



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



**Processo nº** 11080.007136/2009-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.086 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de dezembro de 2021  
**Recorrente** R E AIME EMBALAGENS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

LANÇAMENTO. NULIDADES.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são bem restritas e estão claramente delineadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. O que se poderia cogitar a partir das genéricas alegações da interessada seria a preterição do direito de defesa. Contudo, não se vislumbra no lançamento qualquer prejuízo para a defesa do contribuinte. Suas peças impugnatória e recursal foram extensivamente produzidas e demonstram que houve adequada compreensão das motivações fáticas e jurídicas do feito fiscal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. DECISÃO DO STF.

Diante do trânsito em julgado da decisão proferida com repercussão geral nos autos do RE nº 574.706/PR, de observância obrigatória pelo CARF, o ICMS deve ser excluído das bases de cálculo do PIS e da COFINS, desde que comprovado seu efetivo recolhimento.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

De conformidade com a Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária..

MULTA AGRAVADA. INADMISSIBILIDADE.

De conformidade com a Súmula CARF nº 96, a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

De conformidade com a Súmula CARF nº 133, a falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento

da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

No presente caso, não houve a solicitação direta de elementos que poderiam ampliar o contexto da fiscalização. Os pedidos focaram na apresentação de livros e elementos referentes à escrituração contábil/fiscal cujo não atendimento resultou no arbitramento e na comprovação da origem dos depósitos bancários cujo não atendimento resultou na presunção de omissão de receita. O fato de a empresa não ter atendido às intimações é que possibilitou esses resultados.

**MULTA QUALIFICADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RECEITA DA ATIVIDADE NÃO TRIBUTADA. SONEGAÇÃO.**

A constatação de que significativa parte dos depósitos bancários constituíam receita da própria atividade empresária não oferecida à tributação configura a hipótese de sonegação prevista no art. 71, da Lei n.º 4.502/64, que enseja a duplicação (qualificação) da multa aplicada com base no § 1º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para afastar o agravamento das multas de ofício aplicadas, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourão, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto por R E AIME EMBALAGENS contra acórdão que julgou improcedente a sua impugnação apresentada diante de autos de infração de IRPJ e reflexos, referentes a fatos geradores ocorridos entre de janeiro de 2005 e junho de 2007, no montante de R\$ 4.269.841,12, lavrados no âmbito da DRF/Porto Alegre.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

### **Introdução**

O presente processo trata de impugnação, às fls. 1092/1135, dos Autos de Infração (AI), lavrados em 19/01/2010, relativos ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), fls. 1017/1024, contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), fls. 1038/1045, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), fls. 1059/1066, e Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL), fls. 1078/1086, nos valores originários de R\$ 384.869,26, R\$ 119.641,80, R\$ 552.194,08 e R\$ 198.789,86, respectivamente, e são referentes a fatos geradores ocorridos entre de janeiro de 2005 e junho de 2007. Os tributos originários acrescidos de juros moratórios (calculados até 30/12/2009) e multas de ofício montam a R\$ 4.269.841,12.

A contribuinte usufruía da apuração de tributos pela sistemática do Simples até junho de 2007. Os AI foram precedidos do Ato Declaratório DRF/POA no 096 de 17/12/2009 (AD-96), à fl. 960, através do qual a contribuinte fora excluída do Sistema Integrado de Pagamento dos Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, em decorrência da não apresentação do Livro Caixa relativamente ao período fiscalizado, bem como por ter ultrapassado o limite da receita bruta vigente para enquadramento no SIMPLES, conforme o disposto no artigo 14, inciso I, da Lei 9.317 de 05/12/1996. A exclusão teve efeito a partir de 01/01/2005 e a ciência dela foi dada à contribuinte em 17/10/2009.

O Relatório Fiscal encontra-se às fls. 969/1002, tendo a ciência deste, juntamente com os AI e do AD-96, sido dada à contribuinte em 25/01/2010.

A contribuinte apresentou impugnação, às fls. 1092/1135, em 25/02/2010, alegando insubsistência da autuação fiscal e requerendo, à fl. 1135, a extinção dos AI por falta de atendimento a requisitos legais, redução dos tributos exigidos e redução da multa para 75%, tudo com base na fundamentação lá exposta. Assim, salienta-se, desde logo, que o AD-96 não foi alvo de impugnação pela contribuinte, apenas as autuações realizadas nos AI o foram, tornando definitivo aquele ato na esfera administrativa.

#### Relatório de atividade fiscal

De acordo com Requerimento de Empresário deferido em 05/08/2002, a fiscalizada tinha por objeto social a "indústria de transformação de matéria plástica de rafia e acondicionamento de embalagens plásticas". Tratava-se de firma individual, tendo como titular Robert Eduardo Aime.

Todavia, a busca pela empresa no seu endereço cadastral da RFB foi frustrada. Naquele sitio encontram-se duas empresas do mesmo ramo, embalagens e rafia, ambas relacionadas com a fiscalizada: Sulrafia e Pamparafia. A primeira tem por sócio majoritário um irmão do titular e a segunda os seus pais.

A intimação da empresa através dos Correios resultou infrutífera, retornando com informação de "inexistência do número indicado" (fl. 09).

Só foi possível entregar o Termo de Início de ação fiscal no endereço da pessoa física do titular, em 04/02/2009, e, ao longo do procedimento fiscal, outros termos foram lá recebidos, igualmente sem resposta. A partir de dezembro de 2009, contudo, houve notícia de mudança de endereço do sócio, sendo o Termo de Continuidade recebido no novo local. Houve também a providência de publicação de Editais para ciência do contribuinte;

A ação fiscal iniciou-se pela intimação à fiscalizada para que se apresentasse livros contábeis e extratos de contas-correntes bancárias onde transitassem recursos oriundos de sua atividade empresarial, com base no art. 42 da Lei nº 9.430 de 27/12/1996. A intimação não foi atendida, nem mesmo após ciência obtida no endereço do titular Robert.

Assim, a fiscalização entendeu estar configurada a situação prevista no Decreto nº 3.724 de 10/01/2001, que a levou à requisição (fls.10/12), acesso e uso das informações sobre movimentações financeira da contribuinte no período fiscalizado: janeiro de 2005 a dezembro de 2007. Apurados os créditos de interesse fiscal, após o expurgo dos valores referentes a estornos, devoluções de cheques e transferências entre contas, foram eles cotejados com os valores declarados como faturamento da empresa na declaração pela sistemática do Simples, entregue pela empresa no mesmo período. Na comparação, observou-se expressiva diferença, uma vez que a empresa declarara receitas no período de R\$ 353.587,59, enquanto os depósitos alcançavam a cifra de R\$ 18.052.891,85.

Na sequência, a empresa foi intimada (fls. 30/33) a comprovar mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a natureza e origem dos créditos em contas-correntes bancárias, bem como a justificar a diferença entre aqueles valores e os valores de suas declarações anuais na sistemática do Simples.

Transcorrido o prazo para resposta, de 20 dias, sem que a contribuinte se manifestasse, os valores de depósitos foram utilizados para apuração das receitas da contribuinte, conforme à legislação aplicável.

Os históricos obtidos junto às instituições financeiras, permitiram classificar a natureza de parte dos depósitos, observando-se que se tratavam de efetiva receita de vendas da contribuinte. Desta forma, a fiscalização elaborou tabelas onde discriminou depósitos relativos a movimentação financeira com créditos não justificados (art. 42 da Lei 9.430/1996) e créditos correspondentes a receitas efetivas da empresa.

Relativamente ao ano-calendário de 2005, foram diminuídos os valores das receitas informadas na declaração anual (PJI – Simples) das movimentações financeiras relativas às receitas efetivas. Nos anos-calendários seguintes a empresa não declarou qualquer valor de receita.

Em vista de a fiscalizada não apresentar o Livro Caixa relativamente a todo o período fiscalizado, requisito indispensável para permanência na sistemática do Simples, houve a emissão do AD-096, para exclusão do Simples a partir do ano-calendário de 2005. Adicionalmente, a fiscalização apurou receita superior a R\$ 2.400.000,00 em 2005, o que também enseja a exclusão do Simples Nacional a partir do ano seguinte à ocorrência.

Em face das receitas, não tendo sido apresentada escrituração completa, ficava inviável a apuração do Lucro Real, e o fisco efetuou o lançamento de ofício com base no Lucro Arbitrado, bem como seus reflexos para apuração do PIS, Cofins e CSLL.

Assim, houve apuração de receitas divididas em dois grupos, (a) receitas efetivas, relativas a créditos em instituições financeiras sem origem comprovada, consideradas omitidas por presunção legal e as declaradas para o ano de 2005; e (b) receitas de créditos em instituições financeiras da atividade de vendas e omitidas.

Ao primeiro grupo, (a), foram aplicadas penalidades de 75%, acrescidas da metade, conforme ao art. 44 da Lei no 9.430/1996, inciso I e §2º, inciso I, em razão da falta de pagamento dos tributos e dada a falta de prestação de esclarecimentos pela contribuinte, respectivamente, atingindo o percentual de 112,5%. Relativamente ao último, (b), foi aplicada a mesma multa do art. 44, inc. I, agravada, conforme disposto nos § 1º, pelo dobro e após acrescida, no teor do §2º, inciso I, da metade, atingindo o percentual de 225%. O agravamento pelo dobro decorreu da conduta consciente no sentido de suprimir ou reduzir tributo por parte da contribuinte, tendo ela atuado no sentido de buscar este resultado.

### **Impugnação**

A contribuinte apresentou impugnação aos AI em 25/02/2010, às fls. 1092/1135.

As 43 páginas da impugnação são divididas em três tópicos: I) Exposição Sucinta dos Fatos, II) Do Direito e III) Requerimentos.

No primeiro tópico, faz referências aos procedimentos de fiscalização já relatados anteriormente, ao AD-096 e ao lançamento dos tributos decorrentes destes procedimentos.

O segundo tópico é subdividido em 8 itens, de *a*) a *h*), que, em apertado resumo iremos abordar na sequência.

**Item a)** (fls. 1094/1100)

A contribuinte relata que todos os seus documentos haviam sido "apreendidos pela fiscalização estadual, sendo este o motivo da fiscalização da Receita Federal, que culminou com a autuação ora impugnada." Em seguida, afirma que os documentos foram apreendidos na residência de Sérgio e Fátima Aime e na sede da empresa Sulrafia, sem a utilização de mandado judicial, em desrespeito ao art. 5º da Constituição Federal. Busca comprovar suas alegações com cópias de Termo de Apreensão de Livros e/ou Documentos, do fisco estadual (fl. 1235), datado de 07/05/2007, Boletim de Ocorrência Policial (fl. 1236), Termo de Declarações à Polícia Civil (fls. 1237/1238) e denúncia ao Corregedor-Geral da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (fls. 1239/1242).

Nesse sentido, seriam maculadas de ilicitude todas as provas colhidas no processo, "incluindo a comunicação realizada à Receita Federal, que deu origem a presente fiscalização e autuação." Busca apoio em jurisprudência para suportar seus argumentos e protesta pela nulidade da autuação realizada com base em denúncia decorrente da obtenção das provas combatidas.

**Item b)** (fls. 1100/1103)

A impugnante afirma que, estando os documentos em posse da fiscalização estadual já há quase três anos - mesmo diante de alegados pedidos de devolução da parte da fiscalizada -, ela não tinha elementos para responder às intimações da Receita Federal.

Considera inexistir respeito aos princípios do contraditório e do amplo direito de defesa, insculpidos em dispositivos constitucionais, bem como ao princípio da verdade material, quando o fisco federal não determina diligências na receita estadual para buscar os fatos e elementos necessários para apuração tributária.

Tendo lançado os tributos que entendia válidos, a administração não pode se exonerar do dever provar as ocorrências que afirma haverem existido, com fulcro na presunção de legitimidade de seus atos.

Pelas razões enumeradas, protesta novamente pela nulidade da autuação, pela expedição de intimação à Receita Estadual para que ela forneça todos os documentos apreendidos e necessários à justificação dos elementos apurados pela Receita Federal no presente processo.

**Item c)** (fls. 1103/1107)

Reitera protesto pela nulidade do lançamento, afirmando que não foi anexada ao processo administrativo cópia da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, documento necessário para comprovar o preenchimento dos requisitos previstos no Decreto nº 3.724/2001, que regula a quebra de sigilo bancário. Junta ementas e excertos jurisprudenciais que justificariam a nulidade de lançamentos sem a prévia emissão da citada requisição.

**Item d)** (fls. 1107/1117)

Neste item a impugnante uma vez mais clama pela nulidade do lançamento, agora, em virtude alegada inconstitucionalidade, decorrente de quebra do seu sigilo bancário, em procedimento administrativo fiscal, sem que tal procedimento fosse precedido de autorização advinda do Poder Judiciário. A inconstitucionalidade do procedimento tornaria ilícita a prova obtida a partir dele e por isto nulo seria o lançamento com base nessa prova.

Invoca proteção da ordem constitucional e tratados internacionais contra a violação de sua vida privada, ou intimidade, pela quebra de sigilo bancário. Também apóia seus argumentos em jurisprudência e doutrina pátria.

**Item e)** (fls.f117/1121)

Novamente segue perseguindo a busca da anulação do lançamento, por ter este se baseado exclusivamente em extratos bancários, os quais, por si só, não bastariam para apuração de acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto de renda. Uma vez mais, busca suporte na jurisprudência dos tribunais e doutrina pátria.

**Item f)** (fls.1121/1127)

Nesse tópico, a contribuinte passa a atacar os valores lançado, quando pretende ver afastada da base de cálculo, do PIS e da Cofins, o ICMS nela contido. Afirma não se poder tratar o ICMS como parte do faturamento próprio da empresa, sendo que este tributo apenas circula por sua contabilidade, sem se incorporar ao patrimônio, pois destinado aos cofres públicos. Como suporte, busca conforto em doutrina pátria e jurisprudência dos tribunais federais.

**Item g)** (fls. 1127/1128)

Aqui a contribuinte ataca a alíquota aplicada para exigência da Cofins, de 3%, por ser ela decorrente de majoração havida por lei ordinária (art. 8º da Lei nº 9.718/1998), violando suposta hierarquia das leis, uma vez que a alíquota anteriormente aplicável, de 2%, era definida por lei complementar (LC nº 70/1991). Se apóia em jurisprudência de primeira instância da Justiça Federal paulista e excerto doutrinário de Hugo de Brito Machado. Conclui pedindo a retificação da alíquota para 2%.

**Item h)** (fls. 1128/1135)

Neste último item a reclamante busca a redução das multas aplicadas com majoração, pois seriam de caráter nitidamente arrecadador, colidindo com o direito de propriedade, violando os princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Adicionalmente, os percentuais aplicados contrariam os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, insertos nos arts. 145 e 150 da CF/1988. Na mesma seara, afirma que a redução se deveria também pelo disposto no art. 112 do CTN, pelo qual a norma tributária deveria ser interpretada de modo mais favorável ao acusado. Acosta excertos de doutrina e jurisprudência para respaldar suas posições.

**Requerimentos**

Por fim, requer: que sejam extintos os AI pelas razões exposta entre *a)* e *e)*; alternativamente, reduzir os tributos lançados pelos motivos apontados em *f)* e *g)*; e, finalmente, reduzir as penalidades para 75% a partir das considerações do item *h)*.

A DRJ/Porto Alegre proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 31/01/2005 a 30/06/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - A nulidade do instrumento do lançamento somente se dá nos casos em que houver prejuízo à defesa ou ocorrer intervenção de servidor ou autoridade sem competência legal para praticar ato ou proferir decisão.

PROVA ILÍCITA - A alegação de ilicitude probatória ou de que esta teria dado azo ao lançamento impugnado deve ser comprovada; meras alegações não podem ser aceitas, mormente quando inexistiu a utilização da prova combatida.

CONTESTAÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE OU LEGALIDADE - A autoridade administrativa não detém competência para decidir sobre a constitucionalidade ou legalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo, restando efetuar o lançamento dos tributos, com as bases de cálculo, alíquotas e penalidades dispostas nas normas vigentes.

LANÇAMENTO DECORRENTES. PIS. COFINS. CSLL. A solução dada ao litígio principal relativo ao imposto de renda das pessoas jurídicas estende-se aos litígios decorrentes quando tiverem por fundamento o mesmo suporte fático.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde repete os itens tratados na impugnação. Ao reordenar e suprimir alguns parágrafos, na essência, acaba repetindo as mesmas alegações. Especificamente contra os argumentos trazidos pela instância *a quo*, acrescentou algumas poucas considerações que serão enfrentadas no voto a seguir. Por fim, requer a nulidade do lançamento ou, não sendo este o entendimento, que seja determinada a redução da multa para 75%.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como relatado, a interessada propugna pela nulidade do lançamento nos itens “a” a “e” da sua impugnação (repetidos no recurso).

Quanto ao **item “a”**, a DRJ afirmou que: não há nos autos qualquer prova de que tenha havido ilegalidade no procedimento do fisco estadual; ainda que houvesse ilegalidade na obtenção dos documentos na referida apreensão, nenhum deles é utilizado com prova no presente processo; e não existe qualquer referência de que as ações do fisco estadual tenha implicado na fiscalização federal. No recurso, para além do que já havia argumentado, a recorrente meramente acrescenta que há comunicação entre os órgãos fiscalizadores, sendo que somente foi fiscalizada em razão de informação prestada pela Receita Estadual.

Quanto ao **item “b”**, a DRJ ponderou que não é crível que o fisco estadual a impedisse de obter cópias da documentação fiscal apreendida para que a interessada pudesse se

defender. Não há qualquer protocolo que indicasse ter havido alguma solicitação neste sentido àquele fisco. Ademais, não houve respostas às intimações do fisco federal. No recurso, para além do que já havia argumentado, a recorrente meramente acrescenta que sempre deve ser buscada a verdade real no processo fiscalizatório, sendo que a Receita Federal poderia ter determinado diligências na Receita Estadual para buscar apurar os fatos e não simplesmente autuar com base na movimentação financeira.

Quanto ao **item “c”**, a DRJ esclareceu que a solicitação da requisição sobre movimentação financeira se encontra às fls. 10/12 dos autos. No recurso, para além do que já havia argumentado, a recorrente meramente acrescenta que a referida requisição não foi expedida de forma motivada.

Quanto ao **item “d”**, a DRJ explicou que, aos agentes públicos, não cabe deixar de aplicar a legislação vigente acerca da omissão de receita com base em depósitos bancários de origem não comprovada em face da sua suposta inconstitucionalidade. No recurso, para além do que já havia argumentado, a recorrente meramente acrescenta que as instituições bancárias possuem o dever jurídico de respeitar o sigilo bancário de seus clientes, sendo possível a divulgação de informações somente por determinação judicial

Quanto ao **item “e”**, a DRJ complementou que a presunção legal da omissão de receita com base em depósitos bancários utilizada para o arbitramento do lucro está prevista na lei. No recurso, para além do que já havia argumentado, a recorrente meramente acrescenta que recentemente o Plenário do STF reconheceu a inconstitucionalidade da quebra do sigilo fiscal sem autorização judicial.

Assim, como se vê, a interessada não acrescentou nada de substancial no seu recurso. O único ponto que merece maior esclarecimento é o fato de que a solicitação da requisição sobre a movimentação (anexada às fls. 10/12) já possui em seu próprio conteúdo a motivação estampada no seu relatório e no enquadramento legal do art. 3º do Decreto n.º 3.724/2001, isto é, o descumprimento da intimação para a apresentação dos extratos das contas correntes mantidas junto às instituições financeiras que ensejou uma das hipóteses previstas no art. 33 da Lei n.º 9.430/96.

A verdade é que as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são bem restritas e estão claramente delineadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nesse contexto, o que se poderia cogitar a partir das genéricas alegações da interessada seria a preterição do direito de defesa. Contudo, não se vislumbra no lançamento qualquer prejuízo para a defesa do contribuinte. Suas peças impugnatória e recursal foram extensivamente produzidas e demonstram que houve adequada compreensão das motivações fáticas e jurídicas do feito fiscal.

Rejeito, portanto, as preliminares de nulidade suscitadas.

No mérito, quanto ao **item “f”**, mais uma vez, a DRJ esclareceu que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS seguiram o conceito de faturamento expresso em lei. Ademais, o julgamento do recurso extraordinário que questionava a referida inclusão pendia de julgamento no STF. Em seu recurso, entretanto, a interessada insiste que a flagrante inconstitucionalidade da lei será reconhecida.

De fato, a tese da exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS restou vencedora e sua modulação de efeitos definida para os períodos posteriores a 15/03/2017, ressalvados procedimentos judiciais e administrativos iniciados nos cinco anos anteriores, com o trânsito em julgado do RE n.º 574.706/PR, decidido em sede de repercussão geral.

No presente caso, o problema é que não se está diante de autuação que tributa o PIS e COFINS a partir da receita informada em notas fiscais que destaquem os valores de ICMS incidentes na correspondente operação de saída de um estabelecimento da contribuinte. Igualmente, não é o caso de se ter apurado os montantes daquelas contribuições a partir da receita informada em livros contábeis ou fiscais em que estivessem identificados os mencionados valores de ICMS.

O que se tem aqui é o lançamento do PIS e da COFINS a partir de duas constatações evidenciadas pela fiscalização: receitas efetivas extraídas da movimentação financeira e créditos não justificados em consonância com o disposto no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 (respectivamente, identificadas nas coluna “a” e “d” do demonstrativo elaborado no Relatório de Atividade Fiscal que instruiu os autos de infração). O importante, portanto, é perceber que o PIS e a COFINS foram tributados a partir das informações contidas no extratos bancários da recorrente.

A impugnação e o recurso meramente invocam a tese da exclusão sem trazer qualquer indicação ou prova do montante do ICMS que teria incidido sobre a receita considerada.

Em recente julgado, por unanimidade, esta turma já assentou o entendimento de que é necessária a comprovação do efetivo recolhimento do ICMS para a consecução da referida jurisprudência em autuações que envolvem o PIS e a COFINS. Veja-se:

#### EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS.

Diante do trânsito em julgado da decisão proferida com repercussão geral nos autos do RE n.º 574.706/RS, de observância obrigatória pelo CARF, o ICMS deve ser excluído da base de cálculo da COFINS, desde que comprovado seu efetivo recolhimento.

*(Acórdão n.º 1302-005.826, de 19/10/2021)*

Quanto ao **item “g”**, de novo, a DRJ se fiou na existência de lei que estipula a alíquota aplicável à tributação da COFINS. No recurso, para além do que já havia argumentado, a recorrente discorda do entendimento segundo o qual não se pode analisar a inconstitucionalidade da exigência da COFINS com a alíquota de 3%.

Ora, a questão da apreciação de argumentos que propugnam pela inconstitucionalidade dos dispositivos legais já foi pacificada nesta Casa. Veja-se, neste sentido, o que já foi há muito sumulado:

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

Por fim, quanto ao **item “h”**, a DRJ explicou que o agravamento de 50% das penalidades decorreu da omissão da própria contribuinte, ao não fornecer os documentos e informações solicitadas pelo fisco, trazendo obstáculos à ação fiscal. No recurso, para além do que já havia argumentado, a recorrente acrescenta que não prospera o agravamento das multas aplicadas já que somente não atendeu às solicitações fiscais pelo fato de que todos os seus documentos encontravam-se apreendidos na Receita Estadual.

Sei que boa parte da jurisprudência desta Casa inclina-se no sentido de restringir o agravamento da multa às situações em que a falta de cooperação do contribuinte causa prejuízos para a ação fiscal. Noutros casos, a ideia de “causar prejuízos” é substituída por expressões de conteúdo semelhante como “dificultar”, “impedir” ou “embaraçar” a fiscalização.

Nada obstante, não concordo com esse entendimento.

Para começar, a redação do artigo 44, § 2º, “a”, da Lei nº 9.430/96, enuncia um critério absolutamente distinto: o “não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos”. Admito até discutir a amplitude do conceito indeterminado “prestar esclarecimentos”, mas não vejo motivo para impor uma restrição que a lei não previu.

Ademais, como inferir que não houve prejuízo, dificuldade, impedimento ou embaraço à fiscalização se não se pode ter certeza de que outros fatos poderiam estar sendo ocultados? E se tais fatos ensejassem créditos tributários de maior soma? E se comprovassem outras responsabilidades tributárias? E se motivassem a ampliação da ação fiscal (tributos, períodos, outros contribuintes)? E se, por outro lado, atuassem em benefício dos sujeitos passivos, não haveria também que se considerar o prejuízo de uma ação fiscal que indevidamente imputou o ônus tributário?

O dever de prestação de informações à Receita Federal tem respaldo legal e foi consolidado nos artigos 927 e 928 do RIR/99, vigente à época dos fatos, *verbis*:

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

Portanto, a falta de resposta à intimação que solicita informações ou esclarecimentos caracteriza verdadeira falta de respeito para com a Administração Tributária. Por isso, a determinação legal é de que tal conduta deva ser penalizada.

Sem embargo, as informações solicitadas não poderão ter conteúdo dissociado daquilo que for razoavelmente necessário para a apuração das situações fáticas concernentes aos tributos e períodos preestabelecidos para a ação fiscal. Nada impede, contudo, se as respostas

fornecidas revelarem indícios de que houve descumprimento de obrigações tributárias em outros tributos e/ou períodos, que seja solicitada a ampliação da ação fiscal. A partir de então, os elementos solicitados deverão estar circunscritos dentro dessa nova amplitude. Obedecida essa premissa, o agravamento da multa nada mais é do que a sanção legal para o não cumprimento do mencionado dever legal de prestação de informações. Diante disso, prefiro seguir a literalidade da lei.

Por outro lado, quando a lei prevê uma consequência direta para a não apresentação dos elementos solicitados, entendo que não cabe o agravamento. É o caso, por exemplo, da não apresentação da escrituração contábil/fiscal, que acarreta o arbitramento do lucro. Ou da não apresentação da documentação comprobatória de uma determinada despesa, que autoriza a sua glosa. E também da não comprovação da origem de depósitos bancários, que concretiza a presunção legal de omissão de receita. Nestes casos, o conflito normativo é resolvido pelo critério da especialidade de modo que os elementos solicitados não podem ser incluídos no âmbito dos “esclarecimentos” veiculados no artigo 44, § 2º, “a”, da Lei nº 9.430/96.

Este, aliás, foi entendimento consubstanciado nas Súmulas CARF nº 96 e 133, *verbis*:

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Súmula CARF nº 133: A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

No presente caso, não houve a solicitação direta de elementos que poderiam ampliar o contexto da fiscalização. Os pedidos focaram na apresentação de livros e elementos referentes à escrituração contábil/fiscal cujo não atendimento resultou no arbitramento e na comprovação da origem dos depósitos bancários e o não atendimento resultou na presunção de omissão de receita. O fato de a empresa não ter atendido às intimações é que possibilitou esses resultados. O Relatório de Atividade Fiscal, que acompanhou os autos de infração, não traz qualquer referência sobre solicitações daquela natureza. Motiva o agravamento, apenas, “em razão do não atendimento às intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentos”.

É de se afastar, portanto, o agravamento das multas aplicadas (reduzindo o seu percentual de 225% para 150% e de 112,50% para 75%).

No tocante à multa qualificada de 150%, a DRJ observou que ela incidiu sobre os valores depositados em conta corrente que claramente compunham receitas comerciais omitidas. No recurso, para além do que já havia argumentado, a recorrente meramente afirma que não prospera a qualificação porque a movimentação financeira apurada com base nos extratos bancários não pode ser considerada receita da empresa.

Ora, a previsão de que os depósitos bancários de origem não comprovada são presumidamente considerados como omissão de receita decorre da expressa previsão legal contida no art. 42 da Lei nº 9/430/96. Como relatado, a fiscalização constatou que significativa parte desses depósitos constituíam receita da própria atividade empresária não oferecida à tributação. Como evidenciado pela autoridade julgadora da primeira instância, “a contribuinte não nega nenhum dos fatos relatados que levaram à aplicação da penalidade”. Resta claro,

portanto, que se configurou a hipótese de sonegação prevista no art. 71, da Lei n.º 4.502/64, que enseja a duplicação (qualificação) da multa aplicada com base no § 1º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96.

Não se pode, assim, afastar a qualificação aplicada.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de: (i) rejeitar as preliminares de nulidade; (ii) e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado apenas para afastar o agravamento das multas aplicadas (reduzindo o seu percentual de 225% para 150% e de 112,50% para 75%).

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio