



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	19515.721139/2017-75
ACÓRDÃO	1004-000.366 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDICASE GESTAO DE NEGOCIOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

PROCEDIMENTO FISCAL. EXCESSO DE PRAZO. SÚMULA CARF Nº 171.

A irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não acarreta a nulidade do lançamento tributário. Aplicação da Súmula CARF nº 171.

CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE AFERIÇÃO ADEQUADA DA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

Não configura cerceamento de defesa ou vício procedimental na aferição da base de cálculo o lançamento fundamentado em análise comparativa de elementos documentais independentes: notas fiscais de devolução simbólica de mercadorias emitidas pela cliente, extratos bancários demonstrando créditos provenientes da mesma cliente e registros contábeis apresentados pelo próprio contribuinte. A fiscalização atendeu plenamente aos requisitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional ao verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível.

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. INAPLICABILIDADE. REGIME DE LUCRO PRESUMIDO.

O lançamento realizado não se fundamentou em arbitramento da base de cálculo nos termos do artigo 148 do CTN, mas sim na verificação direta de omissão de receitas mediante confronto de elementos probatórios concretos, com aplicação das regras do lucro presumido previstas no artigo 537 do RIR/99. A metodologia utilizada pela fiscalização consistiu em apuração mensal da diferença entre valores de mercadorias devolvidas

simbolicamente e receitas efetivamente contabilizadas, constituindo aferição direta da base de cálculo.

INTIMAÇÕES FISCAIS. OPORTUNIDADE DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS VALORES. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A fiscalização emitiu diversas intimações ao longo do procedimento, solicitando esclarecimentos sobre a natureza e origem dos valores creditados em conta bancária, a lógica dos lançamentos contábeis relativos a adiantamentos de clientes e a divergência entre valores recebidos e receitas declaradas. Se o contribuinte apresenta contratos e planilhas que, contudo, não demonstram correspondência com os lançamentos contábeis realizados, permanecendo silente quanto aos questionamentos específicos formulados pela autoridade fiscal, deve ser prestigiado o lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

OMISSÃO DE RECEITAS. DEVOLUÇÃO SIMBÓLICA DE MERCADORIAS. DIVERGÊNCIA ENTRE VALORES RECEBIDOS E RECEITAS DECLARADAS. CARACTERIZAÇÃO.

Configura omissão de receitas a diferença apurada entre os valores de mercadorias devolvidas simbolicamente pela cliente, os créditos bancários recebidos e os valores efetivamente contabilizados e declarados como receita de vendas. A alegação de que os valores recebidos constituíram adiantamentos de clientes não prospera quando o contribuinte, regularmente intimado, deixa de apresentar documentação hábil e idônea que comprove a natureza jurídica dos valores ou que esclareça as incongruências dos lançamentos contábeis realizados.

ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/1996. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO.

O lançamento fundamentado no artigo 537 do RIR/99, que pressupõe a verificação efetiva de omissão de receitas mediante análise comparativa de documentos fiscais, extratos bancários e registros contábeis, não se confunde com a aplicação das presunções legais estabelecidas pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. Inexiste revogação tácita do referido dispositivo pela Lei Complementar nº 105/2001.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

MULTA QUALIFICADA. EVIDÊNCIAS DE SONEGAÇÃO. APLICABILIDADE.

A utilização de lançamentos contábeis inadequados para registrar como adiantamentos de clientes os valores efetivamente recebidos por vendas realizadas, conjugada com a ausência de emissão de notas fiscais de venda correspondentes, caracteriza evidente intuito de impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, configurando sonegação nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964. A Súmula CARF nº 25 não se aplica quando demonstrada conduta fraudulenta mediante elementos concretos dos autos.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÕES. AFASTAMENTO.

O não atendimento de intimações fiscais que solicitam esclarecimentos sobre divergências já identificadas pela fiscalização, em contexto no qual o contribuinte atendeu regularmente outras intimações anteriores apresentando documentos, não configura a hipótese legal que autoriza o agravamento da multa de ofício. A natureza das intimações não atendidas aproxima-se de pedido de manifestação defensiva sobre elementos já constantes dos autos, não caracterizando descumprimento sistemático de obrigação de apresentar documentos.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023. REDUÇÃO DA MULTA QUALIFICADA PARA 100%.

Aplica-se o princípio da retroatividade da lei mais benéfica (artigo 106, II, "c", do CTN) para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada de 150% para 100%, conforme estabelecido pelo inciso VI do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 14.689/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício para 100%.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

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. 3559/3574 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

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

Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização em relação ao contribuinte acima identificado, no valor total de R\$ 2.062.114,28, com os acréscimos legais, por meio dos seguintes Autos de Infração: Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 561.503,66; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 342.014,51; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no valor de R\$ 952.270,98; e Programa de Integração Social - PIS, no valor de R\$ 206.325,13.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, relativas ao ano-calendário de 2013, constatou-se a seguinte infração:

- Omissão de Receitas da Atividade - Receita Bruta Mensal na Revenda de Mercadorias”.

Consoante Termo de Verificação/Relatório Fiscal e de Responsabilidade Solidária (fls. 71/85), as autuações decorreram dos seguintes fatos apurados no curso do procedimento fiscal:

- Os fatos apurados apontam para uma tentativa por parte do contribuinte de omitir receita de vendas mediante procedimento contábil de lançar os valores recebidos como pagamento por vendas efetuadas como se fossem adiantamento de clientes.

- A empresa FC Comercial, única cliente da Edicase em 2013, devolveu, simbolicamente (CFOP 5919), mercadorias recebidas anteriormente em consignação, em um total de R\$ 13.757.776,51.

- Os extratos bancários mostram valores creditados nas contas da Edicase em um total de R\$ 12.850.334,32, provenientes de contas bancárias da FC Comercial.

- A contabilidade registra um total de débitos no valor de R\$ 13.014.152,06, na conta 1110010001 - Banco Itaú C/C 56213-5, tendo como contrapartida créditos na conta 1120010001 - Clientes Nacionais.

- Os lançamentos a crédito na conta de passivo 2110100001-Adiantamento de Clientes que deveriam se referir a valores adiantados pelo cliente por conta de compras futuras, têm como contrapartida débitos na conta de ativo 1120010001-Clientes Nacionais, quando era de se esperar que os débitos fossem feitos em contas do ativo que representassem entrada de recursos na empresa (caixa ou bancos). Da forma como está, faz com que o cliente ao adiantar recursos aumente o valor de suas dívidas com o fornecedor, o que não faz nenhum sentido.

- A conta 2110100001-Adiantamento de Clientes apresenta um saldo credor ao final de 2013 de R\$ 5.850.610,64. Intimado a esclarecer o que foi feito desse saldo ou seja, quando esses adiantamentos foram baixados, quer seja por devolução ao cliente dos valores recebidos a esse título, creditando contas de ativo caixa/banco e debitando a conta adiantamento, para o caso de a venda não ter sido concretizada, ou por abatimento

na hora da venda, por meio de débitos nas contas Clientes Nacionais e Adiantamento de Clientes, cuja soma (valor da venda) deveria ser creditada em conta de resultado (receita), o contribuinte permaneceu silente.

- Durante o ano de 2013, a Edicase apresentou em sua contabilidade, na conta 311001 (venda de produtos e mercadorias), um valor de R\$ 5.819.283,20, que também se encontra declarado na DIPJ 2014 ano-calendário 2013 como receita de vendas, considerando a soma das receitas sujeitas ao percentual de 8% para obtenção da base de cálculo do lucro presumido.

Dos fatos geradores e constituição do crédito

Diante do exposto fica clara a existência de receitas omitidas relativas à mercadorias devolvidas simbolicamente, não reconhecidas como receita pelo contribuinte. O contribuinte é optante pela forma de tributação do lucro presumido e como o mesmo não prestou nenhum esclarecimento solicitado nos termos de intimação fiscal 006 e 007, os valores a serem considerados como omitidos equivalem à diferença, em cada mês, entre o total das mercadorias devolvidas apenas simbolicamente (anexo 18) e os valores de receita contabilizados na conta 3110010002 – Venda de Mercadorias – Nacional (Anexo 19), no valor total de R\$ 5.819.283,20, conforme resumido no quadro abaixo. Esses fatos ensejaram então o lançamento de ofício dos valores dessas diferenças, como receitas omitidas, nos termos do artigo 537 do RIR. O valor do imposto referente a esta omissão será calculado de acordo com o disposto no artigo 288 do RIR.

Mês	Razão Vendas	Notas devolução simbólica FC-Edicase	Valor Omitido
01/2013	105.640,56	1.326.006,50	1.220.365,94
02/2013	144.519,98	1.262.203,39	1.117.683,41
03/2013	314.203,71	1.437.783,64	1.123.579,93
04/2013	114.559,55	1.389.334,24	1.274.774,69
05/2013	167.916,16	1.100.523,40	932.607,24
06/2013	246.545,51	927.169,65	680.624,14
07/2013	71.406,96	1.928.192,40	1.856.785,44
09/2013	949.805,76	1.047.475,66	97.669,90
10/2013	907.144,15	931.093,63	23.949,48
11/2013	907.194,66	1.035.415,39	128.220,73
		TOTAL	8.456.260,90

Obs: Nos meses de agosto e dezembro de 2013 não houve omissão, pois o valor das devoluções simbólicas não supera o valor contabilizado no período.

Mês	Razão Vendas	Notas devolução simbólica FC-Edicase	Valor Omitido
08/2013	1.065.708,29	712.403,00	0,00
12/2013	824.637,91	660.175,61	0,00

Com o lançamento de ofício das receitas omitidas ocorreram ainda as seguintes tributações reflexas: CSLL, COFINS e PIS.

Aplicou-se a multa de lançamento de ofício de 225% sobre os valores lançados, conforme previsto no artigo 957, inciso II e artigo 959 do RIR/99, por ter ocorrido sonegação e fraude, além de não ter prestado os esclarecimentos solicitados nos Temos de Intimação Fiscal 006 e 007. O contribuinte tentou esconder receitas por meio de lançamentos contábeis na forma de adiantamentos de clientes.

Imputou-se a responsabilidade solidária ao sócio administrador do sujeito passivo, Sr. Joaquim Carlos Laranjeira Carqueijo, com fundamento no artigo 124, II, combinado com o artigo 135, II, ambos do Código Tributário Nacional, por infração à lei cometida na administração da empresa no decorrer do período fiscalizado.

Os sujeitos passivos Edicase Negócios Editoriais Ltda - EPP (contribuinte) e Joaquim Carlos Laranjeira Carqueijo (responsável solidário) foram cientificados dos Autos

de Infração, do Termo de Verificação Fiscal e do Termo de Encerramento e de Responsabilidade Solidária, em 28/11/2017.

IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo Joaquim Carlos Laranjeira Carqueijo (responsável solidário) não apresentou impugnação.

O sujeito passivo Edicase Negócios Editoriais Ltda - EPP (contribuinte) apresentou impugnação, na qual alega e requer, em suma, o seguinte:

- O auto de infração pautou-se, arbitrariamente, na suposta existência de receitas omitidas relativas a mercadorias devolvidas simbolicamente, cujos valores a autoridade administrativa entende tratar-se de omissão de receita.

- A impugnação foi apresentada tempestivamente.

Do procedimento administrativo

- O artigo 7º, §2º, do Decreto nº 70.235/1972, estabelece o prazo máximo de sessenta dias para conclusão do procedimento fiscal, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

- Para que o procedimento fiscal tivesse validade, ele deveria ter sido concluído em sessenta dias da data de início ou, no máximo, prorrogado por igual período, caso houvesse, de forma expressa, a informação de prorrogação do procedimento.

- Considerando que o procedimento fiscal teve início em 11/06/2015, data em que o contribuinte foi cientificado do Termo de Início de Procedimento Fiscal, ele deveria ter sido concluído em 11/08/2015, caso não tenha havido a prorrogação do procedimento.

- Contudo, assim não ocorreu, uma vez que o Relatório de Verificação Fiscal foi emitido após dois anos do início de procedimento fiscal e, ainda, com conclusão parcial, pois consta que *“o presente termo tem a finalidade de concluir com a fiscalização apenas quanto ao período de 2013”*.

- Em momento algum a impugnante foi cientificada da prorrogação do procedimento fiscal. Quando a impugnante tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 001, em 31/03/2016, o prazo permitido para a prorrogação do procedimento fiscal já havia sido ultrapassado.

- Somente por esse fato o auto de infração é nulo de pleno direito, por violar dispositivo legal vinculante para a administração pública, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

- A conclusão do Termo de Intimação Fiscal foi arbitrária, uma vez que não havia como se apurar o real valor da base de cálculo dos tributos lançados com base na documentação solicitada e naquelas de que o Fisco já dispunha.

- De acordo com o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, não cabe ao Fisco constituir crédito tributário com base em presunções.

- O Fisco obteve as principais informações relativas à movimentação correspondente ao ano calendário de 2013, a partir da impugnação ao auto de infração referente ao MPF de nº 0819000-20125-01609-8.

- Em razão desse vício apontado, o lançamento deve ser declarado nulo.

Da omissão de rendimentos

- Nos termos do artigo 5º, §4º, da Lei Complementar nº 105/2001, a autoridade administrativa somente pode quebrar o sigilo bancário do contribuinte se detectar indícios de omissão de receitas, movimentação financeira expressiva, e não pela análise de extratos bancários obtidos por solicitação dos agentes fiscais para a quebra de sigilo bancário.

- Ainda segundo esse dispositivo legal, a autoridade poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar e realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

- Se é assim, o consequente será a tributação real e efetiva da omissão de rendimentos ou receitas encontradas e provadas pelo Fisco, não podendo a administração tributar os depósitos bancários com base na presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

- Nesse sentindo, há antinomia entre o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 e o § 4º do artigo 59 da Lei Complementar 105/2001. E, com a antinomia entre esses dispositivos legais, ocorre a revogação tácita do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 pelo § 4º do artigo 59 da Lei Complementar nº 105/2001.

- Se cabe ao Fisco solicitar os documentos que julgar necessários, há de se analisar como e de que forma deverá agir para a devida tributação real e efetiva da suposto omissão de rendimentos ou receitas.

Do princípio do contraditório e da ampla defesa

- Segundo o princípio do contraditório e da ampla defesa, é vedado o lançamento de crédito tributário de forma arbitrária.

- A autoridade fiscal efetuou lançamento por arbitramento sem demonstrar a ocorrência de qualquer um dos pressupostos previstos no artigo 148 do CTN.

- Nem sequer solicitou-se, durante o procedimento fiscal, os documentos hábeis para aferição direta ou indireta do tributo ou da base de cálculo, efetuando a autuação com base em documentos sem respaldo suficiente à verificar se se tratava de ficção documental.

- O fato é que a impugnante equivocou-se ao deixar de demonstrar, conforme seus controles internos e escrituração, a postergação do reconhecimento da receita.

- Esclarece que o arbitramento é mera forma de estabelecimento de uma presunção relativa, que sempre poderá ser objeto, por parte do sujeito passivo, de prova em contrário, restritiva da discricionariedade da autoridade fiscal.

- Uma vez que o sujeito passivo constitui prova contrária reconhecendo o equívoco e fornecendo os elementos que corroboram tornando possível a descoberta da verdade, a técnica do arbitramento perde seu objeto.

- Portanto, não há como considerar válidos os valores considerados pela autoridade administrativa, sendo o lançamento nulo de pleno direito.

Do princípio da vedação ao confisco

- A multa de ofício aplicada é inconstitucional, por violar os princípios constitucionais do não confisco e da proporcionalidade.

Da ausência de aferição da base de cálculo

- Ainda que o lançamento seja efetuado por arbitramento, a autoridade fiscal deve se ater ao fato gerador e aos demais elementos da hipótese de incidência previstos em lei.

- No processo administrativo vigora o princípio da verdade material.

- O artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 assevera que o auto de infração deverá conter, necessariamente, dentre outros requisitos, a disposição legal infringida, a penalidade aplicável e a determinação da exigência.

- No presente caso, além de se tratar de indevido arbitramento, também não foi utilizado o critério que mais se aproximaria da realidade. O que se fez foi apenas um arbitramento indevido seja na essência, seja pela utilização do critério mais oneroso ao contribuinte, em flagrante desobediência ao artigo 112 CTN e ao próprio princípio da legalidade (artigo 97 do CTN e artigo 150 CF).

- Jamais poderá o Fisco, sem fazer a prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, impor sanções qualificadas, inclusive à luz do artigo 112 do CTN, que dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se

da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e a natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação.

- Contudo, não é o que se verifica no presente caso, devendo prevalecer a boa-fé e a presunção da inocência, posto que ao fisco não são atribuídos poderes inquisitórios na atividade de fiscalização.

Da inversão do ônus da prova

- No processo administrativo, a autoridade fiscal deve obedecer ao princípio da verdade material.

- A busca da verdade material no processo não pode ser sem limites e absoluta. Ela deve obedecer aos parâmetros processuais, como aqueles estabelecidos pelos artigos 2º e 30 da Lei nº 9.784/1999.

- A regra da distribuição do ônus da prova está prevista no artigo 373, I, do Código de Processo Civil - CPC, bem como no artigo 6º, VIII, do Código de Defesa do Consumidor - CDC, o qual prevê a inversão do ônus da prova em favor do consumidor quando, “a critério de juiz, for verossímil a alegação ou quando for ele hipossuficiente, segundo as regras de experiência”.

- A disposição contida no CDC justifica-se pela diferença de poder, especialmente o econômico, entre o empresário e o consumidor.

- Na relação entre Administração Pública e contribuinte verifica-se também uma disparidade de poder, até mais que na relação de consumo. Diante dessa diferença, a distribuição do ônus da prova prevista no artigo 36 da Lei nº 9.784/1999 não é absoluta.

- Essa posição está coerente com o princípio da verdade material, a qual encontra-se limitada por parâmetros legais e por outros princípios, tais como os da proporcionalidade e da razoabilidade.

- Ainda que o direito à prova seja uma garantia constitucional, torna-se oneroso ao contribuinte, devido as circunstâncias do caso, fazer provas de suas alegações, ficando à mercê de prazos estipulados por outros órgãos públicos e/ou empresas particulares, para obtenção de documentos que constituem a veracidade das alegações, como nos fatos negativos, conforme sistemática probatória consagrada no CPC e na Lei de Processo Administrativo.

- Nesse sentido, em diante do princípio da razoabilidade, necessária a concessão de um prazo maior, para que a impugnante possa obter as provas necessárias, ainda mais quando tratar-se de anos ulteriores, sendo inviável a ela levantar todas as informações e, de forma geral, comprovar o quanto alegado, situação essa ocorrida quando do atendimento à solicitação das TIF de nº 06 e 07, as quais o Fisco alega que não foram atendidas, mas não se recorda o Fisco que a impugnante, por sua representante, compareceu na unidade competente e esclareceu a origem de tais valores escriturados como adiantamento.

- Apesar disso, a autoridade fiscal lavrou, arbitrariamente, o auto de infração, utilizando-se de suposta presunção de veracidade dos atos administrativos para transferir à impugnante o ônus da prova, o qual deve ser revisto.

- A presunção de veracidade dos atos administrativos é fator que deve ser revisto ante aos princípios constitucionais e administrativos vigentes, para não causar injustiças e prejuízos aos direitos fundamentais dos cidadãos/contribuintes.

- Ainda ao que tange ao direito probatório, não caberia ao Fisco adotar como certa e líquida a alegação do contribuinte, devendo buscar a verdade dos fatos a fim de atingir a verdade material.

Da multa de ofício

- É ônus do Fisco comprovar que o contribuinte agiu com intuito de fraude a lei.

- A fiscalização não realizou adequadamente o procedimento fiscal, uma vez que a escrituração contábil não foi verificada, nem tampouco as deduções, adições e compensações. Se assim tivesse agido, teria, no mínimo, apurado valor menor que o lançado, ainda que não se aplique ao ano calendário fiscalizado a postergação do reconhecimento de receita adotada pela impugnante.

- A Súmula Vinculante nº 25 do CARF diz que a presunção legal de omissão de receita ou de rendimento, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses do artigo 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

- No caso dos tributos lançados, a falta de pagamento não enseja aplicação da multa de ofício, uma vez que já se pode inscrevê-lo em dívida ativa para cobrança judicial.

- Em momento algum a impugnante omitiu ou deixou de apresentar os valores cobrados, uma vez que estes foram informados em declaração, mas não considerados como base de cálculo por se tratar de adiantamento.

- A multa em valor superior ao permitido e aceito por nossos tribunais é caracterizada como exorbitante, por violar o princípio do não confisco.

Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

- Requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com fundamento no artigo 151, III, do CTN.

Do pedido

Requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, no mérito, a extinção do crédito tributário, por nulidade do lançamento, em razão de:

1- violação aos princípios constitucionais (devido processo legal, razoabilidade, moralidade, da verdade material, do não confisco) e à legislação que regula o processo administrativo (Decreto nº 70.235/72, Lei nº 9.784/1999 e Lei nº 5.172/1966);

2- inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancário sem autorização do poder judiciário;

3- inconstitucionalidade do artigo 42 da Lei 9430/1996, por estabelecer uma presunção não razoável, uma vez que os depósitos bancários, por si só, não correspondem necessariamente a uma receita, bem como a revogação tácita do referido artigo pela Lei Complementar 105/2001; e

4- autuação efetuada arbitrariamente.

3.A 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2013

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS DE VENDAS NÃO CONTABILIZADAS NEM INFORMADAS NA DIPIJ.

Caracteriza-se como omissão de receitas a diferença apurada entre os valores de mercadorias devolvidas apenas simbolicamente, decorrentes de venda dessas mercadorias, e os valores de receita contabilizados e declarados pelo contribuinte em DIPIJ como venda de mercadorias.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

No caso de lançamento de ofício, será aplicada a multa, calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto, de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA

No caso de lançamento de ofício, o percentual da multa de ofício será aumentado de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTOS DE CSLL, PIS E COFINS. SUPORTE FÁTICO COMUM.

Por não apresentarem fato novo que suscite conclusão diversa, devem os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS acompanhar o decidido quanto ao lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, por terem suporte fático comum.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

A caducidade do Termo de Início do procedimento fiscal em decorrência do esgotamento do prazo previsto no § 2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972 não acarreta a nulidade do Auto de Infração. Apenas proporciona ao sujeito passivo a condição de ter restabelecida a espontaneidade que lhe dá o direito de liquidar o crédito tributário sem as penalidades por infração. Se, contudo, ele não se utiliza dessa prerrogativa e a ação fiscal continua, não há porque arguir a nulidade do procedimento.

FATOS ALEGADOS NA IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Nos termos do artigo 16, III, do Decreto nº 70.235/1972, o contribuinte deverá mencionar na impugnação as provas dos fatos por ele alegados.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É vedado a autoridade julgadora afastar a aplicação de leis, decretos e atos normativos por inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nos tópicos assim resumidos:

- Vício procedimental - excesso de prazo na fiscalização;
- Arbitramento irregular e falta de base probatória adequada;
- Inconstitucionalidade do artigo 42 da Lei 9.430, de 1996;
- Violação à ampla defesa e ao contraditório;
- Multa qualificada e agravada indevidamente; e
- Violação ao princípio do não confisco.

5. É o relatório.

VOTO

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

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

PRELIMINARES

NULIDADE – VÍCIO PROCEDIMENTAL - EXCESSO DE PRAZO NA FISCALIZAÇÃO

7.A recorrente alega nulidade processual por violação ao artigo 7º, §2º do Decreto 70.235/72, que estabelece prazo máximo de 60 dias para conclusão do procedimento fiscalizatório, prorrogável sucessivamente mediante ato escrito.

8.Argumenta que a fiscalização iniciou em 11.06.2015 e só foi concluída em 2017, mais de 2 anos depois, bem como que nunca foi comunicada formalmente sobre prorrogações do procedimento fiscal.

9.Destaca que o Termo de Intimação Fiscal nº 001 foi emitido em 31.03.2016, já após o prazo legal para prorrogação. Entende que a ausência de comunicação das prorrogações viola os princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

10.A alegação, contudo, não merece acolhimento, *ex vi* da Súmula CARF nº 171, assim enunciada:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

CERCEAMENTO DE DEFESA / AUSÊNCIA DE AFERIÇÃO ADEQUADA DA BASE DE CÁLCULO / ARBITRAMENTO IRREGULAR

11.Sustente a Recorrente que, segundo os princípios do contraditório e da ampla defesa, é vedado o lançamento de crédito tributário de forma arbitrária. Argumenta que a autoridade fiscal efetuou lançamento por arbitramento sem demonstrar a ocorrência de qualquer um dos pressupostos previstos no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que autoriza a aferição indireta da base de cálculo apenas em situações específicas.

12.Afirma que durante o procedimento fiscal não foram solicitados os documentos hábeis para aferição direta ou indireta do tributo ou da base de cálculo, tendo a autuação sido efetuada com base em documentos sem respaldo suficiente para verificar se se tratava de ficção documental. Essa ausência de procedimentos adequados de verificação teria violado o direito fundamental à ampla defesa.

13.Reconhece que se equivocou ao deixar de demonstrar, conforme seus controles internos e escrituração, a postergação do reconhecimento da receita. Contudo, argumenta que

mesmo diante desse erro contábil, a fiscalização deveria ter aprofundado a investigação para descobrir a verdade material dos fatos, ao invés de simplesmente presumir a omissão de receitas.

14. Alega que o arbitramento, quando utilizado, constitui mera forma de estabelecimento de presunção relativa, que sempre pode ser objeto de prova em contrário pelo sujeito passivo, restringindo a discricionariedade da autoridade fiscal. Argumenta que uma vez constituída prova contrária reconhecendo o equívoco e fornecendo elementos que possibilitem a descoberta da verdade, a técnica do arbitramento perde seu objeto e não pode mais ser aplicada.

15. Conclui que, ausente a realização de todos os procedimentos lícitos e necessários, não haveria como a administração tributária ter subsídios irrefutáveis para constituir validamente o lançamento do crédito tributário, ensejando que o auto de infração fosse nulo de pleno direito, ou no mínimo anulável por vício procedimental.

16. Nesse mesmo diapasão, aduz que a fiscalização não realizou adequadamente o procedimento de aferição da base de cálculo, constituindo o crédito tributário de forma arbitrária, sem demonstrar todos os elementos do artigo 142 do CTN.

17. Aponta que a administração não realizou todos os procedimentos lícitos e necessários para constituir adequadamente o crédito tributário e que o princípio da verdade material foi desrespeitado. Anota que a Lei nº 9.784, de 1999, estabelece que a administração pública deve obedecer aos princípios da ampla defesa e contraditório.

18. Contudo, a leitura do Termo de Verificação/Relatório Fiscal e de Responsabilidade Solidária de fls. 71/85 indica que a base de cálculo das receitas omitidas foi aferida mediante análise comparativa entre três elementos fundamentais:

- Primeiro elemento: As notas fiscais de "devolução simbólica de mercadorias" (CFOP 5919) emitidas pela FC Comercial e Distribuidora Ltda para a Recorrente no ano de 2013, que totalizaram R\$ 13.757.776,51. Estas notas documentavam mercadorias que a FC Comercial havia recebido anteriormente em consignação da Edicase e que agora estavam sendo devolvidas apenas simbolicamente, ou seja, sem movimentação física efetiva.
- Segundo elemento: Os extratos bancários da conta corrente da Recorrente no Banco Itaú (CC 56213-5), obtidos mediante autorização do contribuinte, demonstraram créditos provenientes de contas da FC Comercial no montante de R\$ 12.850.334,32.
- Terceiro elemento: A contabilidade da Edicase registrava na conta 3110010002 (Venda de Mercadorias - Nacional) receitas de apenas R\$ 5.819.283,20 para o ano de 2013, valor também declarado na DIPJ 2014 (ano-calendário 2013) como receita de vendas sujeita ao percentual de 8% para cálculo do lucro presumido.

19.A fiscalização identificou divergências significativas entre esses valores. Para calcular a omissão mês a mês, foi aplicada a seguinte metodologia:

- A receita omitida em cada mês foi determinada pela diferença entre o valor das mercadorias devolvidas simbolicamente pela FC Comercial naquele período e os valores efetivamente contabilizados como receita de vendas pela Edicase no mesmo mês.
- Nos meses em que o valor das devoluções simbólicas superou o valor contabilizado, a diferença foi considerada receita omitida. Nos meses de agosto e dezembro de 2013, não houve lançamento de omissão porque o valor contabilizado superou ou equivaleu às devoluções simbólicas daqueles períodos.

20.A apuração resultou em receitas omitidas mensais distribuídas da seguinte forma: janeiro (R\$ 1.220.365,94), fevereiro (R\$ 1.117.683,41), março (R\$ 1.123.579,93), abril (R\$ 1.274.774,69), maio (R\$ 932.607,24), junho (R\$ 680.624,14), julho (R\$ 1.856.785,44), setembro (R\$ 97.669,90), outubro (R\$ 23.949,48) e novembro (R\$ 128.220,73), totalizando R\$ 8.456.260,90 em receitas omitidas no exercício de 2013.

21.O lançamento foi fundamentado no artigo 537 do RIR/99, que determina que receitas omitidas sejam computadas na base de cálculo do período correspondente. O imposto devido foi calculado conforme o artigo 288 do mesmo regulamento, aplicando-se as regras do lucro presumido vigentes à época.

22.A fiscalização caracterizou ainda a conduta como sonegação, aplicando multa qualificada e agravada de 225% sobre os valores lançados, conforme artigos 957 e 959 do RIR/99, em razão do não atendimento às intimações fiscais 006 e 007, além de elementos que configurariam fraude segundo os artigos 71 a 73 da Lei 4.502, de 1964.

23.Outrossim, registre-se que os lançamentos foram realizados pelo regime do lucro presumido (e não do arbitramento), bem como que, como a própria Recorrente admite, *“o arbitramento é mera forma de estabelecimento de uma presunção relativa, que sempre poderá ser objeto, por parte do sujeito passivo, de prova em contrário, limitadora da discricionariedade da autoridade fiscal”*. No caso dos autos, a Recorrente não produziu prova suficientemente apta para desconstituir os fundamentos que motivaram a lavratura dos autos de infração.

24.Verifica-se, assim, que a autoridade fiscal verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, atendendo cabalmente aos comandos do artigo 142 do Código Tributário Nacional e do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

25.Rejeita-se, pois, a alegação de que a fiscalização não realizou adequadamente o procedimento de aferição da base de cálculo e que teria incidido em cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

MÉRITO

ARTIGO 42 DA LEI 9.430, DE 1996

26.A Recorrente questiona a aplicação da presunção de omissão de receitas baseada exclusivamente em depósitos bancários. Argumenta que o artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, não pode ser aplicado isoladamente sem outros elementos de prova. Entende que depósitos bancários, por si só, não constituem fato gerador do imposto de renda nem caracterizam disponibilidade econômica.

27.Expõe que a presunção legal estabelecida pelo artigo 42 exige correlação com sinais externos de riqueza, e que houve revogação tácita deste dispositivo pelo artigo 5º, §4º da Lei Complementar 105, de 2001, que exige que, havendo quebra de sigilo bancário, a administração requisite informações e documentos necessários para adequada apuração dos fatos.

28.Compulsando-se os autos, verifica-se que em 03.05.2017 a fiscalização emitiu ofício direcionado ao Banco Itaú solicitando os extratos bancários da conta corrente da Recorrente. Essa solicitação foi acompanhada da devida autorização da contribuinte, conforme consta no Anexo 10 dos documentos do processo. Confira-se (fls. 2719):

MINISTÉRIO DA FAZENDA - SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL -
DELEGACIA FEDERAL DO BRASIL - DEFIS - SÃO PAULO

Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2015-01609-8
Termo de Intimação Fiscal nº 003

A empresa EDICASE NEGÓCIOS EDITORIAIS LTDA
- EPP, devidamente inscrita no CNPJ nº 05.742.147/0001-70. Vem através
deste, atender ao item 4 do Termo de Intimação, autorizando o acesso aos
dados da instituição financeira a seguir:

Banco Itaú

Código do Operador: 184541006

Senha: 312013

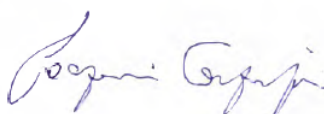
Acesso Básico

Agência: 0866

Conta Corrente: 56213-5

DEFIS/DIFIS I - COMÉRCIO
RECEBIDO SEM CONFERÊNCIA
20/04/17
Renáide Oliveira
RG 16.192.202-7

São Paulo, 27 de abril de 2017.



EDICASE NEGÓCIOS EDITORIAIS LTDA-EPP
JOAQUIM CARLOS LARANJEIRA CARQUEIJO
CPF: 140.824.648-16
SÓCIO-ADMINISTRADOR

29.A solicitação abrangia as movimentações das contas correntes mantidas pelo contribuinte em todas as instituições financeiras no período de 01 de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2015. O formato requisitado foi o definido na Carta Circular BACEN número 3.454, de 2010, com a especificação importante de que as informações constantes dos extratos deveriam contemplar todas as informações, inclusive a identificação dos beneficiários dos recursos financeiros associados a cada débito.

30.O fato de haver autorização do contribuinte é juridicamente relevante. A quebra de sigilo bancário pela autoridade fiscal, quando realizada sem autorização judicial ou do próprio titular, é medida excepcional regulamentada pela Lei Complementar 105, de 2001, e deve observar requisitos específicos, incluindo procedimento administrativo prévio e notificação ao contribuinte.

31.No caso dos autos, a autorização foi fornecida pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 003, emitido em 23.03.2017. O item 4 desse termo expressamente intimava o contribuinte a apresentar os extratos bancários ou, alternativamente, apresentar

autorização de acesso por parte do órgão fiscal junto a todas as instituições financeiras. O texto da intimação especificava que essa autorização deveria ser preenchida individualmente para cada instituição financeira. O contribuinte optou por fornecer a autorização em vez de apresentar diretamente os extratos.

32.Os extratos bancários obtidos desempenharam papel coadjuvante na fundamentação do lançamento tributário. A fiscalização identificou que foram creditados na conta corrente da Recorrente no Banco Itaú valores cuja origem eram contas da FC Comercial, totalizando R\$ 12.850.334,32 durante o ano de 2013. Como visto anteriormente (item 18 acima), essa informação bancária foi um dos três elementos fundamentais utilizados para demonstrar a divergência entre os valores efetivamente recebidos pela empresa e aqueles declarados como receita de vendas. A fiscalização confrontou esses créditos bancários com as notas fiscais de devolução simbólica emitidas pela FC Comercial totalizando R\$ 13.757.776,51 e com os valores contabilizados como receita de apenas R\$ 5.819.283,20.

33.A existência de autorização prévia da contribuinte para acesso às informações bancárias afasta eventuais questionamentos sobre ilegalidade na obtenção dessa prova. De todo modo, não há qualquer incompatibilidade entre o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e o artigo 5º, §4º, da Lei Complementar 105, de 2001. Enquanto o primeiro refere-se à presunção de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, o último trata das informações que as instituições financeiras devem prestar à administração tributária federal em caráter geral, sendo *“vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados”* (§ 2º). Cuida-se, portanto, de situações distintas.

34.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)

35. 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.

36. Desse modo, 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 da presunção legal estabelecida pelo ordenamento jurídico).

37. 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), *litteris*:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

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

38. No caso *sub examine*, a contribuinte foi intimada especificamente a comprovar a origem dos depósitos bancários identificados em sua conta corrente. O relatório fiscal revela que essa questão foi objeto de múltiplas intimações ao longo do procedimento fiscalizatório. O documento mais específico e direto sobre essa questão foi o Termo de Intimação Fiscal 005, emitido em 14.06.2017, que constituiu uma reintimação em resposta a pedido de dilação de prazo formulado pelo contribuinte em 13.06.2017. O prazo concedido foi de dez dias, com a advertência expressa de que, por se tratar de reintimação e vencido o prazo, não seria concedida outra dilação.

39. O item 2 desse termo intimava diretamente sobre as movimentações bancárias. A fiscalização indicou que na conta contábil 1110020001, identificada como Banco em Movimentação (Banco Itaú Conta Corrente), existiam vários lançamentos a crédito tendo como contrapartidas débitos nas contas 2210040001 (Joaquim Carlos, correspondente ao sócio

administrador) e 1220050001 (Clientes Nacionais), somando as duas contas o valor de R\$ 4.615.615,71.

40.A intimação expressamente solicitava que a contribuinte esclarecesse qual a natureza dessas contas e que apresentasse toda a documentação que lastreou os mesmos. Especificamente quanto aos lançamentos a crédito com contrapartida na conta de Clientes Nacionais, a fiscalização questionou por que esses valores não foram reconhecidos como receita, dado que representariam pagamentos de clientes.

41.Posteriormente, em 31.07.2017, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal 006, concedendo prazo de apenas cinco dias. Este termo retomou a questão dos depósitos bancários de forma ainda mais detalhada e confrontativa. Os esclarecimentos iniciais deste termo apresentaram análise aprofundada das divergências identificadas. A fiscalização demonstrou que analisou as notas fiscais de devolução simbólica de mercadorias com CFOP 5919 emitidas pela FC Comercial para a Recorrente no ano de 2013, totalizando R\$ 13.757.776,51. Além disso, constatou pelos extratos bancários apresentados pelo Banco Itaú que foram creditados valores cuja origem eram contas da FC Comercial no total de R\$ 12.850.334,32. A intimação incluiu tabela detalhada discriminando os valores creditados por conta bancária de origem, separando inclusive os créditos e débitos realizados. A fiscalização também apontou que a contabilidade da empresa apresentava lançamentos a débito na conta 1110010001 (Banco Itaú conta corrente 56213-5) tendo como contrapartida a conta 1120010001 (Clientes Nacionais), no valor total de R\$ 13.014.152,06.

42.O item 4 do Termo de Intimação Fiscal 006 solicitou expressamente que o contribuinte esclarecesse as divergências entre o valor de R\$ 5.819.283,20 (receita de vendas declarada na DIPJ 2014 ano-calendário 2013) e os valores dos itens anteriores referentes às devoluções simbólicas, depósitos bancários e lançamentos contábeis. Diante da ausência de qualquer pronunciamento por parte da Recorrente em relação ao Termo de Intimação Fiscal 006, a fiscalização emitiu em 11.10.2017 o Termo de Intimação Fiscal 007. Este termo reintimou o contribuinte a se manifestar com relação aos itens 1 a 4 do TIF 006, concedendo novo prazo de dez dias.

43.Adicionalmente, o TIF 007 incluiu um quinto item especialmente relevante para a questão da origem dos depósitos. A fiscalização questionou diretamente a lógica dos lançamentos contábeis relacionados aos adiantamentos de clientes. O termo apontou que o contribuinte havia apresentado, em resposta ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal 005, contratos com a FC Comercial, bem como planilhas contendo valores recebidos da FC Comercial que supostamente demonstrariam tratar-se de adiantamento por conta de venda futura. Contudo, a fiscalização identificou que as contrapartidas dos lançamentos na conta 2110100001 (Adiantamento de Clientes) estavam na conta 1120010001 (Clientes Nacionais), quando deveriam ter como contrapartida a conta caixa ou bancos. A intimação questionou expressamente qual a lógica desses lançamentos, formulando a pergunta retórica de como um adiantamento de um cliente poderia aumentar ainda mais sua dívida com o fornecedor, exigindo que o contribuinte explicasse a razão desses lançamentos.

44.A intimação prosseguiu solicitando que o contribuinte esclarecesse o que foi feito do saldo credor de R\$ 5.850.610,64 dessa conta de adiantamento de clientes, questionando se esses adiantamentos foram baixados por devolução ao cliente dos valores recebidos a esse título, para o caso de a venda não ter sido concretizada, ou por abatimento na hora da venda através de débitos nas contas Clientes Nacionais e Adiantamento de Clientes cuja soma (valor da venda) deveria ser creditada em conta de resultado (receita). Decorreu o prazo para manifestação em relação ao Termo de Intimação Fiscal 007 e o contribuinte novamente não se manifestou.

45.Vale dizer, a análise detalhada do relatório fiscal indica que o artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, não foi aplicado como fundamento para o lançamento.

46.Com efeito, como visto, o artigo 42 estabelece presunções legais de omissão de receita ou de rendimento que autorizam a autoridade fiscal a considerar determinadas situações como indícios de receitas não declaradas. Entre as hipóteses previstas no *caput* e nos parágrafos deste dispositivo, destacam-se a manutenção de depósitos bancários em valor superior ao declarado, a existência de passivo fictício, a diferença entre o valor de aquisição de bem e os valores declarados ou disponíveis, e outras circunstâncias que evidenciem omissão de receita.

47.Especificamente quanto aos depósitos bancários, o artigo 42 permite que a autoridade fiscal presuma omissão de receita quando identifica depósitos bancários em valor superior às disponibilidades declaradas pelo contribuinte, cabendo ao contribuinte comprovar a origem legítima desses recursos para afastar a presunção legal.

48.No presente caso, a fiscalização fundamentou o lançamento tributário exclusivamente no artigo 537 do RIR/99. O relatório fiscal é expresso ao afirmar que os fatos ensejaram o lançamento de ofício dos valores das diferenças identificadas como receitas omitidas nos termos do artigo 537, estabelecendo que o valor do imposto referente a essa omissão seria calculado de acordo com o disposto no artigo 288 do mesmo Regulamento.

49.O artigo 537 estabelece que verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no artigo 532. Por sua vez, o artigo 288 determina que verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

50.A diferença entre fundamentar o lançamento no artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, ou no artigo 537 do RIR/99 não é meramente formal, mas possui implicações substantivas importantes. O artigo 42 trabalha com presunções legais relativas, estabelecendo que determinadas circunstâncias autorizam o fisco a presumir omissão de receita, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a origem legítima dos recursos para afastar essa presunção.

51.Já o artigo 537 do RIR/99 pressupõe que a omissão de receita foi efetivamente verificada e comprovada pela autoridade fiscal, não se tratando de mera presunção legal. A

fiscalização, neste caso, teria o ônus de demonstrar positivamente que houve omissão de receita, não bastando arrolar indícios ou circunstâncias que permitam presumir tal omissão.

52.Como já abordado acima (item 18), a fiscalização construiu sua demonstração da omissão de receita mediante análise comparativa de alguns elementos principais. Primeiro, identificou que a empresa FC Comercial emitiu notas fiscais de devolução simbólica de mercadorias com CFOP 5919 para a Recorrente no ano de 2013, totalizando R\$ 13.757.776,51. Segundo, constatou pelos extratos bancários que foram creditados valores provenientes de contas da FC Comercial na conta corrente da Recorrente no montante de R\$ 12.850.334,32. Terceiro, verificou que a contabilidade da empresa registrava receitas de apenas R\$ 5.819.283,20 no ano de 2013.

53.A partir desses elementos, a fiscalização calculou mês a mês a diferença entre o valor das mercadorias devolvidas simbolicamente pela FC Comercial e os valores efetivamente contabilizados como receita de vendas pela Recorrente no mesmo período. Nos meses em que o valor das devoluções simbólicas superou o valor contabilizado, a diferença foi considerada receita omitida, totalizando R\$ 8.456.260,90 no exercício de 2013.

54.A fiscalização optou por não utilizar o artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, possivelmente porque entendeu ter elementos probatórios diretos e suficientes para demonstrar a omissão de receita, sem necessidade de recorrer às presunções legais estabelecidas naquele dispositivo. Foi construída uma demonstração positiva da omissão mediante cruzamento de informações obtidas junto a terceiros, notadamente a FC Comercial, que forneceu as notas fiscais de devolução simbólica. Isto é, a fiscalização considerou ter obtido prova direta da omissão de receita, constituída pelas próprias notas fiscais de devolução simbólica emitidas pela FC Comercial. As movimentações bancárias identificadas nos extratos seriam elemento confirmatório dessa conclusão, não o fundamento principal do lançamento.

55.Nesse contexto, a alegação da contribuinte de que os valores recebidos da FC Comercial se trataram de adiantamentos por conta de vendas futuras, e não de receitas realizadas, assume maior relevância. Porém, apesar de ter apresentado contratos e planilhas, tal documentação não foi apta para demonstrar a natureza jurídica dos valores recebidos, pelo contrário, não indicava correspondência lógica com os lançamentos contábeis realizados, fato jamais respondido ou esclarecido pela Recorrente. Como bem observado pela decisão recorrida, *“o contribuinte não apresentou os documentos e esclarecimentos solicitados nem mesmo após o vencimento do último prazo concedido durante o procedimento fiscal, nem posteriormente com a impugnação. Portanto, suas alegações não merecem guarida”*.

MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA

56.A Recorrente, em síntese, nega a existência de comprovação efetiva de condutas fraudulentas que justificassem a qualificação da penalidade, invocando a Súmula 25 do CARF e o princípio da presunção de inocência. Sustenta que os valores foram declarados embora sob

rubrica contábil diversa, não configurando ocultação dolosa de informações. Argui a inconstitucionalidade da multa de 225% por violação ao princípio do não confisco, invocando jurisprudência que estabelece como razoável o limite máximo de 30% do valor do tributo.

57.O relatório fiscal assim motivou o lançamento da multa de ofício:

29. DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Ainda como consequência do até aqui exposto ocorrerá a MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), sobre os valores lançados, conforme previsto no artigo 957, inciso II e artigo 959 do RIR/99, Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, por ter ocorrido sonegação e fraude, além de não ter prestado os esclarecimentos solicitados nos **Temas de Intimação Fiscal 006 e 007**, conforme dispositivos legais abaixo citados. Conforme já relatado o contribuinte tentou esconder receitas por meio de lançamentos contábeis na forma de adiantamentos de clientes.

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):
I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 265 e 266;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 267.

Lei nº 4.502, de 30 de Novembro de 1964

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

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

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

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

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

58.Como se vê, a qualificação e o agravamento da penalidade decorreram do conjunto de atos e fatos expostos no relatório fiscal.

59.Quanto à qualificação, como bem apontado pela decisão *a quo*, “As condutas do contribuinte que embasaram a aplicação de multa de ofício qualificada e agravada encontram-se caracterizadas no item 26 do Termo de Verificação Fiscal, tanto pela falta de emissão de notas fiscais de venda de mercadorias”, a saber:

26. Os fatos acima expostos apontam para uma tentativa por parte do contribuinte de omitir receita de vendas mediante procedimento contábil de lançar os valores recebidos como pagamento por vendas efetuadas como se fossem adiantamento de clientes. Abaixo apresentamos fatos que demonstram essa omissão:

- A empresa FC Comercial, única cliente da Edicase em 2013, devolveu simbolicamente (**CFOP 5919**) mercadorias recebidas anteriormente em consignação em um total de **R\$ 13.757.776,51**
- Os extratos bancários mostram valores creditados nas contas da Edicase em um total de **R\$ 12.850.334,32** e provenientes de contas bancárias da FC Comercial.
- A contabilidade registra um total de **débitos** no valor de **R\$ 13.014.152,06** na conta **1110010001 – Banco Itaú C/C 56213-5** tendo como contrapartida créditos na conta **1120010001 – Clientes Nacionais**.
- Os lançamentos a **crédito** na conta de passivo **2110100001-ADIANTAMENTO DE CLIENTES** que, supostamente como o nome da conta já diz, deveriam se referir a valores adiantados pelo cliente por conta de compras futuras, têm como contrapartida **débitos na conta de ativo 1120010001-CLIENTES NACIONAIS** quando era de se esperar que os débitos fossem feitos em contas do ativo que representassem entrada de recursos na empresa (caixa ou bancos). Da forma como está faz com que o cliente ao adiantar recursos aumente o valor de suas dívidas com o fornecedor o que não faz nenhum sentido.
- Essa conta **2110100001-ADIANTAMENTO DE CLIENTES** apresenta um saldo credor ao final de 2013 de **R\$ 5.850.610,64**. Intimado a esclarecer o que foi feito desse saldo ou seja, quando esses adiantamentos foram baixados quer seja por devolução ao cliente dos valores recebidos a esse título creditando contas de ativo caixa/banco e debitando a conta adiantamento, para o caso de a venda não ter sido concretizada, ou por abatimento na hora da venda através de débitos nas contas Clientes Nacionais e Adiantamento de Clientes cuja soma (Valor da Venda) deveria ser creditada em conta de resultado (receita), o contribuinte permaneceu silente.
- Durante o ano de 2013 a Edicase apresentou em sua contabilidade na conta **311001 (Venda de produtos e mercadorias)** um valor de **R\$ 5.819.283,20** que também se encontra declarado na DIPJ 2014 ano-calendário 2013, como receita de vendas, considerando a soma das receitas sujeitas ao percentual de 8% para obtenção da base de cálculo do lucro presumido.

60. Assim, a instrumentalização da contabilidade para *“impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (...) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”*, revela clara tipificação de sonegação e, desse modo, não comporta a aplicação da Súmula CARF nº 25.

61. Já no que toca ao agravamento, este fundamentou-se no não atendimento pelo contribuinte das intimações fiscais no prazo marcado, mais especificamente dos Termos de Intimação Fiscal 006 e 007.

62. A caracterização do não atendimento de intimações para fins de aplicação da multa agravada suscita questões processuais importantes. A primeira refere-se à distinção entre não atender formalmente a intimação, caracterizado pelo silêncio absoluto do contribuinte, e apresentar resposta considerada insuficiente ou inadequada pela autoridade fiscal.

63. O relatório fiscal registra que o contribuinte apresentou diversos documentos ao longo do procedimento fiscalizatório. Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, apresentou atos constitutivos, comprovantes de residência e arquivos de registros contábeis. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 001, apresentou notas fiscais de venda, notas fiscais da Level Up e documentação relativa ao acréscimo no ativo intangível. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 002, apresentou notas fiscais da FG Press. Em resposta ao Termo de Intimação

Fiscal 003, apresentou livros fiscais, registros de inventário e autorização para acesso aos extratos bancários.

64.Particularmente relevante é o registro de que em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 005, o contribuinte apresentou esclarecimentos e documentos. O relatório fiscal transcreve as respostas do contribuinte aos itens desse termo. No item 1, sobre as notas fiscais emitidas contra a FG Press, o contribuinte esclareceu que não havia transporte de mercadoria entre as empresas e explicou o sistema de remessa de consignação utilizado pela Dinap. No item 2, sobre lançamentos a crédito em conta bancária tendo como contrapartida débitos em outras contas, o contribuinte afirmou que toda documentação comprobatória seguia em anexo, referindo-se a relatórios de pagamentos emitidos pela Dinap em seu regime especial como adiantamento de vendas futuras.

65.O contribuinte apresentou ainda contratos com a FC Comercial e informações explicando que os serviços prestados pela FG Press tinham como base de custo uma tabela de preços de manuseio e que não havia mais acesso ao sistema desde o encerramento das operações da FG Press em 2014. No item 5, sobre lançamentos na conta de compra de mercadorias, o contribuinte afirmou que a partir do levantamento das informações feito para atendimento da intimação havia se surpreendido com uma série de lançamentos errados feitos pelo antigo escritório de contabilidade.

66.Essa cronologia documental demonstra que o contribuinte não manteve postura de sistemático descumprimento de intimações ao longo de todo o procedimento fiscal. Houve atendimento de diversas intimações anteriores com apresentação de documentos e esclarecimentos. A questão que se coloca é se o não atendimento específico dos Termos de Intimação Fiscal 006 e 007 caracteriza efetivamente a hipótese legal de não atendimento de intimações para fins de aplicação da multa agravada.

67.A segunda questão processual relevante refere-se ao conteúdo e à natureza das intimações não atendidas. O Termo de Intimação Fiscal 006 e o Termo de Intimação Fiscal 007 não solicitavam apresentação de documentos específicos não fornecidos anteriormente, mas sim esclarecimentos adicionais sobre divergências identificadas pela fiscalização entre informações já disponíveis nos autos. A fiscalização já dispunha das notas fiscais de devolução simbólica obtidas junto à FC Comercial, dos extratos bancários obtidos junto ao Banco Itaú e dos registros contábeis apresentados pelo próprio contribuinte.

68.O que a fiscalização solicitava nesses termos era que o contribuinte apresentasse explicação sobre as divergências numéricas entre esses elementos já constantes dos autos. A natureza dessa solicitação aproxima-se mais de um pedido de manifestação defensiva sobre elementos já levantados pela fiscalização do que de uma intimação para apresentação de esclarecimentos ainda não disponibilizados.

69. Feita tal distinção, compreende-se que o não atendimento dessas intimações específicas, no contexto dos autos, não configura a hipótese legal que autoriza o agravamento da multa, que deve ser afastada.

70. No mais, em relação às alegadas inconstitucionalidades, cumpre relembrar o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual *“No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*, conforme, aliás, estabelecido na Súmula CARF nº 2¹ e no artigo 98, *caput*, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023².

71. Por fim, verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, foi alterado pela Lei nº 14.689, de 2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar o seguinte enunciado:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será 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)

(...)

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)

¹ Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

² RICARF, artigo 98: “Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.”

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

72.Desse modo, a penalidade, que antes alcançava 150% em decorrência da dobra do percentual de 75% prescrito pelo inciso I do artigo 44, foi reduzida para 100%, conforme estabelecido pelo novel inciso VI.

73.Adicionalmente, a fiscalização não enveredou, por não constituir fator relevante à época, na perquirição da ocorrência de reincidência da conduta infracional, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A.

74.Diante dessas circunstâncias, deve ser reconhecida a redução do percentual da multa para 100%, por conta da aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata a letra “c” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

CONCLUSÃO

75.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício para 100%.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca