



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15940.720017/2017-91
ACÓRDÃO	1302-007.569 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HOTEL FAZENDA CAMPO BELO LTDA - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

MATÉRIA DE DEFESA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO PROCESSUAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Exceto nos casos em que a legislação permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, cujas matérias poderiam ser conhecidas de ofício pelo julgador administrativo, não devem ser conhecidas às razões e alegações do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

LUCRO ARBITRADO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO IRPJ ADEQUADO PARA O LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO CAIXA OU DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL REGULAR.

O lucro arbitrado é o método de apuração do IRPJ correto, quando não apresentado o livro caixa ou a escrituração contábil e fiscal regular da pessoa jurídica.

Sendo a *ultima ratio* para fins de praticabilidade do ato de fiscalização e lançamento, somado às constatações fáticas de omissões ou imprecisões e todas as obrigações acessórias transmitidas pela contribuinte e não manutenção da escrituração contábil e fiscal exigida pela legislação, o lançamento de ofício deve ser feito pelo lucro arbitrado.

OMISSÃO DE RECEITAS. EXCLUSÕES DE DEPÓSITOS QUE NÃO REPRESENTAM RENDA PRESUMIDA. NÃO COMPROVAÇÃO.

A alegação genérica sobre a exclusão de depósitos bancários que não representem renda presumida da infração de omissão de receitas, desacompanhada de qualquer prova que sustente as razões de defesa deve ser rejeitada.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2013

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 às condutas antijurídicas praticadas pelos sujeitos passivos. 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, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em dar-lhe 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 dos sujeitos passivos foram lavrados os **autos de infração de IRPJ e reflexos** (fls. 1.056 a 1.118), referente ao ano-calendário de 2013, sendo constatada omissão de receita por presunção legal (depósitos bancários de origem não comprovada), além de ser cominada multa qualificada e imputada responsabilidade solidária ao Sr. Jorge Felipe Isper.

O Termo de Verificação Fiscal (“**TVF**”) (fls. 1.119 a 1.216) esclarece a autoridade fiscal que a contribuinte era optante pelo Simples Nacional, dispondo que não possuía livro caixa quando do início do procedimento fiscal e, após ser intimada a apresentá-lo no prazo concedido de sessenta e cinco dias, apresentou o referido livro com escrituração incompleta, faltando diversos lançamentos de movimentação bancária. Tal situação motivou sua exclusão do Simples Nacional. Ainda, narra a autoridade fiscal que as notas fiscais que embasaram a escrituração contábil não foram apresentadas, tendo sido intimadas várias vezes a cumprir tal mister. Igualmente, não foram apresentados os livro registro de inventário e livro registro de prestação de serviços.

Com relação aos depósitos bancários de origem não comprovada, apurou-se que os valores creditados nas contas correntes são muito superiores aos valores de receita bruta declarados mensalmente no PGDAS-D.

Informa que a exclusão do Simples Nacional ensejou ao arbitramento do lucro, nos termos do artigo 32 da Lei Complementar nº 123/2006 e no artigo 530 do RIR/1999, sendo aplicados o parágrafo único do artigo 537 e o artigo 532 do RIR/1999. Informa a autoridade fiscal que não houve recolhimento de valores no regime simplificado, ainda que declarados em PGDAS.

Aplicou-se multa qualificada, com fundamento legal no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 e §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e foi imputada responsabilidade solidária ao sócio, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

A contribuinte e o responsável solidário apresentaram impugnação conjunta (fls. 1.237 a 1.246). Colaciono o relato das matérias arguidas de defesa extraídas do relatório da decisão recorrida:

- a) Que no curso da fiscalização os impugnantes apresentaram o livro caixa do ano 2013 acompanhado de mídia digital – CD com os lançamentos.
- b) Que não entregou as notas fiscais de prestação de serviços porque não as localizou. Registra que a empresa alterou sua assessoria contábil por duas vezes antes de iniciada a fiscalização e que, nessas mudanças, extraviou parte dos documentos contábeis.
- c) Que atendeu rigorosamente as intimações fiscais e apresentou os extratos bancários do ano de 2013. Ressalta que não atendeu o pedido dos livros diário e razão porque tais pedidos estavam em desacordo com suas obrigações.

d) Alega que o enquadramento dos depósitos bancários como “origem não comprovada” é equivocado, visto que tanto o hotel Campo Belo quando o sócio possuem como única atividade a prestação de serviço de hotelaria.

e) Aduz que não justificaria a aplicação do lucro arbitrado nos termos do §único do artigo 537, com percentual mais elevado visto que a atividade seria plenamente identificada, uma vez que no curso da fiscalização a autoridade fiscal, por diversas vezes, dirigiu-se até o contribuinte para intimação pessoal do seu representante legal, e pôde verificar que ali somente existe um hotel fazenda, localizado na zona rural do município de Álvares Machado, não sendo possível admitir interpretação diferente com relação à prestação de serviço realizada pelo contribuinte que é hotelaria.

f) Argumenta que dentre os créditos em conta bancária, tratados como omissão de receita, não foram consideradas as transferências entre contas do próprio contribuinte, os ingressos financeiros decorrentes de empréstimos bancários, as devoluções e antecipações de reservas de clientes e que não houve verificação de mútuo do sócio com a sociedade. Por isso, deveriam ser desconsiderados da base de cálculo.

g) Reclama da aplicação da multa de 150%, argumentando que sua aplicação não condiz com a jurisprudência do CARF e do CSRF.

h) Alega nulidade do auto de infração por aplicação inapropriada do lucro arbitrado para apuração da CSLL com imposição de multa agravada. Entende ilegal a aplicação de 38,40% para mensuração da base de cálculo. Transcreve decisão exarada pelo 1º Conselho de Contribuintes e outra decisão da Delegacia de Julgamento de Fortaleza indicando corroborar com seu entendimento.

i) Aduz que a multa agravada do §2º do art. 44 da Lei 9.430/96 se aplica nos casos de não atendimento, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos, documentos, arquivos ou sistemas e que estes fatos não ocorreram nesta fiscalização. Que o contribuinte cumpriu com as regras e que não se pautou por dificultar a fiscalização. Alega que não houve razoabilidade e que o contribuinte não pode ser penalizado pelo indevido uso da discricionariedade da autoridade fiscal. Ademais, não há provas de eventual tentativa do contribuinte de criar embaraços à fiscalização, por tudo isso pede sua devida redução para se adequar ao caso.

A DRJ julgou pela improcedência da impugnação (fls. 1.261 a 1.276). Rechaçou a nulidade pleiteada, porquanto inexistente violação aos artigos 10 e 59 do Decreto-lei nº 70.235/1972. Destacou que a exclusão do Simples Nacional fora efetivada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/PPE nº 031, de 07 de dezembro de 2016, publicado no Diário Oficial da União em 09/12/2016, com efeitos retroativos a partir de 01/01/2013, e tornou-se definitiva, elencando as infrações de embaraço à fiscalização, infração à Lei Complementar nº 123/2006, descumprimento reiterado da obrigação de emitir nota fiscal e falta de escrituração do livro caixa.

Consequente, com relação à constatação de omissão de receitas, assevera que “a contribuinte, regularmente intimada a comprovar a origem dos ingressos em sua conta junto às instituições financeiras, mediante documentação hábil e idônea, não consegue ou se omite, apesar de no período da fiscalização e, depois, na impugnação ter oportunidades para fazê-lo”.

Entendeu pela adequação do lançamento pelo lucro arbitrado, porquanto o livro caixa não fora escriturado com toda movimentação financeira e não possuía a contribuinte escrituração na forma das leis comerciais e fiscais para apurar o IRPJ.

Rechaçou a alegação de que autoridade administrativa detinha o valor total dos depósitos bancários omitidos, e, portanto, tinha plenas condições de apurar o crédito tributário em modo diferente do lucro arbitrado, asseverando que a tributação com base no lucro arbitrado não é procedimento que sanciona o contribuinte, mas uma forma de apuração da base de cálculo quando se verifica a impossibilidade de aferir o lucro da empresa.

Afastou a alegação de impossibilidade de aplicação do parágrafo único do artigo 537 do RIR/1999, em razão de a contribuinte apenas prestar serviços de hotelaria, pois tal fato em nada altera o enquadramento legal aplicado ao caso, de acordo com o artigo 519 do RIR/1999 – e porque à atividade de hotelaria já seria aplicável o percentual de 32% de presunção de lucro.

Sobre a omissão de receitas, rejeitou a alegação de que não teriam sido consideradas as transferências entre contas-correntes do mesmo contribuinte, os ingressos financeiros de empréstimos bancários, valores de devolução e antecipações de reserva e outros, pois, intimada no decorrer do procedimento fiscal a esclarecer sobre os depósitos, não foram apresentadas nenhuma provas que atestem tais situações e na impugnação também não existem provas nesse sentido.

Manteve a aplicação da multa qualificada, pois entendeu se tratar de conduta delitativa praticada de forma reiterada, caracterizada pela omissão de receitas da atividade e descumprimento de obrigações tributárias. Ainda, assevera que os valores omitidos anualmente chegavam a 86% das receitas consideradas.

Por fim, destaca que não houve impugnação quanto à responsabilização solidária do Sr. Jorge Felipe Ispert, tornando-a definitiva.

Intimada a contribuinte em 09/10/2017, apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.284 a 1.294) conjuntamente com o responsável solidário em 08/11/2017. Reprisou as matérias de defesa veiculadas na impugnação, questionando, adicionalmente, a responsabilização solidária, porquanto não comprovada a participação do sócio nos atos que ensejaram a autuação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário dos sujeitos passivos são tempestivos e preenchem os demais requisitos para a sua admissibilidade, porém, deles conheço em parte. Explico.

Na impugnação, embora o responsável solidário a tenha apresentado em conjunto com a contribuinte, não se refutou sua responsabilização nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. A DRJ, então, decidiu:

40. Considerando que não houve impugnação quanto à imputação de responsabilidade tributária solidária ao sócio Jorge Felipe Ispere, atribuída com fulcro no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional e que não há reparos a tal enquadramento, faz-se definitiva a responsabilidade tributária solidária do sócio.

No Recurso Voluntário, foi questionada a ausência de comprovação de ato praticado pelo responsável que enseje sua responsabilização.

Isto é, trata-se de alegação nova sobre fato que já era de conhecimento quando da lavratura dos autos de infração.

Embora vigore no processo administrativo o princípio da verdade material e do informalismo moderado, o artigo 17 do Decreto-lei nº 70.235/1972 disciplina a preclusão no processo administrativo:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Nas palavras da Conselheira Miriam Costa Faccin, relatora do Acórdão nº 1002-003.377, apreciar matéria não impugnada e trazida somente na instância recursal configura supressão de instância. Veja:

Em suma, questões novas levantadas apenas em sede recursal que não foram objeto de debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque, se entendesse por fazê-lo, estaria aí afrontando o princípio da não supressão de instância.

Isso significa dizer, portanto, que, se, por um lado, e enquanto Autoridade Julgadora de 2ª instância, este Colegiado pode apreciar todas as questões que se relacionam àquilo que foi impugnado e/ou objeto da Impugnação, por outro lado, aquelas questões que não foram suscitadas em sede de Impugnação ou de Manifestação de Inconformidade e não foram debatidas perante o órgão julgador de 1ª instância não poderão ser conhecidas em sede recursal, porque, do contrário, este Tribunal estaria violando os princípios do duplo grau de jurisdição

e da não supressão de instância que, em síntese, impedem que o Tribunal, em grau de recurso, analise matéria que não tenha sido examinada na instância inferior.

Obviamente, a regra estaria sujeita a algumas mitigações, nas situações em que os temas que possam ser reconhecidos de ofício pelo julgador, notadamente, matérias de ordem pública e nulidades - mas esse não é o caso.

Portanto, a matéria não pode ser conhecida, porquanto, de fato, observa-se que não fora objeto de julgamento do acórdão recorrido, por não ter sido invocada pelo interessado.

Logo, conheço em parte o Recurso Voluntário.

Delimitação da controvérsia

As matérias em julgamento dizem respeito às irresignações relacionadas ao arbitramento do lucro, a infração de omissão de receitas e à aplicação de multa qualificada.

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 os fundamentos da decisão recorrida.

Nulidade do lançamento em razão do arbitramento do lucro (preliminar) e as razões para arbitramento do lucro (mérito)

A recorrente alega a nulidade dos autos de infração, pois o seu lucro fora arbitrado, quando poderia ter sido respeitado o regime de apuração do lucro real ou presumido. Além disso, questiona o lançamento pelo lucro arbitrado, no mérito. O julgamento da preliminar e do mérito serão feitos em conjunto, conforme abaixo explicitado.

De início, a preliminar arguida pela contribuinte não merece acolhida, porquanto inexistente violação aos artigos 10 e 59 do Decreto-lei nº 70.235/1972.

Além disso, discordo que a irresignação seja matéria típica de nulidades, pois seria mérito de sua defesa – passo a analisá-la.

A autoridade fiscal demonstrou que: a contribuinte não possuía livro caixa quando do início do procedimento fiscal e, após intimada a apresentá-lo no prazo concedido de sessenta e cinco dias, apresentou livro com escrituração incompleta, faltando diversos lançamentos de movimentação bancária, motivando sua exclusão do Simples Nacional; as notas fiscais que embasaram a escrituração do livro caixa não foram apresentadas, tendo sido intimadas várias

vezes a cumprir tal mister e nada esclarecendo; e não foram apresentados o livro registro de inventário e livro registro de prestação de serviços.

Conforme observado, a contribuinte não mantinha sua escrituração contábil e fiscal da forma exigida na legislação. Isto é, as imprecisões e omissões constituiu infração apta à exclusão do Simples Nacional e ao arbitramento do lucro, porquanto o cenário que se apresenta era de total impossibilidade do lançamento dos tributos pelo regime do lucro real ou presumido.

A precariedade das informações contábeis e fiscais, aliada à ausência de esclarecimentos por parte da contribuinte, comprometeu a apuração dos tributos devidos pela autoridade fazendária pelo regime que optara a contribuinte, porquanto corretamente excluída do Simples Nacional, e por também não se permitir o cálculo pelo lucro presumido ou real. Logo, a *ultima ratio*, o lançamento pelo lucro arbitrado se mostrou adequado.

Portanto, correta a adoção do regime do lucro arbitrado pela autoridade fiscal.

Adicionalmente, a decisão recorrida, tanto quanto à preliminar quanto ao mérito do lançamento pelo lucro arbitrado, considerou o seguinte:

10. Inicialmente é importante tratar da alegação de nulidade dos lançamentos fiscais que a contribuinte apresenta nos diversos tópicos da peça impugnatória. A aplicação das nulidades possui regramento específico no processo administrativo fiscal, nos termos estabelecidos nos artigos 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72, vejamos: (...)

11. As situações que ensejam a nulidade estão expressamente definidas pelo ordenamento jurídico. Como não há questionamento sobre a competência da autoridade que fez os lançamentos, tampouco sobre cerceamento do direito de defesa, não há de se falar em nulidade, visto que eventuais erros na constituição dos créditos poderão ser sanados nas instâncias julgadoras sem prejuízo para a impugnante. Nesse sentido afastado, por ausência de previsão legal argumento de nulidade da atuação da autoridade administrativa.

12. Para prosseguir na análise dos questionamentos apresentados, vale verificar o processo administrativo apensado ao presente, no qual foi decidido pela exclusão da contribuinte do Simples Nacional, sendo este o regime tributário que cingia as obrigações legais tributárias da mesma. Referida exclusão foi efetivada por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/PPE nº 031, de 07 de dezembro de 2016, publicado no Diário Oficial da União em 09/12/2016, com efeitos retroativos a partir de 01/01/2013, além da vedação de retorno ao regime especial nos 3 anos subsequentes. Como não houve manifestação de inconformidade contra o ADE a exclusão do Simples Nacional tornou-se definitiva.

13. A Representação Fiscal de exclusão do Simples Nacional (fls. 961/977 do PAF nº 15940.720052/2016-29) foi feita no dia 02 de dezembro de 2016, motivada pela constatação, a cargo da autoridade fiscal responsável, de quatro infrações aos dispositivos legais, especialmente à Lei Complementar nº 123/2006 e

Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional. Foram as seguintes as infrações elencadas na citada Representação:

- a) Embaraço à fiscalização caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos;
- b) Prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar 123/2006;
- c) Descumprimento reiterado da obrigação de emitir nota fiscal de serviço;
- d) Falta de escrituração completa do Livro Caixa com impossibilidade de identificação da movimentação financeira, inclusive bancária.

14. Constata-se do relatório que os autos de infração decorreram de presunção legal quanto à omissão de receitas referente ao ano calendário de 2013, fundamentados na Lei 9.430/1996, art. 42, que determina o lançamento para exigência do tributo quando a contribuinte, regularmente intimada a comprovar a origem dos ingressos em sua conta junto às instituições financeiras, mediante documentação hábil e idônea, não consegue ou se omite, apesar de no período da fiscalização e, depois, na impugnação ter oportunidades para fazê-lo.

Do Arbitramento do Lucro

15. A recorrente alega que o arbitramento do lucro não tem amparo legal para o presente caso e, por isso, merece ser anulado. Que na melhor interpretação da lei há limites para utilização de presunções, como in casu se concluiu por omissão de receitas, além do que, os elementos utilizados para determinação da base de cálculo foram aleatórios e, portanto, imprestáveis. Ademais, alega que o § único do artigo 537 do Regulamento do Imposto de Renda autoriza “a aplicação de percentual mais elevado – Arbitramento de lucro – no caso de pessoas jurídicas com atividades diversas quando não é possível identificar a atividade a que se refere a receita omitida”. Acrescenta também que a autoridade fiscal ao determinar a base de cálculo utilizando os depósitos bancários não considerou as transferências entre contas do mesmo contribuinte, empréstimos bancários e devoluções.

16. A situação irregular da contribuinte sob ação fiscal foi bem detalhada pela autoridade no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, que ao tratar dos fundamentos para a exclusão do Simples Nacional, informa que a empresa apresentou o Livro Caixa faltando diversos lançamentos da movimentação bancária e sem lançamentos de notas fiscais de prestação de serviços. Acrescenta que o Livro Caixa somente foi preenchido após o início da fiscalização que se deu em 19/05/2016 (mais de três anos depois do período fiscalizado), vejamos trecho (fls. 1209): (...)

17. Pois bem, considerando a exclusão do Simples Nacional e de acordo com o artigo 32 da Lei Complementar 123/2006, a impugnante passa a submeter-se às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão. Vejamos a norma: (...)

18. No auto de infração, a Auditora-Fiscal esclarece as circunstâncias que fundamentaram o arbitramento do lucro, vejamos: (...)

19. Conforme o Termo de Verificação Fiscal, a empresa apresentou Declaração Anual do Simples Nacional no ano calendário de 2013.

20. Indubitavelmente, a empresa que, excluída do Simples Nacional, não mantenha o livro caixa escriturado com toda movimentação financeira, inclusive bancária, tampouco possua escrituração na forma das leis comerciais e fiscais para apurar o IRPJ, estará sujeita à tributação com base no lucro arbitrado. Não restando a opção sequer da aplicação do regime de apuração com base no Lucro Presumido, Conforme disposto no artigo 530, inciso III do RIR/99: (...)

21. A argumentação da impugnante de que a autoridade administrativa detinha o valor total dos depósitos bancários omitidos, e, portanto, tinha plenas condições de apurar o crédito tributário em modo diferente do lucro arbitrado, tendo em vista que a impugnante fora excluída do SIMPLES, não se sustenta diante das normas de tributação que vinculam a ação da autoridade administrativa.

22. É importante destacar que aplicar a tributação com base no lucro arbitrado não é procedimento que visa apenar o contribuinte. Trata-se de uma forma de apuração da base de cálculo quando se verifica a impossibilidade de aferir o lucro da empresa. É a circunstância que a autoridade fiscal se defronta e que lhe impõe proceder ao arbitramento do lucro com base na receita bruta obtida a partir dos depósitos bancários.

23. A impugnante argumenta que a empresa realiza apenas serviços de hotelaria e por isso seria incabível a aplicação do § único do artigo 537 do RIR/99. Tal argumentação em nada altera o enquadramento legal aplicado ao caso. Resta claro nos autos que a autoridade fiscal ofereceu oportunidade para apresentação de documentação comprobatória da origem dos recursos identificados nos depósitos bancários omitidos do fisco ao longo do ano calendário. O artigo 537 determina o tratamento a ser dado nos casos em que não é possível identificar a atividade que deu origem aos depósitos bancários omitidos da apuração, verbis: (...)

24. A aplicação do artigo 537 define como deve proceder a autoridade fiscal na aplicação do artigo 519 do RIR/99 na impossibilidade de identificar a atividade que originou a receita. O § único determina a utilização do percentual mais gravoso nesses casos. Ocorre que para a atividade de hotelaria o artigo 519 já determina a utilização do percentual de 32%. Ou seja, havendo ou não distinção de atividade da contribuinte não haveria percentual maior a ser aplicado. Vejamos a definição dos percentuais definidos no artigo 519 do próprio Regulamento do Imposto de Renda: (...)

25. Assim, não há procedência quanto a este protesto da contribuinte. Não restam quaisquer dúvidas quanto à aplicação do percentual de 32%, mesmo que a

atividade da empresa tivesse sido apenas o serviço de hotelaria, conforme suscitado na impugnação.

Declaro, nos termos do RICARF, que coaduno com os fundamentos da decisão recorrida e os utilizo como fundamento de decidir.

Isto posto, não vislumbro qualquer nulidade no lançamento, conforme preconiza os artigos 10, 59 e 60 do Decreto-lei nº 70.235/1972, bem como rechaço as irresignações de mérito relacionadas ao método de apuração do IRPJ e dos tributos reflexos pelo lucro arbitrado.

Omissão de receitas

As alegações da contribuinte quanto à não consideração das transferências entre contas-correntes do mesmo contribuinte, os ingressos financeiros de empréstimos bancários, valores de devolução e antecipações de reserva e outras, foram genéricas e desacompanhadas de qualquer prova que substanciasse essa situação.

Conforme decidido no acórdão recorrido:

29. A argumentação da impugnante não tem solidez e está equivocada. Como já demonstrado a contribuinte foi intimada em 19/09/2016 e reintimada em 10/10/2016 a comprovar a origem dos depósitos e, mesmo assim, não se manifestou, em que pese as informações tenham sido detalhadas conforme determina o §3º do artigo 42 da Lei 9430/96 (fls. 1121/1204). Pelas peças juntadas aos autos não é possível identificar com clareza a ocorrência das situações sugeridas pelo impugnante. A este caberia ter esclarecido e identificado as movimentações da própria titularidade, eventuais empréstimos alegados, etc. A argumentação textual genérica não permite a correta verificação.

30. Na caracterização da omissão de receitas, o artigo 42 da Lei 9.430/96 delega à autoridade fiscal uma presunção relativa e, assim, se inverte o ônus probatório. No caso de presunção legal o ônus não é de quem imputa a infração tributária, mas do autuado que deverá fazer as provas de que não ocorreu a infração.

(...)

31. In casu, como citado no item anterior, a impugnante não atendeu as intimações (primeiro momento para provar o alegado), tampouco o fez na impugnação, nesta se limitando apenas a atribuir equivocadamente o ônus da prova à administração tributária e a afirmar que não foram considerados eventuais movimentações bancárias que deveriam ser excluídas, no entanto, sem fazer prova para quaisquer dos depósitos.

32. Conclui-se que restou confirmada a presunção legal de omissão de receitas, a qual passou a compor os valores da receita bruta para fins tributários.

De fato, não existem provas nos autos que refutem os fundamentos da decisão recorrida. As alegações genéricas da contribuinte, somada à falta de esclarecimentos no decorrer

do procedimento fiscal, indica para o acerto na apuração da base de cálculo da omissão de receitas pela autoridade fiscal.

Não há qualquer prova produzida pela contribuinte que contradite as conclusões da autoridade fiscal autuante e da decisão recorrida.

Isto posto, rejeito a alegação de defesa.

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 concreto, a autoridade fiscal fundamentou a aplicação da multa qualificada destacando que “*as condutas que tiveram por objetivo impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária do total das exações por ela devidas, mediante a não escrituração em seu livro caixa da totalidade da movimentação bancária das contas mantidas sob sua titularidade e em declarar nos PGDAS-D – de janeiro a dezembro/2013 – DOC VIII – valores de receita bruta muito inferiores àqueles efetivamente auferidos*” implica sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964).

A DRJ, então, entendeu:

36. O fundamento legal que embasou a qualificação da multa, elevando-a de 75% para 150% é o § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96 e não o § 2º como manifestado na impugnação, pois este trata do agravamento. De modo que seu fundamento não decorre especificamente do não atendimento às intimações, mas na caracterização da intenção de omitir receitas com práticas reiteradas em todo o ano fiscalizado. Tinha a contribuinte obrigação de declarar mensalmente suas receitas, mas as apresentava sistematicamente em valores absolutamente incompatíveis com a respectiva movimentação financeira e que, por fazer de forma reiterada não se justificariam como erro. Acrescenta-se a essa conduta o fato da não apresentação durante a fiscalização de boa parte da documentação contábil obrigatória, conforme fartamente demonstrado neste processo,

deixando evidenciada a prática dirigida à sonegação tributária, ensejando, dessa forma, a imposição da multa qualificada de ofício de 150%.

37. Quando se pratica uma determinada conduta delitiva, de forma não reiterada, há a possibilidade de ser considerada como um erro escusável, dependendo, é claro, de uma análise do conjunto dos fatos. Mas, quando se pratica a mesma conduta delitiva consecutivamente, não se pode aceitar que se trate simplesmente de erro. O intuito doloso restou caracterizado pela prática contumaz de uma mesma infração: Omissão de Receitas da Atividade e, por conseqüência não cumprimento das obrigações tributárias, conforme acima demonstrado.

38. O Relatório Fiscal apresenta os valores omitidos reiteradamente, com dados mensais que demonstram omissão anual de 86%. Os depósitos bancários de origem não comprovada totalizam R\$ 6.879.534,37 enquanto os valores declarados R\$ 945.879,84. Observa-se no relatório fiscal com dados mensais (fls. 1207 e 1211/1212) que os valores declarados por PGDAS-D variaram entre 1,9 e 35% de sua movimentação financeira e que em metade dos meses do ano calendário fiscalizado a omissão de receita supera 90% (jan, fev, mar, mai, ago e set).

39. Os fatos acima foram suficientes para qualificar a conduta dolosa da pessoa jurídica, pois demonstram o intuito de impedir ou no mínimo de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da administração tributária, e, que para conduta assim descrita deve ser aplicada a multa qualificada, no percentual de 150%, nos moldes do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 transcrito abaixo. (...)

Todo o contexto fático indica a ocorrência da conduta de sonegação fiscal. Tal como fundamentado pela autoridade autuante, a contribuinte não mantivera sua escrituração contábil e fiscal exigida pela lei, bem como omitira receitas, declarando apenas uma pequena parte dos valores movimentados em sua conta bancária. Além disso, embora declarasse uma pequena parte como receita no PGDAS-D, não pagou qualquer tributo no regime simplificado.

A conduta adotada pela contribuinte, de total omissão no cumprimento da escrituração contábil exigida pela lei, declarando apenas parte desses valores ao Fisco, e tendo movimentado altas quantias no período fiscalizado são elementos concretos que evidenciam a hipótese de qualificação da multa e demonstram seu dolo.

Porém, em virtude da retroatividade benigna já explanada, o percentual da multa qualificada deve ser reduzido para 100%.

Isto posto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para diminuir o percentual da multa qualificada para 100%.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário da contribuinte, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, **dou-lhe parcial provimento** para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas