



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720661/2022-71
ACÓRDÃO	1301-007.388 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALPES DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2020

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. EXISTÊNCIA DE HIPÓTESE VÁLIDA PARA REQUISIÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira - RMF, quando demonstrado pela Fiscalização o cumprimento dos seguintes requisitos legais: (i) existência de procedimento de fiscalização instaurado, (ii) indispensabilidade do exame das informações, (iii) ocorrência concreta das hipóteses previstas taxativamente no art. 3º e (iv) prévia intimação do sujeito passivo para apresentar informações sobre a movimentação financeira.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020

ARBITRAMENTO DO LUCRO. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. APLICAÇÃO.

A contabilidade que não discrimina de modo fidedigno as operações envolvendo os fornecedores e os clientes da empresa, que não registra a efetiva movimentação financeira, que não faz detalhamento dos fatos contábeis e deixa de registrar operações ultrapassando uma centena de milhões de reais, por ser imprestável para apuração do lucro real, aplica-se o arbitramento do lucro.

LUCRO ARBITRADO. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL. ALÍQUOTA APLICADA PARA COMÉRCIO EM GERAL.

A alíquota a ser aplicada para distribuidora de combustível para determinação da base de cálculo no lucro arbitrado é a mesma alíquota

das pessoas jurídicas que exercem o comércio em geral (9,6% no lucro arbitrado), e não a alíquota de 1,6% prevista no inciso I do art. 15 da Lei 9.249/95, que é exclusiva para quem exerce revenda de combustíveis para o consumo.

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL, PIS e Cofins o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

PIS. COFINS. ARBITRAMENTO. CUMULATIVIDADE.

No caso de arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a contribuição para o PIS e a COFINS devem ser apuradas conforme o regime da cumulatividade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2020

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO DO CONTRIBUINTE. OMISSÃO QUE GEROU ARBITRAMENTO DO LUCRO.

No caso da infração de omissão de receitas, a ausência de declaração dos montantes nas obrigações acessórias é pressuposto da infração, não bastando para comprovar o dolo de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador por parte da ação fiscal, especialmente quando tal fundamento já gerou a apuração por lucro arbitrado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INC. III, DO CTN.

Deve ser mantida a responsabilidade tributária do sócio-administrador quando a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente esta conduta.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. Quanto ao mérito do recurso, acordam os membros do colegiado (i) por unanimidade de votos, (i.1) em negar-lhe provimento quanto ao mérito da autuação e (i.2) em dar-lhe provimento quanto à qualificação da multa, mantendo-a em seu percentual ordinário; e, (ii) por voto de qualidade, em manter a responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores com fundamento no art. 135, inc. III, do CTN, vencidos os Conselheiros Relator,

Eduardo Monteiro Cardoso, e José Eduardo Dornelas Souza. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

Sala de Sessões, em 15 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos por ALPES DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA. (fls. 4.974/5.005) e por ALEXANDRE PINHEIRO LEITÃO (fls. 5.008/5.022) e FABIO MOREIRA NETO (fls. 5.049/5.070) em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (DRJ09) que julgou improcedentes as Impugnações apresentadas, mantendo integralmente o crédito tributário.

Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 4.699/4.799) lavrados para exigir (i) IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS, Cofins e IRRF do ano-calendário de 2020, acrescidos de multa qualificada e juros de mora e (ii) multa regulamentar relativa a 2020 e 2021.

Por bem sintetizar as infrações apuradas, adoto parte do relatório formulado pela DRJ no acórdão recorrido:

Trata o processo de autos de infração de IRPJ e reflexos (CSLL, Pis e Cofins) do período de apuração de 01/01/2020 a 31/12/2020, do Auto de Infração de IRRF, bem como de Autos de Infração de multas regulamentares relativas a ECD, ECF e EFD-Contribuições e de atribuição de responsabilidade solidária do Sr. Fabio Moreira Neto e do Sr. Alexandre Pinheiro Leitão.

Do lançamento

2. O auto de infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ (fls. 4699/4720) exige o recolhimento de R\$ 39.252.235,10 de imposto, com R\$

58.878.352,64 de multa de lançamento de ofício e R\$ 5.606.131,81 de juros de mora.

O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações descritas às fls. 4630/4698 do Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração:

Infração 1: Receita bruta mensal na revenda de combustíveis - Omissão de receitas da atividade. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2020. Enquadramento legal: Art. 24 da Lei nº 9.249/95; art. 3º da Lei nº 9.249/95; Art. 42 da Lei nº 9.430/96 e Art. 610 do RIR/18. Multa de 150%.

Infração 2: Receita bruta na revenda de combustíveis - Receitas da atividade. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2020. Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 591 e 605 do RIR/2018. Multa de 150%.

3. O auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL (fls. 4721/4737) exige o recolhimento de R\$ 17.671.775,90 de contribuição, com R\$ 26.507.663,84 de multa de lançamento de ofício e R\$ 2.523.978,52 de juros de mora.

O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações descritas às fls. 4630/4698 do Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração:

Infração 1: Falta de recolhimento da CSLL devida sobre receitas da atividade omitidas. Período de apuração de 01/01/2020 a 31/12/2020. Enquadramento Legal: Art. 42 da Lei nº 9.430/96; Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96; Art. 22 da Lei nº 10.684/03; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12. Multa de 150%.

Infração 2: Falta/insuficiência de recolhimento da CSLL. Período de apuração de 01/01/2020 a 31/12/2020. Enquadramento Legal: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 29 da Lei nº 9.430/96; Art. 22 da Lei nº 10.684/03; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12; Arts. 26, 34 e 227 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017. Multa de 150%.

4. O auto de infração de Cofins (fls. 4738/4749) exige o recolhimento de R\$ 137.561.008,61 de contribuição, com R\$ 206.341.512,88 de multa de lançamento de ofício e R\$ 19.941.081,90 de juros de mora.

O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações descritas às fls. 4630/4698 do Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração:

Infração 1: Insuficiência de recolhimento - Álcool. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2020. Enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 2º da Lei nº 9.718/1998; Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09; Art. 5º da Lei nº 9.718/98, com alterações introduzidas pelo art. 7º da Lei nº 11.727/08, pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09 e pelo art. 32, inciso IV, da Medida Provisória nº 497/10; Art. 5º, § 4º, inciso II, da Lei nº 9.718/98; Art. 2º do Decreto nº 6.573/2008. Multa de 150%.

Infração 2: Omissão de receita - Álcool. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2020. Enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09; Art. 24, caput, e §§ 2º, 5º e 6º, inciso II, da Lei nº 9.249/95; Art. 5º, inciso II, da Lei nº 9.718/98. Multa de 150%.

5. O auto de infração de Pis (fls. 4750/4761) exige o recolhimento de R\$ 29.906.969,16 de contribuição, com R\$ 44.860.453,71 de multa de lançamento de ofício e R\$ 4.335.363,87 de juros de mora.

O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações descritas às fls. 4630/4698 do Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração:

Infração 1: Insuficiência de recolhimento - Álcool. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2020. Enquadramento legal: Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; Arts. 2º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715/98; Arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98; Art. 5º da Lei nº 9.718/98, com alterações introduzidas pelo art. 7º da Lei nº 11.727/08, pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09 e pelo art. 32, inciso IV, da Medida Provisória nº 497/10; Art. 5º, § 4º, inciso II, da Lei nº 9.718/98; Art. 2º do Decreto nº 6.573/2008. Multa de 150%.

Infração 2: Omissão de receita - Álcool. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2020. Enquadramento legal: Art. 5º, § 4º, da Lei nº 9.718/1998, incluído pela Lei nº 11.727/08; Art. 24, caput, e §§ 2º, 5º e 6º, inciso II, da Lei nº 9.249/95; Art. 5º, inciso II, da Lei nº 9.718/98. Multa de 150%.

6. O auto de infração de IRRF (fls. 4762/4786) exige o recolhimento de R\$ 4.176.729,17 de imposto, com R\$ 6.265.093,36 de multa de lançamento de ofício e R\$ 627.823,36 de juros de mora.

O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foi apurada a seguinte infração descrita às fls. 4630/4698 do Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração:

Infração: Imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Fatos geradores ocorridos entre 03/01/2020 e 28/12/2020. Enquadramento legal: Art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95 23/01/1995; Art. 674 e 675 do RIR/99; Art. 238, § 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017; Art. 730 do RIR/18. Multa de 150%.

7. O auto de infração de Multas Regulamentares (fls. 4787/4797) exige o recolhimento de R\$ 49.180.157,00 de multas.

O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações descritas às fls. 4630/4698 do Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração:

Infração 1: Apresentação de escrituração contábil digital (ECD) com informações inexatas, incompletas ou omitidas. Fatos geradores ocorridos em 30/07/2021. Enquadramento legal: Art. 16 da Lei nº 9.779/99; Art. 11 da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01; Art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18; Art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 2.003/2021. Multa de R\$ 16.393.385,66.

Infração 2: Apresentação da escrituração contábil fiscal (ECF) com informações inexatas, incompletas ou omitidas. Fatos geradores ocorridos em 30/07/2021. Enquadramento legal: Art. 16 da Lei nº 9.779/99; Art. 11 da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01; Art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18; Art. 6º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 2.004/2021. Multa de R\$ 16.393.385,66.

Infração 3: Apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas. Fatos geradores ocorridos entre 13/03/2020 e 10/02/2021. Enquadramento legal: Art. 16 da Lei nº 9.779/99; Art. 11 da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01; Art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18; Art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.876/2019. Multa de R\$ 16.393.385,66.

Da fiscalização

8. Os principais fatos descritos pelo auditor-fiscal no Termo de Verificação Fiscal-TVF de fls. 4630/4698, parte integrante do auto de infração, estão abaixo:

8.1. Afirmou que a fiscalização do presente processo engloba o ano-calendário de 2020, tendo sido já concluída a fiscalização dos anos-calendários de 2017 a 2019 no processo administrativo nº 16682.721290/2021-70.

8.2. Aduziu que o motivo de emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira-RMF aos bancos foi em razão da falta de atendimento da contribuinte na apresentação dos extratos bancários em meio digital no padrão da Carta-Circular BACEN nº 3.454/2010, e, também, em razão do atendimento parcial mesmo considerando a apresentação dos extratos bancários no formato PDF:

Intimado a apresentar em meio digital, no padrão da Carta-Circular BACEN nº 3.454/2010, a movimentação financeira da empresa, o contribuinte não autorizou o acesso da Receita Federal aos referidos dados, já que se prontificou a entregar a documentação solicitada, porém não o fez, mesmo após a concessão de duas dilatações de prazo para atendimento da demanda, totalizando mais de 8(oito) meses sem o fornecimento da documentação devida (tendo em vista que a ciência do Termo de Intimação nº 004 deu-se em 29/11/2021).

8.3. Declarou que a RMF está amparada no art. 3º, incisos V e X, do Decreto nº 3.724/2001.

8.4. Asseverou que no ano-calendário de 2020, a contribuinte apurou o lucro no regime do Lucro Real, que, porém, diante da constatação de que a sua contabilidade não contém todos os fatos contábeis que dizem respeito à empresa, tornando-a imprestável para fins fiscais e comerciais, arbitrou o lucro.

8.5. Citou as seguintes irregularidades na contabilidade da fiscalizada: a) a conta Caixa apresentar saldo credor; b) contabilidade não discrimina de modo fidedigno as operações envolvendo os fornecedores e os clientes da empresa, já que aparecem apenas informações genéricas, tais como “Clientes diversos” (conta contábil “513 – Clientes diversos”) e “Fornecedores a pagar” (conta contábil “167 – Fornecedores a pagar”), sem o devido detalhamento das empresas envolvidas nestas operações, sendo que o histórico dos lançamentos também não contém nenhuma informação relevante; c) conta Caixa contém informações relativas às suas transações, sendo que dos R\$ 3,1 bilhões lançados a débito, nada menos que R\$ 881 milhões (ou nada menos do que 28,4% do total) contém o histórico “Vendas de mercadorias nesta data”, não indicando os compradores dos produtos. E a crédito, temos que R\$340 milhões contém a informação “Compras de mercadorias nesta data”, sem dizer quem seriam os fornecedores(o que equivale a quase 11% do total lançado a crédito); d) A rubrica “Combustível e lubrificantes” da DRE (fls. 4419 e 4420) indica a compra de mercadorias no valor R\$1.086.549.561,69, sendo que as NF-e dão conta de que houve a aquisição de R\$1.360.088.905,73 em combustíveis; e) A efetiva movimentação bancária também não está refletida na contabilidade apresentada. Conforme disposto no tópico “3.1. Da Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) da Alpes Distribuidora de Petróleo Ltda.”, a movimentação financeira a crédito disponível na e-Financeira (obrigação acessória relativa ao montante global de recursos movimentados pelos clientes e transmitida pelas instituições financeiras

ao SPED, conforme planilha “TIF 004 Alpes ANEXO I.xlsx” às fls. 18) é superior em mais de 32,6% em relação aos valores constantes da ECD transmitida pelo sujeito passivo para 2020 (contas contábeis “7 - Bancos conta movimento” e “10 - Aplicações financeiras liquidez imediata”); f) R\$143 milhões de movimentação financeira entre a fiscalizada Alpes e a empresa Vetor Comércio de Combustíveis Ltda não foram contabilizados, sendo que a fiscalizada Alpes recebeu R\$ 81 milhões, enquanto que a empresa Vetor recebeu R\$ 62 milhões.

8.6. Aduziu que da análise de das notas fiscais eletrônicas disponíveis no Sped, e das informações de compra e venda de combustíveis da ANP é possível de concluir pela venda de álcool sem a emissão da nota fiscal:

De modo geral, aos analisarmos os dados fornecidos pela autarquia federal (vide abas “Compras vs Vendas SIMP” e “Compras vs Vendas NFe” da planilha “SIMP ANP Alpes 2020.xlsx” às fls. 4452) em comparação com as notas fiscais eletrônicas disponíveis no Sped (conforme aba “Compra e venda de combustíveis” das planilhas “MAD NFe - Compra de combustível Alpes 2020.xlsx” e “MAD NFe - Venda de combustível Alpes 2020.xlsx” às fls. 4429 e 4430), constatamos, em ambas as fontes de dados, que há discrepância entre as compras e vendas de combustíveis, nas quais as aquisições superam em muito as comercializações. Vale lembrar que para obtermos os valores em m3 basta dividirmos por mil o quantitativo em litros, já que a ANP apresenta seus dados na unidade de medida “litro”.

[...]

Num raciocínio simples, para se obter lucro em uma determinada atividade espera-se que o montante de recursos obtidos na venda de um produto supere a quantia desembolsada pela sua aquisição. Tal lógica, no caso em tela, se encaixou na comercialização de gasolina e diesel. Porém é notório, no caso do álcool, que as compras (598.930,64m3) foram muito superiores às vendas(424.982,17m3), tanto em volume (m3) quanto em valores (R\$), não existindo capacidade de tancagem que pudesse acomodar toda essa discrepância (na ordem de 173.948,47m3), o que denota a ocorrência de venda de álcool sem a emissão da nota fiscal competente.

8.7. Explicou a forma de tributação do Pis e da Cofins no lançamento efetuado destas contribuições:

Tendo em vista a atividade desempenhada como distribuidora de combustíveis, e considerando a opção pelo Recob desde 01/01/2019 (fls. 4417), a venda de combustíveis será tributada com observância das alíquotas específicas (ad rem) constantes do Decreto nº 6.573/2008(etanol), Decreto nº 5.059/2004 (gasolina e diesel) e Decreto nº 5.297/2004 (biodiesel), para as comercializações realizadas a partir de 2019.

No caso em tela, a venda de gasolina, diesel e biodiesel está sujeita à alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins, haja vista a incidência monofásica no

produtor e importador, nos termos do art. 3º da Lei nº 11.116/2005 (biodiesel) e art. 4º da Lei nº 9.718/98 (gasolina e diesel).

Quanto ao álcool, inclusive para fins carburantes, o art. 5º, inciso II, da Lei nº 9.718/98, determina a alíquota de 3,75% para a apuração do PIS/Pasep e de 17,25% para a Cofins, enquanto o art. 5º, § 4º da Lei nº 9.718/98 c/c art. 2º do Decreto nº 6.573/2008 estipulam a alíquota específica, por m3, de R\$19,81 para o PIS/Pasep e R\$91,10 para a Cofins, tal como reproduzido abaixo:

8.8. Afirmou que na adoção do lucro arbitrado pelo Fisco, há impedimento no creditamento do Pis e da Cofins pela contribuinte:

Como sabido, a adoção do lucro arbitrado pelo Fisco impede o cálculo do PIS/Pasep e da Cofins pela sistemática da não-cumulatividade, nos termos do art. 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 10, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, in verbis:

[...]

Em que pese a adoção do lucro arbitrado por parte do Fisco importar no afastamento do cálculo do PIS/Pasep e da Cofins pela sistemática da não-cumulatividade, o que torna inócuo eventual pedido de crédito destas contribuições sociais, por amor ao debate refutaremos os créditos solicitados pelo sujeito passivo em sede das EFD-Contribuições retificadoras apresentadas em atendimento à Intimação Fiscal.

8.9. Declarou que a contribuinte foi intimada a comprovar a origem dos depósitos bancários; que porém não a comprovou mediante indicação da origem e do motivo dos recursos recebidos em conta bancária pela empresa, e, portanto, foram considerados receitas omitidas com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96:

O contribuinte foi cientificado desta Intimação em 06/09/2022 (fls. 4170), por meio do seu domicílio tributário eletrônico, com espeque no art. 23, inciso III, alínea “a”, do Decreto nº 70.235/72, tal como consta do processo administrativo nº 13033.210566/2021-45. Cabe registrar que o atendimento parcial à indigitada Intimação, feito em 27/09/2022 (fls. 4459 a 4476), não contemplou a indicação da origem e do motivo dos recursos recebidos em conta bancária pela firma.

Assim, os aportes de recursos cuja origem tenha sido comprovada serão tributados conforme a natureza dos respectivos recebimentos, enquanto o montante de recursos para os quais não houve a comprovação de sua origem serão tratados como receitas omitidas, sob o amparo do art. 42 da Lei nº 9.430/96, abaixo reproduzido:

8.10. Explicou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e a alíquota de 9,6% a ser aplicada na receita bruta para determinação da base de cálculo:

Para o ano de 2020, por conta do lucro arbitrado, teremos a receita bruta composta pelas vendas de combustíveis, identificadas pelas notas fiscais eletrônicas emitidas; e das receitas omitidas, oriundas da falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, cuja previsão consta do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Tal entendimento também encontra respaldo nas decisões administrativas, senão vejamos:

[...]

Quanto ao coeficiente de arbitramento dos lucros, para determinação da base de cálculo do IRPJ, deve-se adotar o percentual de 9,6% sobre a receita bruta, tendo em vista a atividade desempenhada (distribuidora de combustíveis), sob o espeque do art. 605 do RIR/2018. Os julgados administrativos que amparam esta conduta são colados abaixo:

8.11. Para o Pis e a Cofins, da mesma forma, apresentou explicações sobre a base de cálculo:

No ano de 2020, tendo em vista a atividade desenvolvida pelo contribuinte como distribuidora de combustíveis e sua opção pelo Recob desde 01/01/2019, a receita bruta pela venda de etanol será tributada conforme o disposto no art. 5º, § 4º da Lei nº 9.718/98 c/c arts. 1º e 2º do Decreto nº 6.573/2008, que estipulam a alíquota específica, por m3, de R\$19,81 para o PIS/Pasep e R\$91,10 para a Cofins.

Em relação às receitas omitidas, oriundas da falta de comprovação da origem dos depósitos bancários (considerando a adoção pelo Fisco do lucro arbitrado e considerando a opção do contribuinte pelo Recob), estas serão computadas na determinação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins e seguirão o disposto nos §§ 2º, 5º e 6º, inciso II, do art. 24 da Lei nº 9.249/95 (já que as mercadorias adquiridas para revenda e que não foram acompanhadas de nota fiscal por ocasião de sua venda se tratam de etanol, conforme tópico “4.2. Das informações prestadas pela ANP e da venda de combustíveis sem a emissão de nota fiscal”), in verbis:

8.12. Declarou que diante da constatação de pagamento sem causa pela fiscalizada ao Sr. Fábio Moreira Neto em 2020, lançou IRRF com fundamento no ar. 61, §1º, da Lei nº 8.981/95 e art. 730, § 1º, do RIR/2018:

Como os esclarecimentos dos pontos suscitados pelos Itens 03 e 04 do Termo de Intimação Fiscal nº 005 foram insuficientes, não resta alternativa senão tributar todo o numerário entregue a Fábio Moreira Neto em 2020 como pagamento sem causa (pagamento efetuado a sócio ou terceiro, não contabilizado, não tendo sido comprovada a operação ou a sua causa), conforme previsão contida no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95 e art. 730, § 1º, do RIR/2018, reproduzidos abaixo:

8.13. Aduziu que diante da constatação de incorreções ou omissões nas EFD-Contribuições, ECF e ECD transmitidas, aplicou as multas regulamentares.

8.14. Asseverou que diante da prática da sonegação pela fiscalizada mediante a venda de combustíveis sem a emissão da competente nota fiscal, qualificou a multa de ofício.

8.15. Declarou que como houve clara violação à Lei e ao Contrato Social da entidade, haja vista a ocorrência de venda de combustíveis sem a emissão da nota fiscal correspondente, elencou como devedores solidários o administrador de direito da empresa à época dos fatos, Alexandre Pinheiro Leitão, e Fábio Moreira Neto, que agiu como administrador de fato.

Da impugnação

9. Cientificada do Auto de Infração, a contribuinte Alpes protocolou sua impugnação de fls. 4818/4842. As alegações e os pedidos apresentados, de forma sucinta, seguem abaixo:

9.1. Argumentou a nulidade da Requisição de Movimentação Financeira-RMF por ter sido emitida sem que tenha configurada hipótese para seu uso. Afirmou que a justificativa da fiscalização do uso da RMF amparado no inciso X do art. 3º do Decreto n. 3.724/01, que é a negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira, não se sustenta diante do atendimento da intimação com entrega dos extratos bancários relativos às contas de maior volume de movimentações, e que não autorizou o acesso pela fiscalização de suas movimentações financeiras, porque apenas exerceu a prerrogativa que se infere a partir do art. 1º, §3º, inciso V da LC 105/01. Asseverou que o uso da RMF sob justificativa de embarço à fiscalização também não se sustenta diante dos atendimentos às intimações, mesmo que não inteiramente. Citou decisões do CARF. Aduziu que entre as conciliações bancárias executadas pela Fiscalização, existe um arquivo "Conciliação Alpes 2020 - Bancoob.xlsx" (arquivo não paginável fl. 4117) que segundo o que se depreende das autorizações para acesso direto aos dados bancários (arquivo não paginável, fl. 18) bem como dos extratos compilados (arquivo não paginável fl. 4117) não aparenta ter origem em solicitação feita pela auditoria ou extrato que lhe foi fornecido.

9.2. Afirmou em relação aos depósitos bancários de origem não comprovada tributados pela Fiscalização, que: a) 9.536 lançamentos sem Banco de Origem/Destino, nomeado como "Diversos" ou simplesmente sem informação nenhuma; aqui, mesmo que oportunizada ao contribuinte a identificação desses valores, provavelmente não seria possível indicar a origem por falta de parâmetros mínimos; b) 31.637 lançamentos sem Conta bancária de Origem/Destino, nomeado como "Diversos" ou simplesmente sem informação nenhuma; c) 21.685 lançamentos sem CPF/CNPJ de Origem/Destino, nomeado como "Diversos" ou simplesmente sem informação nenhuma; d) 1.650 lançamentos cuja origem dos depósitos são pessoas físicas e que foram englobados na apuração fiscal como componentes de uma movimentação presumivelmente originária da venda de combustíveis; e) 18.944 lançamentos

sem Nome de Origem/Destino, nomeado como "Diversos" ou simplesmente sem informação nenhuma; f) um lançamento que se refere a "Depósitos especiais" com Nome de Origem/Destino Vazio e dois lançamentos nomeado como Documento "OrdJud" que sugere ser crédito Judicial, cuja origem é presumivelmente conhecida; (g) 217 lançamentos com Nome de Origem/Destino de contas da própria Alpes, que sugere transferência entre contas da própria pessoa jurídica, em hipótese que deveria ser excluída na forma do art. 42, § 3º, inciso I da Lei n. 9.430/96.

9.3. Asseverou que a movimentação financeira com a Vetor Comércio de Combustíveis Ltda não pode ser tributada porque a operação acabou não se concretizando.

9.4. Afirmou que na situação de fato não ficou demonstrado o preenchimento dos requisitos para o arbitramento do Lucro. Argumentou que ainda que a ECD e a ECF fossem incompletas, contivessem informações inexatas ou omitidas, como as informações contidas nessas escriturações serviram de apoio para conhecer a base imponible tanto para apuração do lucro real quanto das contribuições, o arbitramento do lucro é indevido. Argumentou ainda que os depósitos bancários de origem não comprovada considerados como omissão de receitas pela fiscalização, não podem ser utilizados desta vez para o arbitramento do Lucro. Afirmou que a mesma contabilidade, que foi considerada imprestável, foi utilizada para o lançamento de IRRF-sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou em operações consideradas sem causa. Citou acórdãos CARF.

9.5. Declarou que o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para se determinar a base de cálculo do imposto deve ser o percentual de 1,6% previsto no inciso I do parágrafo 1º do art. 15 da Lei 9.249/1995, que é aplicado para empresas que atuam na revenda de combustíveis.

9.6. Argumentou que os lançamentos por omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada são baseados em presunção legal, e, por ser presunção, a fiscalização não precisou comprovar a conduta dolosa da contribuinte; e, que, por não estar comprovada a conduta dolosa a multa qualificada é indevida. Declarou que a multa de ofício de 150% viola o princípio do não-confisco. Que por não estar comprovado o dolo dos administradores, a responsabilização tributária dos sócios-administradores com base no art. 135, III, do CTN é indevida.

9.7. Declarou que é optante pelo Lucro Real e, portanto, deverá se sujeitar à apuração não-cumulativa das contribuições ao PIS e a COFINS. Afirmou que a Autoridade Fiscal realizou o lançamento do PIS e da COFINS não cumulativos devidos nos períodos de apuração, que, porém, não observou a apuração de créditos dessas contribuições.

9.8. Asseverou que seus produtos estão submetidos ao sistema monofásico, que mesmo assim poderá apurar créditos em relação às hipóteses previstas em lei. Declarou que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da

essencialidade ou relevância, citando o REsp 1.221.170/PR. Citou ainda a Solução de Consulta DISIT/SRRF04 Nº 4002, DE 18 DE JANEIRO DE 2019 e Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018.

9.9. Argumentou que para o álcool carburante, a Lei 11.727/08 estabeleceu o regime não cumulativo. Que na venda de etanol combustível, incide 1,5% de PIS e 6,9% de COFINS ao produtor, e de 3,75% para PIS e 17,25% para COFINS ao distribuidor. Asseverou que o distribuidor, que é o seu caso, tem o direito aos créditos das contribuições referente à aquisição de álcool carburante, por força do art. 195, §12, da CF, e declarou que é inconstitucional a vedação ao crédito.

9.10. Afirmou que dentre as suas operações de saída, existe o etanol anidro, o qual é tributado à alíquota zero nas distribuidoras, conforme o art. 5º, §1º, inciso I, da Lei 9.718/1998, com a redação dada pela Lei 11.727/2008. Que sobre esse produto não deve incidir o Pis e a Cofins.

9.11. Ao final apresentou os seguintes pedidos: a) o reconhecimento da nulidade do uso da Requisição de Movimentação Financeira diretamente às instituições bancárias por não estar caracterizada a situação do art. 3º, inciso X, do Decreto n. 3.724/01; b) o reconhecimento de que não ficou demonstrado o preenchimento dos requisitos para uso do arbitramento do lucro; c) subsidiariamente, em caso de se concluir que foi acertado o uso da apuração do lucro por arbitramento, o reconhecimento de que esse método não pode ser empregado, em simultâneo, com a apuração de receitas a partir do cruzamento de dados de movimentação de combustíveis (SIMP fornecido pela ANP com o cruzamento dos dados das notas fiscais de venda emitidas); d) também de forma subsidiária, na hipótese de manutenção do lançamento que seja determinada a exclusão das operações que visivelmente não se relacionam com a hipótese do art. 42 da Lei nº 9.430/96; e) o reconhecimento de que a utilização de presunção/arbitramento para apurar o tributo cobrado prescinde que o lançamento seja acompanhado da prova sendo assim incompatíveis tanto com a aplicação da multa qualificada quanto da responsabilidade de terceiros que devem ser excluídas; f) que seja reformado o lançamento (i) excluindo-se, em relação às saídas de etanol, a parte referente ao anidro; (ii) que a presunção seja recalculada em ordem a desconsiderar as saídas de outros combustíveis não tributados; e (g) em caso de manutenção da exigência, pede-se a conversão do julgamento em diligência para que se determine à Autoridade Lançadora, nos termos do art. 3º, inciso II da Lei n. 10.637/02 e Lei n.10.833/03, que apure os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS na modalidade não cumulativas, observando-se os parâmetros da essencialidade e relevância determinados pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, bem como o direito a apuração de crédito na aquisição de etanol para revenda; h) redução das multas punitivas aplicada ao caso para o limite que simboliza o valor do próprio imposto, sob pena de infração à regra constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco.

10. Cientificado dos Autos de Infração, o responsável solidário Fábio Moreira Neto protocolou sua impugnação de fls. 4845/4861. Como a impugnação do responsável solidário é similar com a impugnação da fiscalizada Alpes, apenas as alegações diferentes são relatadas abaixo:

10.1. Argumentou que os lançamentos por omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada são baseados em presunção legal, e, por ser presunção, a fiscalização não precisou comprovar a conduta dolosa da contribuinte; e, que, por não estar comprovada a conduta dolosa a multa qualificada é indevida, assim como a atribuição da responsabilidade solidária. Aduziu que não foram produzidas provas que comprovem que houve intenção de realizar a venda de combustível sem a emissão de nota fiscal.

10.2. Afirmou que a atribuição de responsabilidade solidária contra o impugnante com base no art. 135, III, do CTN é indevida diante da inexistência de provas de que houve intenção de realizar a venda de combustível sem a emissão de nota fiscal. Que a fiscalização não menciona um único ato praticado intencionalmente pelo Impugnante que contribuiu para os eventos apontados. Que simples inadimplência tributária, mesmo que vultosa, não pode ser motivo para atribuir responsabilidade solidária. Que para atribuição da responsabilidade solidária é necessária a indicação individualizada da conduta dolosa.

10.3. O responsável solidário alegou ainda que deixou a sociedade em dezembro de 2019, que, portanto, não pode ser responsabilizado por crédito tributário do período de apuração de 2020. Declarou que ainda que alguns em alguns bancos ainda conste como responsável pela conta bancária em 2020, não há nenhum documento em que tenha assinado no ano de 2020.

10.4. Ao final requereu a anulação ou reforma do lançamento mediante seguintes pedidos: a) o reconhecimento da nulidade do uso da Requisição de Movimentação Financeira diretamente às instituições bancárias por não caracterizada a situação do art. 3º, inciso X do Decreto n. 3.724/01, uma vez que regularmente contribuía com a apresentação dos extratos; b) o reconhecimento de que não ficou demonstrado o preenchimento dos requisitos para uso do arbitramento, notadamente diante do fato de que o lançamento baseou-se em informações do SPED ICMS/IPI (informações das notas fiscais emitidas pela contribuinte) para o levantamento das operações de saída de mercadorias; c) o reconhecimento de que a utilização de presunção/arbitramento para apurar o tributo cobrado prescinde que o lançamento seja acompanhado da prova sendo assim incompatível com responsabilidade de terceiros; d) o reconhecimento de que o corresponsável Fábio Moreira Neto comprovadamente deixou o quadro societário em dezembro de 2019 ainda antes dos períodos de apuração a que se referem o auto de infração, não existindo fundamentos para lhe atribuir "administração de fato" como pretendeu a auditoria.

11.0. Cientificado dos Autos de Infração, o responsável solidário Alexandre Pinheiro Leitão protocolou sua impugnação de fls. 4880/4896. Como a

impugnação do responsável solidário é similar com a impugnação da fiscalizada Alpes, apenas as alegações diferentes são relatadas abaixo:

11.1. Argumentou que os lançamentos por omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada são baseados em presunção legal, e, por ser presunção, a fiscalização não precisou comprovar a conduta dolosa da contribuinte; e, que, por não estar comprovada a conduta dolosa a multa qualificada é indevida, assim como a atribuição da responsabilidade solidária. Aduziu que não foram produzidas provas que comprovem que houve intenção de realizar a venda de combustível sem a emissão de nota fiscal.

11.2. Afirmou que a atribuição de responsabilidade solidária contra o impugnante com base no art. 135, III, do CTN é indevida diante da inexistência de provas de que houve intenção de realizar a venda de combustível sem a emissão de nota fiscal. Que a fiscalização não menciona um único ato praticado intencionalmente pelo Impugnante que contribuiu para os eventos apontados. Que simples inadimplência tributária, mesmo que vultosa, não pode ser motivo para atribuir responsabilidade solidária. Que para atribuição da responsabilidade solidária é necessária a indicação individualizada da conduta dolosa.

11.3. Ao final requereu a extinção do crédito tributário e o afastamento da atribuição da responsabilidade solidária.

Embora os Recorrentes tenham apresentado Impugnação, a DRJ rejeitou as alegações, mantendo integralmente o crédito tributário cobrado, por meio de acórdão (fls. 4.921/4.954) ementado da seguinte forma:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2020

DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE UTILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de realização de diligência, por falta de utilidade, quando o contribuinte pede apuração de créditos de Pis e Cofins, apesar de o período de apuração do lançamento estar sujeito ao regime cumulativo de apuração das contribuições, regime o qual não há apuração de crédito.

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. EXISTÊNCIA DE HIPÓTESE VÁLIDA PARA REQUISIÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira-RMF, quando a Fiscalização aponta duas hipóteses previstas no art. 3º do Decreto 3724/2001 para quebra administrativa do sigilo bancário, e se uma delas é aplicável para o presente caso.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2020

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa qualificada, quando o contribuinte pratica sonegação mediante falta de emissão de notas fiscais.

MULTA QUALIFICADA. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, conforme Súmula CARF nº 2.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Art. 135, III, DO CTN. SÓCIOS-ADMINISTRADORES. SONEGAÇÃO. APLICAÇÃO.

Aplica-se a responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN, por infração às leis, para sócios-administradores de pessoa jurídica que pratica sonegação pela não emissão de notas fiscais.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2020

DEPÓSITO BANCÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.

Correto o lançamento fundado na ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários, por constituir-se de presunção legal de omissão de receitas, expressamente autorizada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. APLICAÇÃO.

A contabilidade que não discrimina de modo fidedigno as operações envolvendo os fornecedores e os clientes da empresa, que não registra a efetiva movimentação financeira, que não faz detalhamento dos fatos contábeis e deixa de registrar operações untrapassando uma centena de milhões de reais, por ser imprestável para apuração do lucro real, aplica-se o arbitramento do lucro.

LUCRO ARBITRADO. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL. ALÍQUOTA APLICADA PARA COMÉRCIO EM GERAL.

A alíquota a ser aplicada para distribuidora de combustível para determinação da base de cálculo no lucro arbitrado é a mesma alíquota das pessoas jurídicas que exercem o comércio em geral (9,6% no lucro arbitrado), e não a alíquota de 1,6% prevista no inciso I do art. 15 da Lei 9.249/95, que é exclusiva para quem exerce revenda de combustíveis para o consumo.

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL, Pis e Cofins o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2020

COFINS. LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITOS.

No Lucro Arbitrado, o regime de apuração da Cofins é cumulativo, e, portanto, não há apuração de créditos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2020

PIS. LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITOS.

No Lucro Arbitrado, o regime de apuração do Pis é cumulativo, e, portanto, não há apuração de créditos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformados, os Recorrentes interpuseram Recurso Voluntário (fls. 4.974/5.005, fls. 5.008/5.022 e fls. 5.049/5.070), alegando em síntese o seguinte:

Recurso Voluntário da Alpes Distribuidora de Petróleo Ltda. (“Alpes”):

- (i) A utilização da Requisição de Movimentação Financeira pela Fiscalização seria nula, pois não houve embaraço ou negativa de apresentação dos extratos bancários, estando ausentes os pressupostos que autorizariam a medida;
- (ii) Deveriam ter sido extirpados do levantamento lançamentos bancários referentes a operações que não teriam se concretizado;
- (iii) Não teria sido demonstrado o preenchimento dos requisitos para utilização do arbitramento, “ao mesmo tempo em que esse método não pode ser combinado com a apuração de receitas a partir do cruzamento dos dados de movimentação de combustíveis em comparação com as notas fiscais de venda, sob o iminente risco de se tributar a mesma movimentação duas vezes variando apenas o método”;
- (iv) Pessoas jurídicas que atuam na revenda de combustíveis estariam sujeitas ao percentual de presunção de 1,6% (art. 15, I, da Lei nº 9.249/1995), e não à utilizada no arbitramento de 9,6%;
- (v) Parte dos cálculos da Fiscalização teriam incluído etanol anidro, tributado à alíquota zero. Ainda, a presunção aplicada teria considerado que todas as vendas seriam de etanol hidratado carburante, o que não corresponderia aos fatos;

- (vi) A tributação com base da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 seria incompatível com a qualificação da multa e a responsabilização de terceiros;
- (vii) O levantamento feito a partir dos extratos bancários conteria lançamentos que não poderiam constar como receita omitida;
- (viii) Deveriam ser considerados os créditos de Contribuição ao PIS e Cofins sobre a aquisição de matérias-primas e insumos essenciais, bem como sobre a aquisição de etanol;
- (ix) A multa qualificada seria ilegítima, tendo em vista a inexistência de dolo e a vedação ao confisco, nos termos da jurisprudência do E. STF;

Recurso Voluntário dos responsáveis tributários:

- (i) O uso de presunções para fins de atribuir responsabilidade tributária com fundamento no art. 135, III, do CTN seria ilegal. Nesse sentido, a exigência com fundamento em presunção seria incompatível com o dolo;
- (ii) O trabalho fiscal não confirmou a natureza das operações levantadas, deixando de buscar “a real natureza de depósitos de valores relevantes”. Com isso, é impossível identificar se os valores recebidos decorrem da “atividade de distribuição de combustíveis”, razão pela qual a fundamentação do TVF seria imprestável para atribuir responsabilidade tributária a terceiros;
- (iii) O RMF seria nulo, pois não houve embaraço à fiscalização;
- (iv) No que se refere ao Sr. FABIO MOREIRA NETO, verificou-se (a) a sua saída do quadro societário em 2019, antes dos fatos geradores apurados, (b) seria improcedente a alegação de venda sem emissão de nota fiscal e (c) a utilização do arbitramento seria ilegal.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator

Os recursos foram interpostos dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados das respectivas intimações, por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço os recursos.

Como relatado, a discussão envolve Autos de Infração para a exigência de IRPJ e reflexos (CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins), IRRF e multas regulamentares por apresentação de

ECF e ECD com informações inexatas, incompletas ou omitidas. Houve qualificação da multa e atribuição de responsabilidade tributária aos Srs. FABIO MOREIRA NETO e ALEXANDRE PINHEIRO LEITÃO. Passo, a seguir, a analisar as alegações recursais.

I. Recurso Voluntário da Alpes Distribuidora

I.1. PRELIMINARMENTE: NULIDADE DA RMF POR AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS NORMATIVOS

Preliminarmente, a Recorrente arguiu a nulidade da utilização da Requisição de Movimentação Financeira (RMF). Primeiro, afirmou que atendeu o solicitado no Termo de Intimação nº 001, apresentando extratos com a movimentação bancária no período (fls. 27/4.021). Segundo, alegou que a entrega destes arquivos em formato “PDF editável” não poderia ser equiparada à falta de atendimento, pois “o préstimo de informações em modelo diverso do que orienta Carta-Circular BACEN n. 3.454/2010 por si não deve ser lido como autorização para uso da RMF.” Assim, não estariam presentes os pressupostos do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 para a expedição da RMF.

A interpretação conjunta do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 com os arts. 2º, § 5º e 4º, § 2º, do mesmo diploma normativo, leva à conclusão de que a expedição da RMF depende do preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos: (i) existência de procedimento de fiscalização em curso, (ii) indispensabilidade do exame das informações, (iii) ocorrência concreta das hipóteses previstas taxativamente no art. 3º e (iv) prévia intimação do sujeito passivo para apresentar informações sobre a movimentação financeira. Veja-se precedente da 1ª Turma da CSRF deste Carf nesse sentido:

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OBTENÇÃO DE EXTRATOS POR MEIO DE REQUISIÇÃO ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS - RMF. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. A Lei Complementar 105/2001 confere às autoridades fiscais o poder-dever de examinar os registros, livros e documentos de instituições financeiras, inclusive dados de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que atendidos dois requisitos: a) existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso; e b) imprescindibilidade do exame a juízo da autoridade administrativa competente. O requisito da indispensabilidade é formado por dois fatores: (i) o desatendimento à prévia intimação do contribuinte para apresentar informações, e (ii) o enquadramento da situação na hipótese de um dos incisos do artigo 3º do Decreto 3.724/2001, o que implica tanto que a solicitação de RMF deve conter os motivos justificadores da hipótese legal apontada para a sua emissão quanto que os respectivos fatos devem estar devidamente comprovados pela autoridade fiscal. A interpretação restritiva ao disposto nos artigos 5º e 6º da LC 105/2001 e do Decreto 3.724/2001 protege o direito de o Fisco de permanecer com esse enorme poder de acesso aos dados bancários dos contribuintes, desde que cumpridas, rigorosamente, todas as exigências contidas no citado decreto.

(Acórdão nº 9101-006.565, Rel. Cons. Livia de Carli Germano, Sessão de 09/05/2023)

Neste caso, verifico que havia procedimento de fiscalização em curso, bem como foi realizada intimação prévia do sujeito passivo para apresentar a documentação. Ainda, é inquestionável a indispensabilidade da movimentação financeira, vez que a infração diz respeito a suposta omissão de receita que só pode ser verificada a partir do confronto entre os documentos bancários e as declarações fiscais.

É necessário, deste modo, verificar se estão presentes as situações de fato previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 para fundamentar a RMF. Neste caso, a requisição foi expedida pela Autoridade Fiscal com fundamento no art. 3º, V e X, do Decreto nº 3.724/2001, dispositivo que tem a seguinte redação:

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

X - negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

Vale destacar, ainda, a motivação da solicitação feita pelo Auditor Fiscal (fls. 4.195/4.196):

Pelo exposto, considerando que, apesar de adotar a apuração do imposto de renda pelo Lucro Real, o contribuinte apresentou escrituração que não está de acordo com as leis fiscais e comerciais (a contabilidade não apresenta toda a movimentação financeira para o ano de 2020); considerando que o sujeito passivo não forneceu cópia de toda a movimentação bancária da firma; e considerando que as compras de mercadorias foram mais de 32,6% superiores às vendas; restam atendidos os requisitos para a emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), já que amparado pelo art. 3º, incisos V e X, do Decreto nº 3.724/2001.

Portanto, a fundamentação não foi o embaraço à fiscalização, presente no inciso VII do art. 3º do referido Decreto. Este fundamento foi trazido como um reforço argumentativo pela DRJ, no sentido de que a Fiscalização poderia também ter expedido a RMF com base nesse dispositivo. O essencial é a ocorrência ou não das hipóteses expressamente utilizadas pelo Auditor Fiscal.

Analisando a motivação do ato transcrita acima, entendo legítima a expedição da RMF. Veja-se que o art. 3º, V, do Decreto nº 3.724/2001, lido em conjunto com o § 1º do mesmo dispositivo, permite a expedição da RMF quando houve diferença superior a 10% na comparação entre os gastos e a renda disponível. Nesse sentido, a Autoridade Fiscal apontou que as aquisições superaram as vendas em 32,6%. Este aspecto foi utilizado pela DRJ para concluir pela correção da RMF:

22. A Fiscalização, para motivar a Requisição de Movimentação Financeira, mencionou tanto o inciso V quanto o inciso X, ambos do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001, porém bastava ter mencionado o inciso V, que trata da realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível, pois o montante do valor das notas fiscais de compras efetuadas pela contribuinte superam em 30% o montante do valor das notas fiscais de vendas efetuadas pela contribuinte, conforme demonstrativo reproduzido abaixo. Caracterizando, portanto, a situação prevista no inciso V do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001.

Descrição (para o ano de 2020)	Quantidade em m³	Valor total em R\$
A) NF-e de vendas (receita bruta - CFOPs 5102, 5652, 5655, 5656, 6102, 6655 e 6656)	440.064,17	1.066.323.301,22
B) NF-e de terceiros (compras de mercadorias para revenda – CFOPs 5101, 5652, 5655, 5656, 5922, 5929, 6101, 6116, 6652, 6655 e 6922)	613.588,55	1.360.088.905,73
Diferença entre as NF-e de vendas e as de compras (A-B)	-173.524,38	-293.765.604,51

Por fim, a Recorrente alegou que “chama a atenção que entre as conciliações bancárias executadas pela Fiscalização, existe um arquivo "Conciliação Alpes 2020 - Bancoob.xlsx" (arquivo não paginável fl. 4117) que segundo o que se depreende das autorizações para acesso direto aos dados bancários (arquivo não paginável, fl. 18) bem como dos extratos compilados (arquivo não paginável fl. 4117) não aparenta ter origem em solicitação feita pela auditoria ou extrato que lhe foi fornecido.” Porém, referida alegação foi devidamente rechaçada pela DRJ, que apontou a devida formalização da solicitação e a correção dos dados, o que não foi objeto de impugnação específica pela Recorrente.

Entendo, portanto, presentes os pressupostos para a expedição da RMF, não havendo que se falar em nulidade.

I.2. MÉRITO

No mérito, a Recorrente iniciou as suas alegações sustentando que a movimentação financeira entre ela e a Vetor Comércio de Combustíveis Ltda. seriam relativas a “operações que acabaram não se concretizando”. Assim, estaria incorreta a Autoridade Fiscal, que inferiu se tratar de operação de compra e venda de combustível.

Ocorre que referida alegação não foi corroborada por qualquer documento. Não obstante a afirmação da Recorrente de que se trataria de prova negativa, é difícil crer que houve um cancelamento de operações no valor de R\$ 142 milhões de reais sem qualquer registro. Caberia à Recorrente, portanto, demonstrar efetivamente a natureza da operação e as razões do seu cancelamento, que sequer foram explicitadas de forma pormenorizada. Assim, é o caso de rejeitar o pleito neste ponto.

A Recorrente prossegue contestando a utilização do arbitramento, pois seria incompatível a conduta da Autoridade Fiscal de considerar a contabilidade insuficiente e, ao mesmo tempo, utilizar as informações nela presentes para levantar a movimentação dos produtos

e apurar a receita bruta. Prosseguiu a Recorrente, alegando que “não ficou demonstrado o preenchimento dos requisitos para uso do arbitramento, ao mesmo tempo em que esse método não pode ser combinado com a apuração de receitas a partir do cruzamento dos dados de movimentação de combustíveis em comparação com as notas fiscais de venda, sob o iminente risco de se tributar a mesma movimentação duas vezes variando apenas o método.” Além disso, contestou a utilização do percentual de presunção de 9,6%, afirmando que o correto seria 1,6% (art. 15, I, da Lei nº 9.249/1995).

Neste ponto, porém, concordo integralmente com os fundamentos utilizados pela DRJ (fls. 4.942/4.946), que adoto como razão de decidir:

49. A Fiscalização tributou o lucro da contribuinte diante da constatação de que a sua contabilidade não contém todos os fatos contábeis que dizem respeito à empresa, tornando-a imprestável para fins fiscais e comerciais. As irregularidades constatadas foram as seguintes: a) a conta Caixa apresentar saldo credor; b) contabilidade não discrimina de modo fidedigno as operações envolvendo os fornecedores e os clientes da empresa, já que aparecem apenas informações genéricas, tais como “Clientes diversos” (conta contábil “513 – Clientes diversos”) e “Fornecedores a pagar” (conta contábil “167 – Fornecedores a pagar”), sem o devido detalhamento das empresas envolvidas nestas operações, sendo que o histórico dos lançamentos também não contém nenhuma informação relevante; c) conta Caixa contém informações relativas às suas transações, sendo que dos R\$3,1 bilhões lançados a débito, nada menos que R\$881 milhões (ou nada menos do que 28,4% do total) contém o histórico “Vendas de mercadorias nesta data”, não indicando os compradores dos produtos. E a crédito, temos que R\$340 milhões contém a informação “Compras de mercadorias nesta data”, sem dizer quem seriam os fornecedores(o que equivale a quase 11% do total lançado a crédito); d) A rubrica “Combustível e lubrificantes” da DRE (fls. 4419 e 4420) indica a compra de mercadorias no valor R\$1.086.549.561,69, sendo que as NF-e dão conta de que houve a aquisição de R\$1.360.088.905,73 em combustíveis; e) A efetiva movimentação bancária também não está refletida na contabilidade apresentada. Conforme disposto no tópico “3.1. Da Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) da Alpes Distribuidora de Petróleo Ltda.”, a movimentação financeira a crédito disponível na e-Financeira (obrigação acessória relativa ao montante global de recursos movimentados pelos clientes e transmitida pelas instituições financeiras ao SPED, conforme planilha “TIF 004 Alpes ANEXO I.xlsx” às fls. 18) é superior em mais de 32,6% em relação aos valores contantes da ECD transmitida pelo sujeito passivo para 2020 (contas contábeis “7 - Bancos conta movimento” e “10 - Aplicações financeiras liquidez imediata”); f) R\$143 milhões de movimentação financeira entre a fiscalizada Alpes e a empresa Vetor Comércio de Combustíveis Ltda não foram contabilizados, sendo que a fiscalizada Alpes recebeu R\$ 81 milhões, enquanto que a empresa vetor recebeu 62 milhões.

50. As alegações dos impugnantes de que a sua contabilidade não poderia ser imprestável, diante da utilização pela Fiscalização dos dados das Notas Fiscais eletrônicas emitidas pela contribuinte Alpes para o lançamento de IRPJ, CSLL, Pis, Cofins e IRRF, são totalmente infundadas, porque a apuração do Lucro Real, regime tributário a que está sujeito a contribuinte, exige primeiramente a apuração do lucro contábil que é a diferença entre as receitas e as despesas/custos, e após a apuração do lucro contábil são feitos os ajustes mediante adições, exclusões e compensações para se apurar então o Lucro Real. Portanto, para apuração do Lucro Real é necessário conhecer todas as receitas e todas as despesas/custos. No presente caso, com tantas deficiências na contabilidade, evidente que está impossibilitada a apuração do Lucro Real.

51. O voto-condutor do Cons. Antonio Bezerra Neto no Acórdão 1401-001.746 do CARF citado pelos impugnantes não os socorre, pois o próprio voto é no sentido de permitir o Arbitramento do Lucro quando a contabilidade está eivada de vícios, e, por isso, não permite a determinar a base de cálculo pelo regime de tributação optado, que é o presente caso. Abaixo a transcrição da citação: [...]

52. O segundo Acórdão de nº 1803-00.854, do voto do Cons. Walter Adolfo Maresch, citado pelos impugnantes, também não os socorre, pois aqui o Arbitramento do Lucro é unicamente pela não contabilização dos depósitos bancários de origem não comprovada, e no presente caso as irregularidades abrangem não apenas a questão da contabilização da movimentação financeira, mas de toda a contabilidade, conforme analisado nos parágrafos anteriores. Veja-se a transcrição da citação: [...]

53. Os impugnantes alegaram que pelo mesmo fato, depósitos bancários de origem não comprovada, ocorreu a dupla penalização, a primeira como omissão de receitas, e a segunda, por arbitramento do lucro. Já foi analisado em parágrafos anteriores que a contabilidade da fiscalizada apresenta inúmeras irregularidades, sendo que a falta de contabilização correta de sua movimentação financeira, é apenas uma das irregularidades. Portanto, esta alegação de que o arbitramento é pelo mesmo fato da omissão de receitas, é totalmente infundada. Ademais, o arbitramento do lucro, verdadeiramente, não se trata de penalidade, mas de um regime de tributação, quando a contabilidade do contribuinte é imprestável para apuração correta dos tributos devidos pelo regime tributário adotado pela contribuinte, tanto é que a legislação do imposto de renda permite que o próprio contribuinte adote essa forma de tributação, no caso de sua contabilidade não permitir a correta apuração dos tributos devidos, conforme art. 531 do RIR/99 abaixo transcrito: [...]

54. Quanto à alegação dos impugnantes de que o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para se determinar a base de cálculo do imposto deve ser o percentual de 1,6% previsto no inciso I do parágrafo 1º do art. 15 da Lei 9.249/1995, é infundada, pois está expresso no dispositivo citado que esse

percentual é para revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural, confira-se: [...]

55. A fiscalizada Alpes é uma distribuidora de combustíveis, e, portanto, não exerce atividade de revenda de combustíveis para consumidores. Não se aplicando, portanto, o percentual de 1,6% do dispositivo transcrito acima. Assim, para se determinar a base de cálculo da fiscalizada Alpes, aplica-se o percentual de 8%, que é o percentual utilizado para se determinar a base de cálculo para atividade de comércio em geral, majorado em 20% em razão do arbitramento do lucro, resultando no percentual de 9,6%, que foi aplicado no presente lançamento.

Superado este ponto, a Recorrente alegou que existiriam vícios no levantamento fiscal, pois teria verificado "(a) 9.536 lançamentos sem Banco de Origem/Destino, nomeado como "Diversos" ou simplesmente sem informação nenhuma; aqui, mesmo que oportunizada ao contribuinte a identificação desses valores, provavelmente não seria possível indicar a origem por falta de parâmetros mínimos; (b) 31.637 lançamentos sem Conta bancária de Origem/Destino, nomeado como "Diversos" ou simplesmente sem informação nenhuma; (c) 21.685 lançamentos sem CPF/CNPJ de Origem/Destino, nomeado como "Diversos" ou simplesmente sem informação nenhuma; (d) 1.650 lançamentos cuja origem dos depósitos são pessoas físicas e que foram englobados na apuração fiscal como componentes de uma movimentação presumivelmente originária da venda de combustíveis; (e) 18.944 lançamentos sem Nome de Origem/Destino, nomeado como "Diversos" ou simplesmente sem informação nenhuma; (f) um lançamento que se refere a "Depositos especiais" com Nome de Origem/Destino Vazio e dois lançamentos nomeado como Documento "OrdJud" que sugere ser crédito Judicial, cuja origem é presumivelmente conhecida; e (g) 217 lançamentos com Nome de Origem/Destino de contas da própria Alpes, que sugere transferência entre contas da própria pessoa jurídica, em hipótese que deveria ser excluída na forma do art. 42, § 3º, inciso I da Lei n. 9.430/96.

Novamente, trata-se de alegação já formulada e rejeitada pela DRJ, que analisou de forma pormenorizada os lançamentos citados e o trabalho fiscal, concluindo da seguinte forma (fls. 4.939/4.941):

31. As alegações trazidas pelos impugnantes são de que o arquivo de apuração contém falhas, porém o exame do mencionado arquivo e dos extratos bancários acostados ao processo indica que não há falhas. Abaixo as análises efetuadas.

32. Ao contrário da alegação de que há milhares de depósitos bancários sem a identificação de "Banco de Origem/Destino"; pelo exame do arquivo de Apuração Total de Recebimentos nas contas bancárias Alpes, verifica-se que todos os depósitos bancários estão devidamente identificados com a informação do banco, assim como da agência e da conta bancária na coluna "Q". Abaixo o excerto da coluna Q:

Banco/Ag/Conta
Banco 748 Ag 0718 CC 844793
Banco 748 Ag 0718 CC 844793
Banco 748 Ag 0718 CC 844793
Banco 748 Ag 0718 CC 844793
Banco 748 Ag 0718 CC 844793
Banco 748 Ag 0718 CC 844793
Banco 748 Ag 0718 CC 844793
Banco 748 Ag 0718 CC 844793
Banco 748 Ag 0718 CC 844793
Banco 748 Ag 0718 CC 844793
Banco 748 Ag 0726 CC 829777
Banco 748 Ag 0726 CC 829777
Banco 748 Ag 0726 CC 829777
Banco 748 Ag 0726 CC 829777
Banco 748 Ag 0726 CC 829777

33. Quanto às alegações de que há lançamentos com campo “Diversos” ou simplesmente sem informação nenhuma no mencionado arquivo de apuração, pelo exame do extrato bancário em PDF, verifica-se que no documento original do banco já não consta as informações adicionais. E isso é normal, porque dependendo das operações bancárias e da vontade de quem realiza a transferência bancária/depósito, haverá mais ou menos informações na operação bancária, e, conseqüentemente, no extrato bancário.

34. Para comprovação de que não há falha no arquivo de apuração, tome-se como exemplo o depósito por meio de cheque terminal no valor de R\$ 23.144,95, ocorrido em 02/07/2020, na conta bancária mantida pela fiscalizada Alpes junto ao banco Santander, ag. 4577, cc. 130036781. Conforme o excerto do extrato bancário em PDF de fls. 2485 abaixo, não há nenhuma informação quanto a quem tenha feito o depósito:

02/07/2020	DEP DINHEIRO TERMINAL	623287	700,00
02/07/2020	b DEP CHEQUE TERMINAL	619633	23.144,95
02/07/2020	TED DIFERENTE TITULARIDADE CIP 11016082000189	000000	12.228,00

35. Assim, a indicação do depósito identificado acima no arquivo de Apuração Total de Recebimentos nas contas bancárias Alpes está de acordo com o extrato bancário. Veja-se o excerto do arquivo de apuração:

Data	Mês	Valor	D/	Histórico	Saldo	Saldo D	Documento	Tipo Lançamento	Banco Origem/Destini	Agência Origem/Destini	Conta Origem/Destini
02/07/2020	07/2020	23.144,95	C	DEP CHEQUE TERMINAL	541.633,07	C	00000000000201 - (C) depósitos	*DIVERSOS*	*DIVERSOS*	*DIVERSOS*	
02/07/2020	07/2020	1.551,80	C	DEP CHEQUE TERMINAL	543.184,87	C	00000000000201 - (C) depósitos	*DIVERSOS*	*DIVERSOS*	*DIVERSOS*	
02/07/2020	07/2020	154,00	C	DEP DINHEIRO TERMINAL	543.338,87	C	00000000000220 - (C) Depósitos em Espécie	999	9999		
02/07/2020	07/2020	600,00	C	DEP DINHEIRO TERMINAL	543.938,87	C	00000000000220 - (C) Depósitos em Espécie	999	9999		

36. Assim, resta comprovado que quando nos lançamentos há campo “Diversos” ou sem informação nenhuma, é porque no extrato bancário já não veio as informações. Não sendo, portanto, falha no arquivo de apuração.

37. As alegações dos impugnantes de que 1.650 lançamentos cuja origem dos depósitos são de pessoas físicas não podem ser consideradas como receitas omitidas, são improcedentes. Pois não importa se o depósito é efetuado por

pessoa física ou jurídica, e cabe aos impugnantes comprovar as suas alegações mediante apresentação de documentos comprobatórios.

38. Quanto ao fato de ser depósito especial ou crédito judicial também não altera a condição de que deve ser comprovada a origem, e em não a comprovando, devem ser tributados.

39. Em relação aos 217 depósitos que os impugnantes alegam que devem ser excluídas como receitas omitidas na forma do art. 42, § 3º, inciso I da Lei n. 9.430/96, por serem depósitos efetuados pela própria pessoa jurídica fiscalizada, verifica-se que são infundados os argumentos. Os referidos depósitos não se tratam de transferências ocorridas entre contas da mesma pessoa jurídica, mas de depósito em dinheiro efetuado pela própria fiscalizada.

40. Tome-se como exemplo de depósito em dinheiro realizado pela própria fiscalizada Alpes no dia 02/07/2020, no valor de 20.351,00, junto ao Banco Santander(código 033), agência 4577 CC 130036774. Abaixo o excerto do arquivo de Apuração Total de Recebimentos nas contas bancárias Alpes:

1	Data	Mês	Valor	D/	Histórico	Saldo	Saldo	Documen	Tipo Lançamento	O
2364	02/07/2020	07/2020	20.351,00	C	DEP DINHEIRO CAIXA	1.840,35	C	00000000000220 - (C) Depósitos em Espécie		99
23822	03/07/2020	07/2020	22.000,00	C	DEPOS ENTRE AGS DINHEIRO	488.251,00	C	1003253 201 - (C) depósitos		
23993	06/07/2020	07/2020	46.260,00	C	DEPOS ENTRE AGS DINHEIRO	269.040,08	D	1003253 201 - (C) depósitos		

41. O art. 42, § 3º, inciso I da Lei n. 9.430/96 refere-se a depósitos decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa física ou jurídica, confira-se: [...]

42. O presente caso trata-se de depósito em dinheiro realizado pela própria pessoa jurídica em sua conta bancária, e, portanto, o dispositivo transcrito acima é inaplicável.

Assim, caberia à Recorrente infirmar as conclusões da DRJ no sentido de que os vícios apontados não procedem, o que não foi feito. Deste modo, entendo que é o caso de manter o acórdão recorrido neste ponto.

A Recorrente prossegue nas suas razões sustentando que, na apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins, deveria lhe ser assegurado o direito de se creditar sobre a aquisição de matérias-primas e insumos essenciais. Além disso, sustentou especificamente o seu direito de se creditar da aquisição do álcool carburante, pois atua como distribuidora de combustíveis, sendo que aquele bem está sujeito à tributação na produção e na revenda, razão pela qual a vedação ao crédito violaria o princípio da não-cumulatividade.

Ocorre que, nos termos do art. 8º, II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 10, II, da Lei nº 10.833/2003, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real presumido ou arbitrado estão sujeitas ao regime de apuração cumulativo da Contribuição ao PIS e da Cofins. Nesse sentido:

PIS/COFINS. INCIDÊNCIA CUMULATIVA. À pessoa jurídica que teve o imposto de renda apurado com base no lucro arbitrado não se aplicam as regras da incidência não cumulativa, que são restritas à pessoa jurídica tributada com base no lucro

real. (Acórdão nº 1402-005.647, Rel. Cons. Iágaro Jung Martins, Sessão de 17/06/2021)

Portanto, entendo que não procedem as alegações da Recorrente, devendo ser mantido o acórdão. Pelas mesmas razões, não é o caso de converter o julgamento em diligência, como solicitado pela Recorrente em pedido subsidiário.

No que diz respeito à multa qualificada, a Recorrente alega que não se verificou o dolo, elemento subjetivo necessário à sua caracterização, especialmente porque a autuação se deu com base em “prova indiciária”. Além disso, citando precedentes do E. STF, sustentou que a multa de 150% violaria a Constituição da República, pois superior ao tributo exigido.

A Fiscalização qualificou a multa com base na constatação de que a Recorrente teria praticado *sonegação*, conduta descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964. Vale transcrever a fundamentação adotada (fls. 4.695/4.696):

Segundo Sacha Calmon, determinados fatos podem ser qualificados de diferentes maneiras, provocando consequências jurídicas diversas. No caso em tela, constatou-se a ocorrência de *sonegação fiscal*, definido no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 como sendo “toda ação ou omissão dolosa tendente a 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”, já que a empresa ora fiscalizada teve por objetivo, em síntese, furtar-se ao pagamento dos tributos devidos, tendo em vista a conduta dolosa de não emissão de nota fiscal por conta da venda de combustíveis, notadamente álcool (incorrendo em infração à lei tributária, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.846/94, e penal, conforme Lei nº 8.137/90, art. 1º, incisos II e V); além de apresentar por períodos consecutivos a escrituração contábil e fiscal com diversas incorreções e omissões.

Neste sentido constatamos, em síntese, que a ECF de 2020 apurou o IRPJ e a CSLL a pagar, porém em valores muito menores do que os apurados de ofício por esta Auditoria; as EFDContribuições retificadoras apuraram indevidamente créditos na aquisição de álcool, gasolina e diesel, assim como reconheceram quantias vultosas de créditos de PIS/Pasep e Cofins pela suposta aquisição de nafta petroquímica, não tendo sido comprovado o aludido direito creditório, além de não registrarem todas as vendas de combustíveis; as EFD ICMS/IPI não reproduzem a realidade fática dos estoques de combustíveis da empresa; as DCTFs limitam-se à confissão, em apertada síntese, tão somente do IRRF, CSLL e IRPJ (estes dois últimos em quantia muito aquém do devido); e a ECD, apesar de ter sido escriturada no formato G, contém diversas incorreções e omissões que a torna imprestável para fins comerciais e fiscais, tais como: 1) incorreu em saldo credor de caixa; 2) não há a discriminação de modo fidedigno das operações envolvendo os fornecedores e os clientes da empresa, já que aparecem apenas informações genéricas, tais como “Clientes diversos” e “Fornecedores a pagar”; 3) as compras de combustíveis foram muito superiores às respectivas vendas, tanto em relação ao volume

quanto aos valores, conforme apuração a partir das notas fiscais eletrônicas (NF-e) disponíveis no ambiente Sped, em comparação, por exemplo, com a rubrica “Combustível e lubrificantes” da DRE; 4) a efetiva movimentação bancária também não está refletida na contabilidade apresentada, uma vez que a movimentação financeira a crédito disponível na e-Financeira é superior em mais de 32,6% em relação aos valores contantes da ECD transmitida pelo sujeito passivo; 5) diversas contas bancárias com movimentação expressiva na e-Financeira não constam na contabilidade e não tiveram os extratos bancários fornecidos; 6) há também diversas operações envolvendo centenas de milhões de reais sem constar na contabilidade da firma, tais como as transações entre a Vetor Comércio de Combustíveis Ltda. e a Alpes Distribuidora de Petróleo Ltda., assim como a transferência, por parte da Alpes, de mais de R\$7 milhões ao seu ex-administrador, Fábio Moreira Neto, que em tese teria deixado o comando da firma em 13/12/2019, sendo que nada disso foi registrado na contabilidade (ECD) da fiscalizada; e 7) a receita omitida apurada pela fiscalização corresponde a mais de 50% do que a receita bruta declarada em ECD e ECF.

Deste modo, o fundamento adotado para a qualificação corresponde (i) à ausência de emissão de nota fiscal de venda e (ii) às omissões consecutivas e volumosas na documentação contábil e fiscal.

Primeiro, destaque-se que a omissão não gera, por si só, caracterização de conduta dolosa, conforme explicitado na Súmula Carf nº 14: “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.” Deste modo, a omissão de receita, por si só, não gera automaticamente a qualificação da multa, devendo ser comprovada a existência dos pressupostos específicos que autorizam a medida.

Com efeito, a omissão das receitas é o próprio pressuposto da infração aplicada pela Fiscalização neste caso. Caso os montantes tivessem sido declarados, a autuação não existiria nos termos formulados. Assim, a qualificação da multa, em casos como este, impõe que sejam comprovadas condutas que transbordem a própria infração, a fim de revelar, “de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude” (Acórdão nº 9101-001.980, Rel. Cons. Valmir Sandri, Sessão de 23/09/2014).

O mesmo raciocínio também deu origem à Súmula Carf nº 96, segundo a qual “a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.” Ou seja, se a falta de apresentação da escrituração contábil ou dos documentos relativos às deduções é o motivo do arbitramento, não pode servir também como justificativa para a imposição de multa qualificada.

Portanto, nos casos de omissão de receita, é necessário comprovar que o sujeito passivo foi além da falta de apresentação das informações fiscais, buscando evitar, dolosamente, o conhecimento da ação fiscal a respeito da ocorrência do fato gerador.

Entendo que, neste caso, as condutas descritas pela Fiscalização, embora graves, correspondem ao próprio fundamento da autuação de omissão de receitas e à própria motivação do arbitramento do lucro. Não houve a demonstração de um ato adicional que tenha buscado impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal, para caracterizar a sonegação descrita no art. 71, I, da Lei nº 4.502/1964.

Destaque-se que, no caso da movimentação entre a Recorrente e a Vetor, a Fiscalização entendeu que a sua omissão teria decorrido de venda de produto cuja comercialização entre distribuidoras seria vedada pela ANP. Porém, trata-se de eventual ilícito administrativo, sujeita à sanção por parte da autarquia especializada. No âmbito tributário, a omissão dessas operações deu origem à infração de omissão de receitas e ao próprio arbitramento do lucro, como já mencionado.

Por fim, registro que este Carf, no PAF nº 16682.721290/2021-70, analisou infrações semelhantes da Recorrente, para os anos-calendário de 2017 a 2019. Naquela oportunidade, houve a manutenção da qualificação da multa, mas com base em fundamento envolvendo a interposição de pessoas:

No caso concreto, ao meu ver, a fiscalização se desincumbiu do ônus de demonstrar a conduta dolosa, como bem delineado no TVF, a **houve no caso a utilização de interposta pessoa**, com o objetivo de dificultar ainda mais a omissão de receita o que justifica a qualificação da multa.

Aqui não há que se falar em utilização de prova emprestada, pois consta expressamente no acórdão recorrido que:

59. A utilização da Distribuidora Pantera, como interposta pessoa da fiscalizada Alpes, é mais um motivo adicional para qualificação da multa de ofício. A fiscalização afirmou que o negócio da venda da Distribuidora Pantera foi simulada, e que a contribuinte Alpes continuou utilizando como interposta pessoas. E os impugnantes alegaram que o negócio foi real e lícito, já que está devidamente registrado em cartório, e que houve pagamentos.

60. A fiscalização por meio da investigação, comprovou que o Sr. Aldnei Ferreira da Silva, o comprador da Distribuidora Pantera, era apenas uma interposta pessoa da fiscalizada Alpes, e não dispunha de recursos para aquisição da empresa. E fiscalização constatou que o suposto dinheiro pago para aquisição da Distribuidora Pantera, tinha saído do próprio vendedor. Confira-se os extratos do Termo de Verificação Fiscal de fls. 5607: (Acórdão nº 1101-001.304, Rel. Cons. Jeferson Teodorovicz, Sessão de 14/04/2024)

Tais elementos não foram utilizados na qualificação da multa feita nestes autos, nem sequer ao longo do Termo de Verificação Fiscal. Por isso, a DRJ também não utilizou esse elemento para manter a qualificação.

Portanto, entendo que é o caso de acolher a alegação da Recorrente, cancelando a qualificação da multa.

II. Recurso Voluntário dos responsáveis tributários

Os responsáveis tributários ALEXANDRE PINHEIRO LEITÃO e FABIO MOREIRA NETO interpuseram Recurso Voluntário apresentando, como preliminar e no mérito da cobrança, alegações semelhantes às já manifestadas pelo contribuinte. Assim, rejeito as alegações pelos mesmos fundamentos já apresentados acima.

Além disso, defenderam a ilegalidade da atribuição de responsabilidade tributária com fundamento no art. 135, III, do CTN, que passo a analisar. Veja-se a fundamentação apresentada pelo TVF para atribuir referida responsabilidade (fls. 4.691/4.693):

Tal como já debatido nos tópicos “4.2. Das informações prestadas pela ANP e da venda de combustíveis sem a emissão de nota fiscal” e “4.3. Das operações comerciais envolvendo a Alpes Distribuidora de Petróleo Ltda. e a Vetor Comércio de Combustíveis Ltda.”, o ato de promover a saída de mercadorias sem o respectivo documento fiscal constitui infração à lei tributária (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.846/94) e penal (Lei nº 8.137/90, art. 1º, incisos II e V), assim como macula o Contrato Social da entidade, já que em nenhuma empresa há o permissivo para a prática de atos contrários à Lei. Copiamos abaixo a citada legislação: [...]

Como houve clara violação à Lei e ao Contrato Social da entidade, haja vista a ocorrência de venda de combustíveis sem a emissão da nota fiscal correspondente, serão elencados como devedores solidários o administrador de direito da empresa à época dos fatos, Alexandre Pinheiro Leitão, e Fábio Moreira Neto, que agiu como administrador de fato.

Alexandre Pinheiro Leitão continua à frente da empresa já que, além de figurar como administrador no contrato social, é ele quem assina as alterações dos contratos sociais (fls. 4394 a 4415); celebra contratos de cessão de espaço e armazenagem de combustível com outras empresas (vide cópia dos contratos fornecidos pelo sujeito passivo às fls. 4028 a 4061); assina requerimentos perante a Receita Federal, identificando-se como administrador da empresa, com o fito de pedir a revisão de estimativa para operações no comércio exterior (vide petição de revisão de estimativa do Siscomex, extraído do processo nº 13031.127377/2021-22, às fls. 4595 a 4597); além de ser o responsável pela movimentação, por exemplo, das contas bancárias frente ao Sicredi e Sicoob (vide cópia da ficha cadastral obtido das instituições financeiras às fls. 4598 a 4620).

Por seu turno, Fábio Moreira Neto surge como administrador de fato, uma vez que, apesar de ter formalmente se retirado da Alpes em 13/12/2019, ainda movimentou no ano de 2020 diversas contas bancárias da empresa perante os bancos do Brasil, Bradesco e Santander, conforme cópia das fichas de cadastro da

firma junto a estas instituições financeiras acostadas às fls. 4119 a 4165, em que se mantém como sócio-administrador.

Da análise dos papéis supracitados, não temos a indicação de ter havido nenhuma alteração cadastral junto às instituições bancárias que desautorizassem Fábio Moreira Neto a realizar transações em nome da Alpes, ou seja, aos olhos dos bancos ele seguiu tendo poderes para movimentar as contas da empresa. Ademais, recebeu cifras superiores a R\$7 milhões em 2020 como pagamento sem causa (vide o tópico “4.10. Do IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte”).

Como visto, temos que Alexandre Pinheiro Leitão foi no mínimo negligente, ao permitir que Fábio Moreira Neto continuasse figurando como administrador, ao operar diversas contas bancárias de titularidade da Alpes, sem promover a devida atualização cadastral perante os bancos. E Fábio Moreira Neto agiu com excesso de poderes, já que não há no contrato social ou em qualquer outro documento de conhecimento do Fisco eventual autorização para que pudesse atuar como administrador da Alpes.

Destarte, os responsáveis solidários estão discriminados abaixo, cujos endereços informados pelos contribuintes constam do banco de dados junto à Receita Federal às fls. 4621 a 4623: [...]

Ao analisar a fundamentação, fica claro que a ação fiscal considerou como elemento apto a caracterizar a responsabilidade tributária a ausência de emissão de nota fiscal de venda de mercadoria.

Para aplicação do art. 135, III, do CTN não basta a indicação da circunstância que levou à falta de recolhimento do tributo e à constatação da infração. É necessária a comprovação de ato específicos dos administradores que comprovem os ilícitos praticados. Nesse sentido, o E. STJ firmou a seguinte tese vinculante no REsp 1.101.728/SP (Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 11/03/2009):

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

De igual forma, a Súmula nº 430 do STJ prescreve que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Portanto, para a aplicação do art. 135, III, do CTN é fundamental avaliar se há prova dos atos ilícitos que transbordem a falta de recolhimento do tributo, conforme já entendeu esta Turma:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE INDICAÇÃO OBJETIVA DAS IRREGULARIDADES PRATICADAS A interpretação sistemática do CTN faz com que a

mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. A Autoridade Fiscal deve indicar de forma objetiva as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexo causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente. (Acórdão nº 1301-006.253, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 13/12/2022)

RESPONSABILIDADE. NÃO APLICAÇÃO. Para que haja a responsabilização nos termos dos artigos 124 e 135 do CTN é necessário que o auto de infração descreva especificamente a conduta que revele a hipótese descrita em tais dispositivos legais. (Acórdão nº 1401-001.790, Rel. Cons. Livia de Carli Germano, Sessão de 15/02/2017)

Novamente, destaque-se que a ausência de emissão de nota fiscal de venda está compreendida na própria omissão de receita, que não é suficiente para caracterizar a responsabilidade tributária do administrador com base no art. 135, III, do CTN, que demanda imputação pessoal específica de condutas que transbordem referida infração. Nesse sentido:

Com efeito, os atos em infração à lei para atribuição de responsabilidade tributária, referidos pelo artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, não se confundem com os atos praticados pela pessoa jurídica, nem mesmo quando a hipótese é de qualificação da multa de ofício.

No caso dos autos, como acima explicitado, não há específico dolo do administrador, pois as condutas descritas no lançamento tributário e Termo de Responsabilidade (em síntese, a omissão de receita, com entrega de Declaração de Inatividade) referem-se à pessoa jurídica, tendo sido a causa para a qualificação da multa quanto à empresa. Não há, assim, ato do administrador, em infração à lei comercial, civil ou financeira que pudesse justificar a sua responsabilidade na forma do artigo 135, III, do CTN. (Acórdão nº 9101-003.591, Red. Desig. Cristiane Silva Costa, Sessão de 09/05/2018)

RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA. A responsabilização do administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da pessoa do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular. É necessária a imputação pessoal, com correspondente comprovação, das práticas e circunstâncias elencadas no dispositivo sob análise. A simples elucubração da intenção dos gestores para cometer a infração tributária, sem a demonstração de nexo causal com as condutas pessoais efetivamente apuradas, não basta para atribuir-lhes responsabilidade. (Acórdão nº 1402-003.346, Red. Desig. Caio Cesar Nader Quintella, Sessão de 15/08/2018)

Além disso, no PAF nº 16682.721290/2021-70 analisou atuação semelhante do mesmo contribuinte, cancelando a responsabilidade tributária dos administradores, pelos seguintes fundamentos:

Acresce que em momento algum logrou, o órgão fazendário, demonstrar as razões para responsabilizar os responsáveis, sobretudo porque a aplicação do artigo 135, III, necessita da comprovação de que o contribuinte, tido como terceiro, praticou atos contrários ao ordenamento jurídico, direcionados a possibilitar ou garantir o inadimplemento pelo sujeito passivo principal.

Alega que o único argumento direto utilizado contra o Contribuinte, consiste na suposta alegação de que a Empresa ALPES, da qual o Contribuinte não mais figura como sócio, teria promovido “a saída de mercadorias sem o respectivo documento fiscal” e que tal atitude “constitui infração à lei tributária” “assim como macula o estatuto social da entidade, já que em nenhuma empresa há o permissivo para a prática de atos contrários à Lei”.

Com efeito, com razão os responsáveis em relação à atribuição de responsabilidade. Embora tenha restado configurado o dolo para fins de qualificação da multa por conta da utilização de interposta pessoa, no caso concreto não há indicação ou comprovação do dolo necessário para atribuição de responsabilidade fiscal:

Tal como já debatido nos tópicos “4.2. Das informações prestadas pela ANP e da venda de combustíveis sem a emissão de nota fiscal”, “4.3. Da utilização da Pantera Distribuidora de Combustíveis S/A como interposta pessoa na comercialização de combustíveis” e “Às operações escusas envolvendo outras distribuidoras de combustíveis”, o ato de promover a saída de mercadorias sem o respectivo documento fiscal constitui infração à lei tributária (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.846/94) e penal (Lei nº 8.137/90, art. 1º, incisos II e V), assim como macula o Contrato Social da entidade, já que em nenhuma empresa há o permissivo para a prática de atos contrários à Lei. Copiamos abaixo a citada legislação:

(...)

Como houve clara violação à Lei e ao Ato Constitutivo da entidade, haja vista a ocorrência de venda de combustíveis sem a emissão da nota fiscal correspondente, serão elencados como devedores solidários os administradores da empresa à época dos fatos, já que é deles a obrigação de zelar pela correção dos negócios sob sua tutela, conforme abaixo discriminado:

Contudo, o referido dispositivo exige que se indique quais os fatos ou atos praticados pelos responsáveis que contrariaram a lei ou os atos societários, conforme, inclusive, posicionei-me ao relatar o processo 16151.720061/2018-31, acórdão n. 1201-005.462, julgado por unanimidade:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO GERENTE. ARTIGO 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE PROVA DE QUE O SÓCIO OU EX-SÓCIO AGIU COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI.

Para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária do sócio ou ex-sócio.

Na ocasião, já destacava que, para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, consoante entendimento externado pelo STJ, nos seguintes precedentes:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES, VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.(...)”

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócioa esse título ou a título de infração legal. (negritei) Inexistência de responsabilidade do ex-sócio. (...) (STJ, 1ª Turma, REsp 327462/MG, de 04/10/2001, DJ de 18/02/2002, Rel. Min. José Delgado)” *“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.(...)”*

2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. (STJ, 1ª Seção, ERESP 100739/SP, DJ de 28/02/2000, Rel. Min. José Delgado)”

Essa prova é absolutamente indispensável, pois, nas palavras do Min. Ari Pargendler (REsp 100739/SP, de 19/11/1998, DJ de 01/02/1999), “(...) Quem está obrigado a recolher os tributos devidos é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste.

Logo, a inclusão no polo passivo tão somente amparada em alegações genéricas sobre a conduta do sócio não tem o condão de atrair a responsabilidade solidária,

nos termos do art. 135, III, do CTN. (Acórdão nº 1101-001.304, Rel. Cons. Jeferson Teodorovicz, Sessão de 14/04/2024)

Portanto, entendo que é o caso de acolher a alegação, para excluir a responsabilidade tributária atribuída com fundamento no art. 135, III, do CTN.

III. Dispositivo

Diante do exposto, conheço os Recursos Voluntários da ALPES DISTRIBUIDORA e dos responsáveis tributários ALEXANDRE PINHEIRO LEITÃO e FABIO MOREIRA NETO, rejeito as preliminares arguidas e lhes dou parcial provimento, para: (i) cancelar a qualificação da multa de ofício e (ii) excluir a responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores com fundamento no art. 135, III, do CTN.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

VOTO VENCEDOR

O voto do i. Relator, refletindo sua fluência nas coisas tributária e fiscal, é muito bem fundamentado. Todavia, quando da realização dos debates na sessão de julgamento, restou vencido, por maioria qualificada, no que respeita à **responsabilização dos administradores da pessoa jurídica com fundamento no art. 135, inc. III do Código Tributário Nacional (CTN)**, como se verá.

¹ Ac. nº 1301-006.885, s. 11/04/2024.