



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720920/2018-11
ACÓRDÃO	1301-007.886 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FLAVIO AUGUSTO MONTEIRO DE BARROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE INQUISITORIAL. INOCORRÊNCIA.

Somente com a fase litigiosa é que se instaura o contraditório, oportunidade em que o contribuinte poderá exercer plenamente seu direito de defesa.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco prevista na Constituição Federal tem como destinatário o legislador, sendo dever da autoridade administrativa aplicar a multa nos exatos termos da lei.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA VINCULANTE CARF Nº 108.

A multa de ofício integra o crédito tributário, devendo sofrer a incidência de juros de mora.

CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN

Na ausência de pagamento, aplica-se na contagem do prazo decadencial o disposto no artigo 173, I, do CTN.

OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS COM CARTÃO DE CRÉDITO. PROCEDIMENTO VÁLIDO

A apuração da receita omitida com base em informações de administradoras de cartão de crédito, devidamente intimada ao contribuinte para contraprova, constitui procedimento válido.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS COM CARTÃO DE CRÉDITO. CABIMENTO NA HIPÓTESE DE DOLO.

A Súmula CARF nº 14 veda a qualificação da multa quando se está diante de simples omissão de receita, contrário sensu, ressalva que a mesma tem lugar sempre que demonstrada a ocorrência de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Quando o contribuinte adota conscientemente ações coordenadas entre si para impedir o conhecimento do fato gerador da quase totalidade das receitas auferidas com vendas de cartão de crédito, não é possível atribuir a tais condutas a hipótese de erro, que resultaria na multa de ofício pelo seu percentual de piso (75%).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e a alegação de decadência, para, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (Relator), Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe davam parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

IAGARO JUNG MARTINS – Redator designado

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 11-65.149, proferido pela 9ª Turma da DRJ/REC que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

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

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica -IRPJ e autos de infração decorrentes sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL, Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, relativos ao ano-calendário de 2013.

O objeto da fiscalização foi a empresa Flávio Augusto De Barros, CNPJ 07.856.565/0001-14, no entanto, como a empresa foi extinta no curso da ação fiscal, os autos de infração e reflexos foram lançados na pessoa física do sócio responsável, Flávio Augusto Monteiro de Barros, CPF 129.301.578-44.

I - DO PROCEDIMENTO FISCAL

Conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 1.079 a 1.099), o procedimento fiscal teve início em 02/06/2016. Após várias intimações e reintimações, o contribuinte recebeu, em 03/07/2017, Termo de Constatação Fiscal (fls. 103 a 106), onde a autoridade fiscal informa o contribuinte de que o não atendimento injustificado das intimações caracteriza embaraço à fiscalização.

Após mais duas intimações, o contribuinte tomou ciência, em 06/09/2017, de Termo de Embaraço à Fiscalização (fls. 113 a 118), lavrado nos seguintes termos:

Visto que o contribuinte vem postergando a entrega da documentação desde 17/06/2016, e que a empresa teve aproximadamente 370 dias para obtê-los.

tempo este mais do que suficiente, nego a prorrogação do prazo.

Portanto, tendo em vista que a empresa foi intimada e reintimada de forma reiterada, e que foram dados prazos mais do que suficientes para atendimento, mas ainda assim não apresentou a documentação exigida, fica caracterizado NOVAMENTE O EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO, conforme o disposto no Inciso I do art.33 da Lei nQ 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

A seguir, a fiscalização formalizou, através do Processo Administrativo Fiscal 19515.720688/2017-22, Representação Fiscal para Exclusão de Ofício do Simples Nacional e encaminhou a diversas instituições financeiras Requisições de Movimentação Financeira - RMFs.

Em 21/03/2018 o contribuinte foi cientificado da mudança do auditorfiscal responsável pela fiscalização e do prosseguimento das ações fiscais sobre a empresa Flávio Augusto De Barros, CNPJ 07.856.565/0001-14, e Curso Jurídico Flavio Monteiro de Barros LTDA, CNPJ 06.023.787/0001-93, empresa também extinta e com o mesmo responsável.

Em 11/07/2018, o contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal - FAMB nº 01 fls. 841 a 842), nos seguintes termos:

"1) Demonstrar e comprovar a correta e regular tributação dos valores das receitas de bens e serviços obtidas através de cartões de créditos e débitos, conforme discriminados nos ANEXOS 1 e ANEXO 2, do presente Termo.

2) A comprovação deverá ser feita através da apresentação da regular escrita contábil e fiscal, seja em Diário ou Livro Caixa e demais livros e registros auxiliares, onde constem toda e completa movimentação financeira, bem como os respectivos comprovantes de recolhimentos dos tributos devidos. Segue abaixo as tabelas resumos dos referidos anexos:

(...)

3) Em relação ao ANEXO 3, o contribuinte responsável, devera esclarecer e apresentar justificativas referentes a depósitos/transferências bancárias recebidas da pessoa física Flávio Augusto monteiro de Barros CPF:129.301.578-44 no valor de R\$80.000,00 e Curso Jurídico Flávio Monteiro de Barros - CNPJ: 06.023.787/0001-93 no total de R\$ 767.500 conforme Tabela 3 abaixo:

(...)

Em 15/08/2018, em virtude de alegar não ter recebido a mídia CDR que acompanhava esta intimação, o contribuinte foi reintimado nos mesmos termos, sendo adicionados à nova intimação os dados da mídia CDR impressos em papel.

Em 24/08/2018, o contribuinte, através do Termo de Intimação – FAMB Nº03 (fl. 1.048 a 1.055), foi informado da exclusão da empresa do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/01/2013, e intimado a informar, no prazo de 30 dias, em relação ao anocalendarário de 2013, qual o regime de tributação que optaria, bem como a apresentar a escrituração contábil.

Em 29/08/2018, o contribuinte teve ciência de Termo de Constatação e Ciência do Procedimento Fiscal (fls. 1058 a 1061), onde a fiscalização, pelos motivos ali

expostos, indefere pedidos de cópias de documentos e prorrogação de prazo feita em 23/08/2018.

Continuando, o autuante faz, no TVF, um resumo das apurações que efetuou no curso da ação fiscal:

"39. No curso da ação fiscal, o contribuinte foi diversas vezes intimado e reintimado a fornecer a documentação, tais como Livros ou registros contábeis, cópias dos extratos bancários e dos cartões de créditos, porém não o fez, tendo por consequência, a lavratura do Termo de Embaraço, a Representação Fiscal para Exclusão do Simples, e também a quebra do sigilo bancário através das "REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA – RMF", nos termos do art. 6º da Lei Complementar Nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

(...)

46. Verifica-se na Tabela 5 Resumo dos créditos conta corrente - Banco Santander S/A (033-3088-13.000025-20) uma grande concentração de valores a créditos em conta-corrente nas rubricas oriundas dos repasses (transferências bancárias/depósitos) feitas pelas administradoras dos Cartões de créditos (Cielo e Bankpar) totalizando R\$5.393.475,13 (83,24% do total dos créditos) o restante, distribuído nas rubricas transferências originária da empresa Curso Jurídico Flávio Monteiro de Barros Ltda no montante de R\$767.500,00 (11,85%), TED efetuado pela pessoa física Flavio Monteiro de Barros no valor de R\$80.000,00 (1,23%), empréstimos/financiamentos no valor de R\$137.446,72 (2,12%) e diversos outros R\$100.987,64 (1,56%) referente devoluções, estornos etc.

47. Assim, considerando que os créditos de um (Bancos) tem origem em outro (Cartão de Crédito), para evitarmos uma bi-tributação (bis in idem), consideraremos apenas os extratos fornecidos pelas administradoras dos Cartões Cielo S/A e Banco Bankpar S/A (American Express), pois esses possuem todos os elementos necessários para identificarmos de forma individualizada os lançamentos das vendas efetuadas, tais como, o CNPJ do vendedor, a data da transação, nº do ponto de venda, número do documento, valor da transação por cartão de crédito ou de débito

48. Após definirmos que seriam considerados apenas os valores das vendas efetuadas através de cartões de créditos, encaminhamos as planilhas tabuladas com todos os valores individualizados para o contribuinte na forma de anexos ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL-FAMB Nº01 e TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL-FAMB Nº02 (parágrafos 24 e 25 cima). Pelas referidas intimações, o contribuinte deveria demonstrar e comprovar a regular tributação dos valores das receitas

obtidas através dos cartões de créditos e de débitos. Essas comprovações deveriam ser feitas através da apresentação da regular escrita contábil e fiscal, em livro Diário ou em livro caixa, contendo toda e completa movimentação financeira. Todavia, o contribuinte não logrou em cumprir nenhum desses itens. (grifos do original)

A seguir, no item 49 do TVF, para contrapor alegações que o contribuinte fez em documentos entregues em 28 e 31/08/2018, o autuante informa que:

Ao contrário do que afirma o contribuinte no item b acima, foi a empresa individual FAMB quem recebeu as “transferências” no total de R\$847.500,00 do Curso Jurídico FMB Ltda. Todavia, esse fato não interferirá na apuração da base tributável, uma vez que as informações da conta bancária do Santander não serão consideradas para tal. Assim, conforme aludido no parágrafo 47 acima, apenas os extratos de vendas de cartão de crédito para apuração das receitas.B.

As informações contidas nos extratos bancários do Banco Santander S/A (033-3088-13.000025-20) serão consideradas apenas para comprovar a existência de confusão patrimonial entre as duas empresas. (grifos do original)

Tendo em vista que o contribuinte não manifestou a sua opção de regime de tributação e não apresentou os livros contábeis, foi aplicada a tributação com base no Lucro Arbitrado.

No lançamento, utilizou-se como receita conhecida os valores de vendas recebidos dos cartões de crédito Cielo e Banco Bankpar S/A (American Express), conforme tabela 8 do TVF (fl. 1.092).

Considerando que o contribuinte, utilizando-se da tributação favorecida do Simples, sistematicamente omitiu as receitas com vendas através de cartão de crédito, revelando a intenção de sonegar e retardar o conhecimento da administração tributária, a fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%, conforme descrição abaixo:

57. Conforme relatado acima de forma detalhada, o contribuinte utilizando-se da tributação favorecida pelo SIMPLES, ao omitir de forma sistemática, as receitas brutas com vendas por cartão de crédito, fez com que em todos os meses dos fatos geradores as receitas acumuladas (períodos de 12 meses anteriores ao FG), ficassem sempre abaixo dos R\$180.000,00. Dessa forma, a alíquota aplicada era de 4% (alíquota mínima) nessa faixa de alíquota os tributos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, possuem alíquota zero, portanto, não houve nenhum recolhimento nessas rubricas no ano calendário de 2013, esta conduta pode ser caracterizada como intenção de sonegar e retardar o conhecimento por parte da administração tributária dos impostos e contribuições fazendárias. (grifos do original)

Em virtude da ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, a fiscalização lavrou Representação Fiscal para Fins Penais (processo 19515-720.967/2018-77).

II - DA IMPUGNAÇÃO

Na sua impugnação (fls. 1.162 a 1.181), o contribuinte alega, em síntese:

1) Nulidade do edital de intimação para ciência do lançamento

A intimação por edital só poderia ter sido feita após ser infrutífero um dos meios previstos no caput do artigo 23 do Decreto 70.235/72.

A fiscalização não teria conseguido provar o esgotamento da via postal, pois juntou aos autos apenas pesquisa de histórico de rastreamento do objeto DY777681278BR, que não identifica remetente, destinatário ou endereço de destino. Além disso, argumenta que, como a pesquisa foi feita em 26/12/2018, a fiscalização não poderia, em 12/12/2018, concluir que a via postal havia sido infrutífera.

O impugnante alega que, mesmo se fosse possível vincular o objeto DY777681278BR à intimação, o histórico dos correios faria prova a favor do contribuinte, pois a consulta que fez demonstra que o objeto foi entregue ao destinatário em 02/01/2019, o que demonstraria que a intimação foi feita por via postal, e não por edital.

2) Falta de fundamento na aplicação da multa qualificada

O contribuinte alega que a qualificação da multa de ofício teria sido feita pela fiscalização baseada apenas na presunção de omissão de receitas.

Alega, ainda, que, mesmo se tivesse havido omissão de receitas, isso teria acontecido apenas no ano-calendário de 2013, o que lhe retira o caráter de "sistemática".

A fiscalização teria simplesmente presumido que o contribuinte deliberadamente omitiu rendimentos com o intuito de pagar menos tributos. Além disso, limitou-se a transcrever os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, sem indicar em qual deles estaria enquadrada a infração.

Cita a Súmula 25 do CARF, com efeito vinculante e que afasta a qualificação da multa baseada, por si só, na presunção legal de omissão de receita

Por fim, resume:

Em síntese, a qualificação da multa não pode de forma alguma prosperar, uma vez que se baseia na presunção de dolo e de autoria, sem nenhum elemento probatório, relativa a uma omissão de rendimentos que, por sua vez, também é presumida; além disso, a fiscalização nem sequer informa a capitulação legal da conduta que ensejou a qualificação da multa, mas apenas transcreveu, sem qualquer argumentação, três artigos de lei que tratam de diferentes condutas. (grifo do original)

3) Nulidade do auto por decadência

O impugnante argumenta:

Afastadas a presunção do dolo e a aplicação da multa qualificada, cabe-nos retornar à questão da decadência.

Como estamos diante de tributos sujeitos à sistemática do lançamento por homologação, sem que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, o direito do Fisco de lançar eventuais créditos tributários se extingue após o decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º.

Assim, continua tendo em vista que a ciência do lançamento ocorreu em 02/01/2019, e o fato gerador mais recente ocorreu em 31/12/2013, estaria configurada a decadência total do crédito lançado, pois a ciência do lançamento deu-se depois de decorridos mais de 5 anos do fato gerador. Acrescenta, ainda, que, mesmo se a ciência do lançamento tivesse ocorrido em 27/12/2018, teria havido a decadência do IRPJ e da CSLL dos três primeiros trimestres de 2013 e do PIS e da COFINS de janeiro a novembro de 2013.

Para o caso de não ser afastada a qualificação da multa de ofício, propõe que seja reconhecida a decadência do crédito relativo a:

a) aos três primeiros trimestres de 2013, no que se refere ao IRPJ e à CSLL, uma vez que, nesses casos, tendo os fatos geradores ocorrido em 31/03/2013, 30/06/2013 e 30/09/2013, então o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN, seria, indiscutivelmente, o dia 01/01/2014; por conseguinte, o prazo decadencial de cinco anos se extinguiu em 31/12/2018 e, portanto, em data anterior à da ciência do lançamento (02/01/2019); e

b) aos meses de janeiro a novembro de 2013, no que se refere ao PIS e à COFINS, uma vez que, nesses casos, os fatos geradores ocorreram no último dia de cada mês, sendo o mais antigo em 31/01/2013 e o mais recente em 30/11/2013, de modo que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN, seria, indiscutivelmente, o dia 01/01/2014; por conseguinte, o prazo decadencial de cinco anos se extinguiu em 31/12/2018 e, portanto, em data anterior à da ciência do lançamento (02/01/2019).

4) Ofensa ao princípio do contraditório e ampla defesa

O contribuinte caracteriza como ofensa ao princípio do contraditório e ampla defesa a negativa da fiscalização em fornecer-lhe, durante o curso da ação fiscal, cópia dos "documentos que embasaram a fiscalização, aí incluídos aqueles obtidos em decorrência da quebra de seu sigilo bancário", advogando, por isso, a nulidade do auto de infração.

5) Caráter de confisco da multa de ofício

Para o contribuinte, a multa de ofício, seja de 75% ou 150%, constitui ofensa ao artigo 150, IV, da Constituição Federal, devendo eventual crédito tributário estar sujeito somente à multa de mora de 20%.

6) Não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Não haveria, no artigo 61 da Lei 9.430/96, previsão para a incidência de juros de mora sobre penalidades pecuniárias.

7) Inexistência de omissão de receitas

O impugnante alega que em 2013, ano objeto da fiscalização, máquina de cartão de crédito da editora Flávio Augusto Monteiro de Barros, CNPJ nº 07.856.565/0001-14, foi, por confusão administrativa, operada pela empresa Curso Jurídico Flávio Monteiro de Barros Ltda. ("Curso Jurídico"), CNPJ nº 06.023.787/0001-93, que tinha o mesmo sócio responsável e os mesmos funcionários que cuidavam da parte administrativa e financeira. Informa que isso pode ser verificado nos extratos da Cielo, onde quase todos os créditos seriam oriundos da venda de cursos, atividade da "Curso Jurídico".

Alega, ainda, que os créditos em sua conta-corrente que ultrapassam o valor declarado são oriundos das atividades da empresa Curso Jurídico, e que a fiscalização deveria ter encerrado a ação fiscal. A seguir, arrazoa que não houve omissão de receitas por nenhuma das duas empresas:

"E a verdade é que não só a Editora não omitiu as receitas ora consideradas pela Fiscalização, como também o Curso Jurídico não o fez. Com efeito, a maioria dos créditos na conta da Editora era fruto de antecipações de cartão de crédito pela Cielo, o que configura verdadeiros empréstimos, sujeitos a quitações com os créditos futuros. Via de regra, o consumidor efetua o pagamento em doze meses; raramente se paga à vista. Dessa forma, por exemplo, uma receita de R\$ 600.000,00 num determinado mês corresponde, de fato, naquele mês, a um doze avos disso, ou seja, R\$ 50.000,00. Isso significa que onze doze avos das antecipações de crédito no mês de dezembro, por exemplo, correspondem, na realidade, a receitas do ano seguinte, tendo em vista a imposição do regime de competência às pessoas jurídicas. Raciocínio semelhante pode ser feito em relação aos demais meses."

A esse respeito, completa que, além das antecipações de créditos, há diversos casos de cancelamento de cursos, o que também não teria sido levado em conta pela fiscalização.

Informa ainda:

Registre-se que o ora Impugnante só cuidava da parte pedagógica, ministrando aulas e escrevendo livros e apostilas, não tendo jamais se inteirado com intensidade das atividades dos setores administrativos e financeiros. Certamente foi um erro relegar essas atividades integralmente a terceiros, o que acabou

gerando toda essa confusão no ano de 2013, a qual foi ainda agravada pela troca do escritório de contabilidade naquele ano.

Conclui afirmando que a fiscalização, além de ter presumido erroneamente que se tratava de vendas da editora, não cita o enquadramento legal para fazer tal presunção.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife (PE), analisando os argumentos da interessada, julgou improcedente a Impugnação, para manter o crédito tributário exigido, em conformidade com a ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

FASE INQUISITORIAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Somente com a fase litigiosa é que se instaura o contraditório, oportunidade em que o contribuinte poderá exercer plenamente seu direito de defesa.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco prevista na Constituição Federal tem como destinatário o legislador, sendo dever da autoridade administrativa aplicar a multa nos exatos termos da lei.

MULTA QUALIFICADA É aplicada em percentual duplicado a multa de ofício quando constatada a ocorrência de dolo, fraude ou conluio.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA VINCULANTE CARF Nº 108.

A multa de ofício integra o crédito tributário, devendo sofrer a incidência de juros de mora.

CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DO ART.173, I, DO CTN

Na ausência de pagamento ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se na contagem do prazo decadencial o disposto no artigo 173, I, do CTN.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresenta, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por FLÁVIO AUGUSTO MONTEIRO DE BARROS contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) que manteve integralmente os autos de infração que constituíram créditos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para o ano-calendário de 2013, apurados por lucro arbitrado e com aplicação de multa de ofício qualificada em 150%.

A Recorrente, em suas razões, suscita duas preliminares de nulidade (do edital de intimação, por cerceamento de defesa), decadência e, no mérito, contesta a omissão de receitas, a qualificação da multa e a incidência de juros sobre esta.

DAS PRELIMINARES

Da Alegada Nulidade do Edital de Intimação

A Recorrente sustenta a nulidade do edital de ciência do lançamento, argumentando que a fiscalização não teria provado o esgotamento da via postal.

A decisão recorrida rechaçou a preliminar, concluindo pela validade do edital, pois o rastreamento dos Correios de fls. 1.152 dos autos demonstrou as três tentativas frustradas de entrega, configurando o insucesso da via postal. Confira-se a decisão:

A publicação do edital foi feita em 12/12/2018, quando já estava perfeitamente configurado o insucesso dos Correios em entregar a intimação, conforme demonstra o relatório de rastreamento de objetos das fls. 1.152.

Como se vê no relatório de rastreamento, após três tentativas frustradas de entrega no endereço do destinatário (a primeira ocorreu em 10/12/2018; a última, em 12/12/2018), o objeto DY777681278BR foi encaminhado para uma agência dos correios, onde ficaria à disposição do destinatário.

Na agência dos correios, somente o destinatário, ou seja, o contribuinte ou pessoa por ele autorizada, poderia resgatar o objeto.

O contribuinte, no esforço de provar que a intimação foi recebida em 02/01/2019, informa, à fl.1.165, que esses objetos foram resgatados na agência dos correios pelo destinatário, ou seja, por ele próprio ou pessoa por ele autorizada:

Como se isso não bastasse, em 22/01/2018 (sic), o Impugnante efetuou sua própria consulta no sítio dos Correios referente ao mesmo objeto de número DY777681278BR (conforme documento anexo), e constatou que ele foi efetivamente entregue ao destinatário em 02/01/2019, às 9h15. Isso significa que, mesmo se pudéssemos vincular esse número de rastreamento à intimação para ciência do auto de infração, então essa consulta faria prova em favor do Impugnante, e não contra, pois apenas confirmaria o efetivo recebimento da intimação no dia 2 de janeiro de 2019, tal como de fato ocorreu. (grifos acrescidos)

Corroborando, assim, com detalhes, a informação que já havia prestado à fl.1.163:

O Impugnante tomou ciência do lançamento em 02/01/2019, por via postal, no dia exato em que retornou a seu domicílio após alguns poucos dias de férias, tendo recebido um CD contendo o auto de infração, o relatório fiscal e mais alguns anexos. (grifos acrescidos)

A "via postal" a que o contribuinte se refere, através da qual recebeu o auto de infração em 02/01/2019, nada mais é do que o resgate do objeto DY777681278BR na agência dos correios.

Ou seja, a objeção do contribuinte de que não é possível vincular o histórico de rastreamento e a intimação, para averiguar o esgotamento da via postal, é desfeita por suas próprias afirmações.

O contribuinte alega, ainda, que a fiscalização não teria como saber, em 12/12/2018, data de emissão do edital, que a intimação por via postal tinha sido infrutífera, tendo em vista que a consulta anexada pela fiscalização possui data de 26/12/2018.

Ocorre que não é relevante se a data da consulta ao relatório de rastreamento juntado aos autos é posterior à emissão do edital. O que importa é a data dos fatos registrados no relatório, e eles comprovam que, em 12/12/2018, a via postal já estava esgotada, tornando a fiscalização apta a emitir o edital

Vale também ressaltar que o resgate da intimação original na agência dos correios não transforma em "postal" a intimação regularmente feita por edital.

Este entendimento deve prevalecer.

O artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 autoriza a intimação por edital quando infrutífera a tentativa por via postal. Nos autos, o rastreamento do objeto DY777681278BR (fl. 1.152) comprova que, após três tentativas de entrega sem sucesso entre 10/12/2018 e 12/12/2018, o objeto foi encaminhado para uma agência, aguardando retirada. A publicação do edital em 12/12/2018, portanto, foi ato legal e posterior ao esgotamento fático dos meios postais.

Ademais, a própria Recorrente, em sua petição, confessa ter resgatado pessoalmente a intimação na agência dos Correios em 02/01/2019, o que, paradoxalmente, comprova a validade da tentativa de entrega postal no endereço correto e desfaz qualquer dúvida sobre a regularidade do procedimento. O resgate posterior não invalida a ciência que, para todos os efeitos legais, já havia se aperfeiçoado 15 dias após a publicação do edital, ou seja, em 27/12/2018.

Rejeito a preliminar.

Do Suposto Cerceamento de Defesa

A Recorrente alega que teve seu direito de defesa cerceado pela negativa da fiscalização em lhe fornecer cópias de documentos durante o curso da ação fiscal.

A decisão recorrida afastou o cerceamento, diferenciando a natureza inquisitória do procedimento fiscal da fase contenciosa, onde o contraditório é plenamente assegurado.

Mais uma vez, correta a decisão da DRJ.

O procedimento de fiscalização, anterior à lavratura do auto de infração, é inquisitório. Nele, o Fisco apura fatos e o contribuinte tem o dever de prestar informações e apresentar os documentos que lhe são solicitados.

Com a formalização do lançamento, todo o conjunto probatório que o ampara foi disponibilizado, permitindo o exercício pleno e irrestrito do contraditório e da ampla defesa na fase litigiosa, como de fato ocorreu com a apresentação da impugnação e deste recurso. Assim, não há qualquer nulidade a ser declarada.

Rejeito a preliminar.

DA DECADÊNCIA

A Recorrente argumenta que o crédito tributário estaria decaído, partindo da premissa de que a ciência ocorreu em 02/01/2019 e de que o prazo decadencial seria o do art. 150, § 4º, do CTN.

A decisão recorrida afastou a decadência, estabelecendo a data da ciência em 27/12/2018 e afirmando que o prazo aplicável seria o do art. 173, I, do CTN, seja pelo dolo, seja pela ausência de pagamento. A decisão deve ser mantida.

Primeiramente, como visto no tópico anterior, a ciência do lançamento se deu legalmente em 27/12/2018. Em segundo lugar, independentemente da discussão de conduta dolosa e sonegação, a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN pressupõe a existência de um pagamento antecipado pelo contribuinte, ainda que a menor.

No caso dos autos, é fato incontroverso e documentado (item 33 do TVF) que, para os tributos e períodos em questão, não houve qualquer pagamento. Diante da ausência de recolhimento, a jurisprudência é pacífica em afirmar que não se inicia o prazo do art. 150, § 4º. Aplica-se, compulsoriamente, a regra geral do art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para os fatos geradores de 2013, o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2014 e findaria em 31/12/2018. Tendo sido o contribuinte cientificado do lançamento em 27/12/2018, a constituição do crédito ocorreu dentro do prazo legal.

Rejeito a alegação de decadência.

DO MÉRITO

DA MANUTENÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (OMISSÃO DE RECEITAS)

A Recorrente nega a omissão de receitas, sustentando que os valores apurados pela fiscalização, oriundos da máquina de cartão de crédito da empresa FAMB, na verdade pertenciam a outra pessoa jurídica ("Curso Jurídico") e que, ademais, grande parte desses valores seriam "antecipações de cartão de crédito", configurando empréstimos, e não receitas do período.

A decisão recorrida, ao analisar este ponto, rejeitou por completo a tese defensiva, nos seguintes termos:

"Quanto à afirmação de que as receitas apuradas seriam de outra empresa, a "Curso Jurídico", e que, mesmo assim, seriam relativas a antecipações de crédito ou de outro período de competência, observa-se que o contribuinte limita-se a fazer alegações que, desacompanhadas de qualquer comprovação, não podem ser consideradas."

A DRJ ressaltou que a fiscalização não se baseou em mera presunção, mas em dados concretos e analíticos, conforme destacado no item 47 do Termo de Verificação Fiscal, que transcrevo:

"47. Assim, considerando que os créditos de um (Banco) tem origem em ouro (Cartão de Crédito), para evitarmos uma bi-tributação (bis in idem), **consideraremos apenas os extratos fornecidos pelas administradoras dos Cartões Cielo S/A e Banco Bankpar S/A (American Express)**, pois esses possuem todos os elementos necessários para identificarmos de forma individualizada os lançamentos das **vendas efetuadas**, tais como, o CNPJ do vendedor, a data da transação, nº do ponto de venda, número do documento, valor da transação por cartão de crédito ou de débito."

O entendimento da DRJ, neste ponto, deve prevalecer. A autoridade fiscal partiu de informações financeiras (DIMOF e DECRED) que apontavam uma movimentação de mais de 6 milhões de reais, em gritante contraste com os R\$ 44 mil declarados. Diante da recusa do contribuinte em apresentar sua escrituração, o Fisco requisitou legalmente os extratos analíticos

das operadoras de cartão e, com base neles, apurou a receita de vendas, oferecendo à Recorrente, em mais de uma oportunidade (itens 24 e 26 do TVF), a chance de justificar e comprovar a natureza diversa de cada um daqueles ingressos.

A defesa, contudo, limitou-se ao campo das meras alegações. Não apresentou um único documento – seja o Livro Caixa, sejam contratos de mútuo com a operadora de cartão, seja a contabilidade da "Curso Jurídico" para demonstrar que as receitas eram de fato suas – que pudesse infirmar a natureza de receita de vendas da empresa FAMB. O ônus de provar fatos que modificam ou extinguem o direito do Fisco, neste caso, era inteiramente da Recorrente, e dele não se desincumbiu. Correta, portanto, a manutenção integral do crédito tributário principal.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente alega ser indevida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, por suposta ausência de previsão legal.

A decisão recorrida rejeitou o argumento com base na legislação e em súmula vinculante deste Conselho, conforme se extrai de seu voto:

"Do cotejo desses dispositivos legais [arts. 113 e 139 do CTN], extrai-se que a penalidade pecuniária integra o crédito tributário e tem a mesma natureza deste. Sendo parte do crédito tributário, os valores relativos à multa de ofício estão sujeitos à aplicação do artigo 161 do CTN

(...).

Nesse sentido, dispõe a Súmula CARF nº 108, com efeito vinculante (...): Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."

A decisão da DRJ está em sintonia com a legislação e a jurisprudência pacificada. O § 1º do artigo 113 do CTN é claro ao estabelecer que a obrigação principal tem por objeto o "pagamento de tributo ou penalidade pecuniária". O artigo 139, por sua vez, afirma que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta".

Dessa forma, a multa de ofício, uma vez lançada, integra o crédito tributário, compondo um todo uno e indivisível com o principal. Sobre este crédito tributário total, não pago no vencimento, incidem os juros de mora, conforme o art. 161 do CTN. A matéria, ademais, encontra-se pacificada pela Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória. Não há, portanto, qualquer reparo a ser feito na decisão recorrida neste aspecto.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Neste ponto, a decisão recorrida merece reparo.

A decisão da DRJ manteve a qualificação da multa em 150%, fundamentando que:

“Observa-se, portanto, que o contribuinte declarou, ao longo de 12 meses, receitas que, somadas, correspondiam a menos de 1% (um por cento) do seu faturamento anual.

[...]

Esta enorme discrepância, repetida todos os meses, torna evidente o caráter consciente do ato de ocultar da administração fazendária o fato gerador da obrigação tributária (...). Tal conduta, descrita pela fiscalização, insere-se no tipo previsto no artigo 71, inciso I, da Lei 9.430/96 [sic], cabendo, portanto, a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.”

A decisão deve ser reformada.

A aplicação da multa de ofício qualificada é a sanção mais gravosa prevista na legislação tributária para o descumprimento de uma obrigação principal. Justamente por seu caráter excepcional e aflitivo, sua imposição exige da autoridade fiscal uma comprovação robusta e inequívoca do elemento subjetivo qualificador da conduta: o dolo específico de sonegar, fraudar ou agir em conluio.

De fato, a multa de 75% (art. 44, I, da Lei 9.430/96) já se presta a punir a falta de pagamento, independentemente da intenção do agente (responsabilidade objetiva). A duplicação da penalidade para 150% exige um “plus”, um elemento a mais que demonstre a intenção deliberada de enganar o Fisco.

No caso em apreço, a decisão da DRJ, que chancelou o entendimento fiscal, fundamenta a qualificação da multa em dois argumentos: a magnitude da omissão (“longa monta”) e a sua repetição ao longo dos meses (“periodicidade”). Com a devida vênia, nenhum desses argumentos, isolada ou conjuntamente, é suficiente para, por si só, comprovar o “evidente intuito de fraude” exigido pela legislação e pela jurisprudência.

A diferença entre a receita declarada e a apurada pela fiscalização é, de fato, expressiva. Contudo, o valor do tributo omitido, por maior que seja, é um elemento quantitativo da infração, mas não um qualificador automático da intenção do agente.

A omissão de R\$ 100,00 pode ser dolosa, enquanto a omissão de R\$ 10 milhões pode decorrer de um erro contábil, de uma divergência de interpretação jurídica ou, como alegado pelo contribuinte, de uma completa desorganização administrativa e confusão patrimonial entre empresas do mesmo titular. O valor, em si, não prova a intenção.

Transformar a magnitude da omissão em prova de dolo seria criar uma presunção não autorizada em lei, punindo mais severamente o contribuinte com maior volume de operações, independentemente de sua real intenção.

Da mesma forma, a repetição da omissão ao longo dos doze meses de 2013 não é, por si só, prova de dolo. A periodicidade pode, em alguns casos, ser um indício de fraude, mas

apenas quando acompanhada de outros elementos que demonstrem a existência de um artifício, um ardil, ou um mecanismo criado para deliberadamente enganar o Fisco.

No presente caso, a repetição da conduta é perfeitamente compatível com a tese defensiva do contribuinte: a de que houve uma confusão administrativa e patrimonial, na qual a máquina de cartão de uma empresa (FAMB) foi sistematicamente utilizada para registrar as receitas de outra (Curso Jurídico). Se a desorganização ou o erro operacional foi estabelecido no início do ano, é natural e esperado que ele se repita em todos os meses subsequentes, até que seja corrigido. A repetição, neste contexto, pode ser um sintoma de um erro persistente, e não necessariamente de uma fraude continuada.

Penso que a autoridade fiscal não trouxe aos autos qualquer elemento adicional para qualificar a multa. Não demonstrou, por exemplo, a existência de contabilidade paralela, o uso de "laranjas", a falsificação de documentos ou qualquer outro artifício que comprovasse que a omissão era parte de um plano deliberado de sonegação. A acusação se limitou a constatar a omissão (fato objetivo) e, a partir de sua magnitude e repetição, presumir a intenção (elemento subjetivo).

Essa presunção de dolo é exatamente o que a Súmula CARF nº 14 veda:

"A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

Dessa forma, a multa de ofício deve ser reduzida ao percentual de 75%, previsto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares arguidas e a alegação de decadência, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

Em que pese a posição do i. Relator, a Turma, pelo voto de qualidade, entendeu que a situação dos autos enseja a manutenção da multa qualificada.

O i. Relator entendeu que a Fiscalização não trouxe qualquer elemento adicional, tais como contabilidade paralela, o uso de interpostas pessoas, utilização de documentos inidôneos ou qualquer outro artifício que comprovasse que a omissão era parte de um plano deliberado de sonegação. Nessa linha de raciocínio, entendeu ser o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, que não admite, corretamente, a presunção do dolo.

Repisa-se o teor da Súmula CARF nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Conforme referido no voto vencido, a decisão da DRJ manteve a qualificação da multa sob o seguinte fundamentando:

“Observa-se, portanto, que o contribuinte declarou, ao longo de 12 meses, receitas que, somadas, correspondiam a menos de 1% (um por cento) do seu faturamento anual.

[...]

Esta enorme discrepância, repetida todos os meses, torna evidente o caráter consciente do ato de ocultar da administração fazendária o fato gerador da obrigação tributária (...). Tal conduta, descrita pela fiscalização, insere-se no tipo previsto no artigo 71, inciso I, da Lei 9.430/96 [sic], cabendo, portanto, a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.”

Registre-se, por oportuno, que não haveria razão para discordar da consistente fundamentação jurídica do i. Relator se a falta do sujeito passivo fosse eventual ou materialmente irrelevante.

Todavia, não é o que se vê no presente processo.

Reproduz-se novamente a parte do Termo de Verificação Fiscal (fls. fl. 1.079/1.099):

57. Conforme relatado acima de forma detalhada, o contribuinte utilizando-se da tributação favorecida pelo SIMPLES, **ao omitir de forma sistemática, as receitas brutas com vendas por cartão de crédito, fez com que em todos os meses dos fatos geradores as receitas acumuladas (períodos de 12 meses anteriores ao FG), ficassem sempre abaixo dos R\$180.000,00. Dessa forma, a alíquota aplicada era de 4% (alíquota mínima) nessa faixa de alíquota os tributos IRPJ, CSLL, PIS e**

Cofins, possuem alíquota zero, portanto, não houve nenhum recolhimento nessas rubricas no ano calendário de 2013, esta conduta pode ser caracterizada como intenção de sonegar e retardar o conhecimento por parte da administração tributária dos impostos e contribuições fazendárias (g.n.)

Como referido, há no presente caso a indubitável demonstração de que o sujeito passivo agiu dolosamente e, de forma coordenada, praticou condutas coerentes, ao manejar que as vendas com cartão de crédito não fossem devidamente registradas para se beneficiar da tributação mais favorecida (alíquota mais baixa do SIMPLES).

No período Fiscalizado, a Recorrente declarou 0,66% das efetivas receitas com repasse de cartão de crédito. O quadro baixo demonstra essa discrepância:

Receita bruta declarada	Valor a Crédito	Valor dos Repasses
R\$44.348,00	R\$6.508.927,64	R\$6.658.561,25

Essa estratégia teve inicialmente a intenção de impedir o conhecimento dos reais fatos geradores pela Administração Tributária.

Entre as condutas praticadas e coordenadas entre si para obter o resultado de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador, destacam-se:

- a) Não escriturar e registrar em seus livros contábeis a totalidade das receitas auferidas;
- b) Declarar à Administração tributária menos de 1% das receitas efetivamente auferidas;
- c) Não emitir Nota Fiscal relativamente a essas receitas;

Ainda que a técnica utilizada pelo Fisco para identificar e quantificar a infração tributária se dê por meio de declaração prestadas por terceiros, no caso a DECRED, esse fato não produz a consequência direta de impedir a qualificação da multa, pois isso não a transforma em simples omissão de receita, que resultaria em aplicar a sanção em seu patamar mínimo, destinadas, nessas hipóteses, a sancionar condutas que decorrerem de erro ou divergência de interpretação da lei tributária.

Como referido, a Súmula CARF nº 14, ao vedar a aplicação da denominada presunção do dolo, não veda a qualificação da multa, o que seria ilegal.

A parte final do enunciado é clara ao ressaltar que para a qualificação da multa é necessária quando há comprovação das condutas de sonegação, fraude ou conluio para a prática de sonegação ou fraude.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece a multa qualificada nos seguintes casos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Por sua vez, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, tratam, respectivamente de sonegação, fraude e conluio. Vide a redação dos referidos dispositivos:

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. (g.n.)

Resta absolutamente claro que o sujeito passivo agiu de forma intencional e com total desprezo à norma tributária ao declarar receita fictícia e irreal ao Fisco, que equivalia a menos de 1% do volume real dos seus negócios.

Some-se a isso, que a Recorrente manejou a não inclusão do real volume de receitas para permanecer de forma ilegítima em um regime de tributação favorecido.

O sujeito passivo praticou a conduta típica de sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964) ao ardilosamente, não apenas esconder a ocorrência de 99% das circunstâncias materiais do

fato gerador, mas adotar outras condutas, coerentes entre si, para impedir o conhecimento real das receitas auferidas pela Administração Tributária.

Não se trata de simples conduta omissiva, erro ou esquecimento de declarar 99% das receitas no referido período de apuração, que resultaria na sanção de menor grau, pela aplicação da multa de ofício de 75%.

A conduta verificada nos autos não comporta espaço para subsunção à falta de pagamento ou recolhimento dos tributos ou, ainda, à falta de declaração, condutas essas que poderiam decorrer de erro ou divergência de interpretação.

No presente caso, em que o ato infracional é materialmente relevante, deve prevalecer a multa qualificada, sob pena de se cometer injustiça com aqueles que diante de uma simples omissão sofrem a mesma sanção daqueles que intencionalmente adotam condutas com o objetivo de sonegar.

Dispositivo

Por essas razões, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, em especial, no que pertinente ao presente voto vencedor, para manter a multa qualificada. Registre-se, ainda, que multa qualificada, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, deve ser reduzida para o percentual de 100% conforme nova redação do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 14.689, de 2023.

Assinado Digitalmente

Ílágaro Jung Martins