



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11634.000050/2011-18
ACÓRDÃO	1302-007.590 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JFM COMERCIO DE PECAS PARA BICICLETAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há falar de nulidade quando a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. ART. 26-A DO DECRETO-LEI Nº 70.235/1972.

Ao julgador administrativo é vedado afastar a aplicação da lei sob fundamento de inconstitucionalidade, não sendo de sua competência apreciar as alegações de ofensa aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA. RECEITA BRUTA ESCRITURADA NOS LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS E NÃO DECLARAÇÃO À RECEITA FEDERAL.

Constitui prova direta de omissão de receitas a constatação de receita bruta escriturada nos livros comerciais e fiscais da contribuinte, mas não declarada à Receita Federal.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular,

pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

OMISSÃO DE RECEITAS. DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIA SOBRE A MESMA RECEITA OMITIDA.

É descabida a alegação de duplicidade de exigência sobre a mesma receita omitida quando a autoridade fiscal deduziu do valor da omissão de receitas caracterizada por créditos bancários de origem não comprovada (apurada por presunção legal) o montante da receita bruta escriturada no mesmo mês e não declarada à Receita Federal (omissão detectada por prova direta), efetuando o lançamento apenas do valor excedente.

PROCEDIMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS

Tratando-se de tributação reflexa, a decisão prolatada no lançamento principal (IRPJ) é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula, inexistindo razão de fato e direito para decidir diversamente.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONSTATAÇÃO DE HIPÓTESE DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. HIPÓTESE CONFIGURADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/1996.

Configurada a conduta qualificada correspondente a sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/1964, é aplicável a multa qualificada à conduta antijurídica praticada pelo sujeito passivo.

Em razão da alteração no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, promovida pela Lei nº 14.689/2023, deve ser aplicado o instituto da retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN, para limitar o seu percentual ao novo patamar previsto na legislação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, em dar parcial provimento para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

Em face do sujeito passivo foram lavrados os **autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins** (fls. 653 a 696), referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, tendo arbitrado seu lucro e identificado as infrações de omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários com origem não identificada e arbitramento do lucro sobre a receita bruta escriturada nos livros fiscais e contábeis e não declarada em DIPJ. Também, foi qualificada a multa de ofício.

Conforme narra a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (“**TVF**”) (fls. 641 a 652), no decorrer do procedimento fiscal, constatou-se que contribuinte foi excluída do SIMPLES FEDERAL em 21/12/2006, com efeitos a partir de 01/07/2007. A partir das análises e verificações, foram identificadas as receitas omitidas, com base em sua escrituração, bem como os depósitos bancários sem identificação da origem. Nas razões para o arbitramento, a autoridade fiscal destaca que a contribuinte era obrigada a apurar o lucro real trimestral, diante da impossibilidade de adesão do lucro presumido no decorrer do ano-calendário, e constatou que não foram apresentados os livros e documentos de sua escrituração que permitissem a apuração do lucro real trimestral. Além disso, os livros diário e razão não eram compatíveis com a movimentação

financeira constante nos extratos bancários apresentados e, em parte do período fiscalizado, houve movimentação financeira a margem da escrituração.

Foi constatada a infração de omissão de receitas relacionadas à parcela da receita bruta auferida e escriturada nos livros fiscais e contábeis e a omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação da origem dos valores creditados e depositados em contas correntes bancárias.

Qualificou-se a multa, considerando a ocorrência reiterada da prática de não declarar os valores de receitas tributáveis, manter intensa movimentação financeira incompatível com os registros contábeis, a falta de apresentação e/ou apresentação de declarações zeradas, prática que configura sonegação e fraude, nos termos do artigo 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 669 a 720), cujo teor das matérias de defesa, em suma, conforme relato da decisão recorrida, são:

a) no tópico “Da improcedência dos autos de infração lavrados – utilização de depósitos bancários na apuração. Tributação em Duplicidade” argüi que a movimentação bancária não pode ser utilizada para determinação da incidência de tributos, sob pena de duplicidade, pois os depósitos compõem as receitas escrituradas com base nas notas fiscais de venda a prazo que anexa aos autos, devidamente escrituradas nos livros fiscais apresentados ao fisco;

b) conforme se verifica pela relação dos valores creditados/depositados na conta corrente mantida no Banco do Brasil, sem origem comprovada, muitos dos depósitos ali relacionados estão identificados como “desconto de títulos”, ou seja, referem-se a títulos sacados contra clientes por vendas a prazo que foram posteriormente descontados;

c) que essas vendas a prazo foram devidamente escrituradas nos livros fiscais e nos registros contábeis entregues à fiscalização; que, como a receita bruta assim escriturada é formada inclusive pelos títulos de créditos descontados, os depósitos identificados como descontos de títulos não podem ser incluídos como receita, sob pena de tributação em duplicidade;

d) que além disso, a duplicidade da tributação resta evidente também em relação às vendas a prazo, quando o recebimento pela autuada ocorria em 30, 60 e 90 dias após a emissão da nota fiscal; a fiscalização considerou em alguns meses, para fins de apuração da receita tributável, a escrituração fiscal da autuada, mas em outros, entretanto, utilizou o montante dos depósitos em conta corrente, posto ser em valor superior ao escriturado pela autuada;

e) que o total dos depósitos em conta corrente de um determinado mês não representa o total da receita da empresa naquele mês, pois muitos correspondem a vendas realizadas a prazo em meses anteriores; que tal fato resultou em tributação em duplicidade, uma pela escrituração fiscal e contábil e outra pelos depósitos relativos ao recebimento destas vendas a prazo, que já haviam sido

escrituradas em suas respectivas datas de emissão; que junta aos autos as notas fiscais de saída emitidas pela atuada no ano de 2007 (doc. 03);

f) ressalta a falta de congruência da fiscalização, pois quando a receita escriturada superava os depósitos em conta corrente, estes eram desconsiderados, tributando-se o total das receitas escrituradas; quando os depósitos bancários superavam a receita escriturada, aqueles eram utilizados como base de cálculo para a lavratura dos autos de infração, o que bem demonstra a falta de critério para a fixação da base de cálculo;

g) aduz que o fato de os depósitos bancários superarem as receitas escrituradas em alguns meses decorre do recebimento de venda a prazo realizadas anteriormente, ou mesmo referente ao desconto de títulos destas vendas;

h) no tópico “Empresa com inscrição estadual cancelada a partir de 12/2007 – ausência de receitas a partir de então”, alega que deixou de auferir qualquer receita a partir de 12/2007 em face de ter tido sua inscrição estadual cancelada naquela data, conforme consta do Cadastro de Inscrições Estaduais (doc. 02); que os depósitos existentes nos meses de 02/2008 a 12/2008 não representam, portanto, receita passível de tributação, pois são referentes a pagamentos realizados por seus clientes em função de vendas a prazo efetuadas até 12/2007;

i) que se deve, portanto, excluir todos os depósitos bancários da base de cálculo dos tributos lançados, pois representam valores já considerados como receita pela fiscalização em função de estarem declarados nos livros fiscais e contábeis; que a tributação em duplicidade acarreta nulidade dos autos de infração constantes do presente MPF, impondo-se a improcedência dos mesmos;

j) no tópico “Depósitos bancários não constituem receita ou rendimentos tributáveis”, argumenta que os depósitos bancários, por si só, não comprovam rendimentos ou receitas sujeitas à tributação, não servindo como elemento para deduzir, supor e presumir a realização do fato jurídico tributário, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes e do STJ;

k) que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, mas no caso em análise não ocorreu a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e nem se constatou a entrada de receitas tributáveis, elementos indispensáveis para a concretização do fato descrito no antecedente da norma jurídica tributária;

l) que o auto de infração, além de nulo, é improcedente, uma vez que utiliza simples extratos bancários e seus destaques de depósitos para efetuar os lançamentos ora impugnados, quando nem todos os referidos depósitos constituem receita; que houve tributação por suposição, contrariando os artigos 113 a 116 e 142 do CTN, além de violação ao princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, do CTN);

m) no tópico “Da tributação presumida – improcedência dos autos de infração”, assevera que, em razão do princípio da concentração e da eventualidade, o

lançamento fiscal é improcedente em face de presumir a ocorrência do fato jurídico tributário, o que não é admitido pelo nosso ordenamento jurídico; que a presunção que a lei estabelece é em favor do contribuinte, quando sua declaração espelha sua realidade econômica e financeira;

n) que não cuidou a fiscalização de investigar o eventual nascimento da obrigação tributária que pretende afirmar, conforme arts. 114, 114, 139 e 142 do CTN; que suposições, conjecturas, ilações intelectivas, suspeitas e presunções não podem ser erigidas como instrumento para denunciar a ocorrência do fato tributável e determinar o crédito tributário, ainda mais, como in casu, que são frutos de suposições, com base em dados que não conduzem a essa conclusão;

o) que a autoridade fiscal não comprovou a ocorrência do fato jurídico tributário, justificando-o pela simples existência de depósitos bancários, em contraposição com a orientação jurisprudencial do Conselho de Contribuintes e dos tribunais pátrios; se o fisco entende que os depósitos bancários representam renda ou receita tributáveis, cabia a ele o ônus de provar tal fato, o que não ocorreu, que a própria Lei Complementar nº 105, de 2001, em seu art. 5º, § 4º, deixa evidente que o ônus da prova quanto à ocorrência do fato gerador com base em depósitos bancários é do fisco; que os atos administrativos impugnados são improcedentes, uma vez que fundados em dados presumidos;

p) no tópico “Multa confiscatória”, argúi que a multa de 150% não pode prevalecer, tendo em vista sua natureza confiscatória; que ela é exorbitante e contraria os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que devem ser observados pela administração pública; que a Constituição Federal é expressa ao proibir a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da C.F.); que não cabe dizer que as multas não são tributos e por isso este princípio não pode ser aplicado in casu; que os tributais, inclusive o STF, já decidiram pela redução da multa por esta ter caráter confiscatório;

q) que as multas cobradas em valores desproporcionais, como ocorre no presente caso, violam, também, o direito de propriedade assegurado pela Constituição, gerando, ainda, enriquecimento sem causa para o Estado; que as multas impostas no presente lançamento fiscal, se forem devida, devem ser reduzidas para 30%, percentual considerado razoável pela jurisprudência do STF;

r) ao final requer: 1) sejam anulados e cancelados os autos de infração constantes deste MPF, com base nos fundamentos apresentados, extinguindo-se os créditos tributários em constituição, dada sua nulidade, ilegalidade e total improcedência; 2) caso não seja este o entendimento, sejam excluídos da base de cálculo os valores relativos aos depósitos em contas bancárias, sob pena de tributação em duplicidade; 3) seja reduzida a multa para o percentual de 30%, haja vista o percentual de 150% ter nítido efeito confiscatório, com violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

A DRJ julgou pela improcedência das impugnações (fls. 1.285 a 1.303), em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA. RECEITA BRUTA ESCRITURADA NOS LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS E NÃO DECLARAÇÃO À RECEITA FEDERAL.

Constitui prova direta de omissão de receitas a constatação de receita bruta escriturada nos livros comerciais e fiscais da contribuinte, mas não declarada à Receita Federal.

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracteriza omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais a interessada, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

OMISSÃO DE RECEITAS. DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIA SOBRE A MESMA RECEITA OMITIDA.

É descabida a alegação de duplicidade de exigência sobre a mesma receita omitida quando a autoridade fiscal deduziu do valor da omissão de receitas caracterizada por créditos bancários de origem não comprovada (apurada por presunção legal) o montante da receita bruta escriturada no mesmo mês e não declarada à Receita Federal (omissão detectada por prova direta), efetuando o lançamento apenas do valor excedente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado que a interessada agiu de maneira dolosa ao ocultar, intencionalmente, a totalidade da receita bruta auferida.

DECORRÊNCIA. PIS, COFINS E CSLL.

Tratando-se de tributações reflexas de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constantes do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplicasse o mesmo entendimento ao PIS, à Cofins e à CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi intimada por Edital (fl. 1.306) e foi lavrado o Termo de Perempção (fl. 1.313). O crédito tributário foi inscrito em dívida ativa (fl. 1.315). Contudo, foi considerada nula a intimação por Edital e cancelada a inscrição em dívida ativa (fl. 1.327).

Então, foi intimada a contribuinte em 16/04/2015 e, em 05/05/2015, apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.348 a 1.368). Reprisa as mesmas matérias de defesa objeto da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Delimitação da controvérsia

O litígio adstringe-se às alegações relacionadas à tributação em duplicidade, na utilização de depósitos bancários na apuração do crédito tributário; que a empresa teve sua inscrição estadual cancelada em 12/2007 e não auferiu receitas a partir de então; depósitos bancários não constituem receita ou rendimentos tributáveis; ocorrência de tributação presumida; e a confiscatoriedade da multa qualificada aplicada.

Considerações Iniciais

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 (“**RICARF**”), o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com as razões da decisão recorrida.

Outrossim, o Recurso Voluntário apenas reitera a impugnação e não há qualquer fundamento da decisão recorrida que foi contraditado pela manifestação que se ora julga.

PRELIMINARES DE NULIDADE

As preliminares de nulidade relacionadas à duplicidade de exigência em razão de depósitos bancários corresponderem a receitas declaradas em seus livros fiscais e contábeis, utilizada em conjunto com a utilização de extratos bancários não merece prosperar.

De início, destaco que as infrações constatadas, os fatos geradores dos tributos e as exigências dos artigos 10, 59 e 60 do Decreto-lei nº 70.235/1972 foram cumpridos a rigor pela autoridade fiscal autuante. Inexiste qualquer nulidade sob essa perspectiva.

Adicionalmente, no que tange à duplicidade da exigência, nota-se que a autoridade fiscal deduziu do montante dos créditos bancários de origem não comprovada o valor da receita bruta escriturada pela contribuinte a cada mês, evitando a dupla cobrança sobre uma mesma receita.

Por fim, com relação à utilização dos extratos bancários para se apurar omissão de receitas, essa hipótese de lançamento está calcada no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, não existindo qualquer nulidade relacionada a este ponto.

Isto posto, rejeito as arguições preliminares de nulidade dos autos de infração.

MÉRITO

Receita bruta escriturada e não declarada em DIPJ e DCTF

Com relação à receita bruta escriturada nos livros fiscais e comerciais e não declarada em DIPJ, colaciono os esclarecimentos da decisão recorrida:

24. Inicialmente cabe esclarecer que a contribuinte estava enquadrada no Simples Federal (Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996) até 30/06/2007 – tendo apresentado a declaração PJSI 2008 – Simples de fls. 216227 para o 1º semestre/2007 – e não optou pelo Simples Nacional (Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006) a partir de 01/07/2007.

25. A autoridade fiscal tributou, com base no lucro arbitrado, a receita bruta escriturada nos livros fiscais e comerciais do 2º semestre/2007 e 1º trimestre/2008 (fl. 626), haja vista a interessada ter apresentado a DIPJ 2008 (ND 0648975, do período de 01/07/2007 a 31/12/2007, às fls. 228238) e a DIPJ 2009 (ND 0423551, do período de 01/01/2008 a 31/12/2008, às fls. 259274) em, respectivamente, 23/06/2008 e 24/06/2009, com base no lucro presumido e com seus valores totalmente zerados:

(...)

26. Ressalte-se que a contribuinte chegou a apresentar em 04/11/2010, no curso da ação fiscal, as DIPJ 2008 (ND 1950196, às fls. 239258) e DIPJ 2009 (ND 1773418, às fls. 275298) retificadoras com base no lucro arbitrado, nelas informando a

receita bruta escriturada em seus livros comerciais e fiscais. Em 05/11/2010 também apresentou DCTFs retificadoras dos 2º semestre/2007 e 1º semestre/2008 (fls. 302317) para confessar os correspondentes débitos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

27. Contudo essas declarações foram desconsideradas pela fiscalização em face de terem sido apresentadas quando a contribuinte estava com sua espontaneidade excluída, conforme previsto no artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, haja vista ela ter sido cientificada em 09/09/2010 do Termo de Intimação Fiscal de fls. 131132.

28. O lançamento fiscal foi também efetuado com base no arbitramento do lucro, não contestado na impugnação, em face de, mesmo intimada (fls. 213-214), a contribuinte ter deixado de apresentar o livro Lalur, balanços/balancetes e demonstração dos resultados trimestrais e livro de Registro de Inventário ou fichas de controle de estoque (fl. 215), além de a escrituração contábil por ela mantida ser imprestável para identificação da efetiva movimentação financeira.

29. Dessa forma, não tendo a interessada informado valor algum de receita bruta nas DIPJs 2008 e 2009 originais, com base no lucro presumido, voto por manter a exigência apurada mediante arbitramento do lucro sobre a receita bruta escriturada nos seus livros fiscais e comerciais do 2º semestre/2007 e 1º trimestre/2008.

Coaduno com as razões da decisão recorrida. O lançamento fiscal com base no lucro arbitrado não foi contestado na impugnação e, em verdade, a contribuinte não mantinha sua escrituração contábil completa e nem sequer prestava à identificação da efetiva movimentação financeira dos períodos fiscalizados.

Outrossim, nas DIPJs 2008 e 2009 originais e DCTFs do período, nenhum valor de receita bruta foi informado; somente após iniciado o procedimento fiscal tais obrigações acessórias foram retificadas.

De rigor a manutenção da exigência apurada mediante o arbitramento do lucro sobre a receita bruta escriturada nos livros comerciais e fiscais do 2º semestre de 2007 e 1º trimestre de 2008.

Créditos bancários de origem não comprovada

O artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 dispõe sobre a omissão de receitas:

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.

A omissão de receitas por presunção legal, naturalmente, é uma forma pela qual se permite que a autoridade fiscal, diante de práticas omissivas dos contribuintes, pratique o ato do lançamento de ofício. Caso contrário, em muitas situações, seria impossível aferir a base de cálculo do imposto de renda e tornaria ineficaz a atividade fiscalizatória.

Naturalmente, tratando-se de uma presunção, uma série de cuidados deve ser tomados no decorrer do procedimento fiscal, a exemplo de intimar o contribuinte a se manifestar sobre as divergências encontradas e comprovar a real natureza dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento.

Existe uma correlação lógica no dispositivo legal: diante do fato conhecido, que é ser beneficiário de conta bancária com depósitos sem origem e sem oferecimento à tributação, com o fato desconhecido, que reside na incerteza sobre sua natureza de *renda*. Por isso, a presunção legal existe e deve ser acareada com as informações prestadas pelo contribuinte.

Tratando-se de uma presunção legal, mas relativa, no procedimento fiscal em que se constata a omissão de receitas, o ônus probatório para ilidir a presunção é do contribuinte. Somente este pode demonstrar a origem dos recursos dos depósitos bancários e apresentar provas hábeis e idôneas que demonstrem a não ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Sobre o caso concreto, colaciono algumas considerações do acórdão recorrido, que utilizo como fundamento de decidir:

30. Com base no extrato bancário da conta nº 16.8580, agência 14729, do Banco do Brasil S/A (fls. 046139 e 184204), apresentado pela interessada no curso da ação fiscal, em atendimento a intimações fiscais científicas em 08/07/2010 (fls. 2829) e 31/08/2010 (fls. 3839), a autoridade fiscal constatou que a movimentação financeira nele escriturada é superior aos registros contábeis da conta nº 111201001Banco Conta Movimento (fls. 503534 e 615616).

31. Por conseguinte, intimou a contribuinte em 22/09/2009 (fls. 145146) a comprovar a origem dos recursos utilizados nos créditos bancários analiticamente discriminados na planilha de fls. 147159, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em data e valor, acompanhados dos respectivos documentos de créditos em conta corrente.

32. Tendo a autuada deixado de comprovar a origem dos recursos utilizados, foi no lançamento fiscal tributada a omissão de receitas caracterizada por créditos bancários de origem não comprovada no montante de R\$ 5.575.276,10, conforme descrito no subitem 4.2 do Termo de Verificação e Encerramento Parcial da Ação Fiscal (fls. 641652) e detalhado na planilha de fls. 627640, com fundamento na presunção legal relativa de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, in verbis:

(...)

33. Em sua impugnação a interessada contesta o lançamento fiscal efetuado com base em extratos bancários, pois entende que a movimentação bancária não

poderia ser utilizada para determinação da incidência de tributos; que houve duplicidade de exigência sobre a mesma receita, pois os depósitos correspondem ao recebimento das vendas a prazo por ela escrituradas; que o total dos depósitos em conta corrente de um determinado mês não representa o total da receita da empresa naquele mês, pois muitos correspondem a vendas realizadas a prazo em meses anteriores; que os créditos identificados como “desconto de títulos” referem-se a títulos sacados contra clientes por vendas a prazo; ressalta a falta de congruência da fiscalização, pois quando a receita escriturada superava os depósitos em conta corrente, estes eram desconsiderados, tributandose o total das receitas escrituradas, e quando os depósitos bancários superavam a receita escriturada, os créditos bancários eram utilizados como base de cálculo para a lavratura dos autos de infração.

34. Contudo, é descabida a alegação de duplicidade de exigência sobre a mesma receita, haja vista inexistir nos autos qualquer comprovação, com documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor, de que os créditos bancários efetivamente se referem à receita bruta escriturada nos livros fiscais e comerciais. A interessada apresentou apenas cópia de notas fiscais de vendas a prazo no anocalendarário de 2007, mas deixou de juntar os correspondentes comprovantes de cobrança, cujos valores necessitariam estar correlacionados com os créditos bancários arrolados pela autoridade fiscal para demonstrar a inoccorrência da presunção legal relativa de omissão de receitas prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

35. O simples confronto entre o montante de R\$ 2.359.894,39 da receita bruta escriturada nos livros comerciais e fiscais no 2º semestre/2007 e em janeiro/2008 e a movimentação financeira de R\$ 5.924.851,20 verificada no mês de novembro/2007 e em todo o anocalendarário de 2008 demonstra que os créditos bancários não poderiam estar todos eles contidos na receita bruta escriturada, até porque 99% dos valores escriturados referem-se ao anocalendarário de 2007, enquanto apenas 6% da movimentação financeira detectada corresponde a esse período.

36. Para afastar a possibilidade de dupla cobrança sobre a mesma receita omitida, a autoridade fiscal deduziu do valor da omissão de receitas caracterizada por créditos bancários de origem não comprovada (apurada por presunção legal) o montante da receita bruta escriturada no mesmo mês e não declarada à Receita Federal (omissão detectada por prova direta), efetuando o lançamento apenas do valor excedente, conforme se demonstra a seguir:

Sobre a alegação de duplicidade de exigência sobre mesma receita, a contribuinte não apresenta qualquer documento ou prova que ateste suas alegações. O que se nota é que a discrepância entre a escrituração contábil da contribuinte e sua movimentação financeira. A possível duplicidade já foi afastada pela autoridade fiscal, ao deduzir o valor da omissão de receitas caracterizada por créditos bancários de origem não comprovada (apurada por presunção

legal) o montante da receita bruta escriturada no mesmo mês e não declarada à Receita Federal (omissão detectada por prova direta), efetuando o lançamento apenas do valor excedente.

Com relação à alegação de cancelamento da inscrição estadual da recorrente, a movimentação financeira demonstra que ainda neste cenário houve movimentação financeira, indicando a existência de atividade operacional.

Ademais, com relação aos títulos descontados, são créditos bancários sujeitos à comprovação da origem dos recursos, cuja prova não acompanha os autos.

Como já dito alhures, o lançamento não se deu com base em mera presunção, foi cumprido a rigor o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, pois a omissão de receitas está ligada à falta de esclarecimento sobre a origem dos depósitos bancários e ao seu oferecimento à tributação.

Não existem nos autos provas produzidas pela contribuinte que ilidam a figura da omissão de receitas objeto de irresignação em seu recurso.

Está caracterizada a omissão de receitas, portanto, sendo correto o lançamento de ofício.

Argumentos constitucionais que refutam o lançamento

Adicionalmente a recorrente alega a confiscatoriedade da multa aplicada.

Como sabido, no âmbito do CARF vigora a Súmula CARF nº 2, de aplicação impositiva aos julgadores administrativos, vedando a análise de constitucionalidade da lei tributária pelo órgão:

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

A súmula encontra fundamento no artigo 26-A do Decreto-lei nº 70.235/1972, que veda expressamente aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009)

Portanto, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou de outros aspectos de sua validade – matéria reservada à jurisdição judicial.

Isto posto, rejeito a arguição principiológico-constitucional que contesta a aplicação da multa qualificada.

Retroatividade benigna da multa qualificada

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 e suas várias alterações, condicionava a aplicação da multa de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nas hipóteses de conduta qualificada.

A Lei nº 14.689/2023 modificou este cenário e instituiu a multa majorada com duas espécies de qualificação de acordo com a conduta praticada: (i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%; (ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Eis o teor da alteração legislativa

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

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.

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

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

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

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

(...)

A modificação supramencionada atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, porquanto a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente

julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É o instituto comumente conhecido como retroatividade benigna, veja:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim sendo, o percentual de 150% da referida multa somente se aplicaria no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada, a qual não poderia retroagir, nos termos do artigo 104 do CTN.

Ainda assim, para que se aplique então a multa qualificada, mas não decorrente de reincidência, é necessário se comprovar as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal como dispostas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964:

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A interpretação do texto legal é o suficiente para se identificar os elementos caracterizadores de cada uma das condutas tipificadas: (i) na sonegação, se exige a conduta dolosa visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário – a ocultação do fato gerador já ocorrido; (ii) a fraude é a conduta dolosa que visa impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, podendo, ainda, excluir ou modificar suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento – se altera características essenciais ao fato gerador, a fim de obter

vantagem econômica; e (iii) conluio é o ajuste doloso entre as pessoas para a prática da sonegação ou da fraude.

A aplicação da multa qualificada é medida de caráter excepcional, devendo-se comprovar as condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Para se subsumir uma conduta à norma que prescreve a qualificação da multa não basta imputar ao contribuinte um mero “*querer praticar*” o ato objeto da infração, pelo contrário, deve-se aferir o elemento subjetivo da conduta, isto é, comprovar que o contribuinte tinha a plena consciência do que estava fazendo e que ante às condições circunstanciais, a conduta é ilícita.

Exige-se, nos três casos, a constatação do dolo como elemento subjetivo da hipótese tipificada. Isso significa que é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta de sonegação, fraude ou conluio.

Salienta-se que a conduta tipificada já era necessária para a aplicação da multa qualificada, antes da alteração da Lei nº 14.689/2023, mas a exigência foi positivada, conforme §1º-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com sua nova redação.

No caso dos autos, a autoridade fiscal justificou a qualificação da multa com base nos seguintes fundamentos:

“Fica sujeito a aplicação de multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, sem prejuízo da aplicação de outras sanções, conforme dispõe a Lei nº 8.137/90, artigos 1º e 2º, em razão de procedimento adotado pela contribuinte relatado nos itens 3 e 4 do presente Termo, ou seja, pela prática perpetrada pela mesma, não declarando os valores de receitas tributáveis auferidas durante períodos consecutivos nos anos-calendário de 2007 e 2008, não refletindo a totalidade das operações registradas em sua escrituração contábil/fiscal, aliado aos fatos de possuir no período abrangido pela fiscalização conta corrente junto ao Banco do Brasil S/A (extratos às fls. 37/130), com intensa movimentação bancária incompatíveis com os registros contábeis, bem como a falta de apresentação e/ou apresentação de declarações à RFB “zeradas”, sem débitos, impendido ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador dos tributos devidos administrados pela RFB, causando prejuízo aos cofres públicos, mediante a falta do recolhimento/pagamento dos tributos devidos. Essa prática sistemática, durante anos consecutivos, caracteriza a conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964”

A qualificação da multa de ofício decorre da omissão integral da receita tributável apurada no 2º semestre de 2007 e no ano-calendário de 2008, receita bruta escriturada no valor de R\$ 2.359.894,39 e intencionalmente omitida nas DIPJs de 2008 e 2009, transmitidas zeradas. Adicionalmente, verifica-se que os créditos bancários sem origem esclarecida ensejaram infração da omissão de receitas no total de R\$ 5.575.276,10.

Ainda, mesmo com sua inscrição estadual cancelada em dezembro de 2007, a contribuinte continuou operando sua atividade econômica e suas movimentações financeiras foram mantidas à margem da escrituração contábil.

Em todo esse cenário, concatenado, supera a hipótese de *mera omissão de receitas* como motivo para qualificação da multa de ofício. A omissão de receitas é intencional e verificada em diversas ocasiões em que a contribuinte transmitiu declarações omissas e incompletas à RFB, mas, no plano do mundo real, suas atividades continuavam sendo exercidas.

Isto posto, entendo que as figuras de sonegação e fraude, estatuídas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.506/1964, estão configuradas, de modo que voto por manter a qualificação da multa. Contudo, tendo em vista a retroatividade benigna dos percentuais da multa, reduzo-o a 100%.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, **dou parcial provimento** para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas