excluiu todos os valores em que o histórico dizia claramente não se tratar de receitas da empresa, conforme foi detalhado no mesmo relatório. Como resultado, foi elaborado o Anexo denominado "Relação de lançamentos contábeis a crédito no Livro Caixa da empresa Zeli Lemos de Souza ME dos anos de 2012 a 2014, com histórico sem as menções "NF" ou "NFe", que foi submetido à contribuinte, por meio do Termo 2 (Termo de Constatação e de Intimação 001), lavrado em 18/08/2016, para que comprovasse a origem dos créditos bancários relacionados.

Seguiram-se sucessivas prorrogações de prazo concedidas pela autoridade fiscal a pedido da empresa fiscalizada até a lavratura dos autos de infração em 02/01/2017, sem que nenhum esclarecimento ou documento tenha sido apresentado com vistas à comprovação da origem dos créditos bancários objeto da relação elaborada.

O fato de a contribuinte ter escriturado no livro Caixa os créditos constantes do extrato bancário não a dispensa de comprovar com documentação hábil e idônea a origem daqueles créditos que foi questionada pela fiscalização.

Em outras palavras, a falta de comprovação da origem dos créditos bancários por parte do contribuinte devidamente intimado enseja o lançamento dos valores correspondentes como omissão de receitas por presunção legal, ainda que tais créditos tenham sido escriturados no livro Caixa.

34.A decisão recorrida, portanto, deve ser prestigiada ao afirmar que o fato de a contribuinte ter escriturado no Livro Caixa os créditos constantes do extrato bancário não a dispensa de comprovar com documentação hábil e idônea a origem daqueles créditos que foi questionada pela fiscalização. A falta dessa comprovação documental, por parte do contribuinte devidamente intimado, enseja o lançamento dos valores correspondentes como omissão de receitas por presunção legal, ainda que tais créditos tenham sido escriturados no livro contábil.

35.A Recorrente procura justificar a não apresentação tempestiva dos documentos comprobatórios alegando interpretação errônea da legislação, desorganização administrativa, greve bancária e falta de escolaridade do responsável pela empresa. Essas circunstâncias, todavia, são irrelevantes para fins de configuração da responsabilidade tributária.

36.O CTN estabelece expressamente, em seu artigo 136, que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Trata-se da consagração do princípio da responsabilidade objetiva no Direito Tributário Sancionador, segundo o qual basta a comprovação da ocorrência objetiva do fato contrário à norma tributária para que surja a responsabilidade pela infração, prescindindo-se de qualquer investigação sobre o elemento subjetivo do agente.

37.Tal princípio fundamenta-se na necessidade de atribuir maior efetividade à arrecadação tributária e à fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais, não sendo razoável que o contribuinte possa eximir-se de suas responsabilidades alegando dificuldades operacionais ou administrativas que estão inteiramente sob seu controle. A desorganização administrativa de uma empresa não pode ser invocada como excludente de responsabilidade tributária, sob pena de se conferir tratamento privilegiado justamente àqueles contribuintes que mantêm controles menos rigorosos.

38.No caso específico da presunção legal de omissão de receitas, a aplicação do princípio da responsabilidade objetiva reveste-se de especial importância. A legislação tributária outorgou ao contribuinte um ônus probatório específico, consistente na obrigação de comprovar, quando regularmente intimado, a origem dos valores creditados em suas contas bancárias. O não cumprimento desse ônus probatório, independentemente das razões que o motivaram, acarreta a aplicação automática da presunção legal.

39.Ademais, a obrigação de manter documentação comprobatória das operações realizadas não surge com a intimação fiscal, mas constitui dever permanente do contribuinte, decorrente de expressa determinação legal. O artigo 527 do RIR/99 estabelece que *“A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter*

... em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração comercial e fiscal”.

40. De igual modo, o artigo 26 da Lei Complementar 123/2006 determina que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a manter em boa ordem os documentos que fundamentaram a apuração dos tributos devidos, enquanto não decorrido o prazo decadencial. Essa obrigação independe da existência de qualquer procedimento fiscalizatório, devendo ser observada preventivamente pelo contribuinte como condição para o exercício regular da atividade empresarial.

41. Verifica-se, portanto, que a contribuinte tinha o dever legal de manter, desde a realização das operações, a documentação comprobatória correspondente. A alegação de greve bancária ou de desorganização administrativa não justifica a ausência dessa documentação, pois deveria mantê-la em seu poder desde o momento da realização das operações, independentemente de qualquer solicitação fiscal posterior.

42. Por essas razões, as alegações de dificuldades operacionais não podem ser acolhidas como justificativa para a não comprovação da origem dos créditos bancários questionados pela fiscalização.

43. No caso dos autos, como bem pontuado pela decisão de piso, não foi produzida prova correlacionando os valores creditados e sua origem específica. Os contratos de frete apresentados pelo sujeito passivo não vieram acompanhados de demonstração do nexo causal com qualquer dos créditos bancários relacionados na planilha fiscal. A omissão de receitas *"se ilide com a documentação hábil e idônea que ateste a origem dos depósitos bancários relacionados no levantamento fiscal"*.

44. Em suma, o contribuinte lançou os valores no Livro Caixa, mas não conseguiu provar de forma cabal a natureza não tributável (ou a natureza de receita já tributada/declarada) daquele montante específico de depósitos questionados. A DRJ manteve a presunção fiscal porque o contribuinte falhou em cumprir o ônus legal de comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem individualizada dos depósitos.

45. Já no que toca à alegação de ocorrência de duplicidade de tributação, sob o argumento de que os valores declarados no Simples Nacional teriam sido novamente considerados na base de cálculo da receita omitida por presunção legal, também não merece reparos a decisão recorrida.

46. De fato, a análise dos documentos fiscais evidencia que a autoridade lançadora adotou procedimento específico para evitar justamente a duplicidade apontada pela Recorrente. Conforme expressamente consignado no Relatório Fiscal, a fiscalização excluiu do levantamento inicial os valores que o histórico do Livro Caixa indicava *"claramente não se tratar de receitas da empresa"* (como empréstimos, estornos, etc.), bem como os créditos cujos históricos continham

menções "NF" ou "NFe". Os créditos restantes, que foram alvo da autuação (R\$ 9.793.967,39), foram aqueles "*sem origem comprovada*", e foram presumidos como receita omitida (e, portanto, não tributada anteriormente).

47. Esse procedimento foi descrito com clareza no Relatório Fiscal nos seguintes termos: "*Com base na relação de créditos contidos em Livro Caixa, excluímos aqueles cujo histórico constava as menções 'NF' e 'NFe', que demonstravam claramente se tratar de receitas da empresa. Resultou disto o Anexo que submetido à fiscalizada, contendo a relação dos créditos sem origem comprovada*".

48. Verifica-se, portanto, que as receitas declaradas para fins de apuração do Simples Nacional, pertinentes a notas fiscais regularmente emitidas, não integraram o levantamento da omissão de receitas apurada por presunção legal. Os valores objeto do lançamento referem-se exclusivamente a créditos bancários cujo histórico contábil não apontava vinculação com nota fiscal emitida, o que indica se tratar de receitas não declaradas.

49. Em relação à alegação da Recorrente de que no ano de 2012 teria havido demora na liberação dos documentos fiscais pelo município, razão pela qual não teria emitido notas fiscais naquele período, embora tenha lançado todas as receitas no Livro Caixa, importa anotar que tal fato não foi comprovado mediante documentação hábil. Não há nos autos nenhum documento emitido pela municipalidade atestando a impossibilidade de emissão de notas fiscais no período mencionado. Ademais, ainda que tal alegação fosse verdadeira, não afastaria a presunção legal de omissão de receitas. A legislação tributária exige a comprovação da origem dos créditos bancários mediante documentação hábil e idônea, não sendo suficiente a mera alegação de que os valores corresponderiam a receitas lançadas contabilmente. Se a empresa não emitiu notas fiscais em determinado período, deveria comprovar a origem de cada crédito bancário mediante outros documentos, tais como contratos de prestação de serviços, recibos, comprovantes de transferência bancária identificando o pagador, ou qualquer outro meio que permitisse verificar a natureza e origem de cada operação.

50. A Recorrente apresenta demonstrativos próprios pretendendo comprovar a duplicidade de tributação, nos quais exclui da base de cálculo da receita omitida o montante correspondente às receitas declaradas no Simples Nacional. Esses demonstrativos, contudo, partem de premissa equivocada, pois consideram como receita total tributável a soma de todos os créditos bancários registrados no Livro Caixa, sem atentar para o fato de que a fiscalização não tributou a totalidade desses créditos, mas apenas aqueles cuja origem não foi comprovada, após expurgo dos valores claramente vinculados a notas fiscais emitidas.

51. Nesse passo, a decisão recorrida bem alertou que a Recorrente, então Impugnante, não identificou objetivamente um único caso de receita declarada para o Simples Nacional que tenha sido tributada também como omissão de receitas. Essa constatação permanece válida em sede recursal. A Recorrente limita-se a apresentar cálculos genéricos, sem

apontar especificamente qual valor declarado no Simples Nacional teria sido indevidamente incluído na relação de créditos bancários não comprovados elaborada pela fiscalização.

52. Por essas razões, deve ser rejeitado o argumento de duplicidade de tributação.

Dos contratos de transporte internacional e da tributação do PIS e da COFINS

53. Especificamente quanto aos lançamentos de PIS e COFINS, a Recorrente sustenta que sua atividade exclusiva seria o transporte internacional de cargas, operação que estaria sujeita a tratamento tributário diferenciado, com alíquota zero ou isenção dessas contribuições. Apresenta contratos de afretamento internacional como prova dessa alegação, concluindo pela improcedência total dos lançamentos dessas contribuições.

54. Essa argumentação não merece acolhida, por diversas razões.

55. Em primeiro lugar, no que se refere às receitas declaradas nas Declarações Anuais do Simples Nacional (DASN), que foram objeto de tributação em razão da exclusão da contribuinte desse regime, não há qualquer elemento nos autos que permita identificar a natureza específica das operações realizadas. As declarações apresentadas não segregam a receita por tipo de operação, limitando-se a informar o valor total da receita bruta auferida no período. A única distinção prevista no formulário refere-se à exportação de mercadorias, campo que foi deixado em branco pela contribuinte em todas as declarações apresentadas.

56. Os contratos de afretamento internacional apresentados pela Recorrente (fls. 1760/2765), embora comprovem a existência de contratação desse tipo de serviço, não estabelecem nenhuma vinculação com as receitas declaradas no Simples Nacional. A Recorrente não demonstrou que os valores declarados nas DASNs correspondiam exclusivamente a receitas desses contratos de transporte internacional. Tampouco relacionou os contratos apresentados com notas fiscais específicas que teriam sido emitidas.

57. Para mais, a análise do Livro de Registro de Prestação de Serviços do ano de 2014 revela que todas as operações documentadas mediante emissão de notas fiscais derivaram de atividade de transporte municipal de carga, código CNAE 4930201, em contraposição ao código 4930202 relativo a transporte intermunicipal, interestadual e internacional. Essa constatação contradiz frontalmente a alegação da Recorrente de que sua receita integral proviria de atividade de transporte internacional.

58. Em segundo lugar, no que concerne à receita omitida apurada por presunção legal, a situação é ainda mais clara. Os lançamentos efetuados não dizem respeito à omissão direta de receitas, hipótese em que seria possível identificar com precisão quais serviços foram prestados e qual o tratamento tributário aplicável. Tratando-se de presunção legal, fundada na mera existência de créditos bancários cuja origem não foi comprovada, não há como determinar a natureza específica das operações que deram origem a esses valores.

59. Mesmo que a empresa se dedicasse exclusivamente ao transporte internacional de cargas, o que não é o caso, ainda assim não se poderia afirmar com certeza que as receitas omitidas proviessem dessa atividade. Os créditos bancários não comprovados poderiam ter origem em ganhos de capital, em prestação de outros tipos de serviços mantidos à margem da contabilidade, em comercialização de produtos, ou em quaisquer outras operações estranhas ao objeto social declarado pela empresa.

60. Nesse cenário, cabe ao contribuinte que alega a aplicabilidade de regime tributário diferenciado comprovar positivamente que as receitas questionadas se enquadram nas hipóteses legais que ensejam esse tratamento. No caso concreto, os contratos de afretamento internacional apresentados não comprovam a origem dos créditos bancários especificamente relacionados pela fiscalização. Como visto anteriormente, não foi estabelecido nenhum nexo causal entre os valores constantes desses contratos e os créditos bancários objeto do lançamento. Não se demonstrou que os recursos obtidos mediante esses contratos transitaram pelas contas bancárias analisadas pela fiscalização.

61. A mera apresentação de contratos de prestação de serviços, desacompanhada de qualquer elemento que permita vincular os valores ali estipulados com os créditos bancários especificamente questionados, não é suficiente para comprovar a origem desses créditos nem para demonstrar que corresponderiam a receitas sujeitas a tratamento tributário diferenciado.

62. Por todas essas razões, devem ser mantidos os lançamentos de PIS e COFINS pelas regras gerais de tributação aplicáveis ao regime cumulativo, tanto em relação às receitas declaradas quanto em relação às receitas omitidas por presunção legal.

Das multas de ofício

63. A Recorrente pleiteia a redução das multas de ofício para o percentual de cinquenta por cento, invocando precedentes que reconheceriam o caráter confiscatório de penalidades superiores ao valor do próprio tributo.

64. Efetivamente verifica-se que a multa foi aplicada em conformidade com legislação vigente, válida e eficaz, sendo que, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, *“No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2¹ e no artigo 98, *caput*, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023².

65. Conseqüentemente, o pleito não comporta acolhimento.

¹ Súmula CARF nº 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

² RICARF, artigo 98: *“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.”*

66. Não obstante, verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, foi alterado pela Lei nº 14.689, de 2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar o seguinte enunciado:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

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

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) § 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

67. Desse modo, a penalidade, que antes alcançava 150% em decorrência da dobra do percentual de 75% prescrito pelo inciso I do artigo 44, foi reduzida para 100%, conforme estabelecido pelo novel inciso VI.

68. Adicionalmente, a fiscalização não enveredou, por não constituir fator relevante à época, na perquirição da ocorrência de reincidência da conduta infracional, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A.

69. Diante dessas circunstâncias, deve ser reconhecida a redução do percentual da multa para 100%, por conta da aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata a letra “c” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, in verbis:

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.

CONCLUSÃO

70. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício relativa à infração “OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA”, para 100%.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável à redução da multa de ofício da infração “Omissão de Receitas Por Presunção Legal - Créditos Bancários De Origem Não Comprovada” para 100%. A maioria do Colegiado compreendeu que a penalidade sobre esta parcela da exigência deveria ser reduzida a 75%.

Isto porque, embora uma das cinco petições postadas a título de recurso voluntário apenas deduza argumentos acerca da confiscatoriedade do percentual da penalidade aplicada, as demais defendem a nulidade da exigência calcada em movimentação financeira que, além de escriturada, não representaria receita, e afirma que *não houve a intenção de “DOLO, MÁ-FÉ, FRAUDE OU SIMULAÇÃO”*. E, enfrentando esta argumentação, a autoridade julgadora de 1ª instância concluiu que:

No tocante à multa de ofício, verifica-se que os lançamentos derivados da omissão de receitas foram apenados com o multa qualificada de 150%; enquanto em relação à receita declarada, tributada em razão da exclusão do Simples Nacional, foi aplicada multa de ofício de 75%.

A base legal da multa de ofício se assenta nas disposições do art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será 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.

Destacou ainda a fiscalização que evidente intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, *in verbis*:

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. (Negritou-se)

A impugnante argumentou que não houve "a intenção de "DOLO; FRAUDE OU SIMULAÇÃO".

Os fatos que motivaram a qualificação da multa de ofício foram consubstanciados no Relatório Fiscal, do qual podem ser extraídos os seguintes excertos:

Conforme Anexo 3 verifica-se que a fiscalizada **declarou apenas 22%** das receitas, considerando o somatório dos valores declarados em DASN e os créditos bancários de origem não comprovada, no período fiscalizado, de 01/2012 a 12/2014, ou seja, **durante os 36 meses**.

Tais fatos permitem a conclusão de que há evidente intuito de sonegação na conduta do contribuinte, na medida em que demonstram procedimento que resulta em falta de recolhimento mediante reiterada declaração inexata dos tributos apurados como devidos, circunstância que justifica a aplicação da multa de 150%.

De fato, dentre as várias possibilidades de subtração de valores à tributação está a de, reiteradamente, deixar de levar às declarações obrigatórias da pessoa jurídica o valor integral das receitas auferidas pela empresa, fato consumado por três anos-calendário consecutivos.

Essa conduta reprovável do contribuinte pode manifestar-se por várias formas, bastando para tal que fique identificada a intenção, consistente no tempo, de subtrair valores tributáveis por ele devidos. Note-se que os chamados erros escusáveis se distinguem daqueles cometidos intencionalmente e de forma sistemática, abrangendo vários períodos e tributos, como evidenciado no presente caso, o que afasta a possibilidade de erro ou desatenção eventual e justifica a qualificação da multa.

No presente processo, não há, portanto, como afastar a aplicação da multa de ofício nos percentuais de 75% e 150%, exigida em estrita observância às normas estabelecidas e em conformidade com os fatos circunstanciados no Relatório Fiscal. *(destaques do original)*

E no âmbito da qualificação da penalidade, em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, esta Conselheira assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DACON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

Acompanhei a Turma que, à unanimidade, manteve integralmente o crédito tributário ali exigido, com a aplicação da multa qualificada.

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior

relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

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.*

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a operações de compra e venda de veículos usados, evidência de

vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos, constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo autuada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela autuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:

1 – Sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1.1 – *Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);*

1.2 – *Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a atuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).*

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da atuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).

Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO)., aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF nº 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: “a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis”*. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbaturo Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto), 9101-005.522 (Shock Emergia Ltda), 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.924 (Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.983 (Comercial Importadora Exportadora Formilgas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-006.116 (Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.321 (Kingsberg Comércio Importação e Exportação de Tecidos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.489 (Geral Expresso

Agenciamento de Transportes de Carga Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-006.490 (Jetlog Serviços Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-006.524 (Rock Star Marketing Ltda) 9101-006.525 (Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda, Relator Gustavo Guimarães da Fonseca), 9101-006.612 (Hotel Thermas Eireli, Relator Gustavo Guimarães da Fonseca), 9101-006.653 (Comercial da Amazônia Petróleo EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-006.670 (Systech Equipamentos Eletrônicos e de Informática Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli) e 9101-007.214 (JSM Engenharia e Terraplenagem Ltda – ME, Relator Luis Henrique Marotti Toselli). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas.* Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Lívia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Lívia De Carli Germano), além do voto vencido no Acórdão nº 9101-005.687 (Cerâmica Formigres Ltda).

Nestes autos, como transcrito na decisão de 1ª instância, a autoridade lançadora apenas refere o percentual de receitas omitidas, considerando o montante apurado mediante presunção legal, e a reiteração ao longo dos 36 meses fiscalizados. Ocorre que, diante da precariedade da escrituração da Contribuinte, a maior parte das receitas omitidas apuradas foram presumidas a partir dos depósitos bancários de origem não comprovada, sem a adição de quaisquer elementos que pudessem correlacioná-las com receitas da atividade.

Ausente tal demonstração, apesar de válida a presunção de omissão de receitas, diante da reiteração, do volume e da precariedade da escrituração fiscal, subsiste a dúvida se as entradas correspondiam a receitas da atividade intencionalmente subtraídas da incidência tributária. Assim, por força do art. 112, inciso II do CTN, a qualificação da penalidade não pode subsistir.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício da infração “*Omissão de Receitas Por Presunção Legal - Créditos Bancários De Origem Não Comprovada*” para 75%.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa