



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11060.724696/2018-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.694 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GRT TRANSPORTE E LOGÍSTICA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2015

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

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

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA. SIGILO BANCÁRIO.

A Lei que trata do sigilo das operações das instituições financeiras, estabelecendo a possibilidade de a administração tributária obter informações bancárias dos contribuintes independentemente de ordem judicial não revogou nem alterou a presunção legal de omissão de receitas caracterizadas por depósitos bancários de origem não comprovada.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. APLICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. Porém, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial, para, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, aplicar a retroatividade benigna, devendo a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100% e mantendo-se integralmente as exigências do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, nos termos do que voto da relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Ricardo Piza Di Giovanni, Rafael Zedral, Gustavo de Oliveira Machado (substituto[a] integral), Sandro de Vargas Serpa (Presidente)

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 02-92.975, pela 10ª Turma da DRJ/REC que julgou improcedente a impugnação, para:

- a) APARTAR para imediata cobrança os valores a título de IRPJ, CSLL;
- b) PIS e COFINS não contestados, conforme identificados na Conclusão deste Acórdão;
- c) . MANTER, integralmente, as exigências do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS;
- d) matéria litigiosa, consubstanciadas nos Autos de Infração, acrescidas de multa de ofício de 150% e dos juros de mora cabíveis;
- e) . CONSIDERAR DEFINITIVA a aplicação das multas qualificadas aos créditos tributários lançados, porquanto não contestadas pelo contribuinte;
- f) . CONSIDERAR DEFINITIVA a responsabilidade tributária imputada;
- g) ao sócio administrador Paulo Roberto Lemos de Souza, porquanto não contestada.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Trata-se de ação fiscal levada a efeito sobre a empresa GRT TRANSPORTE E LOGÍSTICA LTDA, doravante GRT, para apuração de IRPJ e reflexos relativos ao ano-calendário 2015, que foram lançados nos seguintes montantes:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
11060-724.696/2018-11	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 967.674,25
11060-724.696/2018-11	Auto de Infração	CSLL	R\$ 465.630,25
11060-724.696/2018-11	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 232.445,53
11060-724.696/2018-11	Auto de Infração	COFINS	R\$ 1.072.865,75
Total do Crédito Tributário			R\$ 2.738.615,78

Foi imputada Responsabilidade Tributária solidária ao sócio administrador Paulo Roberto Lemos de Souza, conforme Demonstrativo de Responsabilidade solidária constante dos Autos de Infração.

Toda a motivação de fato e de direito em que se fundamenta a autuação fiscal e a responsabilidade tributária está consubstanciada no Relatório da Auditoria Fiscal acostada às folhas 1411 a 1440 do processo administrativo fiscal.

A fiscalizada, sociedade empresária do ramo de transporte de cargas, era tributada pelo regime do Simples Nacional no ano calendário 2015, onde declarou Receita Bruta Anual de R\$ 177.339,50. De posse dos extratos bancários da empresa, a fiscalização apurou créditos bancários da ordem de R\$ 15.438.354,03, já excluídos aqueles que representassem transferências de mesma titularidade, dentre outros que notadamente não constituíam receitas da pessoa jurídica.

Intimada a justificar a origem e natureza dos depósitos bancários, a fiscalizada apresentou documentação comprobatória de alguns depósitos, ensejando a lavratura do Termo de Exclusão do Simples Nacional (fls. 1312/1318), controlado no processo administrativo de protocolo 11060.723748/2018-23. Naquele processo foram registradas práticas reiteradas de omissão de receitas; impossibilidade de adesão ao Simples Nacional em razão da receita bruta dos últimos 12 meses; descumprimento reiterado da obrigação de emitir documento fiscal na prestação de serviço e falta de escrituração do livro Caixa, ensejando a exclusão do contribuinte do Regime do Simples Nacional com data retroativa a 01 de janeiro de 2015. Não consta naquele processo administrativo Manifestação de inconformidade contra a exclusão, que passou a ser definitiva a partir de 01 de janeiro de 2015, ano calendário objeto do lançamento ora questionado.

Excluída do Simples Nacional, a empresa foi intimada a optar pela forma de tributação do Lucro, tendo escolhido o Lucro Arbitrado (fls. 1337 a 1341).

Diante da documentação apresentada em resposta às Intimações, comprovando parte dos depósitos bancários individualizados, a fiscalização apurou as seguintes infrações tributárias:

1. Diferenças tributáveis em razão da exclusão do Regime do Simples Nacional;

2. Omissão de Receita por presunção legal – Depósitos bancários de origem não comprovada;
3. Omissão de Receitas da atividade, referente ao Mercado Externo (exportação de serviços), omitida nas DASN;
4. Omissão de Receitas da atividade, referente ao Mercado Interno, omitida nas DASN.

As infrações tributárias foram individualizadas em Anexos ao Relatório fiscal, que podem ser abaixo resumidas (anexo 8, fl. 1463):

Descrição da Receita	Anexo 8 - Comparativo mês a mês e no ano do período de 01/2015 a 12/2015, dos créditos bancários de origem não comprovada e da Receita Bruta declarada e não declarada pela fiscalizada												Total	%
	01/2015	02/2015	03/2015	04/2015	05/2015	06/2015	07/2015	08/2015	09/2015	10/2015	11/2015	12/2015		
IB declarada em DASN - Mercado Interno	6.200,00	3.100,00	20.300,00	16.000,00	9.100,00	15.300,00	22.925,50	8.700,00	3.300,00	25.800,00	38.350,00	8.200,00	177.339,50	1.16%
Omissão de Receitas da Atividade - Mercado Interno	0,00	0,00	0,00	0,00	13.259,54	0,00	8.472,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	18.732,08	0,33%
Omissão de Receitas da Atividade - Exportação de Serviços	65.260,43	181.578,53	198.339,48	122.398,81	278.786,58	225.562,50	202.554,05	180.976,63	383.170,83	425.924,61	331.981,10	150.825,92	2.646.330,84	37,26%
Depósitos bancários de origem não comprovada	644.569,42	891.392,41	917.057,42	649.065,22	723.613,99	838.211,13	1.276.159,06	1.073.139,53	1.088.236,44	1.813.595,70	1.211.141,14	1.274.937,85	12.490.970,71	83,46%
Total de receitas, mês a mês	715.949,85	1.074.070,94	1.135.696,89	787.464,23	1.032.520,51	1.177.074,63	1.509.338,15	1.262.816,13	1.466.707,27	2.246.350,31	1.483.472,23	1.433.943,88	15.334.444,13	100,00%

Tendo optado pelo Lucro Arbitrado, a fiscalização procedeu ao cálculo do IRPJ e CSLL trimestrais incidentes sobre o Lucro arbitrado (anexos 10 e 11), consubstanciados nos Autos de Infração correspondentes (fls. 1342/1364).

Ainda em decorrência da opção pelo Lucro Arbitrado, o Pis e a Cofins devem ser apurados com base no regime Cumulativo, não se aplicando o instituto da não cumulatividade nestes casos (TVF, fls. 1433/1434). Ademais, as “omissões de receita da atividade – Exportação de serviço” não foram utilizadas na apuração das contribuições ao PIS e COFINS, em decorrência da previsão constitucional de não incidência das contribuições sociais sobre receitas decorrentes de exportação (CF, art. 149, §2º, inciso I) e em decorrência da Isenção da COFINS sobre receitas de serviços prestados à pessoa física ou jurídica residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, prevista no artigo 14, caput e inciso III da MP nº 2.158-35/2001.

Foram ainda qualificadas as multas aplicadas, tendo como motivação a conduta dolosa do contribuinte com evidente intuito de sonegação, bem como lavrada Representação fiscal para fins penais a ser encaminhada ao Ministério Público Federal em momento oportuno, controlado em processo específico para este fim.

Cientificado do Auto de infração em 26/12/2018, o contribuinte apresenta Impugnação onde, resumidamente, traz os seguintes argumentos em sua defesa:

1. No procedimento de fiscalização, quando da apuração do PIS/Cofins foi feita distinção das operações, cuja contratação dos serviços se deu por empresa estrangeira das feitas por contratantes nacionais, para o transporte de mercadorias destinadas ao exterior, com isso tributando todos os serviços contratados no Brasil para o transporte internacional de cargas;
2. É inconstitucional a tributação pela Cofins e pelo Pis sobre os fretes de produtos destinados à exportação para empresas comerciais exportadoras e para demais empresas que exportem (que não sejam preponderantemente exportadoras);

3. É ilegal a tributação pela Cofins e pelo Pis sobre os fretes de produtos destinados à exportação para empresas comerciais exportadoras e demais empresas que exportem (que não sejam preponderantemente exportadoras), por ofensa ao art. 14, II e V e § 1º da MP 2158-35/01, Lei 10.833/03, Lei 10637/02 e IN RFB 1.152/2011;

4. Cita soluções de Consulta da RFB que decidem pela suspensão daquelas contribuições sobre o frete contratado no mercado interno para o transporte rodoviário dentro do território nacional, de produtos destinados à exportação; cita outras Soluções de Consulta onde decidido quanto a vedação à empresa comercial exportadora apurar créditos de Cofins ou Pis relativamente a despesas de frete, concluindo o reclamante que não há outro motivo para se proibir a apuração de créditos sobre o frete, senão pelo fato de o mesmo estar indissociavelmente incluso no conceito da própria operação de exportação e, conseqüentemente, não estar sujeito a tributação;

5. Alega que para demonstração das operações de frete internacional, tributadas indevidamente, anexa os demonstrativos de contratação CRT's e respectivas faturas, correspondentes as receitas vinculadas a estes documentos de transportes emitidos, onde em todas estas operações a contratante é pessoa jurídica nacional, exportadora;

alega que não há que se falar em dúvidas quanto a créditos em conta bancária da impugnante, eis que os documentos de transporte, referem os valores praticados, bem como as faturas de cobrança, correspondem a estes valores, creditados pelas respectivas contratantes; acrescenta que em apuração efetuada pelo impugnante, foi tributado indevidamente o faturamento de R\$ 7.461.117,75;

6. Não houve intenção de omissão de receitas; vários documentos de transporte provam efetivamente que os créditos em conta corrente são provenientes da prestação de serviços de transporte internacional; por erro de contabilidade, em vista do acréscimo de receitas, não foi realizada a migração para outro regime de tributação;

7. O ônus da prova que recai sobre o contribuinte nos casos de depósitos não identificados deve ser alterado para o Fisco, porque este tem o poder e o dever de fiscalizar, tendo em conta a Lei complementar 105 de 2001 e os artigos 195 e 197 do CTN;

8. A lavratura do auto de infração teve por base, simplesmente, os depósitos bancários, o que é ilegal e insuficiente para validar o procedimento adotado, pois os depósitos bancários, em nenhuma hipótese, podem ser considerados sinônimo de renda, e, menos ainda para constituição de crédito tributário; a presunção de legitimidade do lançamento fiscal não exonera a fiscalização da comprovação da ocorrência da hipótese tributária.

Por sua vez, a Turma da DRJ julgou improcedente a impugnação, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS NÃO COMPROVADOS. INTIMAÇÃO COM INDIVIDUALIZAÇÃO DOS VALORES.

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

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA. SIGILO BANCÁRIO.

A Lei que trata do sigilo das operações das instituições financeiras, estabelecendo a possibilidade de a administração tributária obter informações bancárias dos contribuintes independentemente de ordem judicial não revogou nem alterou a presunção legal de omissão de receitas caracterizadas por depósitos bancários de origem não comprovada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2015 MATÉRIA INCONTROVERSA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo os argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando, o seguinte:

“I. BREVE SÍNTESE FÁTICA

O Recorrente foi notificado da improcedência da impugnação apresentada para: (1) apartar para imediata cobrança os valores a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não contestados, conforme identificados na conclusão deste acórdão, considerando não entrarem na composição da matéria litigiosa do processo administrativo; (2) manter, integralmente, as exigências do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, matéria litigiosa, consubstanciada nos Autos de Infração, acrescidas de multa de ofício de 150% e dos juros de mora cabíveis; (3) considerar definitiva a aplicação das multas qualificadas aos créditos tributários laçados, porquanto não contestadas pelo contribuinte; (4) considerar definitiva a responsabilidade tributária imputada ao sócio administrador Paulo Roberto Lemos de Souza, porquanto não contestada.

Acontece que a improcedência não merece ser mantida, uma vez que a recorrente se manifestou sobre a totalidade do trazido nas autuações, explicando que as receitas, constantes das manifestações bancárias, são provenientes de prestação de serviços de transporte internacional, inexistindo as alegadas omissão.

II. DO MÉRITO A. DA NÃO INCIDENCIA DE PIS E COFIS SOBRE RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL. DA DEVIDA DEMONSTRAÇÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO. NECESSIDADE DE ANALISE ADEQUADA DA IMPUGNAÇÃO.

Na r. decisão recorrida, entendeu-se que “prescindível qualquer enfrentamento das receitas tributadas pelas contribuições ao PIS e COFINS porquanto não identificada qualquer segregação de natureza daquelas pela autoridade fiscal para fins de lançamento dos valores de depósito comprovados e não declarados na DASN e sequer comprovada e sua origem e natureza pelo contribuinte em sua impugnação, devendo ser mantidos inalterados os lançamentos de PIS e COFINS contestados” Acontece que foi trazida a informação necessária no item II.5 da impugnação apresentada “DA DEMONSTRAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE FRENTE INTERNACIONAL TRIBUTADAS INDEVIDAMENTE” Veja-se que o item narra que foi anexado a impugnação os demonstrativos de contratação CRTs e respectivas faturas correspondentes as receitas vinculadas a estes documentos de transporte emitidos, objetivando demonstrar o montante tributado indevidamente a título de contribuição social, repisando que em todas as operações a contratante é pessoa jurídica nacional, exportadora, destacando-se que a ilegalidade reside no fato que o PIS/COFINS interno não incide sobre a receita dos serviços de transporte internacional prestados, em qualquer sentido – daqui para o exterior, ou do exterior para cá – por empresa residente no Brasil (MP 2.158-35/2001, artigo 14, inciso V e parágrafo 1º).

Não há como sustentar que existem dúvidas quanto a créditos em conta bancária da recorrente uma vez que os documentos anteriormente juntados referem os valores praticados, tendo sido efetuada a devida demonstração, ao contrário do trazido na r. decisão recorrida.

Inclusive restou discriminada na impugnação que sendo cobrado da contribuinte de forma ilegal e arbitrária o montante de R\$ 48.497,27 a título de PIS e R\$ 223.833,54 a título de COFINS, considerado o faturamento de R\$ 7.461.117,75.

Desta forma, não há como ser aceita a r. análise da decisão recorrida, uma vez que se limitou a narrar sobre a não comprovação da documentação que se encontra devidamente juntada neste processo, quando deveria ter sido analisada quanto ao PIS e COFINS em especial sobre a inconstitucionalidade da tributação conforme ofensa ao artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988 e da ilegalidade da tributação pela COFINS e pelo PIS sobre frentes de produtos destinados à exportação para empresas comerciais exportadoras e

demais empresas que exportem (que não sejam preponderantemente exportadoras) nos termos do artigo 14, II e V e parágrafo 1º da MP n. 2158-35/01, artigo 6º, I e III da Lei n. 10.833/03, ao artigo 5º, I e III da lei n. 10.637/02, ao artigo 3º, I e II da IN/RFB 1.152/2011.

**B. DA NECESSIDADE DE ANALISE DO ITEM II.6 “DA INOCORRENCIA DE CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL, SOB A TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E SEUS REFLEXOS SOBRE A CSLL”**

Ao analisar a r. decisão recorrida, observa-se que não houve qualquer análise referente ao tópico impugnado. Neste caso, repisa-se o item e requer-se a devida análise.

A Recorrida se diz credora da importância de R\$967.674,25 (novecentos e sessenta e sete mil, seiscentos e setenta e quatro reais e vinte e cinco centavos) a título de IRPJ e R\$465.630,25 (quatrocentos e sessenta e cinco mil, seiscentos e trinta reais e vinte e cinco centavos), devidamente atualizados, referentes aos supostos não pagamento de tributos devidos, multa e juros de mora.

No entanto, como restou comprovado na impugnação, a empresa não sonegou impostos, sendo que as movimentações em suas contas foram devidamente justificadas junto a Fiscalização.

De início cabe relatar que a recorrente teve instaurado no ano de 2018 procedimento fiscal que teve como escopo a verificação da regularidade fiscal de supostas omissões de rendimentos relacionados a atividade empresarial da recorrente.

No transcorrer da verificação fiscal, foram analisados documentos, o principal deles, o extrato deles o extrato da conta corrente da titularidade da recorrente. Em ato contínuo a autoridade fiscal intima o representante legal da recorrente para justificar, depósito por depósito, todos os créditos lançados nas duas contas correntes do contribuinte: Banco Bradesco e Banco do Brasil.

Ante a impossibilidade através do tempo de se fazer a justificativa individual de cada depósito, a recorrente apresentou vários documentos de transporte CRTs e Faturas de Cobrança dos serviços de transporte prestados, provando que efetivamente os créditos em conta bancária tinham a respectiva origem na prestação de serviços.

Acontece que não foi levado em consideração tal assertiva, a autoridade fiscal lavrou vários autos de infração, os quais totalizam o valor de R\$2.738.615,78, referente a IRPJ, PIS, COFIS, CSLL, multas e juros. Como se não bastasse elevada penalidade de multa aplicada, a recorrente foi intimada de ato declaratório de exclusão do regime tributário denominado SIMPLES NACIONAL.

Repete-se, foi apresentado pela Recorrente a autoridade fiscal uma série de documentos os quais provam efetivamente que os créditos em conta corrente são provenientes da prestação de serviços de transporte internacional.

Em nenhum momento houve a intenção de omitir receitas a fim de permanecer no Simples Nacional, isto porque todos os créditos possuem comprovação de origem e por erro de contabilidade, tendo em vista o acréscimo de receitas, não foi realizada a migração para outro regime.

C. A LEI COMPLEMENTAR 105/2001 E A NECESSIDADE DE INVERSÃO DO ONUS DA PROVA. ILEGALIDADE DOS LANÇAMENTOS COM BASE NOS DEPOSITOS BANCÁRIOS.

A Lei Complementar 105/2001 dispõe sobre o sigilo bancário, tendo sido defendido pela Recorrente em sua impugnação que inverteu-se o ônus da prova quando a omissão de receita por presunção legal prevista no artigo 42 da Lei n. 9.430/96, cabendo ao Fisco comprovar a possibilidade de constituição de crédito tributário.

A decisão recorrida, por sua vez, defendeu que trata-se de presunção iuris tantum, passível de prova em contrário por parte do contribuinte. Entretanto, caso o contribuinte, regularmente intimado não comprove a origem dos valores mantidos em conta de depósitos ou investimento, é de se presumir que tais valores foram omitidos da tributação.

Desta forma, com este novo estatuto, o depósito bancário cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte mediante documentação hábil e idônea presumir-se-ia receita/rendimento omitido.

Acontece que não há manter o julgado, primeiro, reforça-se que o contribuinte prestou os esclarecimentos necessários, e após, lavratura do auto de infração, teve por base simplesmente os depósitos bancários e eles não são considerados sinônimos de renda.

Neste contexto importante mencionar que se discute no STF o TEMA 842 “incidência de imposto de renda sobre depósitos bancários considerados como omissão de renda ou de rendimento, em face de previsão contida no artigo 42 da Lei n. 9.430/1996”.

Trata-se de recurso extraordinário que se discute, à luz dos artigos 5º, X e XII, 145, parágrafo 1º, 146, III, a 150, III, a, e IV e 153, III, da Constituição Federal, se a previsão do artigo 42 da Lei n. 9.430/1996 incorreu, ou não, em vício formal, ante a reserva da lei complementar para definir, a título de normas gerais, fato gerador de impostos, e em inconstitucionalidade material, por afronta dos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como ao conceito constitucional de renda.

Observa-se pelo teor da discussão que não restou pacificado a possibilidade de se tributar eventuais depósitos bancários, sob pena de estar ‘criando’ um novo fato gerador de tributos, sendo correto o trazido na impugnação de que é ônus do fisco fazer a devida comprovação para assim poder constituir o crédito.

O fisco tem o poder de quebrar o sigilo bancários dos contribuintes, mas, para constituir créditos em seu favor, precisa fazer a prova que lhe compete, pensar o contrário, ante a vigência e validade da Lei Complementar 105/01 significa imputar ao contribuinte, além dos conhecidos deveres instrumentais – figura “do lançamento por homologação”, a contrário sensu, a figura do “lançamento de ofício por homologação” Ante o exposto pugna-se que seja declarado nulo o auto de infração.

D. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA NO PATAMAR DE 150%. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. ARTIGO 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA.

Restou aplicado ao contribuinte a multa de 150% sobre o tributo devido, o que deixa evidente o seu caráter confiscatório.

A aplicação da multa tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos. Assim, para que a multa cumpra sua função de desencorajar algumas condutas, ela não pode ser pífia, mas também não pode ser confiscatória, inviabilizando o cumprimento do pagamento do contribuinte, ou mesmo que continue suas atividades habituais.

O Supremo Tribunal Federal decidiu que a multa aplicada precisa observar o princípio da razoabilidade e proporcionalidade. Nesta seara, a aplicação de um percentual que corresponde a mais de 100% do tributo é evidentemente desproporcional e não pode ser mantida. A multa em um patamar de 150% inviabiliza que haja um pagamento ou parcelamento adequado, ou ainda que com o parcelamento ou pagamento o contribuinte continue exercendo suas atividades.

Não se debate a possibilidade de aplicação da multa, mas sim o seu percentual, que vai de encontro as decisões do e. STF. Sobre o assunto cabe trazer recente decisão do Supremo Tribunal Federal.

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE. DESCUMPRIMENTO DO ÔNUS PROBATÓRIO. CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL DA CONTROVÉRSIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. OFENSA REFLEXA. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 279/STF. MULTA PUNITIVA. PATAMAR DE 100% DO TRIBUTO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO CONFISCO. PRECEDENTES. 1. A resolução da controvérsia demandaria o reexame dos fatos e do material probatório constantes nos autos, o que é vedado em recurso extraordinário. Incidência da Súmula 279/STF. Precedentes. 2. O Tribunal de origem solucionou a controvérsia com fundamento na legislação infraconstitucional e no conjunto fático e probatório, o que é inviável em sede de recurso extraordinário. Precedentes. 3. Quanto ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são

confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. 4. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 5. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. (ARE 1058987 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 01/12/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-289 DIVULG 14-12-2017 PUBLIC 15-12-2017)

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE.

1. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. 2. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes. 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC/1973. (ARE 938538 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 30/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA CONFISCATÓRIA. REDUÇÃO. PERCENTUAL INFERIOR AO VALOR DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. 1. É admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 776273 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 15/09/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 29-09-2015 PUBLIC 30-09-2015)

Resta evidente que a multa de 150% possui caráter confiscatório e aplicada em um patamar superior do que o permitido pelos tribunais pátrios brasileiros.

A jurisprudência, ao analisar as multas sancionatórias aplicadas não levam somente em conta a letra da lei, mas também o cenário econômico-financeiro em que a empresa se encontra em prol do princípio da preservação da empresa, da igualdade e da capacidade contributiva.

O artigo 145 da Constituição Federal de 1988 é claro quanto ao conceito da capacidade contributiva: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

A graduação do tributo se dá em conformidade com a capacidade econômica do contribuinte e deve ser aplicada as multas sancionatórias, isto porque não deveria ser interesse do Estado impossibilitar as atividades de uma empresa e que ela continue contribuindo com o crescimento da economia do país.

Neste sentido, cumpre mencionar novamente os tribunais superiores que já entenderam que para verificar se há efeito confiscatório, deve-se analisar não somente o tributo/cobrança, mas a carga tributária como um todo.

(...)

Portanto, considerando os precedentes dos tribunais pátrios superiores, a natureza punitiva da multa aplicada, a vedação do confisco, os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, igualmente e a capacidade contributiva da requerente, requer-se a redução da multa aplicada para o patamar de 100%.

### III. DOS REQUERIMENTOS

Com base em todo aqui argumento, requer-se o recebimento deste Recurso Voluntário, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da eficácia da decisão recorrida, para ao fim, ser dado provimento a este recurso, reformando-se a r. decisão recorrida no que diz respeito às exigências tributárias de PIS, COFIS, IRPJ e CSLL, tendo em vista que as receitas constantes das movimentações bancárias, são provenientes de serviços da prestação de serviços de transporte internacional, em que não há incidência de PIS e COFINS, inexistindo a alegada omissão de receita. Por fim, caso assim não se entenda requer-se que a multa aplicada não seja superior ao percentual de 100%.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Portanto, dele tomo conhecimento.

**DELIMITAÇÃO DA LIDE**

Considerou-se definitiva na esfera administrativa a matéria que não foi expressamente contestada pelo contribuinte na Impugnação, não compondo o litígio iniciado com a sua apresentação:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)”

Como foi consignado no acórdão de piso, não houve Impugnação às seguintes infrações / imputações legais constantes dos Autos de Infração:

- Multa qualificada sobre os créditos tributários constituídos;
- Responsabilidade Tributária solidária do sócio administrador, Sr. Paulo Roberto Lemos de Souza, CPF 709.269.130-34;
- Diferenças tributáveis apuradas pela mudança do Regime de Tributação após a exclusão do Simples Nacional, sobre Receitas declaradas na DASN, base de cálculo de lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- Omissão de receitas da atividade, referentes ao Mercado externo, identificadas por créditos bancários de origem comprovada pelo contribuinte e não declaradas na DASN, base de cálculo para lançamentos de IRPJ e CSLL;

**O acórdão recorrido apresentou as seguintes tabelas das partes não litigiosas:**

**Cálculo da CSLL parte não litigiosa:**

CSLL sobre o lucro arbitrado da empresa GRT Transporte e Logística Ltda - ME, no período de 01/2015 a 12/2015 - NÃO CONTESTADO						
Descrição - Matéria NÃO litigiosa	MO	1o trim 2015	2o trim 2015	3o trim 2015	4o trim 2015	Totais
RB declarada nas DASN's - Exclusão do Simples Nacional	75%	29.600,00	40.460,00	34.929,50	72.350,00	177.339,50
Omissão de Receitas da Atividade - Mercado Interno	150%	0,00	11.259,54	8.475,54	0,00	19.735,08
Omissão de Receitas da Atividade - Exportação de Serviços	150%	445.178,43	626.748,28	765.701,49	808.761,63	2.646.389,84
Depósitos bancários de origem não comprovada	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total de receitas omitidas	150%	445.178,43	638.007,82	774.177,03	808.761,63	2.666.124,92
BC da CSLL com base no lucro arbitrado, com aplicação da alíquota de 12%	75%	3.552,00	4.855,20	4.191,54	8.682,00	21.280,74
	150%	53.421,41	76.560,94	92.901,24	97.051,40	319.934,99
CSLL à alíquota de 9%	75%	319,68	436,97	377,24	781,38	1.915,27
	150%	4.807,93	6.890,48	8.361,11	8.734,63	28.794,15
Dedução da CSLL declarada nas DASN's	75%	153,92	214,43	0,00	0,00	368,35
	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL lançada de ofício - parte NÃO LITIGIOSA	75%	165,76	222,54	377,24	781,38	1.546,92
	150%	4.807,93	6.890,48	8.361,11	8.734,63	28.794,15
Total da CSLL lançada de ofício no ano de 2015 - parte não litigiosa		4.973,69	7.113,02	8.738,35	9.516,01	30.341,07

**Cálculo do PIS parte não litigiosa:**

Descrição	MO	01/2015	02/2015	03/2015	04/2015	05/2015	06/2015	07/2015	08/2015	09/2015	10/2015	11/2015	12/2015	Totais
RB declarada nas DASN's - Exclusão do Simples Nacional	75%	6.200,00	3.100,00	20.300,00	16.000,00	9.160,00	15.300,00	22.929,50	8.700,00	3.300,00	25.800,00	38.350,00	8.200,00	177.339,50
Omissão de Receitas da Atividade - Mercado Interno	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	11.259,54	0,00	8.475,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	19.735,08
PIS cumulativa à alíquota de 0,65% - NÃO LITIGIOSO	75%	40,30	20,15	131,95	104,00	59,54	99,45	149,04	56,55	21,45	167,70	249,28	53,30	1.152,71
	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	73,19	0,00	55,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	128,28
Dedução da PIS declarada nas DASN's	75%	23,56	11,78	77,14	60,80	34,80	58,14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	266,22
	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PIS cumulativa lançada - NÃO LITIGIOSO	75%	16,74	8,37	54,81	43,20	24,74	41,31	149,04	56,55	21,45	167,70	249,28	53,30	886,49
	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	73,19	0,00	55,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	128,28

**Cálculo da COFINS parte não litigiosa:**

Descrição	MO	01/2015	02/2015	03/2015	04/2015	05/2015	06/2015	07/2015	08/2015	09/2015	10/2015	11/2015	12/2015	Totais
<b>Materia não litigiosa</b>														
RB declarada nas DASNs - Exclusão do Simples Nacional	75%	6.200,00	3.100,00	20.300,00	16.000,00	9.160,00	15.300,00	22.929,50	8.700,00	3.300,00	25.800,00	38.350,00	8.200,00	177.339,50
Omissão de Receitas da Atividade - Mercado Interno	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	11.259,54	0,00	8.475,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	19.735,08
COFINS cumulativa à alíquota de 3% - NÃO LITIGIOSO	75%	186,00	93,00	609,00	480,00	274,80	459,00	687,89	261,00	99,00	774,00	1.150,50	246,00	5.320,19
	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	337,79	0,00	254,27	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	592,05
Dedução da COFINS declarada nas DASNs	75%	97,96	48,98	320,74	249,60	142,89	238,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	116,44	1.215,29
	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>COFINS cumulativa lançada - NÃO LITIGIOSO</b>	<b>75%</b>	<b>88,04</b>	<b>44,02</b>	<b>288,26</b>	<b>230,40</b>	<b>131,91</b>	<b>220,32</b>	<b>687,89</b>	<b>261,00</b>	<b>99,00</b>	<b>774,00</b>	<b>1.150,50</b>	<b>129,56</b>	<b>4.104,90</b>
	<b>150%</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>337,79</b>	<b>0,00</b>	<b>254,27</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>592,05</b>

Abaixo, reproduzi, ainda, o cálculo do IRPJ referente à parte controvertida apresentado pela DRJ:

IRPJ sobre o lucro arbitrado da empresa GRT Transporte e Logística Ltda - ME, no período de 01/2015 a 12/2015 - <b>Materia Contestada / LITIGIOSA</b>						
Descrição	MO	1o trim 2015	2o trim 2015	3o trim 2015	4o trim 2015	Totais
RB declarada nas DASNs - Exclusão do Simples Nacional	75%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Omissão de Receitas da Atividade - Mercado Interno	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Omissão de Receitas da Atividade - Exportação de Serviços	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Depósitos bancários de origem não comprovada	150%	2.452.959,26	2.308.830,64	3.429.535,02	4.299.654,79	12.490.979,71
<b>Total de receitas omitidas</b>	<b>150%</b>	<b>2.452.959,26</b>	<b>2.308.830,64</b>	<b>3.429.535,02</b>	<b>4.299.654,79</b>	<b>12.490.979,71</b>
BC do IRPJ com base no lucro arbitrado, com aplicação da alíquota de 9,6%	75%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	150%	235.484,09	221.647,74	329.235,36	412.766,86	1.199.134,05
<b>BC total de IRPJ com base na presunção</b>		<b>235.484,09</b>	<b>221.647,74</b>	<b>329.235,36</b>	<b>412.766,86</b>	<b>1.199.134,05</b>
IRPJ à alíquota de 15%	75%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	150%	35.322,61	33.247,16	49.385,30	61.915,03	179.870,11
Adicional de IRPJ - total (BC - 60.000) x 10%		17.548,41	16.164,77	26.923,54	35.276,69	95.913,41
Adicional de IRPJ - por MO	75%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	150%	17.548,41	16.164,77	26.923,54	35.276,69	95.913,41
IRPJ + Adicional	75%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	150%	52.871,02	49.411,94	76.308,84	97.191,71	275.783,51
Dedução do IRPJ declarado nas DASNs	75%	156,88	214,43	0,00	0,00	371,31
	150%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>IRPJ sujeito a lançamento de ofício - MATÉRIA LITIGIOSA</b>	<b>75%</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
	<b>150%</b>	<b>52.871,02</b>	<b>49.411,94</b>	<b>76.308,84</b>	<b>97.191,71</b>	<b>275.783,51</b>
<b>Total do IRPJ sujeito a lançamento de ofício no ano de 2015</b>		<b>52.871,02</b>	<b>49.411,94</b>	<b>76.308,84</b>	<b>97.191,71</b>	<b>275.783,51</b>

**Destarte, estão preclusas as matérias acima relacionadas, sendo definitivas na esfera administrativa referidos lançamentos e imputação de responsabilidade solidária, por não contestados.**

### SÍNTESE DOS FATOS

Conforme já relatado, os autos versam acerca das autuações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes ao ano-calendário de 2015.

A autuação decorreu do fato de a fiscalização ter identificado, no ano-calendário de 2015, uma ampla omissão de receitas, principalmente por meio de depósitos bancários sem origem comprovada e valores declarados na DASN muito inferiores ao que a Recorrente realmente movimentou.

Explicando melhor, a fiscalização verificou expressiva discrepância entre a receita declarada pela empresa no regime do Simples Nacional — aproximadamente R\$ 177 mil — e os valores creditados em suas contas bancárias, que ultrapassaram R\$ 15,4 milhões, mesmo após exclusões de transferências internas e outros créditos não caracterizados como receita.

Intimada a comprovar a origem desses recursos, a Recorrente apresentou apenas comprovação parcial, o que resultou na sua exclusão retroativa do Simples Nacional e posterior tributação pelo Lucro Arbitrado, a partir de janeiro de 2015.

Com base na documentação e nas respostas às intimações, a fiscalização identificou quatro tipos de infração:

- a) diferenças tributáveis decorrentes da exclusão do Simples Nacional;
- b) omissão de receitas por presunção legal relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada;
- c) omissão de receitas provenientes de serviços prestados ao exterior; e
- d) omissão de receitas de operações no mercado interno não declaradas na DASN.

Diante dessas constatações, foram lavrados autos de infração referentes a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com multas qualificadas de 150%, além de representação fiscal para fins penais. A responsabilidade solidária foi atribuída ao administrador Paulo Roberto Lemos de Souza, detentor de 99% do capital social, por infração de lei e excesso de poderes

A Recorrente apresentou impugnação sustentando que todos os valores creditados em suas contas bancárias possuíam origem comprovada e documentalmente demonstrada, decorrentes de fretes internacionais regularmente prestados, conforme comprovam os CRTs e faturas apresentados.

Alegou, ainda, que tais receitas são legal e constitucionalmente protegidas pela não incidência de PIS e COFINS sobre receitas vinculadas a operações de exportação, conforme preconizado no art. 149, § 2º, I, da Constituição, na MP 2.158-35/2001 e demais normas de regência.

No tocante ao IRPJ e à CSLL, a impugnação ressaltou que não há que se falar em sonegação, uma vez que os depósitos bancários foram devidamente explicados e correspondem às receitas operacionais da empresa, inexistindo omissão.

Segundo a Recorrente, a autuação se baseou em simples depósitos bancários, que não são, por si, suficientes para configurar fato gerador tributável, especialmente diante da documentação que comprova a origem dos valores.

Sustentou que, à luz da LC 105/2001, o ônus da prova, em casos de presunção por depósitos, recai sobre o Fisco, que deve demonstrar a ocorrência de fato gerador efetivo, o que não se verificou nos autos

O núcleo da tributação contestada dizia respeito, pois, exclusivamente, a depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, frente ao que se aplica a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/1996., referente às exigências do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, mantidas e acrescidas de multa de ofício de 150% e dos juros de mora cabíveis.

Porém, a DRJ ao analisar a impugnação, salientou que a Recorrente não apresentou documentos mínimos que vinculassem tais depósitos a operações de frete internacional, tampouco notas fiscais ou faturas que corroborassem suas alegações.

Ademais, o acórdão de piso rejeitou, também, a tese da Recorrente sobre inversão do ônus da prova após a edição da LC 105/2001, esclarecendo que a lei apenas ampliou o acesso

do Fisco às informações financeiras, sem alterar a presunção relativa de omissão de receita prevista na legislação.

Assim, para a DRJ, restara comprovada a inexistência de provas idôneas apresentadas pelo Recorrente, mantém-se válida a tributação com base nos depósitos de origem não comprovada. Ao final do julgamento, a 10ª Turma da DRJ/BHE deliberou, por unanimidade, pela improcedência da impugnação, mantendo integralmente os lançamentos relativos à matéria litigiosa e tornando definitivas — por ausência de contestação — as multas qualificadas e a responsabilidade solidária atribuída ao sócio.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário buscando a reforma da decisão da DRJ, sustentando que a improcedência da impugnação decorreu de equívoco da autoridade julgadora, que teria deixado de apreciar provas e argumentos essenciais apresentados desde a primeira fase.

A Recorrente afirmou que todas as receitas identificadas nas movimentações bancárias foram devidamente comprovadas por meio de documentos anexados à impugnação, especialmente CRTs e faturas referentes à prestação de serviços de transporte internacional. Alegou que o julgamento incorreu em erro ao concluir inexistir comprovação da origem dos depósitos, pois tais documentos teriam sido apresentados e permitiriam correlacionar as receitas com as operações de frete internacional.

Sustentou que não há incidência de PIS e COFINS sobre receitas de serviços de transporte internacional, conforme o art. 149, §2º, I, da Constituição e o art. 14 da MP 2.158-35/2001, insistindo que a fiscalização e a DRJ não reconheceram a não incidência mesmo diante das provas juntadas. Alegou que o Fisco não poderia tributar valores vinculados à exportação, o que teria ocorrido pelo indevido enquadramento de receitas comprovadamente relacionadas a fretes internacionais.

Quanto ao IRPJ e à CSLL, a Recorrente afirmou que não houve sonegação, pois as movimentações bancárias possuem origem lícita e documentada. Reitera que a autuação baseou-se apenas em depósitos bancários, sem considerar os documentos apresentados, e que a DRJ deixou de analisar o item da impugnação referente à inexistência de crime ou intenção de omitir receitas.

Defendeu que houve equivocada aplicação da presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/1996, pois, à luz da LC 105/2001, o Fisco teria o dever de investigar a natureza dos depósitos antes de presumir omissão. Alega que a presunção deveria ser afastada porque foram apresentados documentos idôneos demonstrando a origem dos recursos.

Por fim, contestou a multa qualificada de 150%, alegando possuir caráter confiscatório e ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade, trazendo precedentes do STF para defender que multas punitivas superiores a 100% seriam inconstitucionais. Pede, ao menos subsidiariamente, a redução da multa para 100%.

Ao final, requereu o provimento do recurso para reconhecer a origem das receitas, afastar as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e, se mantida qualquer cobrança, que a multa não ultrapasse 100% do tributo

### **ANÁLISE DAS RAZÕES RECURSAIS**

Delimita-se a controvérsia aos lançamentos decorrentes da presunção legal de omissão de receitas com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, relativos aos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela contribuinte, bem como aos respectivos reflexos em IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Permaneceu em litígio, ainda, a alegação de não incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre receitas que a recorrente afirma decorrerem de transporte internacional vinculado à exportação, bem como a tese de inexistência de omissão ou dolo, incluindo a discussão sobre o ônus da prova à luz da LC 105/2001.

O cerne do litígio, dessa forma, se restringe apenas à matéria relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada tratados como omissão de receita, com reflexos em IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e às alegações de não incidência das contribuições e de inexistência de dolo.

#### **1) Da presunção legal de omissão de receitas – Art. 42 da Lei nº 9.430/96**

A Recorrente afirmou que a autuação teria se baseado apenas em depósitos bancários, sem prova de que configurariam renda. Contudo, tal alegação não prospera.

Vale destacar que o Art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim dispõe:

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

Verifica-se que o art. 42 da Lei 9.430/1996 estabelece presunção *iuris tantum* de omissão de receita quando o titular da conta, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

A DRJ destacou expressamente que:

“não há que se comprovar o usufruto dos depósitos (...) o depósito cuja origem não seja comprovada é presumido receita/rendimento omitido”

Outrossim, a presunção em lei de omissão de rendimentos tributáveis autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado pela autoridade fiscal, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a procedência e natureza dos recursos utilizados nessas operações.

Segundo o dispositivo legal, os extratos bancários possuem força probatória, recaindo o ônus de comprovar a origem dos depósitos sobre o contribuinte, por meio de documentação hábil e idônea, sob pena de presumir-se rendimentos tributáveis omitidos em seu nome.

A Lei nº 9.430, de 1996, revogou o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, abaixo reproduzido:

(...)

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

Sob a égide do dispositivo legal suprimido do mundo jurídico exigia-se a prévia demonstração de sinais exteriores de riqueza pelo agente fiscal para o lançamento de ofício com base na renda presumida decorrente de depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras.

Com o advento do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o agente fazendário ficou dispensado de demonstrar, a partir dos fatos geradores do ano de 1997, a existência de sinais exteriores de riqueza ou acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados pelo contribuinte.

Para o lançamento tributário com base nesse dispositivo de lei nem mesmo há necessidade de descortinar a origem do crédito bancário na obtenção de riqueza nova pelo titular da conta ou mostrar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Na mesma linha de entendimento sobre a matéria, confira-se o enunciado sumulado nº 26 deste CARF:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Outrossim, na hipótese de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, a lei determina a individualização dos próprios depósitos, e não dos saldos no fim de cada mês. Os depósitos de um mês não funcionam como origem para os depósitos do mês subsequente.

Segundo esse Tribunal CARF, o raciocínio do Recorrente e encontra óbice na Súmula nº 30, *in verbis*:

Súmula CARF nº 30: Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes

De tal sorte, no caso concreto, a fiscalização analisou todos os extratos, excluiu movimentações de mesma titularidade e intimou a empresa a comprovar a origem dos créditos. Apenas parte mínima foi comprovada.

A DRJ registrou que a Recorrente não juntou, nem na fiscalização nem na impugnação, os documentos que afirma possuir (CRTs, faturas, notas fiscais), limitando-se a apresentar planilhas sem valor probatório e sem correlação com os depósitos bancários autuados. Em sede recursal, a Recorrente não apresentou quaisquer outros documentos.

Importante destacar que a Recorrente limitou-se a alegações genéricas, sem apresentar as notas fiscais, CRTs, faturas comerciais ou documentos que demonstrassem que os depósitos não comprovados correspondiam a serviços prestados.

Embora tenha juntado uma planilha com alguns serviços realizados, deixou de correlacioná-los com os depósitos bancários questionados, impedindo qualquer verificação da adequação de suas afirmações.

Assim, não havendo demonstração técnica e documental que infirmasse o trabalho fiscal, restou mantida a tributação aplicada.

Ademais, o recurso sustentou que a decisão da DRJ incorreu em omissão ao afirmar ausência de provas, quando estas se encontravam regularmente anexadas. Porém, razão não lhe assiste.

A DRJ apreciou todos os argumentos e a Recorrente não apresentou os documentos que alegou ter juntado. A decisão é explícita ao afirmar, conforme já mencionado, que os CRTs, faturas e demais documentos não foram apresentados, apesar de a Recorrente ter afirmado o contrário:

“o contribuinte sequer apresenta as Notas fiscais, faturas comerciais e Conhecimentos de Transporte (CRT) que alega juntar em anexo à sua impugnação.”

Esse trecho derruba diretamente a tese da Recorrente de que as provas estavam “regularmente anexadas”.

A decisão de piso, conforme já mencionado, também esclareceu que, em vez de apresentar documentação hábil, a contribuinte limitou-se a trazer uma planilha:

“Traz aos autos apenas alegações vazias... apresenta apenas uma Planilha às folhas 1.549 a 1.560, onde demonstra alguns serviços prestados... sem qualquer correlação com os depósitos não comprovados (...) tampouco apresenta qualquer documentação probatória daqueles serviços indicados.”

Tal excerto reforça a conclusão de que não houve desconsideração de provas, mas sim inexistência de prova documental idônea.

Além do mais, a DRJ afirmou que não pode analisar natureza das receitas porque a Recorrente não trouxe provas mínimas. De fato, a decisão deixou consignado expressamente que não era possível avançar no mérito por falta de comprovação mínima:

“prescindível qualquer enfrentamento da natureza das receitas (...) porquanto não identificada qualquer segregação da natureza daquelas pela autoridade fiscal... e sequer comprovada a sua origem e natureza pelo contribuinte em sua impugnação.”

Ou seja, não houve omissão, mas ausência de documentos essenciais. De fato, a decisão de piso demonstra claramente que **o tema foi enfrentado**, e que a rejeição da tese decorreu não de omissão, mas da **falta de documentos hábeis** apresentados pela Recorrente. Destarte, a decisão recorrida concluiu, corretamente, que Recorrente não apresentou documentação hábil e idônea.

A DRJ afirma expressamente

“em sede de impugnação o contribuinte não apresentou qualquer documentação hábil e idônea tendente a comprovar a origem dos depósitos/créditos bancários.”

Esse trecho é absolutamente decisivo para refutar o argumento mencionado pela Recorrente. Ou seja, a DRJ não deixou de analisar a alegação — ela **avaliou e rejeitou**, porque a contribuinte não produziu prova mínima.

Ou seja, a decisão da DRJ demonstrou que a alegação recursal de que as provas estavam anexadas **não corresponde aos fatos constatados pela autoridade julgadora**, a qual examinou a impugnação e concluiu que **os documentos essenciais não foram apresentados** — apenas planilhas desacompanhadas de comprovação e sem vinculação com os depósitos bancários autuados.

Em suma, alegação recursal de que a DRJ não teria analisado o item II.6 não procede. O órgão julgador examinou expressamente a tese de inexistência de sonegação e registrou que **a contribuinte não apresentou documentos idôneos capazes de comprovar a origem dos depósitos**, trazendo apenas planilhas sem lastro documental.

A decisão destacou, ainda, a expressiva divergência entre a receita declarada e os valores creditados em conta, aliada à ausência de emissão de notas fiscais e à falta de escrituração, elementos que reforçam a caracterização de omissão de receitas. Portanto, a rejeição da tese ocorreu por **ausência de prova**, não por omissão da DRJ.

Repise-se: a decisão recorrida foi explícita ao registrar que os documentos que a contribuinte afirmou ter anexado — como notas fiscais, faturas e CRTs — simplesmente não foram apresentados, razão pela qual não houve comprovação da origem dos depósitos bancários.

Consta expressamente que **“o contribuinte sequer apresenta as Notas fiscais, faturas comerciais e Conhecimentos de Transporte (CRT) que alega juntar em anexo à sua impugnação”**, destacando, ainda, que a empresa trouxe **“apenas uma planilha [...] sem qualquer correlação com os depósitos não comprovados [...] tampouco apresenta qualquer documentação probatória” que pudesse afastar a presunção legal de omissão de receitas**”.

Nessas condições, ficou claro que não houve omissão da DRJ, mas sim a constatação objetiva de que faltavam elementos probatórios idôneos, o que impossibilitou o acolhimento das alegações da contribuinte.

Diante disso, correta a conclusão de que subsiste a presunção legal, não elidida pela Recorrente.

## **2) Da alegada não incidência de PIS/COFINS sobre fretes internacionais**

A Recorrente sustentou que os valores lançados como omissão correspondem a receitas de transporte internacional imunes ou isentas das contribuições.

### **A DRJ enfrentou a matéria e esclareceu que:**

- 1) nenhum valor comprovadamente vinculado a exportação foi tributado por PIS/COFINS;
- 2) a fiscalização segregou, adequadamente, as receitas cujas origens foram comprovadas (não tributadas) daquelas sem comprovação, estas sim objeto do lançamento;

- 3) a impugnação não apresentou a documentação mínima necessária para validar a alegada vinculação dos depósitos omissos às operações de exportação

A decisão registrou:

*“prescindível qualquer enfrentamento da natureza das receitas (...) porquanto não identificada qualquer segregação pelo contribuinte e sequer comprovada sua origem e natureza na impugnação”*

Dessa feita, o acórdão de piso demonstrou que a fiscalização respeitou integralmente a imunidade e a isenção aplicáveis às receitas provenientes de serviços prestados ao exterior, excluindo-as da base das contribuições.

As autuações relativas ao PIS e à Cofins incidiram apenas sobre depósitos bancários cuja origem não foi comprovada e que, portanto, constituem receitas omitidas por presunção legal. A Recorrente não apresentou provas nem documentos que vinculassem os créditos bancários contestados às operações de frete internacional que alegava.

Logo, não há ilegalidade na tributação.

### **3) Da alegação de que a LC 105/2001 teria invertido o ônus da prova**

A Recorrente alegou que a Lei Complementar nº 105/2001 teria alterado o ônus da prova nos casos de depósitos bancários, exigindo que o Fisco comprovasse a efetiva existência de receita omitida.

Todavia, a decisão recorrida, corretamente, refutou essa interpretação, esclarecendo que a LC 105/2001 apenas ampliou os meios de acesso da administração tributária às informações bancárias, sem afastar a presunção relativa prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Esse dispositivo estabeleceu que valores creditados em conta, sem comprovação de origem pelo titular, caracterizam omissão de receita ou rendimento, cabendo ao contribuinte demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, que não se trata de receita tributável.

Sobre a questão, assim constou na decisão de piso:

Análise

De antemão, registre-se que não há qualquer antinomia entre os ditames da Lei 9.430/96 e a Lei Complementar 105/2001, como quis fazer crer o contribuinte.

Em síntese, a Impugnante aduz que, face à edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, art. 5º, §4º, se o Fisco pode requisitar os documentos que julgar necessários à apuração dos fatos, o conseqüente será a tributação real e efetiva da omissão de rendimentos ou de receitas encontradas e provadas pelo Fisco, não podendo mais tributar os depósitos bancários com base na presunção do art. 42

da Lei nº 9.430, de 1996, que considera os depósitos bancários como omissão de receita ou rendimento, cabendo ao contribuinte a prova em contrário.

Pois bem. O que se tributa não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação. Apresentam-se, em um primeiro momento, como mero indício da existência de omissão de rendimentos, que se transforma na prova da omissão, face à presunção legal. O agente fiscal, em observância ao art. 142 do CTN, somente aplica a Lei plenamente vigente nº ordenamento jurídico.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 105, de 2001 não cria obrigação para a autoridade fiscal, como sugere a tese, mas apenas fornece o suporte legal para o Fisco obter os dados bancários dos contribuintes, independentemente de ordem judicial, nas condições e hipóteses estabelecidas por aquela Lei.

O fornecimento das informações de todas as operações financeiras dos usuários de seus serviços é conceito muito mais amplo que os “depósitos bancários”, objeto do art. 42 da Lei 9.430, autorizando fiscalizações e auditorias ao deparo de falhas, incorreções, omissões ou ilícito fiscal de qualquer das informações financeiras obtidas, não alterando em qualquer hipótese a presunção legal em referência.

Evidente, pois, que os dispositivos invocados pela defesa tratam exclusivamente da possibilidade de a administração tributária ter acesso, administrativamente, às informações de contribuintes mantidas pelas instituições financeiras, estabelecendo ainda o dever de sigilo sobre as informações assim obtidas, bem como as condições para a sua obtenção. Conclui-se que a referida Lei Complementar em nada alterou, de qualquer modo, a presunção legal sob debate, apenas ampliou as formas de acesso da administração tributária àquelas informações.

Numa outra vertente, tenta o impugnante desqualificar o lançamento com base nos depósitos bancários arguindo que aqueles não poderiam, em nenhuma hipótese, ser considerados sinônimo de renda, e, menos ainda, para constituição de crédito tributário, acrescentando que não houve comprovação pela fiscalização da hipótese incidência tributária.

Contudo, não assiste razão ao contribuinte. Com a entrada em vigor do art. 42, caput, da Lei nº 9.430 de 1996, não havia mais necessidade de se comprovar o usufruto dos depósitos bancários supostamente representativos de receita omitida, *verbis*:

#### *Depósitos Bancários*

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou*

*jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.* (grifo nosso)

(...)

A partir dessa inovação legislativa, os valores mantidos em conta de depósito sem comprovação de sua origem passaram a ser rendimentos presumidos. Trata-se de presunção iuris tantum, passível de prova em contrário por parte do contribuinte. Entretanto, caso o contribuinte, regularmente intimado não comprove a origem dos valores mantidos em conta de depósitos ou investimento, é de se presumir que tais valores foram omitidos da tributação.

Dessa forma, com esse novo estatuto, como já assinalado, o depósito bancário cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte mediante documentação hábil e idônea é presumido receita/rendimento omitido, sujeito à tributação.

Nesse novo cenário normativo, não há que se falar em sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários com origem não comprovada pelo contribuinte. Esta é uma das hipóteses dos autos. Por uma presunção legal relativa, o depósito com origem não comprovada é rendimento tributável pelo imposto de renda.

Esse entendimento encontra-se pacificado no âmbito do CARF. Como exemplo, por todos, veja-se o Acórdão nº CSRF/04-00.164, sessão de 13 de dezembro de 2005, relatora conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que restou assim ementado:

IRPF – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Presume-se a omissão de rendimentos sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósito ou de investimento(art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996).

Registre-se, por fim, que em sede de impugnação o contribuinte não apresentou qualquer documentação hábil e idônea tendente a comprovar a origem dos depósitos/créditos bancários e o seu oferecimento à tributação, o que refutaria a presunção legal. Cinge-se, apenas, a tentar desqualificar a tributação sobre tais depósitos, o que considera-se improcedente.”

Ademais, este Tribunal já decidiu no sentido de ser lícita a expedição de Requisição de Movimentação Financeira à instituição bancária para obter informações consideradas indispensáveis pela autoridade administrativa competente, a fim de subsidiar procedimento de fiscalização em curso, quando interessarem à prova do lançamento de ofício. O STF decidiu, sob o regime de repercussão geral, no julgamento do RE 601.314 de 24/02/2016, ser constitucional o art. 6º da LC 105/2001, fixando a tese relacionada ao Tema 255 segundo a qual o art. 6º da Lei

Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário. (Acórdão 1003-004.081, Relatora: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça).

Assim, não há como prosperar a alegação da Recorrente.

#### 4) Da alegada inexistência de dolo

A Recorrente limitou-se a afirmar que os créditos possuem origem lícita e que não houve intenção de omitir receitas.

Entretanto, o dolo não decorre de presunção subjetiva, mas da intensa discrepância entre a receita declarada (R\$ 177.339,50) e os créditos bancários efetivamente verificados (R\$ 15.438.354,03) no ano-calendário, além da ausência de emissão de documentos fiscais e da falta de escrituração.

- i. Destarte, a DRJ fundamentou sua rejeição à alegação de inexistência de sonegação e de dolo:
  - b) A receita declarada no ano foi de R\$ 177.339,50,
  - c) enquanto os créditos bancários apurados somaram R\$ 15.438.354,03,
  - d) sem emissão de notas fiscais e sem escrituração do livro Caixa.

Esses elementos levaram a DRJ a reconhecer intenção de omitir receitas, razão pela qual manteve a multa qualificada.

Assim, não há dúvida de que o comportamento se amolda à hipótese de multa qualificada.

Em suma, o ponto chave é que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar a origem dos depósitos bancários considerados omissos, tampouco apresentou documentação apta a sustentar suas alegações sobre suposta tributação indevida.

Diante disso, o julgador “a quo” declarou improcedente a impugnação, mantendo integralmente os lançamentos relativos a IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, bem como as multas qualificadas de 150% e a responsabilidade solidária do sócio administrador, por ausência de impugnação.

Todavia, por entender que a qualificação da multa o percentual de 150% trata-se de matéria de ordem pública, entendo deve ser reduzido para 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do referido § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vale a conferência da nova redação da legislação:

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

(...)

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

Destarte, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

**DISPOSITIVO**

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial tão somente para aplicar a retroatividade benigna, devendo a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%, mantendo, contudo, integralmente, as exigências do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**