



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.721115/2017-16</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1004-000.229 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MOMENTO MOVEIS E DECORACOES EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. VALORES CREDITADOS EM CONTA CORRENTE BANCÁRIA. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presumem-se como receita omitida os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a origem.

TDPF. NULIDADE. INOCORREÊNCIA.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento de controle interno da administração tributária, não constituindo elemento essencial para a validade do auto de infração. Eventuais irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não acarretam a nulidade do lançamento. Inteligência da Súmula CARF nº 171.

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. LEGALIDADE.

O arbitramento do lucro é medida legal quando o contribuinte deixa de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, conforme previsto no art. 530, III, do RIR/99.

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO DURANTE PRAZO PARA RESPOSTA À INTIMAÇÃO. INOCORREÊNCIA.

A lavratura interna do auto de infração não produz efeitos jurídicos, os quais se iniciam apenas com a ciência do sujeito passivo. Não há nulidade quando o contribuinte é cientificado do auto de infração após o término do prazo concedido para atendimento à intimação.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2013

MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Eventuais excessos na determinação da matéria tributável e no cálculo do montante do tributo devido, desde que não relacionados com vício material, não constituem causa de nulidade, sendo possível a sua retificação no curso do processo administrativo fiscal, nos termos dos artigos 142 e 145, I e II do CTN e artigo 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

MULTA QUALIFICADA.

OMISSÃO DE RECEITAS REITERADA E SIGNIFICATIVA. OPERAÇÕES COM CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. A prática de prestar declaração ao Fisco deixando de informar os valores sabidamente devidos em razão das operações de venda com cartões de débito e crédito, inclusive para permanência na sistemática simplificada de recolhimentos, caracteriza evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação de multa de ofício qualificada. RETROATIVIDADE BENIGNA. Deve ser reduzida a 100% a penalidade qualificada em razão do novo percentual estabelecido com as alterações trazidas pela Lei nº 14.689/2023.

PRESUNÇÃO LEGAL. CREDITOS EM TED. SIMPLES OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE. Omissão de receita baseada em presunção legal, sem qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador, não pode ensejar a qualificação da penalidade.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas; e (ii) no mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 100% em relação aos depósitos com origem em recebimentos de cartão de crédito e para 75% relativamente aos demais depósitos, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca (relator) e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por reduzir

integralmente a multa de ofício para 75%. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 330/343, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação de fls. 281/300 para o fim de manter parcialmente os lançamentos relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), do ano-calendário de 2013.

2. Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

### Da ação fiscal

Contra a contribuinte antes identificada foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 147/151), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 132/136), Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 112/116), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 122/126). O total de crédito exigido é de R\$ 1.710.335,03. (fls. 204).

O Termo de Verificação Fiscal com o relatório do trabalho está às fls. 196/203.

A contribuinte impugnou as exigências por meio da petição de fls. 281/290.

### Das peças estranhas ao presente processo

Encontram-se juntados a esse processo, autos de infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (fls. 168/172) e Contribuição para Outras Entidades e Fundos (fls. 178/183). Também está juntada a impugnação (fls. 291/300) a esses lançamentos.

Acontece que essas peças fazem parte de outro processo, o de número 19515-721118/2017-50, como referido no relatório do trabalho fiscal e na própria impugnação.

Assim, esses documentos serão desconsiderados no voto adiante.

Verifiquei que a impugnação (fls. 291/300) foi, também, juntada ao processo 19515-721118/2017-50, de forma que não houve prejuízo à defesa.

#### DA AUTUAÇÃO

A autuada é empresa varejista de móveis na cidade de São Paulo.

Em 2013 a fiscalizada declarou receita de R\$ 620.692,54 no Regime Simples Nacional.

A contribuinte entregou, sob intimação, extratos bancários e autorizou o Fisco a obter extratos das vendas por cartões de crédito e débito.

A análise dos extratos bancários apontou a existência de vendas por débito, crédito e Transferência Eletrônica Disponível - TED, nos seguintes valores, em 2013:

Janeiro/13	624.727,43	Abril/13	591.015,60	Julho/13	618.619,73	Outubro/13	703.933,76
Fevereiro/13	901.873,72	Maió/13	928.985,09	Agosto/13	585.732,95	Novembro/13	555.703,66
Março/13	1.024.126,65	Junho/13	669.185,23	Setembro/13	590.520,44	Dezembro/13	730.734,87

Total Geral R\$ 8.525.159,13

A contribuinte foi intimada, também, a apresentar escrituração contábil, livro diário ou caixa, ambos do ano calendário 2013.

Não respondeu, nem apresentou qualquer justificativa para o silêncio.

Outra intimações foram expedidas, solicitando notas fiscais eletrônicas, pedindo comprovação de os valores creditados na Caixa Econômica Federal serem referentes à vendas, solicitando a segregação da receita bruta por vendas por pagamento à vista, por cartão de débito, por cartão de crédito e a prazo. Não houve resposta.

A sócia, em correspondência, informou que a contribuinte parou de atuar.

Houve intimação para que a contribuinte informasse qual regime de apuração de resultados adotaria, dada a exclusão do Simples Nacional. Não respondeu.

#### Exclusão do Simples Nacional

A contribuinte foi excluída do Simples Nacional em virtude de não ter apresentado, nem escrituração contábil, nem livro caixa. A exclusão se deu no processo 19515.570/2017-02.

Como já dito, intimada a optar por uma forma de tributação de seus resultados, não respondeu.

#### Do arbitramento do lucro

A contribuinte teve seu lucro arbitrado, com base no art.530, III do RIR/99:

*Art. 530 – O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47 e Lei 9.430, de 1996, ar., 1º) :*

[...]

*III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;*

A receita bruta foi conhecida com base no seguinte critério (fls. 201):

*Assim, a receita Bruta foi apurada a partir dos recebimentos de valores por meio de pagamentos de cartões de crédito e débito das bandeiras Visa, Mastercard, Visa Electron, Cielo, Rede Shop, Cheques Eletrônicos, Shop, e créditos de corrente de Ted's; verificados no extrato bancário de conta de titularidade da empresa.*

#### Da multa de ofício

O autuante qualificou a multa em razão do intuito doloso. Descreveu assim suas razões (fls. 202):

*Fato é que se trata de pessoa jurídica constituída que não apresentou à fiscalização os documentos intimados, e com a finalidade de burlar o fisco, não declarou a totalidade das receitas obtidas com vendas de mercadorias n<sup>o</sup> período fiscalizado e não registrou essas vendas na contabilidade, e ainda, n<sup>o</sup> intuito de burlar o fisco, efetuou Opção de Tributação pelo Regime do Simples Nacional, reduzindo o pagamento de impostos de forma substancial.*

*Enquanto as receitas declaradas somaram R\$ 620.692,54, as receitas apuradas alcançaram o montante de R\$ 8.525.159,13, sendo que grande parte destas referem-se a valores recebidos por meio de cartões de créditos.*

*A conduta caracteriza, em tese, dolo e fraude para com o Fisco Federal.*

*Portanto, aplicamos a multa para os fatos geradores de 01/01/2013 a 31/12/2013; de 150% (cento e cinquenta por cento) conforme art. 44, inciso I, e parágrafo 1<sup>o</sup> da lei n<sup>o</sup> 9.430/06, com redação dada pelo art. 14 da lei n<sup>o</sup> 11.488/07.*

#### Da responsabilidade solidária dos sócios

A agente do fisco entendeu pela aplicação do instituto da solidarização e responsabilização de terceiros, detentores do poder de administração à época dos fatos geradores, com base no art. 124 c/c 135, III do CTN.

#### DAS RAZÕES DE DEFESA

##### Da alegada nulidade

A contribuinte teria sido intimada por meio do Termo de Intimação n<sup>o</sup> 11, em 03/11/2017, para optar por uma das formas de tributação no prazo de 15 dias. Esse prazo venceria em 6/12/2007, mas no dia anterior os autos de infração foram lavrados, período em que ainda fluía o prazo. Entende a defesa que isso tornaria nulos os autos lavrados.

A impugnante também reclama da redação confusa da intimação que, primeiro, dá prazo para opção por um regime de tributação para, depois, intimar para apresentar livros da escrituração. Diz que *ou se oferta dois prazos de quinze dias, o segundo tendo início findado o primeiro ou se oferece um único prazo pra eleição de regime tributário e apresentação concomitante de escrituração contábil*. Diz ter havido ausência de zelo na redação e comprometimento da certeza da qual devem se revestir os atos jurídicos da Administração Pública.

##### Do arbitramento do lucro

A autoridade fiscal não observou o prazo concedido para apresentação dos livros de escrituração comercial e fiscal ou o livro caixa. Diz (fl. 284):

*Não bastasse a autoridade ter suprimido prazo estipulado pela própria, em decorrência de tal, acarretou situação de supressão de oportunidade de apresentação de documento fiscal adequado e idôneo para comprovação de correção legal por parte da contribuinte, excluindo automaticamente a chance para exibição do Livro-Diário, utilizado no regime lucro real, configurando inequívoco cerceamento de defesa.*

Do momento fiscalizatório

*O Termo de Intimação Fiscal n<sup>o</sup> 9, datado de 08.09.17 pôs o contribuinte a par de sua exclusão do SIMPLES, todavia o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF n<sup>o</sup> 08.1.90.00-2016-00512-0 foi alterado em 07.08.2017 para fiscalização do IRPJ, conseqüentemente, não poderia a autoridade fiscal partir de fato futuro para definir fato pretérito, não levando em consideração que ao momento em que foi iniciado o procedimento fiscalizatório, a contribuinte ainda se encontrava albergada pelos critérios aplicáveis ao regime de tributação do SIMPLES.*

##### Da omissão de receitas

A defesa reclama de lapsos apresentados na planilha anexada ao Termo de Intimação Fiscal nº 8, de 05.13.

Diz que os valores de R\$ 5.800,00 e R\$ 12.366,60 foram duplicados em 29/05/2013.

Já em 31/05/2013, os seguintes valores teriam sido lançados em duplicidade (fls. 286):

R\$3.000,00
R\$17.000,00
R\$700,00
R\$1.000,00
R\$9.450,00
R\$186,20
R\$980,00
R\$2.572,50
R\$4.900,00
R\$39.776,10

Reclama que os valores pagos pelo Simples não teriam sido deduzidos quando do lançamento por arbitramento.

A soma da referida planilha anexada ao Termo de Intimação nº 8, está incorreto, pois consta o total de R\$ 928.985,09, quando o correto é R\$ 923.011,09.

Dos valores considerados como receitas

Diz que os valores creditados com origem em TED seriam relativos a empréstimos e não passíveis de tributação.

Da multa de 150%

Reclama que a multa não poderia ser qualificada, eis que o próprio autuante é hesitante quanto ao dolo, pois refere que ele teria ocorrido "em tese". Diz (fls. 287):

*A palavra "em tese" para caracterizar uma conduta se torna insustentável a aplicação de um tipo normativo que deve ser caracterizado pela inequívoca intenção fraudatória, ademais, quando somada a uma caracterização de "presunção de omissão de receitas". Afinal, tal discussão encontra-se exaurida em sede de jurisdição administrativa da própria SRFB a ponta de ser sumulada, v.g.: [...]*

Traz jurisprudência administrativa dando conta de que a simples omissão de receitas não implica qualificação da multa de ofício.

Do termo de encerramento da ação fiscal

Há menção, no termo de verificação fiscal, de ter sido verificado "por amostragem" o cumprimento das obrigações tributárias.

Diz que um procedimento que culmina com a lavratura de autos de infração não poderia se valer de tal recurso. A verificação por amostragem impossibilita a adequada e ampla defesa da impugnante.

Em que pese haja menção no termo de encerramento de que os livros e documentos foram devolvidos, mas isso nunca ocorreu. A impugnante pergunta quais teriam sido devolvidos, se o próprio autuante informa que a contribuinte não apresentou documentos.

3.A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) houve por bem julgar procedente em parte a impugnação, em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Ano-calendário: 2013

**NULIDADE. IRREGULARIDADES NA EMISSÃO DE TDPF-F. INOCORRÊNCIA.**

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF - é instrumento de controle interno da administração tributária, não se constituindo em elemento essencial de validade do correspondente auto de infração.

**NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO ENQUANTO VIGENTE PRAZO PARA RESPOSTA À INTIMAÇÃO. EFEITOS.**

A lavratura de auto de infração não produz qualquer efeito antes de cientificado o sujeito passivo. Não é nulo auto de infração lavrado enquanto vigente prazo para atendimento de intimação, dado que a exigência foi cientificada à contribuinte após ter decorrido, em branco, o prazo da diligência.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS SISTEMÁTICA.**

A prática, reiterada, de subtrair ao conhecimento do fisco as receitas auferidas e, conseqüentemente, de declarar tributos e contribuições federais em montantes muito inferiores aos devidos, caracteriza o dolo da contribuinte, sendo aplicável a qualificação da multa de ofício.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

As nulidades no processo administrativo fiscal são aquelas constantes do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, é válido o lançamento.

Incorre cerceamento do direito de defesa se a descrição dos fatos permite ao atuado conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas e sobre tudo pode manifestar-se.

**VALORES TRIBUTADOS EM DUPLICIDADE. EXCLUSÃO.**

A ocorrência de equívoco no lançamento, consistente na duplicidade de soma de alguns fatos geradores, impõe a correção do lançamento, não sua nulidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4.A exoneração parcial do crédito tributário decorreu do reconhecimento, pela instância *a quo*, da existência de duplicidade de valores considerados pela fiscalização no cômputo das receitas omitidas, no importe de R\$ 97.341,40.

5.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nos seguintes aspectos:

- **PRELIMINARMENTE - Alegações de nulidade:**
  - Violação do prazo para opção do regime tributário
  - Redação dúbia do Termo de Intimação Fiscal nº 11
  - Lavratura do Auto de Infração anterior à ciência das exigências
  - Irregularidade do TDPF
- **MÉRITO - Alegações sobre a invalidade da autuação:**

- Omissão na dedução dos valores pagos no SIMPLES
- Irregularidade do procedimento de verificação por amostragem
- Equívocos na metodologia de apuração da receita
- Créditos de TED considerados indevidamente como receita omitida
- Contradição no Termo de Encerramento da Ação Fiscal quanto à devolução de documentos e omissão na análise do arbitramento efetuado
- Inadequação da multa de 150%

6.É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

7.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

8.Como se depreende da leitura do TVF de fls. 196/203, a lavratura dos autos de infração decorreu de diversas irregularidades constatadas pela fiscalização, referentes ao ano-calendário de 2013.

9.Foi apurada uma significativa divergência entre a receita bruta declarada pela Recorrente no Regime Simples Nacional (R\$ 620.692,54) e os valores creditados em sua conta bancária (R\$ 8.525.159,13), identificados através de extratos da Caixa Econômica Federal. Estes créditos eram decorrentes de operações com cartões de débito e crédito de diversas operadoras, além de transferências eletrônicas (TEDs). A empresa foi intimada diversas vezes para comprovar a origem desses recursos, mediante documentação hábil e idônea, mas não apresentou justificativa, o que levou os valores creditados e não comprovados a serem caracterizados como omissão de receita, com fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c artigo 287 do RIR/99.

10.Além disso, segundo o relato fiscal, o sujeito passivo não apresentou a escrituração contábil obrigatória, como o Livro Caixa ou o Livro Diário, mesmo após diversas intimações fiscais. Esta omissão impediu a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária, da empresa. A falta de escrituração do Livro Caixa é expressamente prevista como motivo para exclusão de ofício do Simples Nacional, conforme o artigo 29, inciso VIII, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

11.Em decorrência da falta de escrituração contábil, a empresa foi excluída de ofício do Simples Nacional a partir de 01.01.2013, conforme o Ato Declaratório Executivo DERAT/DIORT/Nº 88/2017, o que implicou a sua sujeição às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, como o Lucro Presumido ou o Lucro Real. Para tanto, a empresa foi

intimada a optar por um regime de apuração do IRPJ e CSLL e a apresentar a respectiva escrituração contábil, mas, de acordo com o TVF, não respondeu.

12. Diante da ausência de escrituração contábil e da omissão de receita não justificada, a fiscalização não pôde utilizar as receitas apuradas para fins de Lucro Presumido ou Lucro Real. Dessa forma, procedeu-se ao arbitramento do lucro, com base na receita bruta apurada nos extratos bancários, conforme o artigo 530, inciso III, do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99).

13. A fiscalização considerou que a conduta da empresa caracterizou dolo e fraude com o objetivo de burlar o fisco, uma vez que declarou receitas significativamente inferiores às apuradas e não registrou as vendas na contabilidade, mantendo-se indevidamente no Simples Nacional. Em virtude disso, foi aplicada multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os tributos devidos, conforme o artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. Foram também identificados elementos que ensejam a responsabilização solidária da sócia, Sra. Fátima Abou Nassif Mourad, pelos créditos tributários lançados, uma vez que esta, detentora do poder de administração, teria agido com a finalidade de fraudar o fisco ao não registrar todas as receitas e permanecer no Simples Nacional mesmo ultrapassando o limite permitido. A responsabilização solidária foi fundamentada nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), em razão do interesse comum na situação que constituiu o fato gerador e da prática de atos com infração à lei.

14. Em suma, os lançamentos de IRPJ, CSLL, IS e COFINS, do ano-calendário de 2013, se fundamentaram na omissão de receitas comprovada por movimentações bancárias não justificadas, na falta de apresentação da escrituração contábil obrigatória, na consequente exclusão do Simples Nacional, no arbitramento do lucro, na aplicação de multa qualificada por indícios de fraude e dolo, com a responsabilização solidária da sócia, além do encaminhamento de representação fiscal para fins penais.

15. É importante destacar que, consoante ressalva o TVF, a exclusão do Simples Nacional foi tratada no processo 19515.720570/2017-02, não integrando o objeto do presente feito, assim como os autos de infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (fls. 168/177) e Contribuição para Outras Entidades e Fundos (fls. 178/193) integram o processo 19515-721118/2017-50, conforme alertado pela decisão recorrida.

### **PRELIMINARMENTE – DAS ARGUIÇÕES DE NULIDADE**

#### **VIOLAÇÃO DO PRAZO PARA OPÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO**

16. Alega a Recorrente que foi intimada em 03.11.17 (com ciência em 21.11.17) a optar pelo regime tributário em 15 dias (até 06.12.17). No entanto, a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração em 05.12.17, antes do prazo final, desrespeitando o prazo concedido.

17. Tal argumento não deve prosperar. A mera lavratura interna do auto de infração não tem qualquer efeito jurídico. Os efeitos da autuação fiscal só se iniciam com a ciência do sujeito passivo, que ocorreu apenas em 27.12.2017, ou seja, 21 dias após o término do prazo concedido para manifestação. Confira-se:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE**  
**FISCALIZAÇÃO EM SAO PAULO - SP**

**Número do Edital Eletrônico: 002094527**

**Data da Publicação: 12/12/2017**

**Data da Ciência: 27/12/2017**

**Nome: MOMENTO MOVEIS E DECORACOES EIRELI - EPP**

**CNPJ: 59.635.235/0001-00**

**Processo: 19515.721115/2017-16**

Pelo presente edital, com fundamento no art. 23, § 1º, inciso I, e § 2º, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelas Leis nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, e nº 11.941, de 27 de maio de 2009, fica o sujeito passivo acima identificado **CIENTIFICADO** da(o) Auto de Infração: 19515.721.115/2017/16. Fica facultado ao sujeito passivo apresentar impugnação, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados do primeiro dia útil seguinte à data de ciência informada neste edital.

A cópia do processo poderá ser obtida por meio do Portal e-CAC com acesso com certificado digital, utilizando o serviço "Consulta a Processo Digital", ou na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) no seguinte endereço: av pacaembuu, 715 4º A equipe 5 São Paulo Capital.

18. Além disso, o contribuinte jamais respondeu à intimação em questão. Se houvesse atendido à intimação e optado por algum regime tributário ou apresentado documentação, e isso não tivesse sido considerado pela fiscalização, aí sim poderia se cogitar de prejuízo à defesa, o que não ocorreu no caso concreto.

19. Nesse sentido, os arts. 59, II e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, são suficientemente elucidativos ao disporem que a irregularidade implicará em nulidade somente se dela decorrer prejuízo ao direito de defesa e, nos demais casos, será sanada se houver prejuízo ao sujeito passivo, situações que não se manifestaram na espécie. Confira-se:

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

### **REDAÇÃO DÚBIA DO TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 11**

20. Segundo a Recorrente, a intimação para escolha do regime tributário e apresentação da escrituração contábil continha redação confusa, induzindo a erro quanto aos prazos. A separação em dois itens com prazos concomitantes e a afirmação "feita a opção" para o

segundo prazo geraram dúvida. Entende que interpretou razoavelmente que o prazo para apresentar a escrituração seria contado após a comunicação da opção.

21. Pois bem, o Termo de Intimação em questão (fls. 109/110) e respectivo edital (fls. 111) se encontram assim redigidos:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base nos artigos 904, 905, 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), e no art. 7.º do Decreto nº 70.235/72, e em continuação à fiscalização iniciada como SIMPLES NACIONAL- AC: 2013, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal cientificado em 31/05/2016, e tendo em vista o Ato Declaratório Executivo DERAT/DIORT/Nº 88/2017, da exclusão do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), fica o contribuinte **intimado**, a informar; 1- por qual regime de apuração do recolhimento do IRPJ e CSLL irá optar: Lucro Presumido, Lucro Real Trimestral ou Lucro Real anual, na forma do Parágrafo 2º do art. 32 da LEI COMPLEMENTAR No 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência deste Termo, como segue abaixo:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

[...]

§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

2-Feita a opção, a empresa deverá apresentar, a **escrituração contábil**, podendo ser através do Livro Caixa, contendo todas as movimentações financeiras e bancárias no caso de **Lucro Presumido**, ou a escrituração através da ECD – (SPED-Contábil) se optar pelo **Lucro Real**, no prazo de 15 (quinze) da ciência deste Termo.

3-Apresentar Livro Registro de Empregados, Folhas de Pagamento de janeiro a dezembro de 2013- 13º salário e Guias de Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIPs período de janeiro a dezembro de 2013 - 13º salário, no prazo de 15 (quinze) da ciência deste Termo.

4- Entregar através de sistema informatizado à Receita Federal do Brasil - RFB, as guias de recolhimento de Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social do período de dezembro de 2012 e 13º salário com todas contendo todas as informações do período, no prazo de 15 (quinze) da ciência deste Termo.

E, para constar e surtir os efeitos legais lavramos o presente termo, em 2 (duas) vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo levado ao conhecimento do fiscalizado por um dos meios previstos no art. 23 do Decreto 70.235/72, com alterações introduzidas pelas Leis nºs 9.532/97, 11.196/05 e nº 11.941/09.

A entrega dos elementos solicitados nos itens intimados deverá ser feita no horário das 10.00 horas às 16.00 horas, na DEFIS/SPO/DIFIS/COMÉRCIO, Equipe Fiscal nº 5, situada na Av. Pacaembu, 715 – 4º andar, através de carta/protocolo e prévio agendamento de data com o Auditor Fiscal – fones (011)-3662.8619.

A presente intimação exclui a espontaneidade, nos termos do art. 7º, § 1º e inciso I do Decreto nº 70.235/72, observado o disposto no art. 909 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000/99).

O acesso às informações, acerca da identificação do presente procedimento fiscal e da eventual prorrogação do prazo para a sua conclusão, far-se-á por intermédio da página eletrônica desta Secretaria (<http://www.receita.fazenda.gov.br>), cujo código de acesso é: **10798906**.

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em 2 (duas) vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e pelo Representante da fiscalizada, que neste ato recebe uma das vias.

[...]

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE  
FISCALIZAÇÃO EM SAO PAULO - SP**

**Número do Edital Eletrônico: 002057208  
Data de Publicação: 03/11/2017  
Data de Ciência: 21/11/2017  
Nome: MOMENTO MOVEIS E DECORACOES EIRELI - EPP  
CNPJ: 59.635.235/0001-00**

Pelo presente edital, com fundamento no art. 7º, §2º, e no art. 23, § 1º, inciso I, e § 2º, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelas Leis nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 e nº 11.941, de 27 de maio de 2009, fica o contribuinte acima identificado **CIENTIFICADO** do TERMO DE INTIMAÇÃO relativo ao TDPF nº:08190002016005120, no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data de publicação.

O atendimento à presente intimação deverá ser feito pessoalmente, podendo ser efetuado por meio de representação legal de procurador devidamente habilitado com instrumento de procuração no seguinte local: Av. Pacaembu, 715 4 andar.  
Na data de ciência indicada neste edital, o contribuinte será considerado intimado para todos os efeitos.

22.Como se observa, não há qualquer ambiguidade que pudesse gerar dúvida razoável ao contribuinte em relação à redação da intimação e ao prazo de todos os seus itens serem concomitantes e se iniciarem na “ciência deste Termo”, que se deu via editalícia em 21.11.2017. Para mais, a falta de prejuízo é manifesta, conforme visto no tópico anterior, uma vez que a empresa sequer tentou cumprir qualquer dos prazos, não respondendo em momento algum às intimações fiscais, de modo a não se vislumbrar a nulidade suscitada.

### **LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO ANTERIOR À CIÊNCIA DAS EXIGÊNCIAS**

23.Sustenta a Recorrente que, embora os autos de infração tenham sido lavrados em 05.12.17, só veio a tomar ciência das exigências em 27.12.2017, após o término do prazo para responder à intimação nº 11 (supostamente 06.12.17), configurando irregularidade do procedimento que teria causado prejuízo à sua defesa.

24.Conforme já exposto no primeiro ponto, a lavratura do auto em si não gera efeitos jurídicos. Os efeitos se iniciam com a ciência das exigências ao contribuinte, que ocorreu posteriormente, em 27.12.2017.

25.Portanto, a data da lavratura interna do auto é irrelevante para a validade da autuação, desde que a cientificação ocorra de forma regular, o que foi o caso, embora após o prazo da intimação não atendida.

26.Ademais, como também visto anteriormente, a Recorrente não foi capaz de indicar qualquer prejuízo efetivo que possa ter experimentado, limitando-se a tergiversar sobre eventuais hipóteses cerebrinas. Nessa linha de raciocínio, isto é, no campo das especulações, se a empresa tivesse exercido a sua opção pelo regime de tributação antes de ser intimada da autuação em 27.12.2017, a situação fático-jurídica seria distinta e, por certo, geraria efeitos também distintos, entendendo-se que, nesse cenário, o auto de infração sequer teria prosseguido na forma como foi lavrado.

### **IRREGULARIDADE DO TDPF**

27. Considerando que a fiscalização do IRPJ se iniciou em 07.08.2017, antes que fosse cientificada da sua exclusão do SIMPLES, ocorrida em 08.09.2017, defende a Recorrente que a autoridade fiscal não poderia se basear em um fato futuro para definir um fato pretérito. Além disso, o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) foi alterado posteriormente para fiscalização do IRPJ, o que a Recorrente considera irregular. De acordo com a Recorrente, o TDPF não é um mero instrumento interno de controle, conforme entendeu a decisão de primeira instância, mas um ato administrativo essencial, cuja ausência ou irregularidade pode gerar a nulidade do procedimento fiscal, com base no Decreto nº 3.724, de 2001 e em precedentes jurisprudenciais.

28. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) MPF era o documento originalmente utilizado para autorizar os Auditores-Fiscais a executarem procedimentos fiscais específicos. Este mandado continha informações como a identificação do sujeito passivo, a natureza do procedimento a ser realizado (fiscalização ou diligência), os tributos e períodos a serem fiscalizados, além dos dados dos Auditores-Fiscais responsáveis. Em setembro de 2014, com a edição do Decreto nº 8.303, de 2014, que deu nova redação ao art. 2º do Decreto nº 3.724, 2001, e da Portaria RFB nº 1.687, de 2014, o TDPF substituiu o MPF. O TDPF mantém as mesmas finalidades do MPF, servindo como instrumento que legitima a atuação dos Auditores-Fiscais perante o contribuinte. Este termo especifica o tipo de procedimento (fiscalização ou diligência), os tributos e períodos a serem examinados, e identifica os Auditores-Fiscais designados para a tarefa.

29. A eventual ocorrência de irregularidades na emissão do MPF e, depois, do TDPF, ou mesmo a sua ausência, não acarretam, *per se*, a nulidade do lançamento, tal como tem decidido reiteradamente a C. Câmara Superior deste Sodalício, conforme exemplifica a seguinte ementa:

(...)

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Eventuais irregularidades atinentes ao MPF, por si sós, não induzem à nulidade do processo administrativo fiscal, uma vez que tal instrumento serve como mero controle da atividade fiscal e não como um limitador da competência dos auditores, que possui contornos legais próprios.

(CSRF, 2ª Turma, Acórdão 9202-008.028, j. 23.07.2019)

30. Do julgamento acima referido, confira-se o seguinte excerto do voto condutor de lavra da Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

Cabe destacar, inicialmente, que o poder conferido ao particular de dar início ao processo administrativo decorre do direito de petição, conferido ao cidadão pelo texto constitucional, com garantia fundamental, conforme disposição do art. 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal:

*XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:*

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; (...).

Em observância a esse princípio, o parágrafo único do art. 6º da Lei n.º 9.784/99 (regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal) assevera que *é vedada à Administração a recusa imotivada de recebimento de documentos, devendo o servidor orientar o interessado quanto ao suprimento de eventuais falhas.*

De forma específica, o Decreto 70.235/1972 (dispõe sobre o processo administrativo fiscal) assim trata do tema:

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

Assim, tem-se que o início do processo administrativo fiscal ocorre por iniciativa do contribuinte, em exercício do direito de defesa, por meio da apresentação da sua impugnação, que se consubstancia no marco inicial do processo administrativo fiscal.

Portanto, o momento anterior à impugnação trata-se de uma fase inquisitorial, por meio da qual a administração tributária dispõe de amplo poder de investigação para a apuração de fatos que possam configurar ilícitos administrativos tributários, razão pela qual não se exige a garantia do contraditório.

Nesse contexto, observa-se que, embora a apresentação do MPF integre o procedimento adequado a ser adotado pela fiscalização, **a sua ausência**, no presente caso concreto, **não enseja a nulidade do processo administrativo fiscal, pois não houve prejuízo algum ao contribuinte ou qualquer arbitrariedade da fiscalização**, que agiu dentro da sua competência legal, no exercício de atividade vinculada.

Dessa forma, assiste razão à Procuradoria da Fazenda Nacional em seus argumentos quanto ao tema.

Cumpra acrescentar que **as questões acerca das irregularidades na sua emissão ou sua eventual ausência não tornam, por si só, nulo o lançamento, porque o MPF se consubstancia em um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não possuindo, em regra, relevância externa apta a macular o processo, mormente quando não ocasiona prejuízo à defesa.**

Nesse sentido, a jurisprudência deste Conselho pacificou entendimento segundo o qual eventuais irregularidades atinentes ao MPF não induzem à nulidade, uma vez que tal instrumento serve como mero controle da atividade fiscal e não como um limitador da sua competência, que possui contornos legais.

Assim, o que limita a competência atribuída ao auditor fiscal é a legislação a ela relativa, fundamentada nas normas constitucionais.

Com a análise dos autos, nota-se que não houve demonstração da existência de excessos ou arbitrariedades realizadas pela fiscalização e que foi efetivamente oportunizado ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, na fase litigiosa do procedimento, motivo pelo qual não se vislumbra a existência de nulidade.

(original sem grifo)

31.A matéria, aliás, não comporta mais discussão no âmbito deste Sodalício, encontrando-se pacificada nos termos da Súmula CARF nº 171, *in verbis*:

**Súmula CARF nº 171**

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

32.Conseguentemente, considerando-se que a fiscalização teve início em 31.05.2016, data em que a contribuinte foi cientificada do Termo de Início de Ação Fiscal, a partir desse momento caberia ao autor do feito apurar todas as infrações que identificasse, independentemente de alterações posteriores no TDPF.

**MÉRITO****OMISSÃO NA DEDUÇÃO DOS VALORES PAGOS NO SIMPLES**

33.A Recorrente afirma que os valores pagos na sistemática do SIMPLES Nacional não foram devidamente deduzidos na autuação e que, apesar da alegação contrária na decisão de primeira instância, não há clareza nos demonstrativos de que os valores deduzidos correspondam aos pagamentos do SIMPLES, dificultando sua defesa.

34.No entanto, a súplica não se sustenta. Como bem assentou a decisão de piso, “Nos Demonstrativos de Apuração, integrantes dos autos de infração, estão deduzidos os valores pagos”. E demonstrou:

*“Exemplificativamente trago o demonstrativo relativo ao IRPJ, primeiro trimestre de 2013. Foi deduzido do valor lançado o pagamento que, no caso, foi de R\$ 638,73:*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: \_\_\_\_

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL  
PROCESSO: 19515-721.115/2017-16

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO  
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA  
LUCRO ARBITRADO**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ 59.635.235/0001-00 Período de Apuração do Tributo 01/01/2013 a 31/03/2013  
Nome Empresarial MOMENTO MOVEIS E DECORAÇÕES EIRELI - EPP

IMPOSTO DEVIDO APÓS AS DEDUÇÕES

Multa	Imposto antes das deduções	Deduções	Imposto Devido
150,00%	55.217,45	638,73	54.578,72

DETALHAMENTO DAS DEDUÇÕES

Multa	Imposto Mensal Pago por Estimativa	Imposto Declarado	Imposto Pago e não Declarado	Imposto Retido na Fonte	Imposto Postergado	Total
150,00%	0,00	0,00	638,73	0,00	0,00	638,73

Descrição das Deduções

*Isso vai se repetir em todos os tributos e períodos em que houve pagamentos.”*

35.Na eventual divergência quanto aos valores deduzidos pela fiscalização a título do pagamento no regime do Simples Nacional, caberia à Recorrente demonstrar os valores que entende corretos, o ônus do qual não se desenvencilhou.

**IRREGULARIDADE DO PROCEDIMENTO DE VERIFICAÇÃO POR AMOSTRAGEM**

36.A Recorrente questiona o fato de a verificação fiscal ter sido realizada por amostragem, conforme aduzido no Termo de Encerramento (fls. 879). Argumenta que a amostragem deveria ser apenas uma etapa preliminar para identificar inconsistências, seguida de uma análise detalhada para comprovar a infração. A falta de detalhamento da amostragem utilizada impede a adequada defesa.

## 37. Lê-se no referido Termo:

Encerramos, nesta data, a ação fiscal levada a efeito no sujeito passivo acima identificado, tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA, onde foi(ram) constatada(s) a(s) irregularidade(s) mencionada(s) no(s) Demonstrativo(s) de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal.

Da referida ação fiscal foi apurado o Crédito Tributário abaixo descrito.

(...)

38. Como se vê, o próprio teor do texto em questão dispensa maiores dilações, assistindo inteira razão à decisão recorrida ao referir que *“A menção à verificação por amostragem apenas refere que a agente do fisco não examinou todas as operações da contribuinte em todos os tributos. Eventual nova auditoria poderia apontar outras infrações. Aquelas infrações que geraram os autos de infração lavrados não foram apuradas por amostragem. Como vimos no relatório fiscal, a base de cálculo foi apurada após cada um dos créditos bancários ser individualizado e a contribuinte ser intimada para se pronunciar”*.

### **EQUÍVOCOS NA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DA RECEITA**

39.A Recorrente aponta equívocos na planilha de apuração anexada ao Termo de Intimação Fiscal nº 8, como a duplicação de lançamentos nos dias 29 e 31 de maio de 2013, totalizando um valor maior do que o reconhecido pela primeira instância. Além disso, questiona a soma total apresentada na planilha.

40. Indica que no dia 29.05.13 os valores de **R\$5.800,00** e **R\$12.366,60** foram repetidos e que no dia 31.05.13 as seguintes importâncias foram lançadas duas vezes:

R\$3.000,00
R\$17.000,00
R\$700,00
R\$1.000,00
R\$9.450,00
R\$186,20
R\$980,00
R\$2.572,50
R\$4.900,00
R\$39.776,10

41. Entretanto, constata-se que as mencionadas importâncias, que totalizam R\$ 97.731,40, coincidem exatamente com aquelas que foram excluídas pela decisão recorrida. Confira-se:

A defesa também diz que houve duplicidade de parte dos lançamentos nos dias 29 e 31 de maio.

Nisso tem razão a insurgente. Note-se na imagem abaixo que os lançamentos marcados em amarelo vão se repetir no final do mês. Em que pese a planilha esteja em

ordem cronológica, após o dia 31 de maio voltam a constar lançamentos de 29 e 31 de maio, duplicados.

29/05/2013	602000	CR CH ELET	200,00
29/05/2013	602000	CR CH ELET	5.800,00
29/05/2013	000341	CRED TE D	12.366,60
31/05/2013	600151	CRCH ELET	3.000,00
31/05/2013	602000	CR CH ELET	17.000,00
31/05/2013	602000	CR CH ELET	700,00
31/05/2013	602000	CRCH ELET	1.000,00
31/05/2013	602000	CR CH ELET	9.450,00
31/05/2013	601900	CR R SHOP	186,20
31/05/2013	601900	CR R SHOP	980,00
31/05/2013	601900	CR R SHOP	2.572,50
31/05/2013	601900	CR R SHOP	4.900,00
31/05/2013	000341	CRED TED	39.776,10
29/05/2013	602000	CR CH ELET	5.800,00
29/05/2013	000341	CRED TED	12.366,60
31/05/2013	600151	CRCH ELET	3.000,00
31/05/2013	602000	CRCH ELET	17.000,00
31/05/2013	602000	CR CH ELET	700,00
31/05/2013	602000	CRCH ELET	1.000,00
31/05/2013	602000	CR CH ELET	9.450,00
31/05/2013	601900	CR R SHOP	186,20
31/05/2013	601900	CR R SHOP	980,00
31/05/2013	601900	CR R SHOP	2.572,50
31/05/2013	601900	CR R SHOP	4.900,00
31/05/2013	000341	CRED TED	39.776,10

Os valores em duplicidade totalizam R\$ 97.341,40 e devem ser excluídos da totalização e, por consequência, do lançamento.

A base de cálculo a ser mantida em maio/2013 é R\$ 831.253,69 (928.985,09 – 97.731,40).

42. Percebe-se que, apesar de ter sido equivocadamente mencionado o valor de R\$ R\$ 97.341,40, foi de fato excluído o montante correto, de R\$ 97.731,40.

43. Outrossim, a Recorrente acusa que a planilha fiscal “é completamente equivocada, onde consta o valor de **R\$928.985,09 (novecentos e vinte e oito mil, novecentos e oitenta e cinco reais e nove centavos)**, a soma em realidade perfaz o valor de **R\$ 923.011,09 (novecentos e vinte e três mil, onze reais e nove centavos)**” e que “Inferir-se omissão de receitas com esta apuração é intolerável a qualquer critério mínimo de convicção”.

44. Todavia, a soma dos valores totais lançados no mês de maio de 2013 perfaz realmente o montante de R\$ 928.985,09, sendo improcedente a alegação recursal.

45. De mais a mais, o eventual reconhecimento de excessos quantitativos e valorativos relacionados à determinação da matéria tributável e ao cálculo do montante do tributo devido, incluindo as penalidades, não revela, por si, nulidade de qualquer espécie.

46. Na dicção do *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional, “*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”.

47. Já os incisos I e II do artigo 145 do mesmo códex, dispõem que “*O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício (...)*”.

48.Vale dizer, é da natureza do processo administrativo fiscal e talvez a principal razão da sua existência, a possibilidade da realização de ajustes e correções nos lançamentos de ofício, dentro do exercício do controle de legalidade e do poder/dever da administração de revisar seus próprios atos. A exatidão da mensuração da base de cálculo pode ser revisitada no bojo do processo administrativo fiscal, sem que erros na sua concepção, desde que não relacionados com vícios materiais, constituam causa de nulidade. Nesse sentido:

(...)

ERRO NA APURAÇÃO PERCENTUAL DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE INEXISTENTE.

O erro na base de cálculo da exigência do imposto não causa nulidade do lançamento. Nos casos em que a autoridade fiscal aplica base de cálculo diversa daquela prevista em lei, não cabe à segunda instância decretar a nulidade do lançamento, mas sim corrigir a base de cálculo, não podendo, contudo, agravar a situação da exigência fiscal.

(...)

(Acórdão nº 1402-00.442)

49.Portanto, na medida em que não se vislumbra a existência de vício material, mas apenas a revisão realizada pela instância *a quo* na base de cálculo, não procedem as alegações recursais.

### **CRÉDITOS DE TED CONSIDERADOS INDEVIDAMENTE COMO RECEITA OMITIDA**

50.Alega a Recorrente que os valores creditados em sua conta bancária via TED seriam referentes a empréstimos ou transferências entre suas próprias contas, e não receita omitida. Argumenta que possui comprovação da origem desses recursos (fls. 57/82), mas a autoridade fiscal não discriminou adequadamente a natureza dessas movimentações, invertendo o ônus da prova.

51.A identificação de valores creditados em contas bancárias, sem que o titular, regularmente intimado, comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, presume a omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que soa:

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.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

52. Referido dispositivo legal é claro ao dispor sobre a presunção *juris tantum* de omissão de receita (relativa), passível de ser elidida por prova em contrário, cujo ônus compete ao sujeito passivo. Milita a favor do fisco, portanto, uma presunção legal que, uma vez não afastada, por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos, dará ensejo à tributação.

53. Com efeito, uma vez constatada a existência de crédito em conta bancária, cuja origem não for documentalmente comprovada (o que corresponde ao fato conhecido, indiciário e provado), tal valor é considerado como uma receita omitida do sujeito passivo (tratando-se de presunção legal estabelecida pelo ordenamento jurídico).

54. Nesse passo, ressalte-se que a adoção de presunções legais era prevista, à época dos fatos, pelo inciso IV do artigo 334 do CPC/1973 (atualmente reproduzida no inciso IV do artigo 374 do CPC/2015), *in verbis*:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

55. Não obstante a Recorrente se reporte às fls. 57/82, não se verifica a produção de qualquer prova do alegado. Os documentos mencionados, em verdade, correspondem à parte do Termo de Constatação Fiscal de nº 07 e ao Termo de Constatação Fiscal de nº 08 e parte da relação de créditos em conta corrente que deveriam ter a origem comprovada.

56. Destarte, não tendo a Recorrente se desincumbido do ônus que lhe competia, isto é, por não ter demonstrado a efetiva origem dos créditos bancários, não há como prover o apelo no ponto combatido.

**CONTRADIÇÃO NO TERMO DE ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL QUANTO À DEVOLUÇÃO DE DOCUMENTOS E OMISSÃO NA ANÁLISE DO ARBITRAMENTO EFETUADO**

57.Reclama a Recorrente que o Termo de Encerramento afirma a devolução de todos os livros e documentos utilizados, mas que não teria entregado documentos à fiscalização, e que, se o arbitramento se baseou em livros contábeis, a informação sobre sua devolução é relevante para sua defesa.

58.Além disso, alega que a decisão de primeira instância não analisou a questão do arbitramento do lucro de forma adequada. Argumenta que o arbitramento, fundamentado no art. 530, III do RIR/99, não seria aplicável, pois o prazo para apresentação dos livros não foi respeitado pela fiscalização, e que optou pelo SIMPLES em 2013, e não pelo lucro presumido. Mais ainda, não consta a base legal para as alíquotas utilizadas no cálculo do imposto. O arbitramento seria uma medida excepcional que deveria ocorrer apenas após a oportunidade de regularização dos documentos.

59.Ora, com bem ponderado pela decisão guerreada, *“Aparentemente a contribuinte não tinha documentos e livros para serem devolvidos, pois não os entregou ao fisco, de forma que é possível que isso não tenha ocorrido. A menção à devolução é texto padrão que não foi alterado pela autuante”*. E, caso assim não fosse, é de se esperar que a própria Recorrente tivesse conhecimento dos livros e documentos que entregou e quais lhes foram devolvidos. Ao não ser capaz de informar, confirma-se a premissa adotada pelo colegiado *a quo*. Em adição, registre-se que a contribuinte não demonstrou prejuízo concreto decorrente dessa informação. A inconsistência em um texto padrão não invalida o procedimento fiscal em si, especialmente quando não há comprovação de prejuízo à defesa.

60.É cediço que o arbitramento do lucro consiste em medida extrema, autorizada pela legislação tributária, entre outros motivos, quando *“o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;”* (RIR/99, art. 530, inciso III).

61.Esse é exatamente o caso dos autos. Apesar de intimado e reintimado em diversas oportunidades, o contribuinte deixou de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa. Em verdade, não respondeu nem apresentou qualquer justificativa. Além disso, após a exclusão do Simples Nacional por não apresentar esses documentos, foi novamente intimado a optar por um regime de tributação e também não respondeu. Diante da reiterada omissão em apresentar os documentos solicitados, o arbitramento do lucro se mostrava inevitável. A alegação de que o arbitramento seria indevido por não ter sido concedida oportunidade de regularização não se sustenta, visto que a Recorrente simplesmente ignorou as diversas intimações para apresentar a documentação essencial.

62.No que tange à base legal da autuação, obviamente, ao se referir à obrigatoriedade de o lançamento de ofício indicar a disposição legal infringida, a legislação de regência não exige que TODOS os dispositivos legais inerentes a determinado tributo sejam arrolados no auto de infração. Isto porque, como se sabe, o sistema tributário brasileiro é formado por um complexo e extenso emaranhado legislativo, enredado por várias disposições que tratam

de aspectos centrais e orbitais da constituição do crédito tributário, normalmente entrelaçadas, que não necessitam ser taxativamente arroladas pela fiscalização, desde que seja possível extrair, da conjugação da descrição dos fatos e da legislação referida, a exata natureza da acusação, de modo a assegurar ao contribuinte o pleno exercício do direito de ampla defesa e ao contraditório.

63. Nessa toada, verifica-se que o Auto de Infração de IRPJ exhibe a seguinte capitulação legal inerente ao arbitramento (fls. 150):

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2013, 06/2013, 09/2013 e 12/2013

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

64. Bem se vê, pois, que o lançamento atende a todos os requisitos formais de validade, apresentando a fundamentação legal da infração, a verificação da ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em estrita observância do artigo 142 do Código Tributário Nacional e do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

65. Em remate, verifica-se que a Recorrente compreendeu perfeitamente as acusações, apresentando impugnação e, agora, recurso contra os aspectos que lhe foram desfavoráveis, sem qualquer prejuízo.

### **INADEQUAÇÃO DA MULTA DE 150%**

66. Por derradeiro, a Recorrente contesta a aplicação da multa qualificada de 150%, fundamentada no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. Alega que a autoridade fiscal utilizou a expressão "em tese" para caracterizar o dolo e fraude, baseando-se em uma mera "presunção de omissão de receitas", o que é insuficiente para a qualificação da multa, conforme Súmulas CARF 14 e 25. Sustenta que a comprovação do evidente intuito de fraude é necessária. **A decisão de primeira instância teria assumido o papel da autoridade fiscal ao fundamentar a aplicação da multa.**

67. O TVF de fls. 196/203 indica os seguintes motivos para a qualificação da penalidade:

#### **VI – DA MULTA DE OFÍCIO**

Fato é que se trata de pessoa jurídica constituída que não apresentou à fiscalização os documentos intimados, e com a finalidade de burlar o fisco, não declarou a totalidade das receitas obtidas com vendas de mercadorias no período fiscalizado e não registrou essas vendas na contabilidade, e ainda, no intuito de burlar o fisco, efetuou Opção de Tributação pelo Regime do Simples Nacional, reduzindo o pagamento de impostos de forma substancial.

Enquanto as receitas declaradas somaram R\$ 620.692,54, as receitas apuradas alcançaram o montante de R\$ 8.525.159,13, sendo que grande parte destas referem-se a valores recebidos por meio de cartões de créditos.

A conduta caracteriza, em tese, dolo e fraude para com o Fisco Federal.

Portanto, aplicamos a multa para os fatos geradores de 01/01/2013 a 31/12/2013; de 150% (cento e cinquenta por cento) conforme art. 44, inciso I, e parágrafo 1º da lei nº 9.430/06, com redação dada pelo art. 14 da lei nº 11.488/07.

68. Vê-se, portanto, que o motivo que conduziu a fiscalização a qualificar a multa foi meramente a falta de declaração da totalidade das receitas, apuradas pela presunção de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e o seu consequente não registro na contabilidade.

69. Já a decisão vergastada prestigiou o lançamento com base nos seguintes fundamentos:

#### Qualificação da Multa de Ofício

Por força do § 1º, do art. 44, da Lei 9.430/1996, a multa de ofício de 75% é duplicada em caso de existência de intuito de sonegação ou fraude, na forma dos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/1964.

Cabe a duplicação da multa no caso presente, visto que a contribuinte auferiu mais de 8,5 milhões de reais de receita em 2013, mas ao fisco declarou tão somente 620 mil reais. O valor declarado corresponde a pouco mais de 7% do valor efetivamente auferido. Uma diferença nesse montante, ocorrendo em todos os meses do ano calendário, não pode ser entendida como simples equívoco. Houve a intenção de escamotear receitas com intuito de diminuir a tributação e permanecer no Simples Nacional.

A defesa reclama que haveria falta de convicção do autuante, pois ele referiu que *em tese* haveria dolo e fraude.

Quem descreveu as razões de convicção que apontam para o dolo e fraude – razões inclusive utilizadas nesse voto – foi o autuante. A imposição de multa qualificada mostra que não houve titubeio pela agente do Fisco.

A expressão “em tese” é largamente utilizada quando da existência de representação para fins penais, visto que a existência de dolo e fraude para fins criminais será analisada pelo Ministério Público e Judiciário, cabendo à agente do fisco apenas levar ao conhecimento dessas autoridades as infrações detectadas e as possíveis implicações penais.

No que pertine à qualificação da multa houve a correta aplicação da legislação, descrição suficiente das razões e, com isso, cabe manter a exigência. Adiante, jurisprudência do Carf:

#### *MULTA QUALIFICADA.*

*A reiterada e significativa omissão de receita perpetrada inclusive por meio do registro a menor dos valores das operações enseja a qualificação da multa de ofício. (Acórdão 1401-001.651, sessão de 9/6/2016).*

70. Com razão a Recorrente. De fato, não há qualquer menção nos autos de infração e no TVF a respeito da eventual reiteração da conduta infracional, por ter se prolongado em todos os meses do ano-calendário, como motivo para a qualificação da penalidade. Também não se verifica, no lançamento, referência ao percentual da receita omitida em relação à receita declarada, como fator de incremento da multa.

71. Os únicos motivos que ensejaram a qualificação, no entendimento da fiscalização, foram a **não declaração da totalidade das receitas, que foram presumidas a partir de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, e a sua consequente falta de registro contábil**. Por conseguinte, não é factível, *a posteriori*, enveredar sobre outros aspectos que

poderiam fundamentar a majoração, sob pena de inovação do lançamento e modificação de seus critérios jurídicos, prática vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional, assim enunciado:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

72.No mais, quanto ao fato de os depósitos bancários persistirem com a sua origem não identificada, consulte-se o enunciado das Súmulas CARF nºs 14 e 25, que indicam que a simples apuração de omissão de receitas ou rendimentos, ou a sua presunção legal, não autorizam a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo ou de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

**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 do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

**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.

73.Rememore-se que a falta de apresentação à fiscalização dos documentos objeto de intimação constitui hipótese de agravamento, e não de qualificação da penalidade, *ex vi* do § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, *litteris*:

Art. 44. *Omissis*

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

74.Portanto, não subsistindo os pressupostos necessários, cumpre afastar a qualificação da multa.

### **CONCLUSÃO**

75.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75% (setenta e cinco por cento), em todos os autos de infração (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca**

## VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável à redução da multa de ofício ao percentual de 75%. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que deveria ser dado provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 100% em relação aos depósitos com origem em recebimentos de cartão de crédito e para 75% relativamente aos demais depósitos.

A qualificação da penalidade está validamente motivada nos seguintes termos consignados na acusação fiscal:

Fato é que se trata de pessoa jurídica constituída que não apresentou à fiscalização os documentos intimados, e com a finalidade de burlar o fisco, não declarou a totalidade das receitas obtidas com vendas de mercadorias no período fiscalizado e não registrou essas vendas na contabilidade, e ainda, no intuito de burlar o fisco, efetuou Opção de Tributação pelo Regime do Simples Nacional, reduzindo o pagamento de impostos de forma substancial.

Enquanto as receitas declaradas somaram R\$ 620.692,54, as receitas apuradas alcançaram o montante de R\$ 8.525.159,13, sendo que grande parte destas referem-se a valores recebidos por meio de cartões de créditos.

A conduta caracteriza, em tese, dolo e fraude para com o Fisco Federal.

Portanto, aplicamos a multa para os fatos geradores de 01/01/2013 a 31/12/2013; de 150% (cento e cinquenta por cento) conforme art. 44, inciso I, e parágrafo 1º da lei nº 9.430/06, com redação dada pelo art. 14 da lei nº 11.488/07

O detalhamento das operações, objeto da intimação fiscal de e-fls. 55/88, evidencia a frequência de recebimentos por meio de cartões de crédito, ao longo de todos os meses fiscalizados, em montante substancialmente superior às receitas declaradas pela Contribuinte e que, inclusive, se prestaram a mantê-la no sistema simplificado de recolhimentos. A relevância da omissão está expressamente consignada na referência à redução *substancial* do pagamento de impostos, e a reiteração está evidenciada na aplicação da penalidade qualificada para os fatos geradores de 01/01/2013 a 31/12/2013, mormente tendo em conta que a apuração original foi feita mensalmente, na sistemática do Simples Nacional.

Em tais circunstâncias, tem-se por inaplicável a Súmula CARF nº 14 por não se tratar, aqui, de *simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos*, vez que presentes

indícios suficientes do intuito de fraude do sujeito passivo. Como bem evidenciado pela autoridade julgadora de 1ª instância:

Por força do § 1º, do art. 44, da Lei 9.430/1996, a multa de ofício de 75% é duplicada em caso de existência de intuito de sonegação ou fraude, na forma dos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/1964.

Cabe a duplicação da multa no caso presente, visto que a contribuinte auferiu mais de 8,5 milhões de reais de receita em 2013, mas ao fisco declarou tão somente 620 mil reais. O valor declarado corresponde a pouco mais de 7% do valor efetivamente auferido.

Uma diferença nesse montante, ocorrendo em todos os meses do ano calendário, não pode ser entendida como simples equívoco. Houve a intenção de escamotear receitas com intuito de diminuir a tributação e permanecer no Simples Nacional.

A defesa reclama que haveria falta de convicção do autuante, pois ele referiu que em tese haveria dolo e fraude.

Quem descreveu as razões de convicção que apontam para o dolo e fraude – razões inclusive utilizadas nesse voto – foi o autuante. A imposição de multa qualificada mostra que não houve titubeio pela agente do Fisco.

A expressão “em tese” é largamente utilizada quando da existência de representação para fins penais, visto que a existência de dolo e fraude para fins criminais será analisada pelo Ministério Público e Judiciário, cabendo à agente do fisco apenas levar ao conhecimento dessas autoridades as infrações detectadas e as possíveis implicações penais.

No que pertine à qualificação da multa houve a correta aplicação da legislação, descrição suficiente das razões e, com isso, cabe manter a exigência. Adiante, jurisprudência do Carf:

*MULTA QUALIFICADA.*

*A reiterada e significativa omissão de receita perpetrada inclusive por meio do registro a menor dos valores das operações enseja a qualificação da multa de ofício. (Acórdão 1401-001.651, sessão de 9/6/2016).*

Como se vê, houve reiterada omissão de receitas em todos os meses do ano-calendário, e por valores extremamente significativos, de receitas da atividade conhecidas da Contribuinte, vez que recebidas por meio das operações de cartões de crédito, constituindo indícios consistentes e convergentes da intenção de sonegar.

É certo que, supondo-se possível uma prova direta do dolo do agente no presente caso, não a alcançou. Contudo, foi reunido um conjunto de indícios consistentes e convergentes que autorizaram a presunção da intenção de fraude na conduta reiterada de recolhimentos inexpressivos e pouco declarar, apesar dos expressivos resultados obtidos no exercício da atividade econômica própria da Contribuinte.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (in Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120):

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica *lato sensu*, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova da fraude, a mesma autora acrescenta:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fe em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Como se vê, a exigência imposta à verificação do intuito de fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção.

Em linha com este entendimento foi o voto vencedor proferido por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.330:

A Contribuinte, ao longo dos dois anos-calendários fiscalizados, embora reconhecendo volume significativo de receitas em seus livros fiscais, praticamente nada recolheu ou declarou ao Fisco Federal, bem como apresentou DIPJ, DCTF e DACON omitindo estas informações e fazendo crer que suas operações nada resultaram em tributos devidos sobre o lucro e o faturamento. E, relativamente a tais circunstâncias, há muito este Colegiado admite a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido são os julgados cujas ementas são, a seguir, transcritas:

*- Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

*- Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

*- Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

*- Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Em circunstâncias praticamente idênticas, este Colegiado decidiu, à unanimidade de votos, na forma do paradigma nº 9101-003.663<sup>1</sup>, o que assim exposto pelo ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa:

A Administração Tributária é um serviço público de grande importância para a satisfação das inúmeras tarefas dos Estados modernos, que são, hoje, Estados Fiscais, aqueles cujas necessidades financeiras são cobertas essencialmente pelos tributos. Por isso, regras tributárias regulam a exigência estatal para fazer face às

<sup>1</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

despesas gerais do Estado. É sabido, no entanto, que o Estado moderno não tem apenas a função de zelar pela preservação do território contra invasores estrangeiros, atividade que reclama o devido custeio por parte de todos os que recebem o benefício da proteção. Há, também, custos públicos que se relacionam ao cumprimento dos clássicos direitos sociais, como também há os custos inerentes à garantia dos direitos individuais, a exemplo da liberdade e da propriedade. Tomando como base o fato de que o Estado não é ágil o bastante para realizar o processo subsuntivo de aplicação da regra tributária caso a caso, estabeleceu-se um dever de colaboração de acordo com o qual ao próprio administrado incumbe apurar, por sua conta e risco, o valor do tributo que lhe cabe recolher aos cofres públicos. Para a fiscalização da observância a esse dever, instituíram-se as declarações que veiculam as informações de que o Estado precisa não só para o necessário controle da arrecadação, mas, também, para viabilizar o acompanhamento da programação orçamentária do Estado.

Tal perspectiva acena para o papel substantivo das declarações de tributos. A consideração que lhes é devida é incompatível com a decisão tomada pela Turma a quo. Não se pode admitir que o contribuinte faça uso da DIPJ e da DCTF como se estivesse em jogo sujeito aos caprichos da sorte ou do azar. A recorrida tinha o dever de apresentar ao Fisco a distribuição da receita bruta anual pelos trimestres do ano-calendário, de acordo com o regime de caixa, por ela eleito. No mesmo passo, deveria apurar o IRPJ e a CSLL calculados sobre as bases de cálculo trimestrais, em consonância com o regime de tributação do lucro presumido. Deve-se recusar com veemência a assertiva de que o recorrido "informou à autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal". As receitas brutas trimestrais estão zeradas; logo não é verdade que o recorrido tenha informado a ocorrência do fato gerador. Tendo em conta que o contribuinte furtou-se ao dever de apurar a base imponible, omitiu, portanto, o dado quantitativo sem o qual não há que se falar em fato gerador declarado. Se o recorrido houvesse declarado a ocorrência do fato gerador, não seria necessária a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, diversamente do acontecido.

Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração dos tributos "zerada", na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também "zeradas". A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas. Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/194, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo "zerada".

Em face do exposto, conheço do apelo fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Tais razões de decidir são aqui reiteradas.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, para os casos de falta de declaração ou de declaração inexata, e outros listados no inciso I, determina a aplicação da multa de 75%, a menos que o Fisco detecte e aponte o intuito de fraude, ou seja, que demonstre tratar-se de conduta dolosa. Por sua vez, o intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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.

Não se olvide, também, que, pela Lei nº 8.137/90, no âmbito do Direito Penal, a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária, entre as quais merece relevo as abaixo citadas:

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;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

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;

[...]

O exame dos dispositivos legais supra transcritos permite concluir que para se caracterizar como sonegação, a falta de pagamento sequer necessita vir acompanhada do falso material na escrituração, e contenta-se, apenas, com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está obrigado o sujeito passivo.

É bem verdade que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do

tipo penal, já está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurge da reiteração de atos que tenham por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

De fato, a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores que os verdadeiros, ou nada informar nas declarações prestadas, sem nenhuma justificativa plausível apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que o sujeito passivo está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Daí a inaplicabilidade da Súmula 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 do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo. Já as Súmulas nº 25 e 34 não guardam relação direta com o caso presente, que veicula omissão de receita apurada por prova direta e não por presunção legal.

Por todo o exposto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade.

No que diz respeito à presunção de omissão de receitas erigida a partir dos recebimentos de cartões de crédito, somente está presumido o momento do fato gerador, situado na data do crédito, vez que não alcançada a prova direta da venda correspondente. Mas há materialidade suficiente a indicar a conduta dolosa da Contribuinte de subtrair montantes representativos das bases imponíveis valores sabidamente tributáveis ao longo de todos os períodos fiscalizados.

A objeção da Contribuinte acerca da impossibilidade de se supor *que tais valores constituam receitas sem informar o título e presumir tal como de proveito à contribuinte, ainda mais em ocultação dolosa e contumaz* somente merece acolhida em face dos créditos que não foram recebidos por meio de operadoras de cartões de crédito. Distintamente dos *recursos financeiros creditados em decorrência de operações com cartões de débito e crédito de diversas operadoras, Visa, Mastercard, Visa Electron, Cielo, Rede Shop, Cheques Eletrônicos, Rede Shop*, as receitas presumidas a partir de *créditos de Ted's* não permitem correlacioná-las suficientemente com receitas da atividade.

Em circunstâncias semelhantes, esta Conselheira tem se manifestado contrariamente à qualificação da penalidade aplicada sobre créditos tributários decorrentes das receitas presumidamente omitidas a partir, apenas, de depósitos bancários de origem não comprovada.

Em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, esta Conselheira assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de

depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DACON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

Acompanhei a Turma que, à unanimidade, manteve integralmente o crédito tributário ali exigido, com a aplicação da multa qualificada.

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

**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 do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

**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.*

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a operações de compra e venda de veículos usados, evidência de vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos,

constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo atuada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela atuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

*No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:*

*1 – Sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);*

1.2 – *Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a atuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).*

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da atuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

*No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).*

*Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.*

*Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO),, aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.*

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF nº 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: “a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis”*. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbaturo Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto), 9101-005.522 (Shock Emergia Ltda), 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.924 (Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.983 (Comercial Importadora Exportadora Formiligas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-006.116 (Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.321 (Kingsberg Comércio Importação e Exportação de Tecidos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.489 (Geral Expresso Agenciamento de Transportes de Carga Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-006.490 (Jetlog Serviços Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.524 (Rock Star Marketing Ltda), 9101-006.525 (Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda, Relator Gustavo Guimarães da Fonseca), 9101-006.612 (Hotel Thermas Eireli, Relator Gustavo Guimarães da Fonseca), 9101-006.653 (Comercial da Amazônia Petróleo EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti

Toselli), 9101-006.670 (Systech Equipamentos Eletrônicos e de Informática Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-006.713 (Anvil Empreendimentos Ltda, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto) e 9101-007.214 (JSM Engenharia e Terraplenagem Ltda ME, Relator Luis Henrique Marotti Toselli). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas*. Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Livia De Carli Germano), além do voto vencido no Acórdão nº 9101-005.687 (Cerâmica Formigres Ltda).

Nestes autos, como antes descrito, a intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis somente está presente nas presunções a partir de *recursos financeiros creditados em decorrência de operações com cartões de débito e crédito de diversas operadoras, Visa, Mastercard, Visa Electron, Cielo, Rede Shop, Cheques Eletrônicos, Rede Shop*. Para as receitas presumidas em razão da falta de comprovação da origem dos *créditos de Ted's*, ausente qualquer qualificação da conduta dirigida à omissão de receitas, por força do art. 112, inciso II do CTN, a qualificação da penalidade não pode subsistir.

Ainda, com respeito à qualificação da penalidade mantida em relação às presunções a partir de *recursos financeiros creditados em decorrência de operações com cartões de débito e crédito de diversas operadoras, Visa, Mastercard, Visa Electron, Cielo, Rede Shop, Cheques Eletrônicos, Rede Shop*, deve-se observar que a legislação de regência foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, em razão da qual a Lei nº 9.430/96 passou a ter a seguinte redação:

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)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (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)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 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)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

II – (VETADO). (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

Dessa forma, a majoração da multa de ofício *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* passou a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Nos termos do art. 106, II, “c”, *a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, passe a lhe cominar penalidade menos severa que*

*a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, cabendo aqui reduzir a penalidade aplicada ao percentual de 100%.*

O presente voto, portanto, é por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para reduzir a multa para 100% em relação aos depósitos com origem em recebimentos de cartão de crédito (*recursos financeiros creditados em decorrência de operações com cartões de débito e crédito de diversas operadoras, Visa, Mastercard, Visa Electron, Cielo, Rede Shop, Cheques Eletrônicos, Rede Shop*) e para 75% relativamente aos demais depósitos (*créditos Ted's*).

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**

---