



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.730810/2018-92
ACÓRDÃO	1201-007.584 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MEDEIROS DE SOUZA ADVOCACIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

QUESTIONAMENTO DE VÍNCULO JURÍDICO CONSTITUÍDO EM FACE DE PESSOA FÍSICA. SÚMULA CARF Nº 172. NÃO CONHECIMENTO.

A pessoa jurídica indicada no lançamento como contribuinte não possui legitimidade para postular, em nome próprio, a exclusão da responsabilidade solidária atribuída a terceiro, ainda que os fatos que deram origem à imputação estejam relacionados à atividade empresarial e exista convergência de interesses entre os sujeitos envolvidos.

A responsabilização tributária configura vínculo jurídico subjetivo próprio, estabelecido diretamente entre o Fisco e a pessoa física indicada no lançamento, razão pela qual sua impugnação exige atuação recursal do próprio sujeito responsabilizado.

Nos termos da Súmula CARF nº 172, a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. AUSÊNCIA DE NECESSIDADE E PERTINÊNCIA. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. SÚMULA CARF Nº 163.

A diligência e a perícia destinam-se ao esclarecimento de fatos específicos que demandem conhecimento técnico especializado, não se prestando à reabertura da fiscalização, à complementação genérica da instrução probatória ou à inversão do ônus da prova.

A invocação do princípio da verdade material não afasta as regras processuais que disciplinam a distribuição do ônus probatório, nem transfere à Administração Tributária o encargo de produzir elementos que incumbia ao próprio sujeito passivo apresentar.

Inexistindo demonstração concreta da utilidade, necessidade ou pertinência da prova requerida para a solução da controvérsia, revela-se legítimo o seu indeferimento pelo órgão julgador. Súmula CARF nº 163.

LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONSTITUIÇÃO DA MATERIALIDADE TRIBUTÁVEL NO REGIME ORIGINARIAMENTE ADOTADO. APURAÇÃO VINCULADA.

A apuração do crédito tributário deve, em regra, observar o regime de tributação validamente adotado pelo contribuinte, reservando-se o arbitramento às hipóteses em que a materialidade tributável não possa ser adequadamente reconstruída a partir dos elementos disponíveis nos autos.

O arbitramento do lucro constitui técnica excepcional de determinação da base de cálculo, condicionada à efetiva impossibilidade de mensuração da matéria tributável pelos métodos ordinários previstos na legislação. Verificada a hipótese legal autorizadora, sua adoção deixa de constituir faculdade da autoridade fiscal e passa a representar providência vinculada, em observância ao princípio da vinculação do lançamento.

A identificação pontual de receitas ou a reconstrução parcial de fluxos financeiros não afasta, por si só, a legitimidade do arbitramento quando remanescem obstáculos relevantes à reconstituição integral da movimentação econômica do contribuinte.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. PROVA PARCIAL. REPASSES A CLIENTES. TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS DE MESMA TITULARIDADE. EXCLUSÃO PARCIAL DA BASE DE CÁLCULO.

A presunção legal de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada pode ser afastada mediante demonstração documental idônea da efetiva natureza dos ingressos financeiros questionados.

Comprovado que parte dos valores corresponde a meros repasses realizados em favor de clientes ou a transferências entre contas de mesma titularidade, impõe-se a exclusão dessas quantias da base de cálculo do lançamento, por ausência de acréscimo patrimonial.

Persistem hígidos os lançamentos relativamente aos demais depósitos cuja origem não foi satisfatoriamente demonstrada, não sendo suficientes para afastar a presunção legal alegações genéricas desacompanhadas de documentação apta a comprovar a natureza dos recursos movimentados.

OMISSÃO DE RECEITAS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. RECEBIMENTO DE VALORES EM CONTAS DA PESSOA JURÍDICA E DA SÓCIA ADMINISTRADORA. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÕES FISCAIS. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. DOLO CARACTERIZADO. MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

Caracteriza-se o dolo quando comprovado que a contribuinte, durante vários exercícios, auferiu receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais sem oferecê-las à tributação, deixou de apresentar tempestivamente as declarações fiscais obrigatórias, manteve escrituração incapaz de refletir sua efetiva movimentação financeira e utilizou, de forma sistemática, contas bancárias de titularidade da sócia administradora para o recebimento de receitas pertencentes à pessoa jurídica.

A inexistência de registros contábeis das receitas auferidas, a movimentação de recursos à margem da escrituração societária, a ausência de declaração dos rendimentos e a falta de esclarecimentos acerca dos créditos bancários identificados pela fiscalização constituem conjunto probatório suficiente para evidenciar a intenção de ocultar fatos geradores e reduzir a tributação devida.

A circunstância de os mesmos elementos fáticos servirem para fundamentar a omissão de receitas, o arbitramento do lucro e a responsabilização da administradora não impede sua utilização para caracterizar a fraude ou a sonegação, quando demonstram, em conjunto, propósito deliberado de subtrair receitas do conhecimento da administração tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO DO PERCENTUAL DE 150% PARA 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Com a alteração do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 efetuada pela Lei nº 14.689/2023, publicada em 21/09/2023, houve a redução do percentual aplicável à multa de ofício qualificada de 150% para 100%, razão pela qual, aplicável ao caso a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, que estabelece a observância de norma superveniente mais benéfica, em se tratando de penalidades aplicáveis a atos pendentes de julgamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em: (1) não conhecer do Recurso Voluntário no que tange ao pedido de exclusão da responsabilidade solidária imputada à Sra. Syulla Nara Luna de Medeiros de Souza; (2) rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa; e (3) dar provimento parcial ao recurso nos termos do item “iii” do dispositivo do voto do Relator. Por voto de qualidade, manter a qualificação da multa, com redução do percentual para 100%, vencidos o Relator e os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah, que votaram por cancelar a qualificação. Designado o Conselheiro Marcelo Antonio Biancardi para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi – Redator designado

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

A presente demanda tem origem no Auto de Infração lavrado pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal, por meio do qual foi constituído crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no valor total de R\$ 290.296,82, referente aos exercícios de 2013 a 2015:

TRIBUTOS	CRÉDITO TRIBUTÁRIO
IRPJ	R\$ 155.761,11
CSLL	R\$ 70.319,05
PIS/PASEP	R\$ 11.435,06
COFINS	R\$ 52.781,60
Total do Crédito	R\$ 290.296,82

A autoridade fiscal identificou duas irregularidades que serviram de fundamento à constituição do crédito tributário: i) omissão de receitas da atividade própria da pessoa jurídica,

decorrente da prestação de serviços profissionais legalmente regulamentados; e ii) omissão de receitas apurada por presunção legal, em razão da existência de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela contribuinte.

Segundo o Relatório de Ação Fiscal, diante da imprestabilidade da escrituração e da vultosa movimentação bancária, muito superior aos rendimentos oferecidos à tributação, a pessoa jurídica Medeiros de Souza Advocacia foi intimada a comprovar, mediante documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos creditados em suas contas bancárias.

Em resposta, declarou que os créditos bancários teriam origem na prestação de serviços advocatícios, ressaltando que parte dessas operações se referiria a meros repasses de êxito judicial pertencentes a clientes. Tal circunstância ensejou a ampliação da fiscalização, de modo a abranger não apenas as contas da pessoa jurídica, mas também a pessoa física de sua sócia-administradora, Sra. Syulla Nara Luna de Medeiros de Souza.

A fiscalização concluiu que a conta bancária da Sra. Syulla Nara teria sido utilizada para ocultar e transitar a efetiva receita auferida pela empresa. Entendeu, ainda, que a manutenção de receitas à margem da contabilidade oficial, aliada à movimentação de depósitos de origem não comprovada em contas da sócia ensejou a apuração pelo lucro arbitrado.

Houve a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, sob o fundamento de que parte expressiva das receitas apuradas foi movimentada em contas de titularidade da Sra. Syulla Nara, o que, segundo a fiscalização, caracterizaria intenção de ocultar fatos geradores e fraudar o controle tributário.

Segundo aponta a Administração Tributária, a pessoa jurídica e sua sócia-administradora teriam atuado em evidente confusão patrimonial. Por essa razão, atribuiu-se responsabilidade solidária à Sra. Syulla Nara, na qualidade de sócia da pessoa jurídica, e incluiu-se a mesma no polo passivo, por ter agido com infração à lei no período fiscalizado, com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN.

Na impugnação, a contribuinte pleiteou a exclusão dos valores referentes a repasses, postulando a revisão fiscal dos lançamentos e a nulidade das autuações. De forma subsidiária, requereu o afastamento da responsabilidade solidária imputada à sócia.

Sustentou a defesa que o lançamento realizado por arbitramento foi indevido, visto que haveria prova documental para afastar a presunção legal de omissão de receitas. Ademais, pugnou pela desqualificação da multa qualificada de 150%, por considerá-la desproporcional e sem respaldo na comprovação de dolo específico nos autos.

Em primeira instância, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO) prolatou o Acórdão nº 16-88.971, rejeitando a defesa apresentada. Transcrevo, abaixo, a ementa do acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando o lançamento se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

Para que ocorra a denúncia espontânea, prevista na legislação de regência, com o efeito de se afastar as penalidades, faz-se indispensável que o contribuinte declare a infração cometida e efetue o pagamento imediato do tributo e dos juros moratórios antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito.

ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE. PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

Nos termos do artigo 4º da Resolução CFC n.º 750 de 29 de dezembro de 1993, o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o de seus sócios.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. APLICABILIDADE.

A falta de escrituração contábil na forma prescrita na legislação comercial e fiscal enseja a tributação pelas regras do lucro arbitrado.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

A atividade administrativa de julgamento é vinculada às normas legais vigentes, não podendo ser afastada a aplicação de percentual de multa definido em lei.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso I, e parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. INAPLICABILIDADE.

As multas não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

A exigência de juros de mora com base na Taxa Selic decorre de disposições expressas em lei, não podendo as autoridades administrativas de lançamento e de julgamento afastar sua aplicação.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. PRÁTICA INFRAÇÃO DE LEI.

Há sujeição passiva solidária se estiver configurado que a pessoa física, sócia administradora da empresa ou terceiro com interesse comum, ou seja, com responsabilidade de direito ou de fato, tenha praticado infração de lei.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de perícia quando prescindível, tendo em vista que a documentação comprobatória e as alegações aduzidas na peça recursal são suficientes para formar a convicção da autoridade julgadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Na análise da autuação sobre a tributação reflexa da CSLL, COFINS, PIS/PASEP são mantidas as fundamentações usadas para o julgamento da tributação principal do IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por decisão unânime, o órgão julgador não acolheu os argumentos de nulidade, entendeu como configurada a responsabilidade solidária imputada à pessoa física Syulla Nara Luna de Medeiros de Souza e manteve o arbitramento da base de cálculo. Quanto ao mérito, considerou improcedente a impugnação apresentada, confirmando integralmente a exigência do crédito tributário.

Inconformada com o desfecho, a Contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário. Em suas razões, concentra a defesa na impugnação da qualificação da multa e no afastamento da responsabilidade solidária da sócia, argumentando, em sua grande maioria expositiva, as mesmas razões ora apresentadas em sede de Impugnação.

A defesa argumenta extensamente que tal redirecionamento e a manutenção do percentual qualificado exigiriam a comprovação inequívoca de dolo, conduta que afirma não ter praticado, sob a alegação de que ocorreu apenas uma "infeliz confusão" entre as contas correntes da pessoa jurídica e da sócia, e que a fiscalização teria se equivocado ao desconsiderar que os valores consistiam em repasses a clientes.

Adicionalmente, a Recorrente reitera a violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, pugnando pela reforma da decisão para declarar a nulidade do auto de infração e cancelar a exigência ou, subsidiariamente, reduzi-la aos patamares de 20% (vinte por cento) do valor dos débitos.

No que importa, esse é o relato.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Relator, **Renato Rodrigues Gomes**.

Admissibilidade do recurso:

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade. Por isso, passo ao seu conhecimento.

Delimitação da matéria controvertida:

Como relatado, o Auto de Infração versa sobre a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, apurados com base no lucro arbitrado, em decorrência de omissão de receitas identificada tanto na prestação de serviços advocatícios quanto em depósitos bancários considerados de origem não comprovada.

Também integram a controvérsia a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% e a imputação de responsabilidade solidária à sócia-administradora, Sra. Syulla Nara Luna de Medeiros de Souza.

Antes, contudo, do exame das questões de mérito suscitadas no recurso, observo que a insurgência relativa ao afastamento da responsabilidade solidária foi deduzida exclusivamente pela pessoa jurídica autuada, Medeiros & Souza Advocacia S/C ME, sem que haja recurso próprio interposto pela sócia responsabilizada.

Esse aspecto impede o conhecimento do recurso quanto ao ponto. Isso porque, embora a responsabilidade imputada decorra de fatos relacionados à atividade empresarial, o vínculo jurídico de responsabilização constitui relação subjetiva própria, estabelecida diretamente entre o Fisco e a pessoa física indicada no lançamento.

Não se mostra juridicamente possível, portanto, que a pessoa jurídica postule, em nome próprio, a exclusão de responsabilidade atribuída a terceiro, ainda que exista convergência de interesses entre ambos. Trata-se de limitação decorrente da própria estrutura da legitimidade recursal no processo administrativo fiscal.

A orientação encontra-se consolidada neste Conselho por meio da Súmula CARF nº 172, cuja redação ora transcrevo:

Súmula CARF nº 172: A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Por essas razões, deixo de conhecer do pedido de exclusão da responsabilidade solidária atribuída à Sra. Syulla Nara Luna de Medeiros de Souza, diante da ilegitimidade da Recorrente para pleitear, em nome próprio, o afastamento de vínculo jurídico constituído em face de terceiro.

Superada a questão preliminar, observo, ainda, que a análise dos autos não revela a existência de vícios passíveis de reconhecimento de ofício, seja quanto à regularidade formal do lançamento, seja no tocante à observância das garantias do contraditório e da ampla defesa.

Nessa perspectiva, estando o feito regularmente constituído e apto ao julgamento, passo ao exame das insurgências recursais relacionadas ao mérito da controvérsia.

Preliminar | Conversão do julgamento em perícia:

A Recorrente postula a realização de perícia contábil, denominada em sua peça recursal como "revisão fiscal", sustentando que a medida permitiria a correta depuração do débito exigido. Para tanto, indica assistente técnico e fundamenta o pedido no princípio da verdade material e no art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

Embora o pedido tenha sido formalmente apresentado, entendo que a mera invocação da verdade material não é suficiente para impor a produção de prova pericial. No Processo Administrativo Fiscal, a diligência e a perícia possuem função instrumental voltada ao esclarecimento de fatos efetivamente controvertidos e tecnicamente relevantes para o julgamento da causa.

Por essa razão, a análise acerca de sua necessidade deve partir dos elementos já incorporados aos autos. É precisamente a partir desse conjunto probatório que se verifica se subsistem dúvidas objetivas capazes de justificar a ampliação da instrução processual ou se a matéria já se encontra suficientemente esclarecida para formação do convencimento do julgador.

Nessa linha, a diligência e a perícia não constituem prerrogativas exercitáveis por simples requerimento da parte. Trata-se de mecanismos instrutórios cuja utilização está

condicionada à demonstração de sua efetiva necessidade para o esclarecimento dos fatos, funcionando como expressão do dever-poder instrutório do contencioso, orientado pelos princípios da verdade material, da ampla defesa e da motivação das decisões administrativas.

Não por outra razão, o art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72 exige que o interessado apresente os motivos que justificam a prova pretendida, formule quesitos específicos e, tratando-se de perícia, indique assistente técnico, requisitos que evidenciam a necessidade de demonstração concreta da utilidade da medida requerida:

Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará: [...]

IV - As diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. [...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

O §1º do mencionado dispositivo é expresso ao estabelecer que o pedido que não observe tais requisitos será considerado não formulado, evidenciando que o exercício da ampla defesa pressupõe atuação diligente e tecnicamente fundamentada da parte.

A orientação jurisprudencial consolidada neste Conselho afasta a compreensão de que a perícia possa ser utilizada como instrumento destinado à inversão do ônus probatório ou à complementação genérica da atividade probatória que incumbia à própria parte interessada desenvolver durante a fase de fiscalização ou quando da apresentação da impugnação.

A finalidade da prova técnica é esclarecer fatos específicos cuja compreensão demande conhecimento especializado, e não promover verdadeira reabertura da fiscalização ou permitir a busca indiscriminada de elementos favoráveis à tese defensiva.

Assim, ausente a necessidade concreta da prova requerida para a solução da controvérsia, o seu indeferimento não caracteriza cerceamento do direito de defesa, mas decorre da própria avaliação de pertinência e utilidade que compete ao órgão julgador realizar:

Súmula CARF nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A verdade material constitui vetor interpretativo relevante do processo administrativo fiscal, mas sua função não é afastar a incidência das regras processuais que

disciplinam a produção da prova. Ao contrário, sua adequada aplicação pressupõe a observância da estrutura procedimental estabelecida em lei, inclusive das normas que definem a quem incumbe demonstrar determinados fatos.

Por essa razão, a invocação do princípio da verdade material não exonera o contribuinte do ônus de comprovar os fatos que servem de fundamento à sua pretensão. Tampouco permite transferir à Administração Tributária o encargo de produzir elementos probatórios que poderiam e deveriam ter sido apresentados pela própria parte interessada.

No caso concreto, verifico que a Recorrente adotou postura pouco colaborativa ao longo do procedimento fiscal, deixando de atender a diversas intimações destinadas justamente à obtenção de elementos necessários à delimitação da matéria tributável e à correta apuração de sua situação fiscal. A diligência ou perícia não se destinam a reabrir a fiscalização nem a suprir omissões probatórias decorrentes da própria conduta do sujeito passivo.

Tal circunstância assume especial relevância porque a documentação cuja análise se pretende viabilizar nesta fase processual poderia, em grande medida, ter sido apresentada ainda durante a ação fiscal, precisamente quando a autoridade tributária buscava esclarecer os fatos relevantes, identificar a origem dos ingressos financeiros e delimitar a correta extensão da matéria tributável.

Diante desse contexto, entendo que o indeferimento da prova requerida não importou restrição ao exercício da ampla defesa, mas representou legítima aplicação das regras que disciplinam a atividade instrutória no processo administrativo fiscal.

Mérito | Arbitramento do lucro:

A Recorrente insurge-se contra a adoção do arbitramento da base de cálculo, sustentando que, no curso da fiscalização, apresentou os Livros Caixa e os extratos bancários relativos ao período objeto da autuação.

Sob sua perspectiva, a própria atuação da autoridade fiscal evidenciaria a impropriedade do procedimento adotado. Isso porque os elementos constantes da documentação apresentada teriam sido utilizados para identificar receitas e reconstruir a movimentação financeira da contribuinte, circunstância que, em seu entender, afastaria a caracterização de imprestabilidade documental ou de deficiência informacional apta a justificar o arbitramento.

A partir dessa premissa, defende existir incompatibilidade entre o aproveitamento dos dados extraídos dos Livros Caixa para fins de apuração fiscal e a conclusão simultânea de que estariam presentes as hipóteses legais autorizadoras do arbitramento. Requer,

assim, que a exigência seja recalculada mediante observância das regras próprias do regime do Lucro Presumido e das presunções legalmente inerentes a essa sistemática de tributação.

A apuração do crédito tributário deve, como premissa, observar o regime de tributação validamente adotado pelo contribuinte, ainda que constatadas irregularidades, desde que seja possível a recomposição da base de cálculo a partir dos elementos constantes dos autos:

RIR/1999

Art. 288. 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 ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 24](#)).

A mera constatação de infrações ou irregularidades não autoriza, de forma automática, o abandono do regime de apuração legitimamente adotado pelo contribuinte. A adoção do arbitramento pressupõe algo mais: a efetiva demonstração de que a materialidade tributável não pode ser reconstruída por meio dos elementos disponíveis e compatíveis com a sistemática originalmente aplicável.

Essa premissa, contudo, não se confunde com a exigência de que a autoridade fiscal refaça a contabilidade do contribuinte ou substitua a atividade escritural que a ele compete. O que se exige é apenas a tentativa de reconstrução da materialidade tributável dentro do regime jurídico pertinente, reservando-se o arbitramento para as situações em que tal tarefa se revele efetivamente inviável.

Nesse contexto, o arbitramento do lucro, previsto nos artigos 529 e 530 do RIR/99, constitui técnica excepcional de determinação da base de cálculo, cuja aplicação está condicionada à efetiva impossibilidade de sua mensuração por meio dos elementos ordinariamente exigidos pela legislação tributária:

RIR/1999

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá às disposições previstas neste Subtítulo.

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 nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - O contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - A escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) Identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

Entendo que a argumentação da Recorrente parte de premissa equivocada. O fato de a fiscalização ter conseguido identificar determinadas receitas ou reconstruir parcialmente alguns fluxos financeiros não significa que existiam condições para reconstituir integralmente a movimentação financeira, inclusive bancária.

Ao contrário, a fiscalização constatou a utilização de contas bancárias pertencentes à sócia para recebimento de valores relacionados à atividade empresarial, bem como a circulação, pelas contas da sociedade, de recursos pertencentes a clientes. Esse cenário compromete a segregação patrimonial e dificulta a identificação da efetiva titularidade dos ingressos financeiros registrados.

A própria necessidade de expedição de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira evidencia que os dados inicialmente apresentados pela contribuinte não permitiam adequada compreensão de sua movimentação econômica, revelando quadro incompatível com a transparência que legitimamente se espera da relação entre contribuinte e Administração Tributária.

É certo que ninguém está obrigado a produzir prova contra si próprio. Todavia, desse princípio não decorre o afastamento das consequências jurídicas associadas à ausência de comprovação dos fatos cuja demonstração incumbia ao sujeito passivo. O contribuinte pode optar por não produzir determinada prova, mas deve suportar os efeitos processuais e materiais decorrentes dessa escolha.

Verificada a hipótese legal autorizadora, o arbitramento deixa de ser uma faculdade e assume natureza vinculada, convertendo-se em dever jurídico da autoridade fiscal, em observância ao princípio da vinculação do lançamento:

Acórdão nº 1101-001.552 – Relator Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO CONSTATADA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO.

O arbitramento é uma medida subsidiária e excepcional, utilizada somente quando a autoridade fiscal não dispõe de meios regulares para apurar a base de cálculo do tributo. Constatada a ocorrência de hipótese legal para sua realização, o arbitramento é obrigatório, inclusive eventualmente implicando na anulação do lançamento que não o tenha adotado.

Importa registrar que a determinação do lucro mediante arbitramento não se qualifica como penalidade decorrente do descumprimento de obrigações acessórias, mas como instrumento técnico previsto na legislação para viabilizar a constituição do crédito tributário

quando ausentes, insuficientes ou imprestáveis os elementos necessários à apuração do lucro real ou presumido:

Acórdão nº 103-20.319 – Relatora Mary Elbe Gomes Queiroz Maia

IRPJ — ARBITRAMENTO DE LUCROS — Será adotado o arbitramento do lucro, como forma de apuração da base de cálculo do tributo, quando de outra forma não se possa quantificar o correto valor da exação, por serem imprestáveis os registros contábeis da pessoa jurídica efetuados de forma resumida que não permitam identificar e individualizar a respectiva composição.

O regime do Lucro Presumido, invocado pela Recorrente, constitui sistemática simplificada de apuração, mas pressupõe, inexoravelmente, o correto recolhimento dos tributos e o cumprimento dos deveres instrumentais que permitem à Administração Tributária conhecer a real dimensão da movimentação financeira exercida.

Diante desse cenário, reputo correta a adoção do arbitramento com base na receita bruta conhecida, mediante aplicação dos percentuais previstos para o lucro presumido, acrescidos de 20%, nos termos da sistemática legal aplicável:

Lei nº 9.249/95

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Lei nº 8.981/1995

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

II A escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) Identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

III O contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

Por fim, é oportuno lembrar que o arbitramento do lucro não tem caráter condicional. Uma vez regularmente efetuado, o lançamento não pode ser modificado em razão de eventual apresentação posterior de livros ou documentos cuja ausência deu ensejo ao arbitramento:

Súmula CARF nº 59: A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A interpretação defendida pela Recorrente também desconsidera a razão de ser da Súmula CARF nº 59. O entendimento sumulado foi construído justamente para enfrentar situação recorrente em que determinados contribuintes deixavam de apresentar, durante a fiscalização, os documentos necessários à apuração regular dos tributos, assumindo deliberadamente o risco do arbitramento.

Encerrada a ação fiscal, passavam então a apresentar a documentação anteriormente sonegada ou não disponibilizada, buscando comparar os resultados obtidos. Se a apuração baseada nos novos documentos lhes fosse mais favorável, defendiam o afastamento do arbitramento. Caso contrário, mantinham a discussão sob a sistemática originalmente adotada.

Evidentemente, tal lógica não pode ser admitida. O processo administrativo fiscal não pode ser transformado em mecanismo de escolha posterior do regime de apuração mais vantajoso ao contribuinte, sobretudo quando essa vantagem decorre da própria ausência de colaboração durante a fiscalização.

A Súmula CARF nº 59 atua precisamente para impedir esse comportamento, preservando a estabilidade do procedimento fiscal e evitando que a falta de apresentação tempestiva da documentação se converta em vantagem processual para quem descumpriu seus deveres instrumentais.

Em tais circunstâncias, não há fundamento legal para afastar a sistemática do lançamento realizado (o método do arbitramento), cabendo a este órgão julgador, contudo, a estrita depuração do quantum tributável (base de cálculo) à luz das provas materiais carreadas aos autos, conforme será analisado a seguir.

Mérito | Ajustes na base de cálculo:

A Recorrente insurge-se contra o lançamento argumentando que a fiscalização cometeu equívocos ao não desconsiderar valores que pertenceriam a clientes (repasses de êxito judicial) e ao ignorar o pagamento de despesas da pessoa jurídica que transitavam nas contas, caracterizando mera confusão patrimonial.

Para tanto, colaciona aos autos extratos bancários, faturas de concessionárias de serviços públicos e novos documentos relativos aos repasses judiciais (Docs 02 a 08 do Recurso Voluntário). Contudo, da análise acurada do acervo probatório carreado aos autos, constata-se que a tese defensiva encontra ressonância apenas parcial na realidade dos fatos.

A presunção legal de omissão de receitas oriunda de depósitos bancários sem origem comprovada encontra-se expressamente positivada no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Para

afastar a tributação, incumbe ao contribuinte o ônus probatório de demonstrar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, a natureza extratributária do ingresso financeiro.

Inicialmente, quanto à vasta documentação anexada correspondente a faturas de telefonia (Nextel, Oi), energia elétrica (CEB), saneamento (CAESB) e despesas condominiais, alio-me ao escorreito entendimento adotado pelo órgão julgador de primeira instância.

A comprovação da destinação dada aos recursos **não se confunde com a comprovação da origem dos depósitos**. Saber como o dinheiro foi gasto (ainda que em despesas do escritório) é irrelevante para elidir a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ademais, na sistemática do lucro arbitrado, despesas não são dedutíveis da base de cálculo.

Por outro lado, a Recorrente traz impugnações específicas a respeito do *quantum* tributado pela fiscalização em determinados repasses judiciais, alegando que os valores retidos a título de honorários (percentuais de 20% a 30%) seriam muito inferiores aos calculados pelo Fisco, pugnano pela análise dos comprovantes de TED/DOC (Docs 03 a 08).

Passo à análise individualizada das referidas rubricas:

- **Doc. 02 - Alvará da alínea "c" (Caso Elisângela Apolinária):** A fiscalização apurou **diferença tributável de R\$ 117.907,15**. A defesa alega que seus honorários contratuais se limitaram a **20% (R\$ 27.340,06)**, tendo repassado o restante ao cliente. Da conferência do Doc 02 anexado, constata-se a existência de Declaração de Recebimento expressa, devidamente assinada pela cliente, atestando o repasse em espécie do montante de R\$ 109.360,23. Destarte, restou comprovado que a receita efetiva da pessoa jurídica correspondeu a R\$ 27.340,06, devendo a base de cálculo ser reduzida a este patamar, expurgando-se o excesso lançado pelo Fisco.
- **Doc. 03 - Alvará da alínea "d" (Caso Família Goulart):** A fiscalização apurou **diferença de R\$ 23.397,91**, identificando repasses a herdeiros no importe de R\$ 41.883,75. A defesa argumenta ter direito a apenas 25% do montante (R\$ 15.667,59). Compulsando o Doc 03, observo que a Recorrente comprovou a realização de transferência bancária (TED) no valor de R\$ 4.134,50 especificamente para a herdeira Márcia Regina de Oliveira Goulart, valor este que havia sido desconsiderado pela autoridade fiscal. A mera divergência remanescente em relação ao valor confessado justifica-se pela existência de saques em espécie contemporâneos aos repasses (R\$ 5.000,00 em 09/07/2013). Sendo assim, acolho a documentação para reconhecer a receita auferida no importe confessado de R\$ 15.667,59, decotando-se a diferença.
- **Doc. 04 - Alvará da alínea "h" (Caso Hermes da Conceição Cruz):** A fiscalização apurou diferença tributável de R\$ 54.401,97, limitando o reconhecimento do repasse apenas a uma transferência bancária (TED) no valor

de R\$ 99.000,00. A defesa argumenta ter direito a 30% de honorários contratuais (R\$ 46.167,00), comprovando o repasse do montante restante ao cliente em espécie. Compulsando o Doc 04, observo a existência de inequívoco e idôneo "Termo de Recebimento de Valores", devidamente assinado pelo cliente, declarando o recebimento da importância total de R\$ 107.724,00, correspondente à TED bancária e ao saldo em espécie. A materialidade do saque para pagamento físico encontra-se amplamente corroborada pelos extratos bancários de 07/02/2014, que atestam saídas contemporâneas em espécie perfeitamente compatíveis com o saldo do cliente. Sendo assim, afastado a presunção fiscal sobre a diferença não rastreada eletronicamente, devendo a base de cálculo ser reduzida à efetiva receita auferida e confessada de R\$ 46.167,00.

- **Doc. 05 - Depósito da alínea "j" (Caso Turismo Pontocom):** A fiscalização tributou a integralidade do depósito de R\$ 13.593,00, ocorrido em 30/05/2014, presumindo tratar-se de honorários auferidos no Processo nº 0017663-25.2013.4.01.3400. A defesa alega que tal demanda foi julgada improcedente e que o montante consistiu em mera provisão de fundos para pagamento de execução trabalhista em desfavor da própria cliente (Processo nº 0001277-54.2013.5.10.0014). Da detida análise do Doc 05, corroborada pelas sentenças e despachos judiciais carreados aos autos, constata-se a absoluta veracidade das alegações. O pleito cível restou improcedente (inexistindo êxito a justificar honorários contratuais) e há comprovação inequívoca de que a cliente figurava como executada na seara trabalhista, com débito contemporâneo exigível de R\$ 15.141,71. Sendo assim, restou comprovada a natureza de mero trânsito financeiro e provisão de recursos para quitação de condenação da cliente, não constituindo receita tributável da Recorrente, razão pela qual o valor exigido nesta alínea deve ser integralmente excluído da base de cálculo.

- **Doc. 06 - Alvará da alínea "k" (Caso Eliseu da Silva Bomfim):** A fiscalização apontou omissão de receitas no importe de R\$ 55.928,71, sob o argumento de que, de um depósito judicial de R\$ 189.226,42, a Recorrente teria repassado ao cliente apenas a quantia de R\$ 133.297,71 mediante transferência bancária. A defesa, em contraponto, alega ter retido honorários no valor de R\$ 35.778,71 após concessão de desconto, repassando a integralidade do saldo remanescente. Da conferência visual e acurada do extrato bancário anexado (Doc 06), constata-se a ocorrência de equívoco material por parte da autoridade fiscal. O documento evidencia que, no mesmo dia 08/08/2014, além da TED reconhecida pelo Fisco, houve a emissão de uma segunda Transferência Eletrônica Disponível (TED), também nominal ao Sr. Eliseu, no importe de R\$ 20.150,00. O somatório dos repasses comprovados alcança a cifra de R\$ 153.447,71. Subtraindo-se esse montante do alvará originário, chega-se à exata quantia confessada de R\$ 35.778,71. Destarte, imperiosa a reforma do lançamento neste item, reduzindo-se a base de cálculo para a efetiva receita auferida (R\$ 35.778,71), sanando-se o erro de quantificação fiscal.

- **Doc. 07 - Alvará da alínea "l" (Caso Jordana de Castro Saldanha Repezza):** A fiscalização tributou R\$ 7.863,26, partindo da premissa de que a Recorrente teria levantado dois alvarás (um no Banco do Brasil e outro na Caixa Econômica Federal) no valor total de R\$ 33.896,27, repassando à família da cliente apenas R\$ 26.033,01. A defesa sustenta que o valor depositado na CEF não ingressou nas

contas do escritório e que a efetiva receita retida foi de apenas R\$ 1.169,35. Da detida análise dos autos e do próprio Relatório Fiscal, constata-se a impropriedade do lançamento. A autoridade autuante confessou expressamente que a parcela oriunda da CEF não foi localizada nas contas da autuada, tendo ingressado nos extratos apenas o crédito de R\$ 27.202,36 (oriundo do Banco do Brasil). Ora, subtraindo-se do efetivo ingresso bancário (R\$ 27.202,36) o repasse incontroverso realizado aos clientes (R\$ 26.033,01), alcança-se a exata cifra confessada pela defesa: R\$ 1.169,35. Inexistindo provas de que o alvará da CEF foi apropriado pela Recorrente, é defeso ao Fisco presumir omissão de receita sobre numerário que sequer transitou na conta fiscalizada. Destarte, a base de cálculo deve ser reduzida para o montante de R\$ 1.169,35.

● **Doc. 08 - Créditos em conta corrente sem origem comprovada (Competências 10/2015 e 12/2015):** A fiscalização tributou ingressos bancários nas competências de outubro e dezembro de 2015 sob a presunção legal de omissão de receitas, fulcrada no art. 42 da Lei nº 9.430/96. A defesa argumenta que o vultoso crédito de R\$ 30.000,00 (ocorrido em 07/10/2015) refere-se a um trânsito financeiro de alvará transferido para o Bradesco e repassado a clientes, enquanto os depósitos de dezembro/2015 tratariam-se igualmente de repasses. Compulsando o extrato bancário colacionado no Doc 08, observo que a Recorrente logrou êxito apenas parcial em sua comprovação. No tocante aos R\$ 30.000,00, o documento corrobora a tese defensiva: o crédito é imediatamente seguido, entre os dias 07/10 e 09/10, por sucessivas Transferências Eletrônicas Disponíveis a débito (TED "E" de R\$ 13.000,00, R\$ 12.000,00, R\$ 7.000,00, R\$ 4.000,00 e R\$ 2.000,00), restando perfeitamente demonstrado o esvaziamento da conta e o efetivo repasse do montante a terceiros. Contudo, em relação à pulverização de créditos de dezembro/2015 (tais como os ingressos de R\$ 15.000,00, R\$ 7.884,00 e R\$ 5.000,00), o documento evidencia tão somente a posterior saída dos recursos mediante "Pagamento de Boletto", dezenas de saques no TAA e transferências online genéricas. Como cediço nesta fundamentação, a demonstração da destinação do recurso para quitar despesas é inócua para elidir a presunção legal de origem não comprovada do depósito. Sendo assim, acolho a documentação para excluir da base de cálculo estritamente o crédito justificado de R\$ 30.000,00 (competência 10/2015), mantendo a integral higidez do lançamento em relação aos demais depósitos não elididos da competência 12/2015.

Conforme a criteriosa análise individualizada delineada alhures, a Recorrente logrou êxito em elidir parte da presunção fiscal, demonstrando documentalmente que determinadas cifras consistiram em efetivos repasses a clientes ou em mero trânsito financeiro entre contas de sua própria titularidade.

Nestas condições, impõe-se o provimento parcial do recurso neste ponto específico, determinando-se a exclusão da base de cálculo estritamente dos valores que restaram inequivocamente comprovados.

Mantém-se, lado outro, a integral higidez do lançamento tributário no que tange aos demais depósitos cujas origens não foram elididas por documentação idônea, a exemplo das

alegações genéricas amparadas apenas em faturas de consumo e despesas da pessoa jurídica e física.

Mérito | Desqualificação da multa de ofício:

A Recorrente também impugna a aplicação da multa qualificada de 150%, sustentando que a exasperação da penalidade exige a demonstração de elemento subjetivo qualificado, consistente na prática de atos dolosos enquadráveis nas figuras da sonegação ou da fraude.

Segundo sua narrativa, os fatos apurados pela fiscalização não revelariam qualquer propósito deliberado de ocultação de receitas ou de redução indevida da carga tributária. Alega que as inconsistências identificadas decorreram de uma equivocada mistura entre as contas bancárias da pessoa jurídica e as contas de titularidade da sócia-administradora, situação que reputa fruto de desorganização administrativa e não de atuação fraudulenta.

A Teoria Geral do Direito ensina que a sanção constitui a resposta do ordenamento jurídico à prática de um ilícito. Nesse sentido, a aplicação de multa qualificada pressupõe necessariamente a existência de infração igualmente qualificada, pois a intensidade da penalidade decorre da gravidade da conduta infracional.

No sistema tributário federal, a multa de ofício simples constitui a regra para os casos de descumprimento da obrigação tributária, sendo aplicada no percentual de 75%. A multa qualificada, por sua vez, representa hipótese excepcional, reservada às situações em que a infração decorre de conduta dolosa, caracterizada por sonegação, fraude ou conluio.

Essa distinção encontra fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que estabelece:

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (redação vigente a época do lançamento)

Ao exigir a presença de dolo para a configuração da infração qualificada, o ordenamento impõe à autoridade fiscal o dever de demonstrar esse elemento subjetivo no

próprio lançamento, mediante a descrição da conduta e seu enquadramento em uma das hipóteses legais qualificadoras.

No caso em análise, a autoridade fiscal procedeu à individualização das condutas atribuídas à autuada, indicando os elementos fáticos que, em seu entendimento, evidenciariam a prática de atos aptos a justificar a imposição da multa qualificada:

1 - O art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que a multa prevista no inciso I do caput (75%) será duplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

2 - O artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, define sonegação como:

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

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

II – Das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

3 - O artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, define fraude como:

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.

4 - As condutas praticadas pela pessoa jurídica MEDEIROS DE SOUZA ADVOCACIA - ME podem ser assim sintetizadas:

4.1 – Prestou serviços de advocacia à diversas pessoas físicas e jurídicas, auferindo receitas por conta destes serviços.

4.2 – Relativamente aos anos de 2013 a 2015, o contribuinte nunca apresentou DIPJ e DCTF, mesmo apresentando movimentação bancária. Somente apresentou DCTF (sem informar débitos), DIPJ e ECF deste período após o início da ação fiscal.

4.3 – Parte das receitas omitidas transitou por conta corrente bancária de titularidade da ora fiscalizada, e não foi registrada nos Livros Caixa apresentados.

4.4 – A maior parte das receitas omitidas transitou pela conta corrente bancária de titularidade da sócia administradora e não foi objeto sequer de registro contábil.

5 – As condutas praticadas demonstram a intenção dolosa do contribuinte em ocultar a ocorrência do fato gerador, além de ocultar da autoridade tributária o auferimento de receitas, de modo a reduzir a zero o montante de tributos devidos.

6 - Essas condutas enquadram-se nos conceitos de fraude e sonegação, previstos em lei.

Do trecho acima reproduzido, constato que a autoridade fiscal procurou individualizar as condutas atribuídas à Recorrente e à sua sócia-administradora, enquadrando-as nas hipóteses legais de sonegação e fraude.

Os fatos apurados pela fiscalização efetivamente revelam um conjunto de irregularidades relevantes, notadamente a omissão de receitas, a ausência de apresentação tempestiva de obrigações acessórias, a deficiência dos registros fiscais e a utilização de conta bancária da sócia-administradora para movimentação de recursos relacionados à atividade da pessoa jurídica.

Esse contexto afasta qualquer hipótese de mera divergência interpretativa ou simples erro formal do contribuinte. Ao mesmo tempo, porém, não conduz automaticamente à conclusão de que restou comprovada a prática de sonegação ou fraude nos estritos termos dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

A controvérsia situa-se, em verdade, em uma zona intermediária. De um lado, é possível sustentar que os fatos identificados pela fiscalização revelam comportamento incompatível com a observância regular das obrigações tributárias. De outro, também é possível constatar que os mesmos elementos invocados para justificar a qualificação da multa foram utilizados para finalidades distintas no próprio lançamento, servindo simultaneamente para demonstrar a omissão de receitas, justificar o arbitramento da base tributável e fundamentar a responsabilização da sócia-administradora.

É precisamente nesse ponto que surge a dúvida jurídica relevante. A multa qualificada exige a demonstração de um fato autônomo, adicional e especificamente direcionado à ocultação do fato gerador ou à deformação dolosa da realidade tributária. Não basta que os elementos probatórios sejam aptos a demonstrar a existência da infração tributária. É necessário que também revelem, de forma individualizada, a ocorrência de conduta subsumível aos conceitos legais de sonegação ou fraude.

A ausência de apresentação das declarações no prazo próprio constitui descumprimento de obrigação acessória e, no contexto da autuação, representa fato que se confunde com a própria exteriorização da omissão de receitas. Se a receita não foi oferecida à tributação, é natural que também não tenha sido corretamente declarada nas obrigações acessórias correspondentes. Esse descumprimento pode revelar irregularidade fiscal, negligência, desorganização contábil ou inadimplemento de dever instrumental, mas não autoriza, sem demonstração adicional, a conclusão de que houve fraude ou sonegação em sentido técnico.

Do mesmo modo, a ausência de escrituração regular ou a insuficiência dos Livros Caixa apresentados já foi utilizada pela fiscalização como fundamento para a adoção do

arbitramento. A imprestabilidade da escrita possui consequência jurídica própria no sistema tributário: autoriza a apuração indireta da base tributável, quando inviável a reconstrução confiável do resultado fiscal pelo regime ordinário.

O trânsito de valores por conta corrente de titularidade da sócia-administradora exige análise cuidadosa. No presente caso, tal circunstância foi utilizada pela própria fiscalização como fundamento para a imputação de responsabilidade tributária à sócia, sob o entendimento de que a utilização de contas pessoais para movimentação de recursos relacionados à atividade empresarial evidenciaria confusão patrimonial e participação na condução dos fatos que deram origem ao lançamento.

Em síntese, a fiscalização demonstrou a existência de receitas não oferecidas à tributação e a insuficiência dos registros apresentados pela contribuinte. Esses elementos sustentam a exigência principal e justificam a adoção dos meios de apuração empregados. Não demonstram, contudo, de forma autônoma e específica, a prática de sonegação ou fraude em sentido jurídico estrito.

A qualificação da multa exige algo a mais do que a comprovação da omissão de receitas. Exige a demonstração de um plus comportamental: um expediente consciente, específico e finalisticamente orientado à ocultação do fato gerador ou à modificação artificial de suas características essenciais.

No presente caso, esse elemento adicional não foi devidamente comprovado. A fundamentação fiscal limita-se a reaproveitar os mesmos fatos que serviram para apurar a omissão, justificar o arbitramento e sustentar a responsabilização da sócia-administradora.

Por essa razão, deve ser afastada a multa qualificada, com sua redução ao percentual ordinário de 75%, mantendo-se, quanto ao ponto, a exigência tributária apenas no que se refere à infração material efetivamente comprovada, sem o agravamento sancionatório próprio das hipóteses de sonegação, fraude ou conluio.

Do pedido de redução da multa de ofício 75%:

No fechar das cortinas de seu recurso, a Recorrente pede, de forma subsidiária, que a multa de ofício de 75% seja reduzida para percentual que considere mais razoável e compatível com a Constituição.

Esse pedido, porém, não pode ser acolhido. A multa de 75% está prevista expressamente no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Portanto, não se trata de percentual escolhido livremente pela fiscalização ou pelo julgador, mas de sanção fixada diretamente pela lei.

Para reduzir essa multa com fundamento em proporcionalidade, razoabilidade ou vedação ao confisco, seria necessário concluir que a própria lei é incompatível com a Constituição. Ocorre que o CARF não possui competência para realizar esse tipo de controle.

Esse entendimento está consolidado na Súmula CARF nº 2, segundo a qual o Conselho não pode deixar de aplicar lei tributária sob alegação de inconstitucionalidade. Assim, a tese de que a multa teria caráter confiscatório não pode ser examinada nesta esfera administrativa, razão pela qual rejeito o pedido subsidiário.

CONCLUSÃO

Diante das razões de fato e de direito expostas, encaminho o voto no sentido de:

- i) **NÃO CONHECER** do recurso voluntário no que tange ao pedido de exclusão da responsabilidade solidária imputada à Sra. Syulla Nara Luna de Medeiros de Souza, por flagrante ilegitimidade ativa da pessoa jurídica, em estrita observância à Súmula Vinculante CARF nº 172;
- ii) **REJEITAR** a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa decorrente do indeferimento de prova pericial contábil e revisão fiscal, respaldando-me no princípio do livre convencimento motivado e na Súmula CARF nº 163;
- iii) No mérito, **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo apurada pela fiscalização, com reflexos diretos e proporcionais no IRPJ, na CSLL, no PIS e na COFINS, as rubricas que restaram devidamente comprovadas como repasses a clientes, nos termos especificados no voto, mantendo-se incólume, quanto ao saldo remanescente, a metodologia de apuração pelo Lucro Arbitrado, em observância à Súmula CARF nº 59; e
- iv) Cancelar a qualificação, reduzindo a penalidade de 150% para 75%.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes
Conselheiro Relator

VOTO VENCEDOR

Marcelo Antonio Biancardi, redator designado

Pedimos vênia ao ilustre relator para discordar tão somente no que se refere a aplicação da multa de ofício qualificada pelos motivos abaixo expostos. No mais transformamos em nosso o voto do relator.

Primeiramente, verifica-se que a autoridade fiscal identificou os seguintes fatos e condutas da recorrente:

i. Prestação de serviços com recebimento de receitas não declaradas

A empresa prestou serviços advocatícios a diversas pessoas físicas e jurídicas, auferindo receitas que não foram oferecidas à tributação.

ii. Ausência total de declarações fiscais durante os anos fiscalizados

Segundo o relatório:

Nos anos de 2013 a 2015 a contribuinte não apresentou DIPJ nem DCTF;

As declarações foram entregues apenas após o início da fiscalização;

A DCTF apresentada não continha débitos declarados.

iii. Receitas transitadas em conta da pessoa jurídica sem registro contábil

Parte das receitas identificadas pela fiscalização passou por contas bancárias da própria sociedade, mas não foi registrada nos Livros Caixa apresentados.

iv. 4. Utilização da conta bancária da sócia administradora

A fiscalização destacou que a maior parte das receitas omitidas transitou por conta bancária da sócia administradora, sem qualquer registro contábil na pessoa jurídica.

Verifica-se que a tese recursal não se sustenta diante do conjunto probatório descrito no relatório fiscal. A autoridade lançadora não qualificou a multa apenas porque houve omissão de receitas ou deficiência escritural. A qualificação decorreu da constatação de um conjunto articulado de condutas que evidenciam atuação consciente e deliberada voltada à ocultação de receitas e ao esvaziamento da tributação, circunstâncias que se amoldam aos conceitos legais de sonegação e fraude previstos nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

A alegação de que teria ocorrido mera "desorganização administrativa" ou simples confusão entre contas da pessoa jurídica e da sócia administradora não encontra respaldo nos fatos apurados.

Em primeiro lugar, a fiscalização demonstrou que, durante os anos-calendário de 2013 a 2015, a contribuinte exerceu regularmente atividade profissional de advocacia, auferindo receitas de diversos clientes pessoas físicas e jurídicas, mas não apresentou DIPJ nem DCTF durante todo o período, apesar da expressiva movimentação financeira identificada. Somente após o início da fiscalização foram apresentadas declarações relativas aos exercícios fiscalizados, e ainda assim a DCTF foi entregue sem informar débitos.

Não se trata, portanto, de erro pontual de escrituração ou falha isolada no cumprimento de obrigação acessória. A ausência completa de declarações por vários anos, concomitante ao recebimento sistemático de receitas profissionais, revela comportamento incompatível com mera negligência administrativa.

Além disso, o relatório fiscal demonstra que a contribuinte não apenas deixou de declarar receitas. A fiscalização identificou múltiplas receitas provenientes da prestação de serviços advocatícios que foram deliberadamente recebidas fora dos registros formais da sociedade.

Diversos honorários foram depositados diretamente em contas bancárias da sócia administradora, embora o próprio contrato social previsse expressamente que todos os honorários recebidos pelos advogados e pela sócia administradora revertersem ao patrimônio da sociedade.

Assim, a utilização da conta pessoal da sócia não constitui simples irregularidade operacional. Ao contrário, representou mecanismo utilizado para afastar da escrituração societária receitas que, por determinação contratual expressa, pertenciam à pessoa jurídica.

A tese de que o trânsito de recursos pela conta da sócia teria servido apenas de fundamento para sua responsabilização também não procede. O relatório demonstra que a conta pessoal foi utilizada reiteradamente como canal de recebimento de honorários advocatícios oriundos de diversos clientes e processos judiciais, muitos deles seguidos de repasses parciais aos clientes e retenção de parcelas substanciais pela estrutura profissional. Esses valores não foram registrados nem oferecidos à tributação.

A recorrente sustenta também que os mesmos fatos foram utilizados para comprovar a omissão de receitas, justificar o arbitramento e responsabilizar a sócia. Contudo, a utilização de um mesmo conjunto probatório para múltiplas consequências jurídicas não descaracteriza a qualificação.

Os fatos possuem distintas repercussões jurídicas:

- a omissão de receitas fundamenta a exigência tributária;
- a imprestabilidade dos livros e a ausência de registros justificam o arbitramento;
- a participação direta da administradora fundamenta sua responsabilização;

- o conjunto dessas circunstâncias, analisado globalmente, evidencia o elemento subjetivo necessário à qualificação da multa.

Não há qualquer vedação legal para que um mesmo fato produza múltiplos efeitos jurídicos quando presentes os respectivos pressupostos normativos.

Também não procede a alegação de ausência de um "fato autônomo" apto a caracterizar fraude ou sonegação.

O relatório não se limita a afirmar que houve omissão de receitas. Ele demonstra:

- a. exercício regular de atividade econômica com recebimento de receitas expressivas;
- b. inexistência de declarações fiscais durante vários exercícios;
- c. ausência de registro de receitas em livros apresentados à fiscalização;
- d. utilização sistemática da conta bancária da sócia para recebimento de honorários pertencentes à sociedade;
- e. ausência de resposta às intimações destinadas a esclarecer a origem dos créditos bancários;
- f. manutenção de receitas à margem da escrituração e da tributação federal.

A relevância desse último aspecto é particularmente significativa. A fiscalização intimou a contribuinte para identificar e comprovar a origem de créditos bancários específicos e para apresentar documentação relativa às receitas recebidas. Nenhuma resposta foi apresentada. Posteriormente houve reintimação, igualmente sem resposta.

Esse comportamento não é compatível com a narrativa de mera desorganização contábil. Trata-se de postura omissiva mantida mesmo após a ciência formal da investigação fiscal.

Ademais, o relatório registra que os Livros Caixa entregues à fiscalização não refletiam a efetiva movimentação bancária da empresa, sendo raros os lançamentos bancários reproduzidos na escrituração apresentada. Essa circunstância levou à conclusão de que os livros eram imprestáveis para identificar a real movimentação financeira da sociedade.

A recorrente procura fragmentar os indícios e examiná-los isoladamente. Entretanto, a caracterização do dolo não decorre de cada elemento individualmente considerado, mas da avaliação conjunta de todos eles.

A sequência fática descrita pela fiscalização revela um padrão consistente:

- receitas foram recebidas;
- receitas não foram declaradas;
- receitas não foram registradas;
- parte substancial delas foi canalizada por conta pessoal da administradora;

- as obrigações acessórias não foram apresentadas;
- os esclarecimentos exigidos pela fiscalização não foram prestados.

Esse encadeamento não traduz simples deficiência administrativa. Ele evidencia comportamento orientado a impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade tributária, da efetiva ocorrência dos fatos geradores e da dimensão das receitas auferidas.

Por essa razão, mostra-se correta a conclusão fiscal de que as condutas identificadas ultrapassam o mero inadimplemento tributário e se enquadram nos conceitos legais de sonegação e fraude, legitimando a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Não obstante, com a edição da Lei nº 14.689/2023, que alterou o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1966 e incluiu o inciso VI no dispositivo, multa de ofício qualificada foi reduzida de 150% para 100%, de tal sorte que há que se reduzir o percentual da multa aplicada em função do princípio da retroatividade benigna referido na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, que estabelece a observância de norma superveniente em se tratando de penalidades aplicáveis a atos pendentes de julgamento.

Assim, embora configuradas as condições à aplicação da multa de ofício qualificada, em função da citada retroatividade benigna, deve-se reduzir os montantes da multa de 150% para 100%, o que se faz de ofício no presente julgamento.

Destarte, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício com percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi