



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11522.721124/2014-63
ACÓRDÃO	1301-008.401 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATACADAO RIO BRANCO EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). PRORROGAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não acarreta a nulidade do lançamento. Inteligência da Súmula CARF nº 171.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Inteligência da Súmula CARF nº 163.

ÔNUS DA PROVA. JUNTADA DE DOCUMENTOS EM BLOCO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRATIVO ANALÍTICO. IMPRESTABILIDADE DO ACERVO PROBATÓRIO.

No processo administrativo fiscal, incumbe ao sujeito passivo o ônus de demonstrar a liquidez e a certeza de seu direito, apresentando as provas devidamente vinculadas aos motivos de fato alegados.

A juntada de vasta documentação desacompanhada de planilha analítica que correlacione, de forma inequívoca, cada documento aos valores e às rubricas pleiteadas esvazia a força probante do acervo.

Não cabe à autoridade julgadora ou diligenciante suprir a inércia do contribuinte na elaboração da demonstração aritmética indispensável à revisão do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

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

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, indeferir o pedido de diligência e em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a exigência cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Igaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Gustavo de Oliveira Machado (substituto[a] integral), Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 02-81.127, proferido pela 4ª Turma da DRJ em Belo Horizonte (MG) que, por unanimidade de votos, entendeu (a) julgar SUPERADA a preliminar de nulidade realização de diligências e (b), no mérito, julgar IMPROCEDENTE a impugnação, mantendo o crédito tributário em sua totalidade.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Relatório

DOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO

Contra a sociedade acima identificada foram lavrados Autos de Infração de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP (PIS) e Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (fls. 241 a 290), como segue:

VALORES LANÇADOS, EM R\$ - EXERCÍCIO DE 2011					
IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO	VALOR	JUROS	MULTA	MULTA ISOLADA	TOTAL
IRPJ	700.947,55	238.392,26	525.710,66	298.025,09	1.763.075,56
CSLL	260.981,12	88.759,68	195.735,84	167.413,55	712.890,19
PIS	506.648,70	195.003,57	379.986,55		1.081.638,82
COFINS	2.333.654,65	898.198,36	1.750.241,02		4.982.094,03
SOMA	3.802.232,02	1.420.353,87	2.851.674,07	465.438,64	8.539.698,60

Os lançamentos de CSLL, COFINS e PIS alicerçam-se nos mesmos fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do IRPJ, conforme detalhado no Relatório Fiscal de fls. 292 a 325, a seguir resumido.

O Autor do feito esclarece que o contribuinte “fora selecionado para ser fiscalizado” em razão de “indícios de movimentação financeira incompatível” no ano-calendário de 2010. Descreve os procedimentos iniciais, como intimações a prestar esclarecimentos e a entregar “extratos bancários e a documentação comprobatória que dera suporte a sua escrituração fiscal do período de 2010”. Indagou-se também a razão de haver celebrado “Acordo de Utilização de Conta Bancária” com a empresa I A e Indústria e Comércio de Açúcar Importação e Exportação Ltda-Me, CNPJ 08.765.868/0001-94.

Questionou-se ainda a razão de haver movimentação financeira em suas próprias contas bancárias, apesar da celebração do citado acordo.

Em resposta, a interessada informou que suas contas bancárias achavam-se bloqueadas, “em razão de execução fiscal movida pela Fazenda Estadual, impossibilitando a execução de suas operações comerciais”, o que a teria levado a valer-se de contas de terceiro.

Oficiou-se às “instituições financeiras, em que a fiscalizada possuiu movimentação financeira”, com vistas à obtenção de seus “extratos bancários referentes ao ano-calendário de 2010”, tanto da interessada quanto da terceira pessoa jurídica cedente de suas contas bancárias.

Recebidos tais extratos e expurgados os “estornos, tarifas bancárias, resgate de investimentos e devoluções de TED e de cheques”, chegou-se a uma relação de depósitos cuja origem a interessada foi intimada a esclarecer e justificar.

Paralelamente, verificou-se que a interessada, no ano-calendário de 2010, “escriturou como Receita de Vendas de Mercadorias R\$ 29.586.527,89 e apurou um Lucro Líquido de R\$ 1.483.809,42”, conforme “Demonstração do Resultado do Exercício apresentada ao Sped por meio de sua ECD”, embora transmitisse DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica), DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais) e DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) com valores “zerados”. Por oportuno, assinale-se que a referida DIPJ consignava a opção pelo regime anual de tributação do lucro real.

Acrescenta o Autor do feito:

• *Da mesma forma, a empresa efetuou recolhimentos insuficientes de tributos, em relação aos devidos no ano-calendário de 2010. Foram recolhidos apenas R\$ 4.892,68 de PIS e R\$ 22.536,02 de COFINS, no mês de outubro de 2010, os quais foram deduzidos por ocasião da apuração deste auto de infração. Quanto ao IRPJ e à CSLL nada fora recolhido.*

E ainda:

• *Da movimentação financeira de R\$ 10.805.097,78 em suas contas bancárias, o contribuinte identificou R\$ 5.431.300,80 (planilha I anexa) como Receitas de Vendas de Mercadorias.*

• *Da movimentação financeira de R\$ 25.214.601,68 nas contas bancárias da empresa I A e INDUSTRIA E COMERCIO DE AÇUCAR IMP E EXP LTDA - ME identificadas como de sua autoria, a fiscalizada reconheceu R\$ 24.434.763,23 como Receitas de Vendas de Mercadorias.*

Pelos motivos acima descritos, entende esta fiscalização ser razoável inferir que os R\$ 29.586.527,89 escriturados em sua ECD como Receitas de vendas estejam incluídos nos R\$ 29.866.064,03 identificados pela fiscalizada como depósitos bancários provenientes de Vendas de Mercadorias. Desta feita, os R\$ 29.586.527,89 escriturados em ECD como Receitas de Vendas comporão a base de cálculo dos tributos lançados sob as infrações RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS (IRPJ e CSLL) e INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO (PIS e COFINS), e o saldo apurado nas contas bancárias após a subtração das receitas contabilizadas comporá a base de cálculo dos tributos lançados sob a infração RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (IRPJ,CSLL, PIS e COFINS), a fim de evitar a ocorrência do fenômeno do bis in idem.

[...]

O crédito apurado neste procedimento fiscal fora lançado sob as infrações:

1. RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS

A infração RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS corresponde ao valor do Lucro Líquido escriturado pelo contribuinte em sua ECD, entretanto não declarado e, da mesma forma, seus respectivos tributos não recolhidos à Receita Federal do Brasil, fundamentada no art. 40 da Lei nº 8.541/1992 e art. 841, III do RIR.

[...]

Essa infração originou o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

A infração INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO corresponde ao valor do faturamento escriturado pelo contribuinte em sua ECD, entretanto não declarado e cujos respectivos tributos foram recolhidos insuficientemente à Receita Federal do Brasil, fundamentada no art. 1º da Lei nº 10.833/2003 e art. 1º da Lei nº 10.637/2002.

[...]

3. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

A infração RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS corresponde aos créditos/depósitos bancários identificados pelo contribuinte, não apenas em suas contas bancárias mas também nas da I A e INDUSTRIA E COMERCIO DE AÇUCAR IMP E EXP LTDA - ME, como Receitas de Vendas de Mercadorias.

Como já explicado anteriormente, esta fiscalização entendeu ser razoável inferir que os valores escriturados como Receitas de Vendas (R\$ 29.586.527,89) façam parte dos valores identificados nos extratos bancários como oriundos de Vendas de Mercadorias (R\$ 29.866.064,03), justificados e comprovados pela empresa por meio de suas Notas Fiscais de Vendas, a fim de evitar o fenômeno do bis in idem.

[...]

Essa infração originou o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

4. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

A infração FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA corresponde à multa isolada devida pela falta de recolhimento dos tributos IRPJ e CSLL devidos mensalmente sobre a base cálculo estimada por meio do Lucro Bruto e Acréscimos, fundamentada pelo art. 44, II, b da Lei nº 9.430/1996.

[...]

A Receita Bruta apurada por esta fiscalização corresponde à escriturada pela empresa em sua ECD, juntamente com o saldo a maior encontrado na movimentação financeira confessado pela contribuinte como oriundo de Vendas de Mercadorias.

Salientamos que tal método de apuração do lucro fora manifesto pelo contribuinte em sua DIPJ em todos os meses referentes ao ano-calendário de 2010, constante dos autos desse processo.

Essa infração originou o lançamento de multa isolada separadamente em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

[...]

APRECIÇÃO DOS VALORES AUTUADOS

Reiteramos que, os valores autuados nas infrações acima detalhadas tratam-se de montantes ou escriturados pelo contribuinte em sua ECD (infrações RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS, INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO e FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA) ou montantes identificados, pela própria empresa, nos extratos bancários como oriundos de Receita de Vendas (infrações RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS e FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA), ou seja, este auto de infração utilizou-se apenas dos valores confessados e comprovados pela empresa como provenientes de suas Receitas de Vendas de Mercadorias.

Ciente em 15 de setembro de 2014 (fl. 2.820), a interessada apresentou, em 15 de outubro de 2014 (fl. 2.831), a peça de defesa de fls. 2.831 a 2860, como segue.

Conforme se extrai do termo de ciência de lançamento e encerramento do procedimento fiscal, o crédito fiscal lançado de ofício, corresponde à R\$ 8.539.698,60 (oito milhões, quinhentos e trinta e nove mil, seiscentos e noventa e oito reais e sessenta centavos) [...].

PRELIMINAR

Em preliminar, a impugnante alega a

[...] nulidade do auto de infração por ausência de ciência do contribuinte acerca das prorrogações para conclusão do procedimento fiscal conforme portaria da RFB 4.066 de 2 de maio de 2007.

Aduz que o “procedimento fiscal teve início no dia 22/07/2013” e que não haveriam sido cumpridos

[...] os prazos para encerramento da fiscalização, e ainda por não ter sido cientificado da supostas prorrogações ou alterações, havendo, portanto, insanável dúvida quanto a legitimidade da autuação, a Impugnante REQUER seja declarada a nulidade do procedimento fiscal, e por via de regra a nulidade do Auto de Infração.

DO MÉRITO

Escreve ser

Inconteste que a fiscalização procedeu com o arbitramento de lucro amparado cm movimentação bancária.

É cediço que o arbitramento, mediante processo regular, não é procedimento de lançamento especial. [...]

O arbitramento, disciplinado no seu art. 148, é apenas técnica inerente ao lançamento de ofício - para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, utilizável sempre que os documentos ou declarações do contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé.

Assim sendo, tanto nos tributos que deveriam ser lançados com base em declaração do contribuinte ou lançados por homologação, o art. 148 autoriza a Fazenda Pública a pôr de lado a escrita, os livros e demais informações prestadas pelo sujeito passivo (havendo omissão, fraude ou simulação), para lança-los de ofício.

[...]

A escrita fiscal comprova que o contribuinte teve despesas, créditos fiscais e devolução de cheques que retornaram como créditos nas contas correntes da empresa, como se fosse receita.

Apresenta tabela em se acumulam, mês a mês, supostas devoluções de cheques, “com o desiderato de comprovar essas incongruências (receita falsa ou inverídicas), [...] demonstrativo discriminado dos cheques devolvidos no período da fiscalização (2010)”.

Afirma ser necessária a “dedução das despesas na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”.

No que tange à COFINS e ao PIS/PASEP, alega erros de cálculo da base impositiva, apresentando “Demonstração dos produtos isentos ou com alíquota zero” e tabelas com valores agrupados mês a mês, em que desenvolve seus próprios cálculos, com vistas a

[...] descontar créditos adquiridos em bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, além dos encargos de depreciação e amortização dos bens adquiridos para ativo imobilizado [...].

Considera incabível

[...] A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

Afirma que

[...] a incidência de penalidade pecuniária, no percentual de 75%, estabelecida no art. 44, da Lei 9.430/96, encontra-se em divergência com o princípio constitucional da vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição da República, por tratar-se de uma exigência exorbitante, desconstituindo seu caráter de penalidade.

Alega ainda que “a base de cálculo para cobrança do PIS/PASEP e da COFINS deve ser reduzida, lendo em vista a inclusão do ICMS sobre a base de cálculo dos respectivos tributos”.

Pede que as intimações sejam encaminhadas ao endereço que menciona.

A interessada apresenta excertos doutrinários e jurisprudenciais..

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

EXERCÍCIO: 2011

OMISSÃO DE RECEITA

Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2011

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A jurisprudência e a doutrina, ressalvados os casos previstos em lei, não gozam do status de legislação tributária, e, portanto, não vinculam a autoridade judicante.

ATIVIDADE VINCULADA

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

PENALIDADES PECUNIÁRIAS

Não existe conflito na aplicação concomitante das multas isolada e por lançamento de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011

NULIDADE

Não são nulos os atos, termos, despachos e decisões lavrados ou proferidos por autoridade competente e com respeito ao direito de defesa.

REQUISITOS DA IMPUGNAÇÃO

A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, deverá apresentar as provas de que disponha o contribuinte.

LANÇAMENTOS DERIVADOS

Mantida no todo ou em parte a exigência de IRPJ, igual sorte caberá às demais cobranças que forem realizadas com base nos mesmos termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova.

ESPONTANEIDADE

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

ESCOPO DO JULGAMENTO

A matéria que não foi objeto de lançamento de ofício não é contenciosa e, portanto, não se encontra abrangida pelo rito do processo administrativo fiscal.

CONFISCO

A vedação ao confisco dirige-se ao legislador e não à autoridade administrativo-tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada teve ciência da decisão na data de 27/04/2018 (fl. 3748) e apresentou recurso voluntário tempestivo em 24/05/2018 (fls. 3749), acompanhado apenas de documentos instrutórios e de representação (fls. 3795 a 3805), pugnando, ao final, pelo provimento de seu pleito. Em ato contínuo, os autos foram remetidos a este Conselheiro, e incluídos na pauta para serem julgados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, Relator.

Análise do Recurso Voluntário

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Como relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto por ATACADÃO RIO BRANCO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA contra o Acórdão nº 02-81.127, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG.

O presente processo originou-se de procedimento fiscal para apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao ano-calendário de 2010. Conforme o Relatório Fiscal, a autuação decorreu da constatação de Resultados Operacionais Não Declarados e Insuficiência de Recolhimento, baseados na própria Escrituração Contábil Digital (ECD) da empresa, que transmitiu

suas declarações (DIPJ, DICON e DCTF) zeradas. Apurou-se, ainda, Receitas Não Contabilizadas, evidenciadas por depósitos bancários sem comprovação de origem. O crédito tributário total exigido, com multas e juros, alcançou o montante de R\$ 8.539.698,60.

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação alegando preliminar de nulidade por falta de ciência das prorrogações do prazo fiscal. No mérito, contestou a presunção por movimentação bancária, requereu a dedução de mercadorias com alíquota zero/isentas e o reconhecimento de créditos de PIS/COFINS no regime não-cumulativo. Pediu, ainda, o afastamento da cumulação de multas (isolada e de ofício), o reconhecimento do caráter confiscatório da multa de 75% e a exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS.

A DRJ julgou a impugnação totalmente improcedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade. No mérito, o julgador a quo rechaçou a tese de arbitramento ilegal do IRPJ e da CSLL, destacando que a fiscalização se utilizou da própria movimentação bancária e que eventuais deduções de despesas seriam incabíveis ante a perda da espontaneidade pela apresentação de declarações zeradas. Afastou também o pedido de redução da multa por confisco e a pretensão de exclusão do ICMS da base das contribuições. No que tange aos pleitos de deduções e créditos de COFINS e PIS/PASEP, a DRJ fundamentou o indeferimento asseverando que "os supostos erros de cálculo da base impositiva (...) não se encontram acompanhados da respectiva e indispensável prova". Por fim, validou a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, por considerar não haver conflito legal.

A contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário reiterando e aprofundando os argumentos da impugnação. Preliminarmente, insiste na nulidade do procedimento fiscal por ausência de ciência de prorrogação. No mérito, alega que o Fisco ignorou a sua Escrituração Contábil Digital (ECD/SPED) para arbitrar a base do IRPJ e da CSLL; invoca a Súmula CARF nº 105 e precedentes do STJ para afastar a cumulação da multa isolada com a de ofício; e requer a exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS com fulcro no Tema 69 de Repercussão Geral do STF (RE 574.706). Ademais, contrapõe-se veementemente ao argumento de falta de provas utilizado pela DRJ, afirmando que a instância a quo ignorou "mais de 684 páginas de provas robustas" consubstanciadas em Notas Fiscais anexadas a partir da fl. 2864, pugnando, com base nisso, pela conversão do julgamento em diligência para a depuração e o recálculo do tributo.

Passo à análise de suas alegações.

DA PRELIMINAR NULIDADE

A Recorrente insiste na nulidade do lançamento por suposta violação à Portaria RFB nº 4.066/2007, alegando ausência de ciência das prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal. Contudo, o processo administrativo orienta-se pelo princípio da instrumentalidade das formas. Como bem pontuado pela DRJ, não houve cerceamento de defesa, tendo a contribuinte assinado termos de ciência durante a auditoria.

Rejeito a preliminar.

Do Pedido de Diligência e da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

A controvérsia central deste tópico consiste em verificar a viabilidade e a utilidade da conversão do feito em diligência, pleiteada pela Recorrente com o intuito de reduzir a base de cálculo do PIS e da COFINS. A contribuinte requer que a fiscalização analise um acervo documental de 684 páginas de Notas Fiscais de Saída (juntadas "em bloco" entre as fls. 2864 e 3548), argumentando que tais documentos comprovariam a venda de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero, amparando-se no Princípio da Verdade Material.

Para a exata compreensão da inutilidade da diligência requerida, é imprescindível, inicialmente, delinear a natureza das infrações apuradas e os precisos meios de prova que lastrearam o lançamento de ofício.

A exigência das referidas contribuições repousa sobre duas infrações distintas: a Insuficiência de Recolhimento e as Receitas Não Contabilizadas.

A primeira infração — Insuficiência de Recolhimento — foi constatada com base estrita na própria Escrituração Contábil Digital (ECD) da contribuinte. A fiscalização limitou-se a extrair o faturamento ali formalmente escriturado e confrontá-lo com o que foi efetivamente declarado e pago, constatando um déficit. A segunda infração — Receitas Não Contabilizadas — derivou da análise do fluxo financeiro: o Fisco identificou vultosos depósitos bancários que a própria empresa confessou, mediante apresentação de planilhas e resumos, serem oriundos de "vendas de mercadorias", mas cujo montante global superava o faturamento registrado na ECD. A diferença marginal, portanto, foi tributada.

Diante da mecânica destas autuações, a pretensão de submeter as referidas Notas Fiscais de Saída a uma diligência fiscal revela-se materialmente inútil e desnecessária, esbarrando na absoluta falta de correlação entre a prova carreada e o fato que se pretende desconstituir.

Em relação à Insuficiência de Recolhimento, o lançamento calcou-se na ECD, que representa a consolidação contábil definitiva da empresa. Se houvesse a comercialização de produtos com alíquota zero, essa segregação de receitas deveria constar da própria escrituração e de seus demonstrativos auxiliares. A simples apresentação de notas fiscais de venda não tem o condão de desconstituir a base de cálculo já consolidada na contabilidade. Para alterar esse panorama, seria necessária uma conciliação contábil demonstrando eventuais erros na escrituração, e não o mero "despejo" de documentos primários nos autos.

No que tange às Receitas Não Contabilizadas, a inutilidade do acervo probatório é ainda mais patente. A infração originou-se de valores que transitaram nas contas bancárias à margem da contabilidade. A juntada de Notas Fiscais formais de saída não comprova, por si só, que o numerário omitido refere-se especificamente à comercialização daqueles produtos incentivados. Pelo contrário: notas fiscais representam o faturamento oficial. Não há como a

fiscalização, em sede de diligência, adivinhar se as notas colacionadas correspondem aos depósitos bancários autuados ou se já compunham o faturamento oficial registrado na ECD.

A Recorrente furtou-se ao seu dever processual elementar de contextualizar a prova frente às infrações. No processo administrativo fiscal, o ônus da prova incumbe a quem alega o fato constitutivo do direito. Faltou à defesa apresentar a indispensável demonstração analítica que fizesse a correlação exata entre cada nota fiscal (e seu respectivo Código NCM), os lançamentos consolidados na ECD e os extratos bancários.

O Princípio da Verdade Material não ampara a inércia probatória. Não cabe ao órgão julgador ou à autoridade fiscalizadora, em diligência, garimpar centenas de laudas na tentativa de construir uma tese de conciliação físico-financeira que a própria contribuinte abdicou de demonstrar, especialmente quando a natureza das infrações torna o documento primário (nota fiscal) insuficiente para, isoladamente, desconstituir o lançamento.

Dessarte, evidenciada a imprestabilidade das provas colacionadas para reduzir os montantes apurados nas infrações descritas, o exame isolado dessas notas fiscais torna-se desnecessário. Por conseguinte, a decisão da DRJ deve ser mantida, indeferindo-se o pedido de diligência com fulcro na Súmula CARF nº 163:

Súmula CARF nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL

No que tange ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Recorrente insurge-se contra o lançamento alegando que a fiscalização teria promovido um arbitramento ilegal baseado estritamente na movimentação bancária. Argumenta que, por ser optante do Lucro Real, o Fisco não poderia tributar receitas brutas sem permitir a correspondente dedução de despesas, custos operacionais e cheques devolvidos.

A tese defensiva, contudo, parte de uma premissa fática equivocada e desvia-se da real mecânica da autuação descrita no Relatório Fiscal.

A exigência do IRPJ e da CSLL nestes autos não decorreu de um arbitramento desvinculado da realidade da empresa, tampouco ignorou a sistemática do Lucro Real. A autuação dividiu-se em duas vertentes, e em ambas o Fisco agiu com estrita observância aos dados fornecidos pela própria contribuinte.

A primeira infração — Resultados Operacionais Não Declarados — teve como base de cálculo o exato Lucro Líquido apurado e escriturado pela própria empresa em sua Escrituração Contábil Digital (ECD), o qual, contudo, deixou de ser oferecido à tributação em suas declarações

(DIPJ e DCTF). Ora, o Lucro Líquido Contábil já representa o resultado final do exercício, alcançado após a dedução de todas as despesas, custos e estornos contabilizados pela empresa. Portanto, a alegação de que o Fisco não permitiu a dedução de despesas cai por terra, pois tais deduções já foram integralmente realizadas pelo contador da Recorrente ao fechar o balanço constante na ECD.

A segunda infração pertinente à renda — Receitas Não Contabilizadas — decorreu da constatação de valores que transitaram à margem da contabilidade. Conforme exhaustivamente demonstrado nos autos, a fiscalização não presumiu aleatoriamente que os depósitos bancários eram receitas. Foi a própria Recorrente quem, intimada a justificar sua movimentação financeira, apresentou planilhas confessando que tais depósitos originavam-se de vendas.

Neste cenário de omissão de receitas, não socorre à contribuinte alegar, de forma genérica, o direito à dedução de despesas do Lucro Real. A jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que, comprovada a omissão de receitas, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar de forma irrefutável a existência de custos ou despesas omitidos que pudessem ser deduzidos dessa base, o que não ocorreu no presente caso.

Por fim, no que diz respeito aos alegados cheques devolvidos, o Relatório Fiscal atesta expressamente que o auditor se utilizou apenas dos valores confessados e comprovados pela empresa como vendas, já expurgando os estornos bancários identificáveis. A Recorrente não produziu qualquer prova contábil, mediante conciliação bancária, que demonstrasse a inclusão indevida de cheques devolvidos na base de cálculo exigida.

Portanto, restando evidenciado que a fiscalização tributou o lucro confessado na ECD e a receita marginal admitida pela própria empresa, sem que esta trouxesse qualquer prova capaz de elidir os valores apurados, o lançamento de IRPJ e CSLL deve ser mantido incólume.

Da Vedação ao Confisco e da Inconstitucionalidade da Multa

A Recorrente requer a redução da multa de ofício de 75% para 20%, aduzindo violação ao princípio do não-confisco. O pleito não prospera na esfera administrativa, por absoluta incompetência material deste colegiado, nos exatos termos da Súmula CARF nº 2:

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

Da Aplicação Cumulada de Multas Isoladas e de Ofício

Neste ponto, acolho o argumento da Recorrente de que é indevida a aplicação concomitante da multa isolada de 50% sobre as estimativas e da multa de ofício de 75% sobre o tributo apurado anualmente. A cumulação das penalidades não se sustenta.

Com efeito, a multa de ofício, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a sanção principal. Ela incide sobre a "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição" e tem por objetivo punir o descumprimento da obrigação tributária principal, ou seja, a falta de pagamento do tributo que, ao final do período de apuração, se revelou efetivamente devido. Ela sanciona o resultado final da conduta do contribuinte.

Por outro lado, a multa isolada, prevista no inciso II, alínea "b", do mesmo artigo, possui uma finalidade distinta e mais restrita. Ela foi instituída para garantir a eficácia da obrigação acessória de recolher as antecipações mensais (estimativas) no regime do lucro real anual. A natureza das estimativas é de mero adiantamento do imposto que será apurado no futuro. Uma vez encerrado o ano-calendário, a obrigação de pagar as estimativas se exaure e é substituída pela obrigação de pagar o tributo apurado no balanço. Assim, para que a norma que exige as antecipações não se tornasse uma mera recomendação, o legislador criou a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento do dever de antecipar o fluxo de caixa do governo.

A aplicação da multa isolada, portanto, deve se limitar à hipótese para a qual foi concebida: a simples ausência de recolhimento de uma estimativa declarada. No presente caso, a autuação não decorre de uma simples omissão de pagamento de uma guia de estimativa, mas de um recálculo dessas estimativas feito pela própria fiscalização, como consequência de glosas de despesas que alteraram a base de cálculo do tributo. A origem da autuação é a apuração de uma base tributável a maior, o que é matéria da obrigação principal, sancionada pela multa de ofício. Aplicar a multa isolada neste contexto é desvirtuar sua finalidade e exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, mesmo que se considerasse cabível, em tese, a multa isolada, sua cumulação com a multa de ofício é vedada pelo princípio da consunção. Este princípio, amplamente aceito no direito sancionatório, estabelece que a infração mais grave (o crime-fim) absorve a infração menos grave (o crime-meio) quando esta for uma etapa necessária ou uma fase preparatória para a primeira.

No sistema de apuração anual, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória para o ato final de reduzir ou não pagar o imposto apurado em 31 de dezembro. A primeira conduta (não antecipar) é, portanto, um meio para a execução da segunda (não pagar o tributo devido). O bem jurídico mais importante tutelado pela norma é a efetivação da arrecadação tributária, garantida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano. A antecipação do fluxo de caixa do governo é um bem jurídico de relevância secundária.

Sendo assim, a cobrança da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago já pune a conduta do contribuinte em sua totalidade, abrangendo a insuficiência de recolhimento ao longo do ano. Exigir, adicionalmente, a multa isolada de 50% sobre as estimativas não recolhidas seria penalizar a parte (a antecipação) depois de já ter penalizado o todo (o tributo final).

Sobre o tema, são precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata, em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097, que adoto como razões de decidir:

"É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário. (...) Apenando o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal. Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao interpretar o art. 44 da Lei nº 9.430/96, consolidou este mesmo entendimento. No julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, a Segunda Turma decidiu de forma inequívoca pela impossibilidade da cumulação, conforme se extrai da ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. (...) MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. (...) 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido. (STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Portanto, ao abrigo do princípio da consunção e da jurisprudência consolidada, a multa aplicada em razão da infração principal e mais grave (multa de ofício de 75%) absorve a penalidade relativa à infração preparatória e menos grave (multa isolada de 50%).

Pelo exposto, acolho as razões da Recorrente para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida, sobre o eventual débito remanescente, apenas a multa de ofício.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, indeferir o pedido de diligência e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, mantendo-se, no mais, o lançamento tributário e a multa de ofício correspondente.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA