



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721089/2017-26
ACÓRDÃO	1102-001.382 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 DE JUNHO DE 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CRLS CONFECCAO CONSULTORIA E EVENTOS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE PROCEDIMENTAL. CARÁTER INQUISITÓRIO.

No processo administrativo fiscal, é a impugnação que instaura a fase litigiosa ou processual, não encontrando amparo jurídico a alegação de cerceamento do direito de defesa durante o procedimento administrativo de fiscalização, que tem caráter meramente inquisitório.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS . COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia que deixe de atender os requisitos legais e que se refira à questão cuja elucidação dependa apenas de apresentação de documentos.

PROVA TESTEMUNHAL.

Nos termos da legislação do PAF, não há previsão para oitiva de testemunhas.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em afastar as preliminares e dar parcial provimento ao recurso, para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% (cem por cento), haja vista a retroatividade benigna de lei superveniente à vigente à época dos fatos geradores. Vencidos os conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam parcial provimento em maior extensão, para afastar a qualificação da multa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado(a)) e Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Andre Severo Chaves, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão n. 14-83.395 - 3ª Turma da DRJ/RPO (e-fls. 673 e ss), que julgou improcedente a impugnação apresentada contra lançamento de ofício. Peço a devida vênia para reproduzir o relatório constante da decisão da DRJ, que bem descreve os fatos e argumentos apresentados pelas partes (e-fls. 673 e ss):

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuou-se o lançamento de ofício, relativo aos anos-calendário de 2013 e 2014, tendo em vista a constatação de omissão de receita proveniente da revenda de mercadorias e da prestação de serviços em geral, omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa e de depósitos bancários de origem não comprovada.

Foi exigida a multa qualificada de 150% sobre a omissão de receitas proveniente de revenda de mercadoria e da prestação de serviços em geral.

Foram lavrados os autos de infração exigindo os seguintes valores:

TRIBUTOS	VALOR DO TRIBUTOS R\$	VALOR DOS JUROS DE MORA R\$	VALOR DA MULTA R\$	VALOR TOTAL R\$
IRPJ	102.381,16	40.663,86	83.368,92	226.413,94
PIS	8.604,37	3.487,80	7.049,98	19.142,15
CSLL	37.819,53	15.065,76	30.780,19	83.665,48
COFINS	39.712,68	16.097,92	32.538,71	88.349,31

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Consta no processo que a contribuinte foi intimada a apresentar o recibo de entrega da ECD relativa aos anos-calendário de 2013 e 2014, os livros Diário e Razão, Escrituração Fiscal Digital, livro de Registro de Entradas e Saídas, de Apuração do IPI, todos referentes os meses de janeiro a junho de 2013, o livro de Registro de Inventário dos anos-calendário de 2013 e 2014, balanço patrimonial e Demonstrativo de Resultado dos exercícios encerrados em 31/12/2013, 31/12/2014 e 31/12/2015.

Foi intimada, também, a apresentar planilha com a composição da receitas de revenda de mercadorias e de prestação de serviços dos anos-calendário de 2013 e 2014, planilha com a composição de todas as compras de insumos e mercadorias, e das operações de compra e venda de unidades imobiliárias.

Foi intimada, ainda, a se manifestar e apresentar documentos relativos a vários **créditos e débitos** efetuados em suas contas correntes no Banco do Brasil e na CEF, empréstimos a receber, empréstimos a pagar, etc.

Posteriormente foi intimada, relativamente aos citados anos-calendário de 2013 e 2014, a comprovar a origem de créditos e de débitos efetuados na conta corrente nº 33200 do Banco do Brasil (relacionados pela fiscalização nas tabelas 1, 2, 3, 4, 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15) e a apresentar as notas fiscais de saídas de mercadorias constantes da tabela 6 e as notas fiscais de serviços constantes na tabela 7. Com relação à conta corrente da Caixa Econômica Federal (CEF) foi intimada a apresentar os documentos que embasaram os débitos relacionados na tabela 16, os créditos da tabela 17, apresentar as notas fiscais de saídas de mercadorias relacionadas na tabela 18 e das notas fiscais de serviços prestados da tabela 19.

Diante da documentação apresentada, a fiscalização constatou a ocorrência das seguintes infrações:

- 1 Omissão de receitas da revenda de mercadorias no valor total de R\$ 16.924,00. Foi aplicada a multa de 150% sobre os tributos apurados com base nessa infração;
- 2 Omissão de receitas da prestação de serviços no valor total de R\$ 105.487,04. Foi aplicada a multa de 150% sobre os tributos apurados com base nessa infração;

Quanto à **omissão de receitas de revenda de mercadorias e de prestação de serviços**, a contribuinte foi intimada por meio dos Termos de Constatação e Intimação Fiscal Nº 07 e 08, e informou expressamente, relativamente aos 6 (seis) lançamentos de Nº 47, 50, 51, 53, 55 e 56, que se tratavam de recebimentos de vendas e de prestação de serviços sem a devida emissão de Nota Fiscal.

Tabela 40a - Consolidação Mensal dos Lançamentos a CRÉDITOS

SEM NOTA FISCAL de revenda de mercadorias - proveniente da Tabela 39

Data do Lançamento	Nº do Lançamento	Termo de Constatação e Intimação Fiscal Nº	Tabela de Origem	Valores Não-Justificados
24/6/2014	53	08	10C	12.924,00
JUNHO/2014				12.924,00
19/9/2014	55	08	10C	4.000,00
SETEMBRO/2014				4.000,00
TOTALIZAÇÃO				16.924,00

Tabela 40b - Consolidação Mensal dos Lançamentos a CRÉDITOS

SEM NOTA FISCAL na prestação de serviços em geral - proveniente da Tabela 39

Data do Lançamento	Nº do Lançamento	Termo de Constatação e Intimação Fiscal Nº	Tabela de Origem	Valores Não-Justificados
11/9/2013	47	08	8C	120,00
SETEMBRO/2013				120,00
7/2/2014	51	08	10C	52.290,00
FEVEREIRO/2014				52.290,00
19/9/2014	50	08	9C	3.477,04
SETEMBRO/2014				3.477,04
3/10/2014	56	08	10C	49.600,00
OUTUBRO/2014				49.600,00
TOTALIZAÇÃO				105.487,04

3 Omissão de receitas apurada com base em **depósitos bancários de origem não comprovada** no valor de R\$ 124.120,00, conforme tabela 43 a seguir transcrita. Foi exigida a multa de 75%;

Tabela 43 - Consolidação Mensal dos Lançamentos a CRÉDITO - Tabelas 41 e 42

Data do Lançamento	Nº do Lançamento	Termo de Constatação e Intimação Fiscal Nº	Tabela de Origem	Valores Não-Justificados
09/09/2013	1	7	1C	1.000,00
09/09/2013	2	7	1C	15.000,00
19/09/2013	3	7	1C	120,00
SETEMBRO/2013				16.120,00
23/06/2014	52	8	10C	6.000,00
JUNHO/2014				6.000,00
21/07/2014	48	8	9C	9.000,00
21/07/2014	201	-	-	9.000,00
25/07/2014	54	8	10C	75.000,00
JULHO/2014				93.000,00
26/08/2014	49	8	9C	9.000,00
AGOSTO/2014				9.000,00
TOTALIZAÇÃO				124.120,00

4 Omissão de receita apurada com base em **saldo credor de caixa** no valor total de R\$ 1.077.226,34. Foi exigida a multa de 75%.

Quanto a essa omissão, relata o autuante:

Relativo ao lançamento Nº 44, foi analisada a contabilidade, especificamente a Conta do Razão Nº 2.1.1.01.001.00007 - 21105 - *Empréstimos a pagar - New Job*, e verificamos que o valor lançado em 27/12/2013 de R\$ 69.800,00, que encerrou esta conta (Lançamento nº 4738, Folha 302 do Livro Diário), não passou pela conta-corrente do Banco do Brasil, e de acordo com a resposta apresentada pelo contribuinte, relativamente ao item L) do Termo de Intimação Fiscal Nº 04, este lançamento foi de acerto de saldo, pois a empresa já havia quitado esse

empréstimo sem emissão de recibo. Na *Tabela 31* que seguiu anexo ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal N° 07, temos o mencionado valor.

Relativo ao lançamento N° 45, foi analisada a contabilidade, especificamente a Conta do Razão N° 2.1.1.01.001.00001 - 85 - *Empréstimos a pagar — Paperman Vision*, e verificamos que o valor lançado em 27/12/2013 de R\$ 75.400,00, que encerrou esta conta (Lançamento n° 4737, Folha 302 do Livro Diário), não passou pela conta-corrente do Banco do Brasil, e de acordo com a resposta apresentada pelo contribuinte, relativamente ao item O) do Termo de Intimação Fiscal N° 04, este lançamento foi acerto de saldo, pois a empresa já havia quitado esse empréstimo anteriormente sem emissão de recibo. Na *Tabela 32* que seguiu anexo ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal N° 07, temos o mencionado valor.

Sem ter havido justificativas convincentes, estes dois valores foram glosados da contabilidade, conforme mostrados no Termo de Constatação e Intimação Fiscal N° 07, o que resultou na reconstituição do saldo final em 31/12/2013 da Conta do Razão N° 1.1.1.01.001.00001 - 1 - *Caixa Geral* que era inicialmente de R\$ 66.951,60 (D), para um Saldo Credor de Caixa de R\$ 78.248,40, de acordo com o mostrado na *Tabela 33* abaixo, e que seguiu no mencionado termo, especificamente o lançamento N° 46.

(...)

Relativo aos lançamentos N° 194 a 200, foi analisada a contabilidade, especificamente a Conta do Razão N° 1.1.1.01.001.00001 — 1 — *Caixa Geral* e mostrados na *Tabela 34* abaixo, e que seguiu no Termo de Constatação e Intimação Fiscal N° 08, temos os maiores saldos constantes em cada um dos meses em 2014. Constatamos Saldo Credor de Caixa nos meses de MARÇO, ABRIL, MAIO, JUNHO, JULHO, AGOSTO e SETEMBRO, totalizando 7 (sete) valores.

Tabela 34 - Conta do Razão N° 1.1.1.01.001.00001 – 1 – Caixa Geral

Data	Saldo (R\$)	(D/C)	Saldo Credor de Caixa	Nº DO LANÇAMENTO
31/01/2014	306.550,59	D	0,00	
28/02/2014	116.020,43	D	0,00	
31/03/2014	245.201,26	C	245.201,26	194
30/04/2014	493.101,97	C	247.900,71	195
30/05/2014	582.290,52	C	89.188,55	196
30/06/2014	800.128,79	C	217.838,27	197
28/07/2014	800.330,68	C	201,89	198
25/08/2014	897.806,59	C	97.475,91	199
10/09/2017	998.977,94	C	101.171,35	200
30/09/2014	378.095,83	C	0,00	
29/10/2014	101.710,05	C	0,00	
30/11/2014	65.246,41	C	0,00	
31/12/2014	192.564,99	D	0,00	

No dia 18/10/17 o contribuinte apresentou resposta a alguns itens dos Termos de Constatação e Intimação Fiscal N° 07 e 08, porém nenhuma foi relativa aos lançamentos de N° 44, 45, 46 e 194 a 200.

Na Tabela 44. abaixo, estão ordenados em ordem cronológica e consolidados os Lançamentos relacionados na Tabela 33 e Tabela 34. mostrando tão somente o "Nº do Lançamento", "Data de Lançamento" e "Saldo Credor de Caixa ©".

Tabela 44 - Conta do Razão Nº 1.1.1.01.001.00001 – 1 – Caixa Geral

Nº do Lançamento	Data do Lançamento	Saldo Credor de Caixa (C)
46	31/12/2013	78.248,40
194	31/03/2014	245.201,26
195	30/04/2014	247.900,71
196	30/05/2014	89.188,55
197	30/06/2014	217.838,27
198	28/07/2014	201,89
199	25/08/2014	97.475,91
200	10/09/2017	101.171,35

Estes Lançamentos englobam em sua totalidade, conforme constatado na auditoria realizada, Omissão de Receita por Presunção Legal

Sendo notificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls.658 a 664, na qual alega:

- Cerceamento do direito de defesa.

A defesa somente poderá ser considerada ampla na medida em que o contribuinte possa utilizar todos os meios de prova. Embora a legislação processual administrativa nem sempre regule os meios hábeis para ser demonstrada a verdade em que se embasam as alegações da parte, só aceitando documentos (notas fiscais, declarações, balanços etc.); a precariedade do feito fazendário não impede a apresentação de laudo pericial (elaboração por órgão técnico, entidade de classe), com plena condição de ser considerado pelo julgador, uma vez que se torna inviável o exame minucioso de milhares de notas fiscais ou considerações de natureza específica (científica, técnica, contábil). As provas orais (depoimento pessoal, oitiva de testemunhas) também não podem ser rechaçadas, sob a assertiva de que não existe regramento específico para possibilitar sua realização, em que pese a possibilidade de serem aplicadas as regras subsidiárias da legislação processual civil.

(...)

Ao contribuinte ora impugnante não lhe foi ofertado todas as condições necessárias a suprir todas as indagações necessárias demandadas pelo ente fiscal, mesmo porque, dentro do mesmo núcleo que compunha a presente fiscalização, o contribuinte, simultaneamente, sofria por outras três fiscalizações, presididas por quatro distintos Auditores agentes Fiscais.

Assim, o contribuinte, somente pela Receita Federal, padeceu simultaneamente de 4 fiscalizações, em que a todo tempo os respectivos Auditores emanavam intimações para cumprimento e exibição de documentação, impondo ínfimos prazos.

O presente Auto, é equivocado, ao atribuir renda não declarada, revenda de mercadoria sem emissão de título fiscal, prestação de serviços sem emissão de título fiscal, atribuindo renda ao contribuinte, impondo erroneamente a incidência de impostos com multas, muitas destas agravadas para fins de persecução penal.

Por outro lado, o contribuinte, por estar sofrendo de quatro fiscalizações, simultâneas, realizadas pelo mesmo núcleo da Receita Federal, indubitavelmente, face a primazia dos princípios constitucionais que regem a fiscalização tributária, deveria ter sido ofertado prazos distintos e maiores, ou mesmo, reiterar, quando houvesse dúvidas, de melhores esclarecimentos quanto aos duvidosos créditos que culminaram no presente Auto, pois a condução açodada somente serviu de fértil terreno aos prejuízos em desfavor do contribuinte.

- Omissão de receitas de revenda de mercadorias.

Confundiu-se o ente fiscal. Receita Federal, ao interpretar haver omissão de Receita Bruta na Revenda de Mercadorias, baseando-se exclusivamente em créditos descritos nos extratos de conta corrente do contribuinte, junto ao Banco do Brasil S/À. agência nº 3190 conta corrente 33200.

Insta destacar, que o Contribuinte esteve ávido em atender prontamente todas as intimações do ente fiscalizador, fornecendo todos os documentos prontamente, os de caráter obrigatório, acessório, planilhas, e ainda, forneceu espontaneamente autorizações para que fossem obtidos os compartilhamentos das movimentações financeiras deste, junto as todas instituições financeiras que manteve relacionamento nos exercícios de 2013 e 2014.

No curso da fiscalização foram identificados créditos nas contas correntes que não haviam sido escriturados, razão da não consolidação pelo ente fiscal dos referidos créditos.

Afim de satisfazer a fiscalização, o contribuinte foi instado a justificar as razões daqueles créditos, apresentando justificativas acompanhados de documentos hábeis e idôneos.

Todos foram atendidos, porém, dentre os lançamentos indagados, existiam valores recebidos a título de antecipação de vendas, ora na forma de sinal para garantir a venda, ora representando a compra integral, mas houve posterior cancelamento da venda, seja por arrependimento da aquisição ou outras desconhecidas, mas sujeitas ao não realizamento, razão do crédito gerado, com posterior devolução dos valores ou mesmo com a compensação no pagamento de outros produtos.

O Contribuinte ao atribuir "VENDA SEM NOTA FISCAL", utilizou-se de infeliz expressão, pois na verdade quis justificar a ausência de emissão de documento fiscal, por não ter havido a realização, ou seja, concretização, da venda, apenas inicial intenção, acusando ingresso de valores referentes, contudo dado o cancelamento houve a restituição, ora no mesmo dia, ora em dias subsequentes, e ora com a compensação de outros trabalhos.

Assim sendo as multas impostas ao ora contribuinte, agravadas ou não, que a aplicação de cobrança face a incidência dos Impostos DE RENDA DE PESSOA jurídica, contribuição social sobre lucro líquido, contribuição social sobre lucro líquido presumido, contribuição para pis/pasep, CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL, não são devidas, razão da decisão do Auto ora atacado pela presente impugnação.

- Omissão de receitas de prestação de serviços.

Na apontada Omissão de Receita Bruta Mensal na Prestação de Serviços, ocorreu similares circunstâncias, proporcionando equivocada interpretação do ente fiscal, Receita Federal, ao interpretar haver omissão de Receita Bruta, baseando-se exclusivamente em créditos descritos nos extratos de conta corrente do contribuinte, junto ao Banco do Brasil S/A. agência nº 3190 conta corrente 33200.

Insta destacar, que o Contribuinte esteve ávido em atender prontamente todas as intimações do ente fiscalizador, fornecendo todos os documentos prontamente, os de caráter obrigatório, acessório, planilhas, e ainda, forneceu espontaneamente autorizações para que fossem obtidos os compartilhamentos das movimentações financeiras deste, junto as todas instituições financeiras que manteve relacionamento nos exercícios de 2013 e 2014, enfatizando ter simultaneamente sofrido com fiscalizações em todas suas empresas, de nas de cunho família, onde todas eram contabilmente geridas por um único contador, tais devassas se deram em âmbito Federal, Estadual e Municipal, de uma Força Tarefa constituída por membros da Polícia Federal, Ministério Público Federal, Peritos do Superior Tribunal Eleitoral, dentre outros procedimentos, note, satisfaz simultaneamente a todos os órgãos, onde por óbvio, requereu e obteve dilação de prazo.

Ocorre que no curso da fiscalização foram identificados créditos nas contas correntes que não foram escriturados, motivo que resultou o presente Auto, face a não consolidação pelo ente fiscal dos referidos créditos.

No curso, e a fim de satisfazer a fiscalização, o contribuinte foi instado a justificar as razões daqueles créditos, apresentando justificativas acompanhados de documentação hábil e idônea e/ou apresentando justificativas.

Todos foram atendidos, porém, dentre os lançamentos indagados existiam valores recebidos a título de antecipação de prestação de serviços, que não foram prestados, em face do cancelamento da contratação, porém, há créditos ocorridos na forma de antecipação, tendo estes sido compensados com outros serviços ou tendo a importância restituída ao contratante.

Em Justificativa apresentada, o Contribuinte atribuiu "SERVIÇOS SEM NOTA FISCAL", utilizou de infeliz expressão, pois na verdade quis justificar a ausência de omissão de documento fiscal, FALTA DE EMISSÃO, por haver sido cancelada a prestação de serviço contratada, razão dos registros de ingresso dos valores, em que dentre estes, no mesmo dia, ou dias após houve a devolução de tais valores ao

contratante, o que será apresentada pontualmente antes da conclusão da presente Impugnação.

Pelos motivos expostos é à razão da presente Impugnação, por equivocada interpretação do Agente Fiscal, que deverá ser reconsiderada em face dos motivos e provas hábeis a demonstrar que tais valores não aferiram renda ao contribuinte passível de tributação, nem tampouco este realizou prestação de serviços sem a devida emissão de Nota Fiscal, por terem sido realizados de forma antecipada com posterior cancelamento.

Assim sendo as multas impostas ao ora contribuinte, agravadas ou não, que a aplicação de cobrança face a incidência dos Impostos DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LIQUIDO, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LIQUIDO PRESUMIDO,

CONTRIBUIÇÃO PARA PIS/PASEP, CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL, não são devidas, razão da decisão do Auto ora atacado pela presente impugnação.

- Omissão de receitas por presunção legal - Depósitos bancários de origem não comprovada e Saldo credor de caixa.

Não assiste razão ao ente fiscalizador ao atribuir receitas não declaradas, ora tendo como origem créditos oriundos de quitação de empréstimos, cujos quais foram glosados, bem como outros lançamentos terem tiveram como origem serviços contratados, porém não realizados, tornando o contratante credor dos serviços, tendo sido ora ressarcido pela devolução, ora sendo de serviços a serem realizados.

Não foi oportunizado ao ora fiscalizado realizar melhores explicitações a cerca de tais créditos, desaguando na equivocada glosa bem como na errônea interpretação de créditos sem origem comprovada, fato que será demonstrado na presente impugnação, e certamente terá suas correções alterando o quadro ora impugnado.

É por tais razões que as multas impostas decorrentes dos referidos créditos, agravadas ou não, não se aplica cobrança face a incidência dos Impostos DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LIQUIDO, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LIQUIDO PRESUMIDO, CONTRIBUIÇÃO PARA PIS/PASEP, CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL, razões da presente impugnação.

- Pedidos.

Apoiado em todo o exposto e nas provas documentais acostadas ao procedimento, permite-se a notificada, na exata forma processual administrativa, requerer seja regularmente distribuída e conhecida a presente DEFESA ESCRITA, sendo processada pelo órgão competente, para que no mérito da presente defesa,

constados os equívocos apontados, sejam estes retificados, dando total procedência à presente IMPUGNAÇÃO.

É o relatório.

A primeira instância (Acórdão n. 14-83.395 - 3ª Turma da DRJ/RPO, e-fls. 673 e ss) julgou improcedente a impugnação apresentada contra o lançamento de ofício, em decisão assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013, 2014

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE PROCEDIMENTAL. CARÁTER INQUISITÓRIO.

No processo administrativo fiscal, é a impugnação que instaura a fase litigiosa ou processual, não encontrando amparo jurídico a alegação de cerceamento do direito de defesa durante o procedimento administrativo de fiscalização, que tem caráter meramente inquisitório.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS . COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia que deixe de atender os requisitos legais e que se refira à questão cuja elucidação dependa apenas de apresentação de documentos.

PROVA TESTEMUNHAL.

Nos termos da legislação do PAF, não há previsão para oitiva de testemunhas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014 MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizado o intuito de fraudar o fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150%.

Cientificada da decisão de primeira instância em 07/05/2018 (e-fl 695) a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 06/06/2018 (e-fl 697), em que repete os argumentos da impugnação.

VOTO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão n. 14-83.395 - 3ª Turma da DRJ/POR (e-fls. 673 e ss), que julgou improcedente a impugnação apresentada contra lançamento de ofício relativo aos anos-calendário de 2013 e 2014, tendo em vista a constatação de omissão de receita proveniente da revenda de mercadorias e da prestação de serviços em geral, omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa e de depósitos bancários de origem não comprovada. Foi exigida a multa qualificada de 150% sobre a omissão de receitas proveniente de revenda de mercadoria e da prestação de serviços em geral.

Cientificada da decisão de primeira instância a Interessada interpôs recurso voluntário em que repete os argumentos da impugnação. Tais pleitos foram negados em primeira instância, conforme razões trazidas no acórdão recorrido, que abaixo reproduzo como razões de decidir por concordar integralmente:

Cerceamento do Direito de Defesa.

Alega a impugnante que sua defesa somente poderá ser considerada ampla na medida em que possa utilizar todos os meios de prova, quer seja laudo pericial para o exame minucioso de milhares de notas fiscais, depoimento pessoal ou oitiva de testemunhas.

Afirma que não lhe foram ofertadas todas as condições necessárias para suprir todas as indagações do fisco, mesmo porque, sofria, simultaneamente, outras três fiscalizações, presididas por quatro distintos Auditores Fiscais.

Tem-se, quanto ao cerceamento do direito de defesa, que ele somente ocorre nas decisões de primeira e segunda instâncias, quando são aplicáveis os princípios do contraditório e da ampla defesa. Assim, antes da apresentação da impugnação, não há litígio, não há contraditório, o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo fisco. Coerentemente com essa interpretação, o art. 14 do PAF, preceitua: "*a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*". É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa e ao contraditório, com os

meios e recursos a eles inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal (CF).

Deve-se acrescentar que não se verificou qualquer nulidade formal no lançamento ocasionada pela inobservância do que dispõe o art. 10 do PAF. Os autos de foram lavrados cumprindo-se as formalidades previstas no art. 142 do CTN, descrevendo os fatos dados como infringidos, as multas aplicadas e correspondentes fundamentos legais. Eles se fizeram acompanhar do Termo de Verificação Fiscal, no qual consta a descrição dos fatos e a demonstração dos valores tributados nos autos de infração como omissão de receitas. Depois do lançamento, a contribuinte foi regularmente cientificada dos autos de infração e foi-lhe assegurado o direito de ter vistas do processo e de questionar as exigências nos termos das normas que regulam o PAF.

E mais, durante a fiscalização, a contribuinte foi intimada várias vezes a prestar esclarecimentos e fazer comprovações, tendo, assim, conhecimento do procedimento fiscal contra ela dirigido. Verifica-se que, do início do procedimento fiscal, em 31/05/2016, até a data da autuação (novembro/2017), a contribuinte teve prazo suficiente para apresentar toda a documentação solicitada pela fiscalização, cabendo ressaltar que, quando solicitou prorrogação de prazo para atendimento às intimações, esse pedido foi atendido pelo fisco. **Deve-se registrar que até o presente momento, a contribuinte não apresentou qualquer comprovação que pudesse alterar o lançamento.**

Cumprir lembrar que a obrigatoriedade de manter em boa ordem não somente a escrituração, mas também os documentos que comprovam os registros contábeis da pessoa jurídica, está inserida no art. 264 do RIR, de 1999, *in verbis*:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º) (ressaltei)

Acrescente-se que os prazos para a apresentação de informações e documentos necessários ao procedimento fiscal são fixados na Lei nº 3.470, de 1958 (com alteração feita pela Medida Provisória nº 2.158, de 2001), art. 19 (a seguir transcrito), não ficando ao arbítrio da autoridade administrativa.

Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração

tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)(sublinhei)

Diante do exposto, não cabe alegar que os prazos concedidos pelo fisco não foram suficientes e que houve cerceamento do direito de defesa.

Com relação à produção de prova testemunhal solicitada pela interessada, a mesma há que ser indeferida, porque o Decreto nº 70.235, de 1972, disciplina que a impugnação deverá ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar (art. 15 e §§ 4º, 5º e 6º do art. 16), além de diligências e perícias na forma do art. 16, IV e §§. Não existe previsão legal para apresentação de provas testemunhais no julgamento administrativo em primeira instância. Digno de menção o ensinamento do insigne Francisco de Assis Praxedes, *verbis*:

"No procedimento tributário administrativo, só se verifica o procedimento escrito, isto é, todos os atos processuais se exprimem por escrito. E de um modo apenas se movem os atos processuais. Dizer que o procedimento é apenas escrito é o mesmo que dizer que inexistente o procedimento oral no processo tributário administrativo federal, no âmbito do Ministério da Fazenda.

Sendo o procedimento escrito, a conclusão é de que os meios de prova permitidos são a documental e a pericial, para a demonstração dos fatos deduzidos na petição de impugnação" (O Processo Tributário Administrativo no Âmbito Federal, Revista Resenha Tributária nº21/82 - Comentários 1.3, p. 429) "

Quanto à apresentação de laudo pericial, cabe transcrever o art. 16, IV e § 1º (alterado pela Lei nº 8.748, de 1993) e o art. 18 do PAF:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. [Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993] (ressaltei)

Vê-se que o referido disciplinamento prevê tão-somente a realização de diligências e perícias, quando a autoridade julgadora entender necessárias para a solução da lide e para seu deferimento devem ser atendidos os requisitos previstos para sua formulação, a teor do já citado art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

No presente caso, não há matéria contestada nos autos de infração que necessite de opinião de perito para ser decidida. Trata-se de matéria de prova a ser feita mediante a juntada de documentação, cuja guarda e conservação compete à própria interessada.

Nestes termos, indefiro o pedido de perícia por entender dispensável para o deslinde do presente julgamento e por não atender aos requisitos previstos na legislação.

Omissão de receitas de revenda de mercadorias.

A contribuinte alega que tal infração foi baseada exclusivamente em créditos descritos nos extratos de sua conta corrente junto ao Banco do Brasil S/A. agência nº 3190 conta corrente 33200. Afirmar que, dentre os lançamentos indagados, existiam valores recebidos a título de antecipação de vendas que foram posteriormente canceladas e que houve posterior devolução dos valores ou mesmo compensação no pagamento de outros produtos.

Vê-se que a contribuinte se limita a alegar que os valores tributados não correspondem a receitas tributáveis, sem, contudo, anexar qualquer prova no processo.

Dispõe o PAF em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio.

Não tendo sido apresentadas quaisquer provas na fase impugnatória, mantém-se o lançamento.

Omissão de receitas de prestação de serviços.

A contribuinte alega que tal infração foi baseada exclusivamente em créditos descritos nos extratos de sua conta corrente junto ao Banco do Brasil S/À. agência nº 3190 conta corrente 33200. Afirmar que, dentre os lançamentos indagados, existiam valores recebidos a título de antecipação de prestação de serviços que posteriormente não foram prestados e que houve devolução dos valores ou mesmo compensação no pagamento de outros serviços.

Vê-se que a contribuinte se limita a alegar que os valores tributados não correspondem a receitas tributáveis, sem, contudo, anexar qualquer prova no processo.

Dispõe o PAF em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio.

Não tendo sido apresentadas quaisquer provas na fase impugnatória, mantém-se o lançamento.

Omissão de receitas por presunção legal - Depósitos bancários de origem não comprovada e Saldo credor de caixa.

A contribuinte alega que "Não assiste razão ao ente fiscalizador ao atribuir receitas não declaradas, ora tendo como origem créditos oriundos de quitação de empréstimos, cujos quais foram glosados, bem como outros lançamentos que tiveram como origem serviços contratados, porém não realizados".

A respeito da omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, no art. 42, *verbis*:

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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Referido dispositivo legal estabeleceu uma presunção legal relativa de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, não comprovados com documentação hábil e idônea, constituem receita omitida.

As presunções legais relativas provocam a chamada "inversão do ônus da prova", cabendo à contribuinte provar que o fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito, este é o entendimento expresso pelo Código de Processo Civil, art. 373, II.

Em tais circunstâncias, cumpre ao fisco tão-somente provar o indício, como foi feito. A relação de causalidade, entre ele e a infração imputada, é estabelecida pela própria lei, o que torna lícita a inversão do ônus da prova e a conseqüente exigência atribuída à contribuinte de demonstrar que tais valores não são provenientes de receitas omitidas.

No caso presente, a fiscalização intimou a empresa a esclarecer e comprovar adequadamente a origem dos recursos depositados em suas contas correntes e a contribuinte não o fez. Ficou bastante claro no processo que não restou comprovada a origem dos depósitos tributados na autuação. Portanto, a materialidade do fato gerador ficou evidenciada.

A contribuinte, na impugnação, se limita a fazer alegações sem, no entanto, anexar ao processo qualquer prova do que alega. Cabe repisar que PAF, art. 16, III, dispõe que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio. Não tendo sido apresentadas quaisquer provas na fase impugnatória, mantém-se o lançamento.

Quanto à omissão de receita apurada com base em saldo credor de caixa, dispõe o RIR/1999:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa; (Grifou-se)

Tratando-se de presunção *juris tantum*, ou seja, está prevista em lei, mas admite prova em contrário, fica invertido o ônus da prova, cabendo à fiscalizada comprovar a sua improcedência, mediante prova da não ocorrência dos saldos credores de caixa, o que ela não logrou fazer durante a fiscalização, tampouco na impugnação.

Dessa forma, não se altera o lançamento.

Tributação Reflexa.

Com relação à CSLL, ao PIS e à Cofins, verificada sua vinculação à exigência principal e na ausência de objeção específica manifestada na impugnação, deve ser adotada a mesma orientação decisória com relação à imposição do Imposto de Renda.

Multas Aplicadas.

Quanto à multa de ofício, cabe registrar que sua exigência teve fundamento no dispositivo legal citado no auto de infração e a seguir transcrito:

Lei nº 11.488/07, art. 14:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

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 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.

Vê-se que tais multas são aplicadas quando, em procedimento de ofício, se apura infração à legislação tributária, como no presente caso. Verifica-se que seus percentuais não são arbitrados pela autoridade administrativa, mas decorrem de expressa previsão legal.

O percentual previsto no inciso I é duplicado quando se comprovar o intuito de fraude, como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a seguir transcritos:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou 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 no art. 71 e 72 (grifei).

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária.

No presente caso, entendo que ficou configurada a intenção de fraudar o fisco, tendo em vista que a contribuinte declarou expressamente que se tratavam de recebimentos de vendas sem a devida emissão de Nota Fiscal e, depois de ser intimada várias vezes, apenas afirmou que tais vendas/prestação de serviços contratados foram cancelados e que os valores foram devolvidos, sem apresentar qualquer prova dessa alegação.

Por essa razão, deve-se manter a exigência da multa de 150% sobre a omissão de receitas de revenda de mercadorias e de prestação de serviços.

Observe que aqui não cabe a aplicação da Súmula CARF 25, pois a multa de ofício foi qualificada para as omissões de receitas diretas, para as quais a contribuinte declarou expressamente que se tratavam de recebimentos de vendas sem a devida emissão de Nota Fiscal e, depois de ser intimada várias vezes, apenas afirmou que tais vendas/prestação de serviços

contratados foram cancelados e que os valores foram devolvidos, sem apresentar qualquer prova dessa alegação. Ou seja, não foi autuação por simples omissão de receitas, mas omissão fraudulenta.

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Pelo exposto, voto por afastar as preliminares e dar parcial provimento ao recurso, para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100% (cem por cento), haja vista a retroatividade benigna de lei superveniente à vigente à época dos fatos geradores.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Apesar do bem lançado voto do Conselheiro Relator, divirjo de seu entendimento quanto à manutenção da multa qualificada, pois compreendo que a mesma deva ser inteiramente exonerada, ante as razões que ora manifesto na presente declaração de voto.

O lançamento em apreço trata de infrações relacionadas à omissão de receitas em (i) revenda de mercadoria, (ii) prestação de serviços, (iii) depósitos bancários de origem não comprovada e (iv) saldo credor de caixa.

Apesar do TVF (fls. 568/579) haver indicado as infrações, não apontou nenhuma linha – **atenção: rigorosamente nenhuma linha** – para imputar à contribuinte e seus responsáveis a prática individualizada de condutas fraudulentas, simuladas ou em conluio.

Repita: o TVF é totalmente lacônico no que tange à qualificação da multa de ofício, tanto que não há nenhum tópico para tratar de condutas específicas que justificassem sua majoração.

Na prática, o TVF:

- a) Não informa quais condutas são ilícitas;
- b) Não informa se é caso de fraude (nem porque);
- c) Não informa se é caso de simulação (nem porque);
- d) Não informa se é caso de conluio (nem porque);
- e) Não indica objetivamente sequer um fato que correlacione os assuntos fraude, simulação ou conluio.

Verifica-se do TVF apenas uma lacônica passagem – muito mais um *obiter dictum* do que um fundamento jurídico – que trata isoladamente do assunto (fls. 573/574) nos seguintes termos (e

apenas se refere à omissão de receitas em prestação de serviço, fato que não repercute nas demais infrações):

“Os valores das receitas omitidas apresentados nas Infrações I e II acima, e os fatos constatados anteriormente configuram, em tese, crime contra a ordem tributária, previsto na legislação em vigor, cujo dolo se caracterizaria pelo fato de o contribuinte não ter contabilizado nem declarado as receitas da atividade. De acordo com a legislação vigente atinente ao assunto:

Artigos 1º, inciso I, e 2º, incisos I e II da Lei nº 8.137/90:

‘Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

(...);

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

(...)”

Pelas razões apresentadas anteriormente, será emitida a devida **Representação Fiscal para Fins Penais** (PAF Nº 19515.721092/2017-40), para comunicação à autoridade pública competente para as providências cabíveis e **aplicada Multa de Ofício de 150% nos termos do art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/96:**

Artigo 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07:

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

(...);

§ 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)

(...);

Isso é tudo que consta do TVF em relação à qualificação da multa (e nada mais!).

Assim, entendo que o lançamento não indica qualquer fundamento que justifique a qualificação da multa de ofício, pois é lacônico em relação a praticamente todas as infrações. Apenas no que tange à omissão de receitas por prestação de serviços, tratou do assunto de forma totalmente equivocada, sem qualquer motivação ou fundamentação que autorize lançar a multa

qualificada, sem indicação expressa das razões fáticas e motivos jurídicos que comprovem a ocorrência de fraude, simulação ou conluio.

Os porquês da qualificação não estão ditos no TVF de modo minimamente satisfatório ou útil.

A qualificação da multa revela-se adequada quando a administração tributária se desincumbe do ônus de demonstrar, a desdúvidas, ter o sujeito passivo utilizado, conscientemente, de mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagar tributo. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária se revela durante a regular instrução processual, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei, sob a pecha da existência de motivação que justifique a atribuição das qualificadoras de dolo, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Autoriza-se a qualificação da multa de ofício quando há nos autos a comprovação do ilícito através de prova que demonstre ter a contribuinte consciência da inadequação dos meios que pratica na operacionalização de seus pagamentos. Tal ônus pertence à administração tributária, sob pena de não se comprovar a intenção, que é o elemento cerne do suporte fático da norma jurídica infracional.

A qualificação da penalidade é resultado da evidenciação de uma intenção deliberada que demonstre desvio da conduta normalmente esperada, devendo serem sólidos os elementos de prova que evidenciem o intuito de omitir o pagamento do tributo. Os autos não revelam tais circunstâncias nem indicam o pleno conhecimento do equívoco fiscal operacionalizado pela empresa.

Nesse particular, o TVF foi lacônico e não controverteu elementos adicionais relacionados ao dolo, simulação ou conluio, limitando-se a citar o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Não indicou, sequer, qual o tipo infracional específico que justificasse a qualificação da penalidade. Aduziu somente que a qualificação decorre da representação fiscal para fins penais.

Penso inexistir fundamento que autorize a qualificação da multa de ofício, pois não está demonstrada a intenção adicional da parte no sentido de obter proveito indevido. O elemento de prova quanto à intenção deve ser controvertido pela administração tributária, que não pode confundir a omissão de receita com a própria qualificação da multa.

Aplica-se, assim, a Súmula CARF nº 25, com efeito vinculante, e, por fundamentos semelhantes, a inteligência das Súmulas CARF nº 14 e 96, a saber:

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (aprovada pelo Pleno em 08/12/2009 - vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 14 (aprovada pelo Pleno em 2006)

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 do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 96 (aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013)

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Cito precedentes do CARF que confirmam o entendimento em referência:

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRÁTICA REITERADA DE OMISSÕES SIGNIFICATIVAS EM RELAÇÃO AOS VALORES DECLARADOS. DOLO NÃO COMPROVADO.

A qualificação da multa deve estar baseada em prova de dolo do sujeito passivo, o que envolve o cometimento de um ilícito para além da própria omissão, isto é, um ato contrário ao direito que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão. O fato de haver receitas escrituradas que não constam das declarações fiscais, mesmo que por mais de um período, e mesmo com valores “significativos” ou “relevantes”, nada diz sobre a prática das ações que dão ensejo à qualificação a multa de ofício, quais sejam sonegação, fraude ou conluio. Tal fato não deixa de ser, tão somente, a descrição de uma omissão de receitas. (Recurso Especial do Procurador Acórdão nº 9101-006.229 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 5 de agosto de 2022, maioria)

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI N. 12.973/2014. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Para a qualificação da multa de ofício, é preciso que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração esteja acompanhada de sonegação, fraude ou conluio. No entanto, não basta que haja a imputação genérica de sonegação ou fraude, é preciso que exista a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. (Acórdão nº 9101-006.943 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 7 de maio de 2024, maioria)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NECESSIDADE.

A aplicação da multa agravada, seja pela interpretação jurisprudencial, seja pela nova redação atribuída à norma, exige que esteja devidamente configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa. (Acórdão nº 3201-011.618 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 19 de março de 2024, unânime)

MULTA QUALIFICADA DE 150%. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA INTENÇÃO DE OCULTAÇÃO DO FATO GERADOR. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 25.

A qualificação da multa de ofício revela-se inadequada quando a administração tributária não demonstrar a prática intencional pelo sujeito passivo de ato tendente a omitir ou reduzir o pagamento de tributos ou de utilizar mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagá-los. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária, principal ou acessória, comprova-se mediante regular instrução do lançamento, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei e motive a qualificação por dolo, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, mercê da aplicação vinculante da Súmula CARF 25.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, cabendo ao Fisco o ônus de comprovar o ilícito praticado, mediante prova que demonstre a consciência da inadequação dos meios tendentes à obtenção de proveito tributário indevido. (Acórdão nº 1201-005.942 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 17 de julho de 2023, unânime)

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar do Fisco a sua omissão, praticando atos preparatórios, contemporâneos ou posteriores à infração, com essa finalidade. A inexistência de tais atos leva a

aplicação da multa de ofício no seu patamar ordinário de 75%. (Acórdão nº 1201-006.258 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de fevereiro de 2024, unânime)

Ressalte-se que se aplica ao caso a **NOVA REDAÇÃO DO § 1º-C DA LEI 9.430/96**, que determina que **a qualificação da multa não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa** indicada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64.

Lei 9.430/96

Art. 44. ...

§ 1º-C. **A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:** (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

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;** (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

É exatamente o caso dos autos, pois a conduta da contribuinte tida por fraudulenta não está sequer citada no TVF, muito menos “configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa” que remeta à possível – e jamais indicada nos autos – prática de fraude, simulação ou conluio.

Portanto, entendo que a manutenção da multa qualificada no presente caso é equivocada, por total ausência de fundamento fático ou jurídico, com a vênua do posicionamento contrário.

Assim, afasto a qualificação da multa de ofício, que deve ser mantida no patamar de 75%. Conquanto vencido, entendo que a mesma deva ser reduzida aos patamares previstos na recente Lei 14.689/2023, ante a aplicação da retroatividade benigna.

É como declaro o voto.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque