



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.721365/2018-99
ACÓRDÃO	1302-007.609 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AUTO POSTO PILOTO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO DE FRAUDE. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO E PAGAMENTO DOS TRIBUTOS. TERMO INICIAL PRAZO DECADENCIAL. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE. REGRA DO ARTIGO 173, I, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ou ainda, se o Contribuinte não apresenta declaração e não antecipa o pagamento, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, isto é, o prazo decadencial para que o Fisco faça o lançamento de ofício não será calculado com base no § 4º do artigo 150, mas sim de acordo com o inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. CONDUTA REITERADA.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovada a ocorrência de fraude e sonegação. Caracteriza fraude, penalizada com a aplicação de multa qualificada, a conduta reiterada de deixar de registrar na contabilidade toda a entrada de recursos e sem documentar os fatos contábeis, evitando ainda que as reais transações comerciais fossem identificadas e declaradas.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ARTIGO 8 DA LEI 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Com base no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (“CTN”)¹ e no artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, o qual prevê nova redação para a qualificação da multa, menos gravosa para o contribuinte sancionado, deve haver a aplicação da retroatividade benigna.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. ARTIGO 124 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. AUSÊNCIA DE PROVAS DA PARTICIPAÇÃO CONJUNTA NO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO.

Não restando comprovada a participação efetiva e concreta das pessoas jurídicas nas infrações à legislação tributária, tampouco a prática conjunta dos fatos geradores ou o compartilhamento de benefícios econômicos decorrentes das condutas da empresa autuada, não se configura o “interesse comum” previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. O simples fato de integrar o quadro societário de outra empresa não é suficiente para caracterizar responsabilidade solidária. A solidariedade tributária exige demonstração inequívoca da realização conjunta do fato gerador e do proveito comum obtido com a supressão ou redução do tributo devido.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. COMPROVAÇÃO DE VIOLAÇÃO À LEI.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional, quando restar demonstrado, a partir do conjunto de elementos fáticos convergentes, que o responsabilizado participou diretamente do esquema de sonegação e se beneficiou do enriquecimento ilícito tido pela empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto da relatora.

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

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

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 02/23) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 25/41), relativos ao ano-calendário de 2013 e, cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 2.684.552,52, os quais, abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e a aplicação da multa qualificada (150%), a seguir discriminados:

	TRIBUTO (principal)	JUROS DE MORA	MULTA QUALIFICADA	TOTAL
IRPJ	766.184,20	393.752,20	1.149.276,29	2.309.212,69
CSLL	124.199,65	64.840,71	186.299,47	375.339,83
				2.684.552,52

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

IRPJ:

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

INFRAÇÃO: SALDO CREDOR DE CAIXA OU DISPONÍVEL

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa ou disponível identificado na escrita contábil e recomposição das contas do

disponível, conforme razão analítico da conta do disponível e demonstrativo e descrição dos fatos no termo de verificação fiscal em anexo. Destaca-se que a apuração de saldo credor é objeto de relato na própria nota explicativa juntamente com a apresentação dos balanços, DREs e LALUR. Entretanto a apuração dos referidos saldos credores ocorreram com os devidos ajustes trimestrais e recomposição das contas do disponível de acordo com a descrição e demonstrativo no referido termo de verificação fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
21/01/2013	190.520,67	150,00
24/06/2013	381.950,32	150,00
09/09/2013	319.522,34	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 30/09/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso I, e 288 do RIR/99

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de apresentação de documentação hábil e idônea da origem dos recursos depositados nas contas bancárias, conforme descrição e demonstrativo no termo de verificação fiscal em anexo. Embora essas entradas objeto de escrituração nas contas bancos, entretanto, mesmo intimada a empresa, nenhuma comprovação e esclarecimento foi apresentado durante os trabalhos fiscais. Os valores mensais foram transportados da planilha dos créditos não comprovados, onde estão discriminados, individualizadamente, por: data, banco, agência, valor, histórico e documento, e ainda os registros contábeis.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2013	263.309,38	150,00
31/03/2013	16.224,21	150,00
30/04/2013	46.732,00	150,00
31/05/2013	16.224,21	150,00
31/08/2013	23.258,35	150,00
31/10/2013	60.427,44	150,00
30/11/2013	33.766,05	150,00
31/12/2013	28.061,35	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 287 e 288 do RIR/99

RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS

INFRAÇÃO: RECEITAS E RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO APURADOS E NÃO DECLARADOS

Nos resultados da escrita contábil recomposta apuramos o IRPJ e CSLL não DECLARADOS. Esses resultados estão ajustados com a exclusão das deduções decorrentes dos valores de fretes e carretos não comprovados, conforme discriminados na planilha dos valores de fretes e carretos não comprovados em anexo e descrição dos fatos no termo de verificação fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2013	293.487,37	150,00
30/06/2013	465.916,65	150,00
30/09/2013	421.205,95	150,00
31/12/2013	600.130,67	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 249, inciso II e 841, inciso III, do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados, assim como as planilhas de apuração e o termo de verificação fiscal também em anexo.

CSLL:

RECEITAS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa ou disponível identificado na escrita contábil e recomposição das contas do disponível, conforme razão analítico da conta do disponível e demonstrativo e descrição dos fatos no termo de verificação fiscal em anexo. Destaca-se que a apuração de saldo credor é objeto de relato na própria nota explicativa juntamente com a apresentação dos balanços, DREs e LALUR. Entretanto a apuração dos referidos saldos credores ocorreram com os devidos ajustes trimestrais e recomposição das contas do disponível de acordo com a descrição e demonstrativo no referido termo de verificação fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
21/01/2013	190.520,67	150,00
24/06/2013	381.950,32	150,00
09/09/2013	319.522,34	150,00

Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de apresentação de documentação hábil e idônea da origem dos recursos depositados nas contas bancárias, conforme descrição e demonstrativo no termo de verificação fiscal em

anexo. Embora essas entradas objeto de escrituração nas contas bancos, entretanto, mesmo intimada a empresa, nenhuma comprovação e esclarecimento foi apresentado durante os trabalhos fiscais. Os valores mensais foram transportados da planilha dos créditos não comprovados, onde estão discriminados, individualizadamente, por: data, banco, agência, valor, histórico e documento, e ainda os registros contábeis.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2013	263.309,38	150,00
31/03/2013	16.224,21	150,00
30/04/2013	46.732,00	150,00
31/05/2013	16.224,21	150,00
31/08/2013	23.258,35	150,00
31/10/2013	60.427,44	150,00
30/11/2013	33.766,05	150,00
31/12/2013	28.061,35	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Arts. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 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.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados, assim como as planilhas de apuração e o termo de verificação fiscal também em anexo.

3. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 46/102), a ação fiscal foi realizada na empresa Auto Posto Piloto Ltda em decorrência da “Operação Mandrake”, deflagrada pela Polícia Federal, Ministério Público Federal e Receita Federal, a qual investigou crimes como sonegação fiscal, fraude em combustíveis e movimentações financeiras suspeitas, conforme se observa dos trechos abaixo reproduzidos:

“Os procedimentos objetos desta fiscalização foram oriundos da seleção dos contribuintes investigados na denominada “Operação Mandrake” deflagrada pelo Departamento de Polícia Federal em Varginha/MG, Ministério Público Federal e Receita Federal do Brasil, junto a empresas e seus sócios investigados por vários crimes (em tese), tendo sido inclusive aberto por decisão judicial o sigilo fiscal e bancário, que resultou na prisão, busca e apreensão em empresas e residências, entre outros locais, culminando em vários processos de investigação por envolvimento em práticas delituosas, inclusive crime de sonegação fiscal, conforme Inquérito da Polícia Federal - IPL Nº 0011/2012-DPF/VGA/MG.

A análise das quase 3500 páginas do Inquérito Policial - IPL nº 011/12-DPF/MG, elaborado pelo Departamento de Polícia Federal em Varginha, decorrente da Operação MANDRAKE, de um minucioso e exaustivo trabalho efetuado pelas autoridades, por meio de depoimentos, declarações e documentos colhidos, também mostra com detalhes o *modus operandi* de práticas perpetradas pelas empresas e principalmente pelo sócio MARLON PEREIRA GOMES, [REDACTED], o qual visava o enriquecimento ilícito por meio de sonegação fiscal e outros artifícios.

As suspeitas de fraude e adulteração de combustíveis foram motivadas por denúncias, resultando em lacre de bombas de combustíveis nos postos e ainda a investigação do uso de artifícios de sistemas eletrônicos para a diminuição da vazão da quantidade de combustível nos abastecimentos de postos. Consequentemente tudo isso tinha em tese o intuito de penalizar ou enganar o consumidor final e está ainda sendo objeto de apuração pelos órgãos referidos acima.

Após análise para subsídios à referida operação foram encontrados indícios de irregularidades sobre a empresa nos quais foram identificados em relação à fiscalizada, basicamente, que: *De acordo com a DIMOF o valor a crédito durante o ano de 2013 foi de R\$ 8.421.830,03, porém sua receita bruta declarada em DIPJ (forma de apuração Lucro Real Trimestral) está zerada e o Dacon indica receita de R\$ 5.677.824,65, sendo que todo esse valor é de RECEITA NÃO-TRIBUTÁVEL, tendo pago de PIS/Cofins durante o ano de 2013 apenas R\$ 2,00; ii. É natural que postos de combustíveis não paguem muito de PIS/Cofins em razão dos combustíveis terem tributação concentrada, todavia o valor declarado no Dacon pode ser indício de omissão de IRPJ/CSLL, uma vez que, como dito no item "i", o contribuinte declarou DIPJ zerada e recolheu no ano R\$ 4.718,86 de IRPJ (R\$ 2.853,18 no 1º trimestre/2013 e R\$ 1.865,68 no 4º trimestre de 2013); iii. As notas fiscais de aquisição de terceiros somam o valor de R\$ 4.018.142,12, valor compatível com o declarado como receita no Dacon, todavia se esse valor for relativo a todas as suas aquisições de combustíveis, o contribuinte pode ter tido um lucro real maior do que o declarado o que, conseqüentemente acarretará autuação por omissão de receita IRPJ/CSLL; 4. Chama também a atenção o fato de que os créditos e os débitos bancários sejam muito semelhantes, o que pode indicar uma possível utilização das contas bancárias para outros fins que não o da atividade da empresa: Créditos: R\$ 8.421.830,03 Débitos: R\$ 8.422.549,49; 5. Desta forma constatou-se que, de acordo com suas notas fiscais de entrada e o Dacon há uma grande possibilidade de que a empresa esteja omitindo receitas de IRPJ e CSLL e também há fortes indícios de irregularidades em sua movimentação financeira.*

A fiscalizada efetuou expressiva movimentação de recursos em suas contas bancárias à margem de documentação, evidenciando tanto saldo credor de disponível como também créditos de origem não comprovada. Teve ainda

resultados não apurados e saídas de recursos sem comprovação de beneficiários e causa ou operação.

O contribuinte não embasou sua movimentação financeira em documentos fiscais e teve o objetivo de não apurar os valores de tributos devidos aos cofres públicos, não somente em um período ou outro, mas de forma repetida em todos os períodos do ano-calendário de 2013 objeto do procedimento fiscal".
(Destaques no original)

4. Descreve a Autoridade Fiscal que a empresa fiscalizada efetuou expressiva movimentação de recursos em suas contas bancárias à margem de documentação, evidenciando tanto saldo credor disponível como também créditos de origem não comprovada, além do que obteve resultados não apurados e saídas de recursos sem comprovação de beneficiários de causa ou operação. No ponto, merecem destaque as seguintes constatações:

a) Omissão de Receitas e Lucros:

- A empresa não declarou lucros nem em DCTF nem em DIPJ.
- Declarou DIPJ zerada, mas movimentou mais de R\$ 8,4 milhões em créditos bancários no ano.
- Apenas 27% dos créditos e 32% dos débitos foram contabilizados; o restante ficou fora da escrituração.

b) Irregularidades Financeiras:

- Entradas e saídas bancárias sem comprovação documental.
- Créditos não comprovados em 2013: R\$ 483.792,78.
- Saídas sem causa/beneficiário identificado: R\$ 1.031.263,80.
- Transferências para empresas ligadas ao sócio Marlon Pereira Gomes (transportadoras) totalizando R\$ 1.532.216,42, sem documentação.

c) Saldo Credor de Caixa:

- Foram identificados saldos credores significativos em caixa e bancos (ex.: R\$ 572 mil no 2º trimestre/2013 e R\$ 891 mil no 3º trimestre/2013).

d) Indícios de Crimes e Fraudes:

- Indícios de compra/venda de combustíveis sem nota fiscal.
- Suspeita de adulteração de combustíveis e uso de sistemas eletrônicos para fraudar bombas.
- Evidência de utilização das contas bancárias para fins não ligados à atividade da empresa.

5. Consta do “TVF” que, a Autoridade informou à empresa Fiscalizada que seria necessário apresentar a escrituração contábil de toda a movimentação bancária (débitos e créditos), bem como os documentos que comprovassem a origem dos depósitos e a destinação das saídas realizadas em suas contas. Isso porque, a ausência desses registros e documentos impediria o Fisco de identificar a natureza real das receitas, apurar corretamente o lucro da empresa, e calcular os tributos e contribuições devidos.

6. Diante dessa exigência, a empresa refez a escrituração contábil. Em seguida, a Autoridade comparou novamente esses registros com os extratos bancários, analisando individualmente os valores creditados. A empresa foi intimada a apresentar documentos que comprovassem a origem desses recursos. E, mesmo após essa etapa, permaneceram créditos sem comprovação adequada.

7. A Autoridade Fiscal entendeu ser cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, considerando que a empresa, de forma intencional, teria sonegado tributos ao longo de todo o período fiscalizado. Essa conclusão baseou-se na expressiva movimentação financeira verificada nas contas bancárias, a qual revelou saldos credores e créditos de origem não comprovada, além de pagamentos e transferências sem identificação da causa ou do beneficiário. Constatou-se, ainda, a existência de resultados não apurados e valores não declarados nas DCTF, indicando a intenção de omitir receitas, deixar de apurar corretamente os tributos devidos e, conseqüentemente, de não os recolher aos cofres públicos. Tais condutas teriam ocorrido de forma reiterada durante todo o ano-calendário de 2013.

8. A Fiscalização, com fundamento nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), entendeu pela responsabilização solidária do Sr. Marlon Pereira Gomes e da Sra. Alessandra Neder Pereira Gomes pelos débitos tributários apurados.

9. Conforme relatado, verificou-se que o Sr. Marlon Pereira Gomes era, de fato, quem administrava e comandava as atividades não apenas do Auto Posto Piloto Ltda., mas também das demais empresas integrantes do denominado “Grupo Dubai”. Teria, assim, atuado com excesso de poderes, em infração à lei, ao contrato social e em interesse comum com a pessoa jurídica fiscalizada.

10. De acordo com a 1ª Alteração Contratual, assinada em 12.12.2011 e registrada na JUCEMG em 27.02.2012, Marlon já detinha poderes de administração e efetivamente dirigia a empresa. Posteriormente, a 2ª Alteração Contratual, de 01.12.2012 (registrada em 27.03.2013), conferiu à Sra. Alessandra, sua esposa, poderes para assinar individualmente pela sociedade, mantendo, contudo, o Sr. Marlon como responsável perante a Receita Federal, conforme registro no CNPJ. Em 2015, a Sra. Alessandra transferiu integralmente suas cotas sociais para o Sr. Marlon, consolidando sua posição como único sócio e administrador.

11. Durante o procedimento fiscal, o próprio Marlon declarou ser o responsável pelo Auto Posto Piloto Ltda., e a documentação comprova que ele figurava como sócio-administrador

desde 27.03.2013. Dessa forma, restou evidenciado que ele detinha o controle efetivo das decisões e operações da empresa ao longo de todo o período fiscalizado.

12. A Fiscalização constatou ainda diversas irregularidades contábeis e fiscais, tais como:

- movimentação expressiva de recursos bancários sem comprovação de origem;
- ausência de documentação idônea que justificasse receitas e despesas;
- registros de saídas de caixa sem correspondência nos saldos bancários;
- receitas não escrituradas e omissões reiteradas em DCTF;
- entrega de escrituração contábil digital (SPED) com inconsistências, erros e omissões que visavam ocultar resultados e receitas.

13. Essas condutas, segundo a Autoridade, teriam ocorrido de forma sistemática ao longo do ano-calendário de 2013, revelando a intenção de sonegar tributos e impedir a fiscalização do Fisco.

14. A análise dos autos e do Inquérito Policial nº 011/12-DPF/MG, instaurado no âmbito da “Operação Mandrake” pela Polícia Federal em Varginha, teria reforçado esse entendimento, ao descrever o *modus operandi* do grupo e apontar a participação direta do Sr. Marlon em práticas voltadas ao enriquecimento ilícito e à sonegação fiscal.

15. Diante desse conjunto de elementos, concluiu-se que o Sr. Marlon Pereira Gomes, na condição de administrador de fato, agiu com excesso de poderes e infração à lei, sendo responsável pelos atos praticados em nome da empresa. Sua esposa, Sra. Alessandra Neder Pereira Gomes, por sua vez, na qualidade de sócia-administradora formal até dezembro de 2015, também responderia solidariamente pelos débitos, por ter exercido a representação da sociedade em diversos atos contratuais e administrativos.

16. Assim, com base no artigo 124, inciso I, e artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária em nome de ambos os sócios, os quais foram cientificados na forma da lei. Confira-se:

“XV.4 - Dos fatos e condutas que evidenciam que MARLON PEREIRA GOMES quem, de fato, gerenciava e comandava os negócios não só do AUTO POSTO PILOTO LTDA, como de todas as empresas do mesmo sócio (conhecido por grupo DUBAI), atuou com excesso de poderes, infração à lei e ao contrato e do interesse comum na própria fiscalizada

[...]

De acordo com a Alteração Contratual de nº 01, assinada já em 12.12.2011, registrada na JCEMG em 27.02.2012, a Cláusula 6ª Marlon Pereira Gomes já exercia poderes de administração e quem de fato comandava a fiscalizada.

A Alteração Contratual nº 02 assinada em 01.12.2012, registrada na JCEMG em 27.03.2013, de acordo com a Cláusula 3ª, Alessandra sua esposa, passa a assinar individualmente pela sociedade, entretanto, na mesma data é Marlon quem passa a responder pela empresa junto a RFB conforme a própria alteração no CNPJ em anexo.

Ao dar ciência do termo de início do procedimento fiscal, pessoal, Marlon Pereira Gomes afirmou que ele respondia pelo Auto Posto Piloto Ltda. A tela CNPJ desde 27.03.2013 já consta o mesmo como responsável e sócio adm perante a RFB. A Alteração Contratual assinada em dezembro de 2015 Alessandra Neder Pereira Gomes transferiu todas cotas da interessada para Marlon Pereira Gomes, seu esposo.

Portanto, fica claro que todos os atos praticados foram praticados, e que continuam a praticar na fiscalizada, têm o comando também de Marlon Pereira Gomes, inclusive comandar administrar e gerir o Auto posto Piloto Ltda.

XV.5 - CONCLUSÃO (Da responsabilidade solidária do administrador de fato MARLON PEREIRA GOMES e também de sua esposa e sócia ALESSANDRA NEDER PEREIRA GOMES pelos autos de infração lavrados no AUTO POSTO PILOTO LTDA)

Conforme fatos já enumerados no presente procedimento fiscal, não estamos diante de uma mera inadimplência, pois todo o contexto apresentado evidencia a prática de atos ao arrepio da legislação tributária, com o objetivo de não recolher os tributos devidos. No tópico referente à Multa Qualificada, como nos demais, todos enumeram fatos que evidenciam que MARLON PEREIRA GOMES, administrador de fato do AUTO POSTO PILOTO LTDA, atuou com excesso de poderes, infração à lei e ao contrato e em interesse comum da própria fiscalizada.

Não resta dúvida que a fiscalizada na pessoa de seu administrador de fato, sr. MARLON PEREIRA GOMES, esposo da sócia ALESSANDRA NEDER PEREIRA GOMES, em conjunto usaram de artifícios como não registrar em sua contabilidade e não documentar a extensa movimentação de recursos (depósitos e saídas) ocorridas por meio de suas contas bancárias em todos os períodos de 2013, conforme confronto realizados por nós nos extratos bancários e na escrituração no SPED contábil, períodos enumerados no próprio termo de constatação e intimação fiscal nº 02, de 05.05.2017.

A escrita extraída do SPED Contábil foi entregue com vícios, erros, inconsistências e omissões de forma clara a evitar o conhecimento do fisco das receitas e resultados. Está subentendido que o objetivo de não apurar, não declarar em DCTF visava não recolher IRPJ e CSLL devida, nos trimestres do ano-calendário de 2013.

Após inúmeros pedidos de prorrogações e postergações a contribuinte apresentou a escrita recomposta com intuito de sanear algumas irregularidades constatadas, incluindo a contabilização de toda movimentação financeira.

Porém grande parte não apresentou documentação para comprovar a origem de expressiva movimentação de recursos e documentos de fatos contábeis que justificassem as receitas omitidas oriundas do ingresso de recursos que a empresa, intimada, não comprovou a origem desses recursos nas contas bancárias, entre outras infrações com valores que foram levados para os resultados e não foram declarados em DCTF.

Constatamos registros de expressivas saídas de recursos de seu caixa e das contas bancárias (disponível), sem nenhum suporte de recursos tanto no caixa quanto nas contas bancárias, deixando claro a entrada de recursos (receitas) não escrituradas, e isso de forma repetida nos trimestres de 2013. Intimada a esclarecer os saldos credores de caixa (disponível), nenhum documento ou esclarecimento ou comprovação foi apresentado. Logo ficou evidenciada o ingresso de recursos à margem da contabilidade e ainda de forma de forma rotineira em todos os períodos de apuração do ano-calendário 2013.

Conforme exposto, a análise das quase 3500 páginas do Inquérito Policial - IPL nº 011/12-DPF/MG, elaborado pelo Departamento de Polícia Federal em Varginha, decorrente da Operação MANDRAKE, de um minucioso e exaustivo trabalho efetuado pelas autoridades, por meio de depoimentos, declarações e documentos colhidos, também mostra com detalhes o *modus operandi* de práticas perpetradas pelas empresas e principalmente pelo sócio MARLON PEREIRA GOMES, [REDACTED], o qual visava o enriquecimento ilícito por meio de sonegação fiscal e outros artifícios.

A prática reiterada e adotada pela empresa com o objetivo de não pagar nenhum tributo ou contribuição evidencia o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias, fatos, que entendemos, agravados pelas circunstâncias que levam à qualificação da multa (infração, em tese, aos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964) e à formalização do processo de representação fiscal para fins penais, pois, foram atitudes ou condutas graves e não toleradas em qualquer das normas que prescrevem os limites de atuação dos administradores.

Os fatos enumerados até aqui mostram não só a administração de fato de MARLON PEREIRA GOMES com infração à lei, onde através dele tudo era decidido e feito na fiscalizada, por isso deve responder solidariamente pelos débitos da empresa.

As expressivas transferências de recursos para empresas do mesmo sócio e vice-versa mostram a autonomia que detinha na administração dos negócios da mesma. Houve uma confusão patrimonial e a existência de interesse comum.

Ficou evidente que a má administração dos recursos da fiscalizada tinha o objetivo de proveito próprio em detrimento dos pagamentos dos tributos. Esse é um dos motivos que o sócio deve responder solidariamente com a pessoa jurídica nos termos do item I, do artigo 124, e item III, do artigo 135 do CTN. O termo de sujeição passiva solidária, em anexo, é entregue ao sócio para ciência, juntamente com o presente termo.

Já sua esposa ALESSANDRA NEDER PEREIRA GOMES, sócia da fiscalizada, não poderá se eximir dos atos, então sob sua responsabilidade, já que está no quadro social como sócia-administradora da sociedade, pois na realidade assinava de acordo com o contrato social em nome da fiscalizada por vários períodos até dezembro de 2015. Então deve também responder solidariamente pelos autos de infração da fiscalizada nos termos do 135, item III, do CTN.

Sendo assim, mister a responsabilização, pelo presente Autos de Infração lavrados em nome do AUTO POSTO PILOTO LTDA, do Sr. MARLON PEREIRA GOMES e de sua esposa a Srª ALESSANDRA NEDER PEREIRA GOMES, ambos com arrimo no art. 124, inciso I, e 135, item III, do CTN.

Isto posto, lavramos os Termos de Sujeição Passiva Solidária na pessoa de MARLON PEREIRA GOMES e de sua esposa e sócia ALESSANDRA NEDER PEREIRA GOMES, ambos responsáveis solidários que receberão uma das vias". (Destques no original)

17. Em 27 de junho de 2018 (e-fl. 1.453), a Contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram Impugnação (e-fls. 1.454/1.471), em peça única, na qual suscitaram, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Decadência: sustentaram que os lançamentos referentes aos débitos compreendidos entre 01.01.2013 e 22.05.2013 estariam fulminados pela decadência, diante do transcurso do prazo quinquenal previsto no §4º do artigo 150 do CTN, uma vez que o IRPJ e a CSLL declarados nas DCTFs foram devidamente recolhidos, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal.
- (ii) Atendimento às intimações: no mérito, alegaram que a empresa atendeu integralmente às intimações fiscais, apresentando os arquivos contábeis recompostos em meio digital, os quais contemplavam toda a movimentação bancária e as disponibilidades financeiras. Apesar disso, a Autoridade Fiscal teria identificado saldos credores da conta "disponível" e créditos bancários de origem não comprovada, resultando na autuação.
- (iii) Arbitramento indevido: defenderam que o arbitramento efetuado pela Fiscalização não poderia ser aplicado de forma indiscriminada, porquanto, segundo o legislador, tal medida só é cabível quando os documentos e declarações do contribuinte não merecem fé.
- (iv) Depósitos bancários não constituem renda: afirmaram que a mera existência de depósitos bancários não caracteriza disponibilidade de rendimentos nem configura fato gerador do imposto de renda, sendo indispensável que o Fisco comprove efetivamente a ocorrência de acréscimo patrimonial.
- (v) Multa qualificada: insurgiram-se contra a aplicação da multa de ofício qualificada, argumentando que o lançamento decorre de presunção de omissão de receitas (art.

42 da Lei nº 9.430/1996), e não de fraude ou dolo, tratando-se, portanto, de mera presunção contábil de débito fiscal.

- (vi) Origem dos valores: sustentaram que os valores considerados pela Fiscalização provinham de atividades econômicas legítimas da empresa autuada e de outras empresas integrantes do grupo econômico “Rede Dubai”, inexistindo indícios de intenção de sonegar tributos.
- (vii) Responsabilidade solidária de Marlon Pereira Gomes: contestaram a imputação de responsabilidade solidária ao sócio, sob o fundamento de que a Fiscalização não demonstrou a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 124, inciso I, do CTN, sendo insuficientes, para tanto, as irregularidades contábeis apontadas.
- (viii) Responsabilidade solidária de Alessandra Neder Pereira Gomes: igualmente, alegaram que não restaram configuradas as hipóteses do artigo 135, inciso III, do CTN, pois não foi comprovada a prática, pela sócia, de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

18. Os autos foram, então, encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª Instância, para apreciação da impugnação. Em 9 de novembro de 2018, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), por meio do Acórdão nº 07-42.942 (e-fls. 1.475/1.498), julgou a Impugnação **improcedente**, com base nos seguintes fundamentos:

- (i) Inexistência de decadência: rejeitou-se a alegação de decadência, sob o entendimento de que os lançamentos não decorrem de revisão de valores declarados, mas sim de omissão de receitas não declaradas, caracterizada pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários.
- (ii) Omissão de receitas: conforme o Termo de Verificação Fiscal, o total de créditos bancários identificados nas contas da Contribuinte em 2013 foi de R\$ 8.421.830,03, enquanto a DIPJ da empresa registrava receita bruta igual a zero, tendo sido informadas apenas DCTFs nos meses de março e dezembro, com valores irrisórios de IRPJ (R\$ 4.005,26) e CSLL (R\$ 2.403,14).
- (iii) Base de cálculo dos lançamentos: a base de cálculo dos tributos foi extraída diretamente da contabilidade e dos extratos bancários, sendo as omissões presumidas com fundamento no artigo 12, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (saldos credores de caixa) e no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 (depósitos bancários sem origem comprovada).
- (iv) Ônus da prova: destacou-se que cabia à Contribuinte comprovar a origem dos depósitos, demonstrando que os valores não representavam acréscimos patrimoniais não tributados.
- (v) Multa qualificada: manteve-se a multa de ofício qualificada, considerando comprovada a conduta dolosa da Contribuinte ao omitir receitas expressivas,

contrastando a movimentação financeira (superior a R\$ 8 milhões) com a ausência de receita declarada na DIPJ.

- (vi) Responsabilidade dos sócios: entendeu-se que tanto o Sr. Marlon quanto a Sra. Alessandra deveriam responder solidariamente, pois essa última já figurava como sócia-administradora desde 01.11.2012, abrangendo, portanto, todo o período fiscalizado de 2013.

19. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao poder judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Considera-se não formulado o pedido de diligências, feito de forma genérica pela defesa, sem a exposição dos motivos que a justifiquem.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia quando encaminhado sem o atendimento dos requisitos de indicação do perito e de formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, consoante determina legislação de regência.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. COMUNICAÇÃO DE CRIME AO MINISTÉRIO PÚBLICO.

A discussão sobre a comunicação de ocorrência ou não de crime, e, bem assim, sobre os procedimentos de formalização de representação fiscal para fins penais, não é da competência dos órgãos que atuam no processo administrativo fiscal.

PEDIDO DE INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL.

A intimação por via postal não é a única modalidade de intimação legalmente prevista, dispondo a Administração Tributária de outros meios que, na eventualidade de serem utilizados, não importarão, de per si, em qualquer nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

ARBITRAMENTO DE VALOR OU PREÇO. PROCEDIMENTO INEXISTENTE. ALEGAÇÃO INEPTA.

Verifica-se inepta a alegação da defesa que diz respeito a um procedimento que sequer foi realizado pela autoridade autuante ao realizar o lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITA.

Os valores creditados em conta de depósito ou investimento, mantida junto à instituição financeira, caracterizam omissão de receita quando a contribuinte, regularmente intimada, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA TÍPICA DA SONEGAÇÃO.

É cabível a aplicação da multa de ofício qualificada nos casos de evidente intuito de fraude (em sentido amplo) à legislação tributária, quando comprovada a intenção deliberada da empresa autuada de não prestar à Administração Tributária informações relativas à ocorrência dos fatos geradores dos tributos sob apreço, e que, portanto, consistiu na ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência dos fatos geradores dos tributos, sendo, por conseguinte, evidente a prática da conduta típica da sonegação.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Na ausência de contra-razões específicas por parte dos impugnantes, os lançamentos decorrentes sujeitam-se aos efeitos do que for decidido na matéria principal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA. DOLO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando evidenciada a conduta dolosa do sujeito passivo consistente na ação deliberada de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

ADMINISTRADORES. SONEGAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

É cabível a imputação de responsabilidade solidária aos administradores, quando comprovada a sonegação da pessoa jurídica administrada, visto que em face da responsabilidade subjetiva com culpa presumida do administrador, a mera existência de poderes de gerência conduz à presunção simples - admitindo prova em contrário - de que o tributo não foi pago em decorrência de ato ilícito praticado pelos administradores.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

20. Em 26 de novembro de 2018, a Contribuinte tomou ciência do resultado do julgamento consubstanciado no Acórdão nº 07-42.942, por meio de Carta com Aviso de Recebimento (A.R.) (e-fl. 1.504). Na sequência, apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1.507/1.524), em peça única, no qual ratificou integralmente as alegações já deduzidas em sede de Impugnação, reiterando os fundamentos de fato e de direito anteriormente expostos.

21. Conforme consta do respectivo Despacho de Encaminhamento (e-fl. 1.525), os autos foram remetidos a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para prosseguimento do julgamento do Recurso Voluntário.

22. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

23. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023² - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

24. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **26.11.2018** (e-fl. 1.504), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **19.12.2018** (e-

² **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

fl. 1.506), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972³.

25. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

II - Análise da Alegação Preliminar de Decadência

26. A Recorrente sustenta, preliminarmente, a ocorrência da decadência, ao argumento de que o Fisco teria constituído o crédito tributário fora do prazo legal, razão pela qual parte dos débitos deveria ser considerada extinta.

27. Conforme aduzido em suas razões recursais, a Contribuinte defende a aplicação do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), por se tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação (IRPJ e CSLL), cuja apuração e pagamento ocorreriam de forma antecipada pelo contribuinte. Assim, sustentou que os débitos referentes ao período compreendido entre **01.01.2013 e 28.05.2013** estariam fulminados pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, contado da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

28. Apontou, ainda, contradição no Acórdão recorrido, ao afirmar que a Delegacia de Julgamento (DRJ) teria afastado o §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN) sob fundamento de existência de dolo, mas, simultaneamente, reconhecido culpa presumida dos administradores, o que, segundo a Recorrente, afastaria a caracterização de fraude necessária à aplicação do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

29. Defende, portanto, que todos os débitos cujos fatos geradores antecedem 28.05.2013 encontram-se extintos pela decadência. É de ver-se:

“Os recorrentes postularam o reconhecimento da extinção do crédito tributário pela materialização da decadência fundada no art. 150, §4º do CTN. Todavia, entendeu a DRJ que o prazo decadencial aplicável à espécie é aquele previsto no inciso I do art. 173 do mesmo diploma legal, cujo termo inicial recai sobre primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ainda segundo a DRJ, o §42 do art. 150 do CTN não seria aplicável porque a alegada omissão receita evidencia a ação dolosa da contribuinte voltada a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Entretanto, neste particular, merece reparo o acórdão recorrido, pois apesar de se afirmar a existência de ação dolosa para afastar a incidência do §42 do art. 150 da CR/88, a própria DRJ ao dispor sobre a responsabilidade dos administradores consignou que houve culpa presumida, aduzindo que a mera existência de poderes e gerência conduz à presunção simples, *verbis*:

³ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Fl. 1493:

“[...] é cabível a imputação de responsabilidade solidária aos administradores, mesmo que estes não figurem no quadro societário da empresa autuada, visto que em face da responsabilidade subjetiva com culpa presumida do administrador, a mera existência de poderes de gerência conduz à presunção simples – admitindo prova em contrário de que o tributo não foi pago em decorrência de ato ilícito eu[...]”

Ora, se a alegada sonegação decorre de culpa presumida tal como afirmado pela Fiscalização, logo, não subsiste a alegação declinada pela DRJ para afastar a aplicação do §4º do art. 150 do CTN.

[...]

No caso em apreço, parte considerável do crédito tributário apurado no auto de infração encontra-se extinto pela materialização da decadência. Eis que os débitos compreendidos entre 01/01/2013 a 28/05/2013 devem ser excluídos do lançamento em caráter definitivo, visto que decorrido o prazo de que dispunha a Fazenda Pública para realizar o lançamento de ofício, nos termos do citado dispositivo legal.

[...]

Desse modo, todos os débitos apurados pela fiscalização cujos fatos geradores ocorreram antes do dia 28/05/2013 foram afetados pelo manto da decadência. Portanto, encontram-se extintos pelo decurso do prazo decadencial previsto no §4º do art. 150 do CTN”. (e-fls. 1.511/1.513)

30. De fato, o Código Tributário Nacional dispõe que, nos lançamentos por homologação, em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Art. 150. [...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

31. Por outro lado, quando **não houver pagamento antecipado** ou quando restar **comprovada a prática de dolo, fraude ou simulação**, aplica-se o **artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN)**, segundo o qual o prazo decadencial inicia-se **no primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

32. Tal posicionamento restou consagrado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, por meio de julgamento do REsp nº 973.733/SC (Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12.08.2009, DJe

18.09.2009), julgado sob o regime dos recursos repetitivos (e de observância obrigatória pelos órgãos do CARF, por força do disposto no artigo 98, parágrafo único, inciso II, alínea b, do Regimento Interno do CARF ("RICARF"), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023⁴), cuja ementa se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O **prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário** (lançamento de ofício) **conta-se do primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde,

⁴ **Art. 98.** Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem:

(i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação;

(ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994;

e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (g.n.)

33. Nos autos, a Fiscalização registrou expressamente a **ocorrência de fraude e a inexistência de declaração e recolhimento** dos tributos devidos. Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 46/102), a Contribuinte **deixou de registrar em sua contabilidade** movimentações financeiras expressivas (depósitos e saídas), apresentou **SPED Contábil com omissões e inconsistências**, e declarou **DIPJ zerada** em todos os períodos, evidenciando a intenção de **ocultar receitas e evitar a apuração de tributos**.

34. O relatório fiscal é categórico ao afirmar que houve **"fraude reiterada"**, consistente na omissão de registros contábeis e declarações falsas às Autoridades Fazendárias, com o propósito de **impedir o conhecimento dos fatos geradores e frustrar a fiscalização tributária**. Confira-se:

"No caso desta fiscalização a empresa inicialmente não registrou em sua contabilidade extensa movimentação de recursos (depósitos e saídas) ocorridas por meio de suas contas bancárias em todos os períodos de 2013, conforme confronto dos extratos bancários, da escrituração no SPED contábil dos períodos, e dos fatos que transcrevemos no termo de constatação e intimação fiscal nº 02, ciência 05.05.2017.

A escrituração da fiscalizada, extraída do SPED Contábil, foi apresentada com vícios, erros, inconsistências e omissões de forma clara a evitar o conhecimento do fisco das receitas e dos resultados e teve como objetivo não apurar, não

declarar em DCTF e de não recolher tanto o IRPJ como a CSLL, e isso ocorreu em todos os trimestres do ano-calendário de 2013. Mostra que foi de forma reiterada. O demonstrativo e os fatos enumerados abaixo sintetizam bem algumas irregularidades ora constatadas, já referidos no tópico inicial:

[...]

Dos registros contábeis e da elaboração dos DREs, **constatamos apuração indevida dos resultados e valores não declarados em DCTF** em todos os trimestres do ano-calendário de 2013, **e de forma continuada.**

Constatamos que a contabilidade via Sped Contábil e DIPJ apresentadas relativas aos períodos **registraram prejuízos fiscais** e valores **em todos os períodos que foram inseridos, basicamente, com artifícios e com a intensão clara de omitir registros de fatos contábeis com o objetivo de não apurar tributos e contribuições** devidas, de **não registrar os valores dos tributos em DCTFs e de não recolher nada aos cofres públicos.** Ressalta-se que a DIPJ foi apresentada com valores 0,00, ou seja, ZERADA, de todos os períodos do procedimento fiscal.

Constatamos também uma expressiva movimentação financeira de recursos na empresa, que intimada e reintimada não comprovou a origem dos créditos nas contas bancárias.

Tais fatos ocorreram em todos os trimestres do ano-calendário de 2013 e **de forma continuada.**

[...]

Nesta auditoria, **evidencia-se a fraude reiterada,** pois deixou de registrar na contabilidade toda a entrada de recursos e sem documentar os fatos contábeis, evitando ainda que as reais transações comerciais fossem identificadas e declaradas.

[...]

Quando o **contribuinte apresenta ESCRITA CONTÁBIL E DECLARAÇÃO ESCONDENDO OU OMITINDO VALORES OU MESMO NÃO DECLARANDO VALORES QUE NA REALIDADE POR DEVER LEGAL DEVERIAM TER SIDO DECLARADOS** **frauda a fiscalização tributária,** inserindo elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal, bem como presta declaração falsa às autoridades fazendárias. O demonstrativo dos valores apurados nos trabalhos fiscais em confronto com os valores que deveriam ser informados em DCTF, evidenciam os fatos". (e-fls. 84/86, g.n.)

35. O Acórdão recorrido, ao afastar a alegação de decadência, fundamentou-se corretamente no fato de que os lançamentos **não decorreram de revisão de valores declarados,** mas de **omissão de receitas** não informadas ao Fisco, configurando **dolo** da Contribuinte:

"Da Decadência

No caso dos autos, de plano, considero que não merece acolhida a alegação da defesa segundo a qual os lançamentos relativos a fatos geradores compreendidos entre 01/01/2013 a 22/05/2013 encontrar-se-iam fulminados pela decadência, prevista na forma do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, ao argumento de que a contribuinte fiscalizada teria declarado o IRPJ e a CSLL por meio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e devidamente recolhido tais exações, conforme consignado pela própria fiscalização no Termo de Verificação Fiscal.

É que **os lançamentos em causa não decorrem da revisão do que foi declarado pelo sujeito passivo, mas sim do que este deixou de declarar ao Fisco Federal** e que é consistente na omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários realizados em contas-correntes da empresa fiscalizada.

A rigor, **resta incontroversa nos autos a informação** constante do Termo de Verificação Fiscal no sentido de que **o valor creditado nas contas bancárias da contribuinte**, ao longo de todo o ano de 2013, montou à quantia de **R\$ 8.421.830,03**, porém, **a receita bruta declarada** pela fiscalizada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ (forma de apuração Lucro Real Trimestral) **foi "zero"**, além do que **a contribuinte limitou-se a informar e apresentar a DCTF somente dos meses de março e dezembro de 2013**, nos valores de R\$ 4.005,26 de IRPJ e de R\$ 2.403,14 de CSLL.

No ponto, é bem de ver que referidas declarações contrastam com a expressiva omissão de receitas apurada na presente ação fiscal, da ordem de mais de três milhões de reais, ao longo de todo o ano-calendário de 2013, o que, a meu sentir, **evidencia a ação dolosa da contribuinte** voltada a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Dado este quadro, **o lustro decadencial aplicável à espécie não é o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, mas sim o previsto no inciso I do art. 173** do mesmo diploma legal, cujas disposições estabelecem in litteris:

[...]

No caso vertente, dados que os fatos geradores ocorreram ao longo do ano de 2013, na pior das hipóteses, o marco inicial do prazo de decadência situa-se em 01/01/2014 e o marco final em 31/12/2018.

Logo, havendo a ciência do feito ocorrido em 01/06/2018 (AR à fl. 1.450), os lançamentos hostilizados foram realizados e aperfeiçoados com a respectiva ciência antes de expirado o lustro decadencial". (e-fls. 1.485/1.486, g.n.)

36. Ainda que não houvesse o reconhecimento da fraude, se o contribuinte não antecipa o pagamento, ou seja, se ele não paga nada, o prazo decadencial para que o Fisco faça o

lançamento de ofício não será calculado com base no §4º do artigo 150, mas sim de acordo com o inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

37. A questão foi posteriormente sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça, nos seguintes termos:

Súmula 555-STJ: Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

38. Considerando que os **fatos geradores** ocorreram ao longo do ano-calendário de **2013**, o prazo decadencial de cinco anos teve início em **1º de janeiro de 2014**, findando-se em **31 de dezembro de 2018**.

39. Tendo sido a ciência do Auto de Infração realizada em **1º de junho de 2018**, observa-se que o **lançamento foi efetuado dentro do prazo legal**, não havendo que se falar em decadência:

III - Análise das Alegações Meritórias

III.1 - Falta de Comprovação da Origem dos Depósitos Bancários: Presunção Legal de Omissão de Receitas

40. O artigo 42, *caput* e §3º da Lei nº 9.430/96 dispõem sobre a presunção de omissão de rendimentos nas hipóteses em que o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, através de documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em conta de depósito ou investimento mantido junto à instituição financeira, de sorte que, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente. Confira-se:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

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

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

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

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

41. Pelo que se pode observar, trata-se de presunção legal que acaba eximindo a Autoridade Fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos. Quer dizer, a presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 prescreve que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação – esse é o fato desconhecido –, **cabará à Autoridade Fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo**, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos – esse o fato conhecido.

42. Nesse contexto, note-se, ainda, que o que a lei prescreve é que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, regularmente

intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos respectivos valores serão considerados como rendimentos omitidos.

43. A tributação tem por objeto a própria omissão de rendimentos que, por força da **presunção legal** inculpada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, é considerada como tal a partir da **ausência da comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos valores creditados em conta de depósito** ou de investimento, restando-se concluir, pois, que os depósitos bancários são unicamente utilizados como instrumento da apuração dos rendimentos presumidamente omitidos, sem contar que, nos termos do §3º do referido artigo 42 da Lei nº 9.4030/1996, devem ser indicados e lançados de forma individual, ou seja, depósito por depósito.

44. Fixadas essas premissas, verifica-se que, no caso concreto, a linha de entendimento sustentada pela Recorrente não encontra respaldo nos fatos apurados e comprovados pela Fiscalização e tampouco na legislação de regência.

45. De suas razões recursais, observa-se que a Recorrente apenas reitera as alegações aventadas na Impugnação, não tendo suscitado, portanto, quaisquer argumentos ou elementos fático-jurídicos capazes de refutar a linha de raciocínio perflhada pela Autoridade Julgadora de 1ª instância. Tanto o é que, repete os mesmos argumentos com relação ao arbitramento, que sequer foi realizado no presente caso. É de ver-se:

“III.2 – Da Omissão de receita

De acordo com o TVF (Termo de Verificação Fiscal), teria a empresa deixado de contabilizar a integralidade de sua movimentação bancária, tendo a fiscalização partido das informações extraídas da DIMOF para conduzir o trabalho fiscal, cotejando a movimentação financeira evidenciada nas contas bancárias com a escrituração contábil.

A partir dessa constatação, o contribuinte fiscalizado foi intimado para que fosse refeita sua escrituração contábil de toda a movimentação bancária (débitos e créditos) e apresentação dos documentos que ensejaram tanto a origem como a destinação dos recursos que saíram das contas bancárias.

O contribuinte atendeu à intimação da Fiscalização em 15/05/2017, reapresentando os arquivos da contabilidade recomposta em meio magnético, contemplando toda a movimentação bancária e também das disponibilidades, conforme relata o TVF:

[...]

Da leitura do dispositivo legal supra, observa-se que o arbitramento pela autoridade lançadora não pode ser utilizado de maneira indiscriminada, tendo o legislador consignado que seu emprego tem lugar somente quando não mereçam fé os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte.

Pela detida análise dos autos, tem-se que o lançamento fiscal ora combatido foi promovido em absoluta inobservância dos preceitos estatuídos pelo art. 148 do CTN, sendo de rigor seu cancelamento”. (Destques no original)

46. Ora, a Autoridade Julgadora de 1ª instância esclareceu, em tópico específico, que a referida alegação é inepta, por se referir a um procedimento que sequer foi realizado pela Autoridade Autuante. A base tributável foi extraída diretamente (i) das receitas omitidas constatadas por saldos credores de caixa (DL nº 1.598/1977, art. 12, § 2º), (ii) de depósitos de origem não comprovada (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e (iii) de receitas contabilizadas e não declaradas. Nada foi arbitrado; os valores provêm da contabilidade e dos extratos bancários da própria Contribuinte. Confira-se:

“Do Procedimento de Arbitramento Segundo Art. 148 do CTN

Quanto ao mérito, tampouco merece acolhida a alegação da defesa segundo a qual os lançamentos ora combatidos teriam sido realizados com absoluta inobservância aos preceitos estatuídos pelo art. 148 do Código Tributário Nacional - CTN, dado que a fiscalizada teria atendido à intimação fiscal e apresentado os arquivos da contabilidade que foi recomposta em meio magnético, contemplando toda a movimentação bancária e também as disponibilidades.

Mais precisamente, o mencionado art. 148 do CTN prevê o seguinte:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Isto é, referido dispositivo legal refere-se ao arbitramento de valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos que sejam considerados como base de cálculo do tributo, e, no caso dos autos, sequer houve o indigitado arbitramento.

A base de cálculo dos tributos lançados foi composta diretamente pelo valor das receitas auferidas e omitidas pela contribuinte, omissões essas caracterizadas por presunção legal, no caso de saldos credores de caixa (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º) e de depósitos bancários sem comprovação da origem (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 42), ou mesmo caracterizadas materialmente, no caso de receitas que foram contabilizadas pela própria contribuinte, porém, não foram declaradas e, portanto, não foram oferecidas à tributação. Ou seja, os valores não foram arbitrados, mas extraídos diretamente da contabilidade da contribuinte ou dos extratos referentes às suas contas bancárias.

Inepta, portanto, a alegação por dizer respeito a um procedimento que sequer foi realizado pela autoridade autuante”. (Destaques no original)

47. Prossegue a Recorrente reiterando argumentos já rebatidos pela decisão recorrida, no sentido de que tão só a existência de depósitos bancários não caracterizaria disponibilidade de rendimentos e não constituiria fato gerador do imposto de renda, pelo que far-se-ia necessário

que o Fisco demonstrasse a existência de renda auferida pela Contribuinte. Quanto ao ponto, o Acórdão recorrido expressamente consignou:

“Da Presunção Legal de Omissão de Receita

Em outro plano, também não pode ser acolhida a alegação da defesa segundo a qual tão só a existência de depósitos bancários não caracterizaria disponibilidade de rendimentos e não constituiria fato gerador do imposto de renda, pelo que far-se-ia necessário que o Fisco demonstrasse a existência de renda auferida pela contribuinte.

É que a legislação tributária não impõe ao Fisco, mas sim à contribuinte fiscalizada o ônus de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, sob pena de restar caracterizada a omissão de receita, a teor do disposto no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, e que determina in litteris:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Esta é, a rigor, a matriz legal da disposição contida no art. 849 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99), que embasou a autuação e que determina *ipsis verbis*:

Art. 849. Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

É dizer, o legislador estabeleceu a presunção legal de omissão de receita com base em depósitos bancários, condicionada, apenas, à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram em nome dos contribuintes, em instituições financeiras, autorizando, assim, que se considere ocorrido o fato gerador quando a contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não o vinculando a nenhum outro requisito. Logo, não obtendo êxito a pessoa jurídica titular da conta em comprovar a origem dos créditos ingressados em sua conta bancária, tem-se caracterizada a ocorrência do fato gerador do imposto de renda em relação a estes, em face da presunção legal de omissão de receita.

Isto é, de um fato indiciário chega-se a um fato que se quer provar a ocorrência. Para livrar-se de tal presunção, cabe, então, à contribuinte comprovar a origem dos valores depositados, demonstrando de forma inequívoca que tais ingressos

de recursos não se tratam de acréscimo patrimonial mantido à margem da respectiva tributação.

Assinale-se, ainda, que, apesar do inconformismo da impugnante, descabem na espécie as alusões feitas pela defesa à Sumula n.º 182 editada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, pois a partir da vigência da disposição contida no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, o Fisco ficou desobrigado da comprovação de que os recursos depositados foram consumidos, qual seja, aplicados na aquisição de bens e direitos representativos do acréscimo patrimonial sujeito à incidência do imposto de renda. A presunção legal afasta a necessidade de vinculação a acréscimos patrimoniais ou sinais exteriores de riqueza e, para elidi-la, faz-se necessário que a contribuinte comprove que os depósitos têm origem em fatos dos quais não provêm rendimentos tributáveis ou, por outra, comprove que tais rendimentos já foram oferecidos à tributação”. (Destques no original)

48. Como se não bastasse, reitera as alegações de que teria atendido satisfatoriamente às intimações e identificado as operações evidenciadas em sua movimentação financeira:

“Importante observar que durante todo o trabalho fiscal, o contribuinte respondeu às intimações que lhe foram encaminhadas pela fiscalização, elaborando planilhas com o propósito de esclarecer e identificar as operações evidenciadas em sua movimentação financeira, o que se observa da narrativa do Agente Fiscal, especialmente nos itens II e IV do TVF.

Desse modo, houve identificação dos remetentes de créditos recebidos pelo contribuinte e que foram originados de transferências de recursos de empresas do grupo “Rede Dubai”.

Todavia, entendeu a fiscalização que as informações fornecidas não foram suficientes para comprovação da origem dos recursos, desprezando as informações prestadas pelo contribuinte em detrimento da utilização da presunção de omissão de receita ou de rendimentos prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430/96”.

49. Todavia, a decisão recorrida registrou que somente parte dos créditos teve origem comprovada; remanescem créditos pendentes de comprovação, listados nas intimações (e-fls. 649/661). Mesmo quando renovada a oportunidade, a defesa limitou-se a alegações genéricas, sem juntar a documentação idônea exigida (art. 15 e art. 16, III, do Decreto nº 70.235/1972). A esse respeito, transcrevo trecho da decisão recorrida que muito bem analisou a questão:

“No ponto, verifica-se que não tem razão a defesa quando alega que a empresa fiscalizada teria respondido satisfatoriamente às intimações que lhe foram encaminhadas pela fiscalização, elaborando planilhas com o propósito de esclarecer e identificar as operações evidenciadas em sua movimentação financeira.

A rigor, a empresa fiscalizada comprovou a origem de apenas uma parte dos créditos efetuados em suas contas bancárias, porém, a parte que foi objeto de

lançamento diz respeito a créditos cuja origem deixou de ser comprovada pela contribuinte, conforme consta claramente consignado no item VI do próprio Termo de Verificação Fiscal ao qual a defesa fez referência, e cujo excerto pertinente à questão suscitada apresenta o seguinte teor:

(...)

Dos créditos ingressados nas contas bancárias foram intimados a documentar e comprovar a origem dos recursos.

A parte dos créditos relativa as vendas de combustíveis, escrituradas nos livros e a correspondente identificação nos extratos bancários, foram consideradas receitas da atividade. Destes créditos a maioria referem-se a recebimentos oriundos de cartão de créditos, conforme constatação nos próprios extratos bancários e nos esclarecimentos constantes das planilhas apresentadas pela interessada.

Outra parte dos créditos foi possível a identificação através do cotejamento da escrituração com os extratos bancários, decorrentes das vendas à vista, que também foram considerados nas receitas da atividade de vendas.

Entretanto, restaram créditos que, do cotejamento dos registros da escrituração e de entrada de recursos nas contas bancárias e documentos, não obtivemos a identificação e os esclarecimentos que, inicialmente, por meio do termo de intimação fiscal 02, datado de 08.02.2017, conforme planilhas dos valores individualizados (em anexo), foi intimada a apresentar os documentos e a comprovação da origem dos recursos.

Nas respostas com planilha de esclarecimentos apresentada em 17.04.2017, grande parte dos créditos foram esclarecidos e considerados nas receitas da atividade. Notadamente que esses recursos foram registrados a créditos bancários com históricos nos extratos oriundos de cartões de créditos. Foram considerados.

Em relação aos créditos discriminados na referida planilha, ressaltamos que desses créditos a comprovar já foram excluídos os créditos originados de DEVOLUÇÃO DE CHEQUES E DE TED. EMPRÉSTIMOS. TED-TRANSF ELE DISPON REMET. AUTO POSTO PILOTO LTDA. CONTRATAÇÃO EMPREST/FINANCIAMENTO CNR. RESGATE MERCADO ABERTO.

TRANSFERÊNCIA ENTRE CONTAS DA MESMA TITULARIDADE, TED MESMA TITULARIDADE, entre outros valores que o histórico da conta do crédito ou do débito nos permitiu a identificação clara para a exclusão.

Posteriormente com a reapresentação da escrita, novo cotejamento foi efetuado e por meio do termo de constatação e intimação fiscal 03 datado de 05.09.2017 e planilha dos créditos individualizados anexa, a fiscalizada foi novamente instada a apresentar os documentos e a comprovação da origem dos recursos restantes e ingressados nas contas bancárias e até

então sem nenhum esclarecimento ou documento. Nenhuma resposta e documento foi apresentado.

(...)

(grifei).

A intimação fiscal acompanhada da relação de créditos bancários pendentes da comprovação da origem encontra-se colacionada às fls. 649 a 661 do processo, e mesmo quando renovada, por meio da impugnação, a oportunidade para que a contribuinte apresentasse documentos idôneos e hábeis à comprovação da origem de tais créditos, a defesa cinge-se à mera alegação de que os valores depositados tiveram origem em transferências de recursos de empresas do grupo "Rede Dubai", sem mais nada esclarecer.

Ora, não bastasse a insuficiência da alegação para atingir o desiderato da comprovação da origem dos créditos, fato é que não pode tampouco ser aceita a mera alegação da defesa, sem que, todavia, os impugnantes tenham juntado qualquer documento que comprove o fato alegado, ônus probatório este que, aliás, cabe à impugnante, nos termos do art. 15 e do art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972, que, na redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993, determinam *ipsis litteris*:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as **razões e provas que possuir**; (grifei).

50. Como se observa dos trechos acima, a decisão recorrida assinalou justamente a ausência de comprovação, por parte da Recorrente, da origem dos recursos depositados nas contas-corrente:

“No ponto, verifica-se que **não tem razão a defesa quando alega que** a empresa fiscalizada **teria respondido satisfatoriamente às intimações** que lhe foram encaminhadas pela fiscalização, elaborando planilhas com o propósito de esclarecer e identificar as operações evidenciadas em sua movimentação financeira.

A rigor, **a empresa fiscalizada comprovou a origem de apenas uma parte dos créditos** efetuados em suas contas bancárias, porém, **a parte que foi objeto de lançamento diz respeito a créditos cuja origem deixou de ser comprovada** pela contribuinte, conforme consta claramente consignado no item VI do próprio Termo de Verificação Fiscal ao qual a defesa fez referência, e cujo excerto pertinente à questão suscitada apresenta o seguinte teor:

[...]

A intimação fiscal acompanhada da relação de créditos bancários pendentes da comprovação da origem encontra-se colacionada às fls. 649 a 661 do processo, e mesmo quando renovada, **por meio da impugnação, a oportunidade para que a contribuinte apresentasse documentos idôneos e hábeis à comprovação da origem de tais créditos, a defesa cinge-se à mera alegação de que os valores depositados tiveram origem em transferências de recursos de empresas do grupo "Rede Dubai", sem mais nada esclarecer.**

Ora, não bastasse a insuficiência da alegação para atingir o desiderato da comprovação da origem dos créditos, fato é que **não pode tampouco ser aceita a mera alegação da defesa, sem que, todavia, os impugnantes tenham juntado qualquer documento que comprove o fato alegado,** ônus probatório este que, aliás, cabe à impugnante, nos termos do art. 15 e do art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972, que, na redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993, determinam *ipsis litteris*:

[...]”. (g.n.)

39. Como se vê, a Recorrente não apresentou quaisquer documentos a fim de justificar a origem e natureza dos respectivos depósitos, mas meras alegações no sentido de que, não houve acréscimo patrimonial e que seria ilegal a presunção de omissão de receita com base em depósito bancário não comprovado.

40. Em suma, **não houve** apresentação de **provas** aptas a justificar a **origem e natureza** dos depósitos objeto do lançamento; a Recorrente permaneceu em **meras alegações**, o que **não elide a presunção legal**.

41. Acrescento ainda que, a Súmula n.º. 182 do TFR mencionada pela Recorrente, foi editada antes da entrada em vigor da Lei n.º. 9.430/96, de modo que, não tem qualquer aplicação ao caso.

42. Sobre a inversão do ônus da prova em favor do Fisco, inúmeros são os julgados desta 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, afirmando que **cabe ao contribuinte** comprovar a **origem** dos depósitos; **ausente a prova, presume-se receita omitida**. A título exemplificativo, citamos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 PROCESSUAL - NULIDADES - ART. 59, I E II DO DECRETO 70.235 Somente se observa nulidade no processo tributário administrativo se identificadas as hipóteses de incompetência do Servidor ou do órgão judicante ou, ainda, se demonstrada a violação ao primado da ampla defesa. PROCESSUAL - PRECLUSÃO - ART. 17 DO DECRETO 70.235 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA FIXADA COM ESPEQUE NO ART. 124, I, MAS REFUTADA PELO RECORRENTE SOBRE OUTRO FUNDAMENTO Imposta a responsabilidade solidária com espeque nos preceitos do art. 124, I, do CTN e o contribuinte, equivocadamente, se insurge para refutar tal imposição como se calcada no preceptivo do art. 135, III, opera-se

quanto a matéria a preclusão contemplada no art. 17 do Decreto 70.235/72, transitando livremente em julgado. OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - MULTA QUALIFICADA **Cabe ao contribuinte a prova da origem dos depósitos constatados em suas contas bancárias. Caso não apresente comprovação da origem, presume-se que tais valores correspondem a receita omitida, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.** Procede a aplicação de multa qualificada quando ficar comprovada a ocorrência de infração dolosa”. (Processo nº 16004.000146/2009-00. Acórdão nº 1302-003.292. Sessão de 12.12.2018. Relator Gustavo Guimarães da Fonseca, g.n.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)Ano-calendário: 2003, 2004, 2005 [...] OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADAS POR DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO. SISTEMÁTICA QUE EXIME A AUTORIDADE DE COMPROVAR A EFETIVA OMISSÃO. A **presunção legal** constante do **artigo 42 da Lei nº 9.430/96**, a qual está em consonância com a Constituição Federal e com as normas gerais do Direito Tributário, **prescreve que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação - esse é o fato desconhecido -, caberá à autoridade fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos - esse o fato conhecido. [...]**”. (Processo nº 17883.000100/2008-14. Acórdão nº 1302-007.095. Sessão de 11.04.2024. Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, g.n.)

43. Assim, as alegações reiteradas no Recurso Voluntário não devem ser aqui acolhidas, já que a presunção constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 exime a Autoridade Fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos, de modo que o ônus da prova é invertido e passa a ser do contribuinte, que, a propósito, tem a obrigação de oferecer provas de que o fato gerador presumidamente considerado não ocorreu, no caso, a Recorrente não apresentou elementos fático-jurídicos que pudessem afastá-la.

III.2 - Análise das Alegações Sobre a Ilegalidade da Multa e do seu Caráter Confiscatório

44. Em relação às alegações acerca da aplicação da multa, a Recorrente continua por sustentar as mesmas alegações já apresentadas na Impugnação:

- (i) o lançamento fiscal é fruto de presunção de omissão de receitas (art. 42 da Lei nº. 9430/96), ou seja, a hipótese configura, em verdade, presunção de débito fiscal, baseada exclusivamente em métodos e operações contábeis;

- (ii) não se extrai do comportamento da Recorrente qualquer evidência de que tenha agido com intuito de sonegar tributo;
- (iii) a autuação foge aos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e proporcionalidade, e, resulta em caráter confiscatório quando impõe a aplicação de multa em percentual que supere a parcela do tributo;

45. Tanto o é que, alguns lapsos restaram na minuta de Recurso Voluntário, conforme se observa dos destaques abaixo:

Ao contrário do que registrou o agente fiscal, não se extrai do comportamento da impugnante qualquer evidência de que tenha agido com intuito de sonegar tributo.

(e-fl. 1.518)

Logo, a nulidade de todas as multas aplicadas no caso em análise é medida de melhor Direito, devendo este Egrégio Órgão Julgador cancelar as multas sobre a parcela do IRPF, pois resulta em valor superior a 100% do tributo devido, como exaustivamente demonstrado alhures.

(e-fl. 1.521)

46. E tal identidade segue em todas as razões recursais. A Recorrente simplesmente “copiou e colou” os argumentos da Impugnação.

47. Pois bem. Observe-se, de plano, que, de acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

48. Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, registre-se que o artigo 98 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prescreve que “*Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto*”.

49. A Súmula CARF nº 2 também dispõe que este Conselho não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária:

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

50. Tendo em vista que não cabe a este Conselho Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, é de se concluir que as

alegações de que a multa aplicada na modalidade qualificada é confiscatória e viola o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não devem ser aqui examinadas, haja vista que esse tipo de alegação reivindicaria a análise da inconstitucionalidade da própria norma tributária prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

51. Por essas razões, entendo por não acolher das alegações meritórias no sentido de que a multa é confiscatória e, por conseguinte, inconstitucional.

52. Por outro lado, tem-se que as alegações acerca das circunstâncias que ensejaram a aplicação da multa na modalidade qualificada devem ser, aqui, apreciadas.

53. Em primeiro lugar, reconheça-se que o descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação da respectiva sanção independentemente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É nesses termos que o 136 do Código Tributário Nacional (“CTN”) estipula:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

54. As sanções aplicadas para os ilícitos tributários apresentam a dupla função de (i) inibir aquelas condutas por parte de possíveis infratores que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – tem-se a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os sujeitos infratores que efetivamente deixaram de adotar aquela determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial. No final das contas, as sanções devem ser estabelecidas para estimular o cumprimento da obrigação tributária e evitar a prática de infrações à legislação tributária, revelando a sua função educativa.

55. Como ensina a doutrina:

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, **a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração.** Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), **mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação;** pelo contrário, **deve-se graduá-la em função da gravidade da infração,** vale dizer, **da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos**”⁵. (g.n.)

⁵ MARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, não paginado.

56. Examinando o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 verifica-se que, a multa qualificada no percentual de 150% deve ser aplicada quando há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

57. Como se vê, a imposição da multa qualificada pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado, dever haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio⁶. A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. Confira-se:

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

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

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

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.

⁶ HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa Qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

58. O traço característico e comum nas três modalidades é a **conduta dolosa**. O *dolo* corresponde a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, ou seja, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo –, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se **na consciência da antijuridicidade por parte do agente**, quer dizer, **no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – é a própria consciência do ilícito**. Em síntese, o *dolo*, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

59. Conforme explica Gisele Bossa⁷, a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96 não é despropositada, servindo para indicar que a qualificação da multa é medida de caráter excepcional e, logo, cabe à própria Autoridade Fiscal o ônus de provar que o contribuinte praticou quaisquer das condutas dolosas descritas nos citados artigos da Lei 4.502/64.

60. Por fim, é preciso consignar, ainda, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% exige que o *dolo* seja comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a Autoridade Fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

61. No caso concreto, note-se que a Autoridade Fiscal aplicou a multa na modalidade qualificada, já que, em seu entendimento, as condutas praticadas pela Recorrente teriam configurado as hipóteses de fraude e sonegação. Confira-se:

“[...]”

Foi dada oportunidade de recompor escrita para sanear as irregularidades, entretanto após inúmeros pedidos de prorrogação e de postergação, a interessada apresentou a escrita com o intuito de sanear as irregularidades constatadas, incluindo a contabilização de toda a movimentação financeira.

Porém não apresentou a documentação para comprovar a origem da expressiva movimentação de recursos e os documentos dos fatos contábeis que ensejaram essas omissões de receitas, A escrituração foi efetuada parcialmente e de forma precária, impossibilitando a identificação de fatos contábeis e não apresentando documentação de vários fatos desta escrituração.

Dos registros contábeis e da elaboração dos DREs, constatamos apuração indevida dos resultados e valores não declarados em DCTF em todos os trimestres do ano-calendário de 2013, e de forma continuada.

Constatamos que a contabilidade via Sped Contábil e DIPJ apresentadas relativas aos períodos registraram prejuízos fiscais e valores em todos os períodos que foram inseridos, basicamente, com artifícios e com a intensão clara de omitir registros de fatos contábeis com o objetivo de não apurar tributos e contribuições

⁷ BOSSA, Gisele Barra. A Imputação de multa qualificada: dos aspectos técnicos à construção e valoração da prova no âmbito do CARF. In: BOSSA, Gisele Barra. **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 185/193.

devidas, de não registrar os valores dos tributos em DCTFs e de não recolher nada aos cofres públicos. Ressalta-se que a DIPJ foi apresentada com valores 0,00, ou seja, ZERADA, de todos os períodos do procedimento fiscal.

Constatamos também uma expressiva movimentação financeira de recursos na empresa, que intimada e reintimada não comprovou a origem dos créditos nas contas bancárias. Tais fatos ocorreram em todos os trimestres do ano-calendário de 2013 e de forma continuada.

Constatamos ainda registros de expressivas saídas de recursos de seu caixa e de contas bancárias (disponível), de forma repetida em todos os trimestres de apuração de 2013, sem nenhum suporte de recursos tanto no caixa como nas contas correntes em bancos e deixando claro a falta de escrituração de ingressos de recursos. Intimada a esclarecer os saldos credores de caixa (disponível), nenhum documento, esclarecimento ou comprovação foi apresentado. Logo, fica evidenciado o ingresso de recursos à margem da contabilidade em todos os trimestres do ano-calendário.

Nesta auditoria, evidencia-se a fraude reiterada, pois deixou de registrar na contabilidade toda a entrada de recursos e sem documentar os fatos contábeis, evitando ainda que as reais transações comerciais fossem identificadas e declaradas.

Na apuração dos resultados constatamos ainda a escrituração e dedução dos lucros apurados de custos de fretes e carretos que a mesma, intimada a esclarecer e documentar referidos registros contábeis, nenhum documento foi apresentado, nem atendeu a intimação datada de 05.09.2017.

A fraude tem como objetivo excluir ou modificar o conteúdo de elementos de informações do crédito tributário de maneira a reduzir ou adiar o pagamento dos tributos e contribuições.

Há de se destacar que não se trata de mera interpretação da legislação tributária em que deixou de recolher aos cofres públicos algumas diferenças de créditos tributários em um ou outro período, mas a realidade é que a fiscalizada teve expressiva movimentação de recursos em suas contas bancárias à margem de escrituração e documentação. Fica evidenciando o saldo credor do disponível e os créditos de origem não comprovada, tendo como objetivo não apurar, não levar para os resultados, não declarar e não pagar os valores realmente devidos.

Portanto, entendemos que a prática adotada pela fiscalizada é reiterada e deliberada em omitir receitas, não declarar e não pagar os tributos e contribuições.

Nos ensinamentos de Gabriel Lacerda Troianelli, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal e a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador.

Quando o contribuinte apresenta **ESCRITA CONTÁBIL E DECLARAÇÃO ESCONDENDO OU OMITINDO VALORES OU MESMO NÃO DECLARANDO VALORES QUE NA REALIDADE POR DEVER LEGAL DEVERIAM TER SIDO DECLARADOS** frauda a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal, bem como presta declaração falsa às autoridades fazendárias. O demonstrativo dos valores apurados nos trabalhos fiscais em confronto com os valores que deveriam ser informados em DCTF, evidenciam os fatos.

[...]

No caso desta auditoria, sobre as saídas de recursos, evidenciou-se a fraude com a prática reiterada e adotada pela empresa que, embora registrando na contabilidade toda movimentação financeira, após solicitado por autoridade fiscal, omitiu ou deixou de apresentar, de forma propositada os documentos dos fatos contábeis. Entendemos que o objetivo do contribuinte é evitar que as reais transações comerciais efetuadas pela empresa sejam conhecidas pelo Fisco e, acima de tudo, que os reais detentores dos recursos não sejam identificados e tenham seus rendimentos auferidos.

A forma adotada pela fiscalizada de pagar ou repassar recursos a terceiros, de não comprovar com documentos hábeis e idôneos, de deixar de identificar o beneficiário do pagamento de cada operação ou causa, não só de um pagamento ou outro, é uma prática que ocorreu com expressivas quantias, de forma repetida, continuada, reiterada, não só numa mesma data, num mês, num mesmo trimestre, mas incluindo todos os meses do ano-calendário de 2013 sob fiscalização, É ACIMA DE TUDO NÃO TRIBUBAR O DEVIDO E EVITAR QUE O FISCO RECEBA.

Cabe ressaltar que a empresa tem como sócios ALESSANDRA NEDER PEREIRA GOMES CPF 254.268.728-56, administradora em conformidade com o contrato social e suas alterações contratuais, e seu esposo, MARLON PEREIRA GOMES CPF 166.603.998-52, gerente e administrador de fato, como também sócio majoritário dos postos e empresas do mesmo sócio. Em boa parte das empresas constam investigação pela denominada “Operação Mandrake” deflagrada pela Polícia Federal e Ministério Público do Estado de Minas Gerais, que identificaram suspeita de fraude e adulteração na venda de combustíveis.

Nas grandes quantias de pagamentos via contas bancárias constatamos que essas expressivas quantias de valores ocorrem à margem dos registros do SPED, de notas fiscais, evidenciando fortes indícios de compra de combustíveis à margem da legislação tributária, e deixando de apurar, de declarar e de recolher os valores devidos de tributos e contribuições.

Não há como não haver a interferência e a mão de mando dos administradores, há forma e objetivos claros e intencionais de esconder do fisco a causa e a natureza das operações decorrentes dessas saídas de recursos, pois essa foi uma

prática adotada pelos sócios administradores e devem responder solidariamente pelo crédito tributário apurado.

A fraude tem como objetivo não levar ao conhecimento do fisco e de não pagar os tributos e contribuições devidas.

PORTANTO, as quantias expressivas decorrentes de pagamentos ou transferências sem comprovação da operação ou causa e/ou do beneficiário dão causa à qualificação da multa é absolutamente oportuna e está amparada no parágrafo 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007, pela Lei nº 11.488/2007 e no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96". (Destques no original)

62. E, realmente, a Autoridade Fiscal conseguiu demonstrar e comprovar o evidente intuito de fraude e sonegação por parte empresa ao ter relatado que no ano-calendário de 2013, de forma reiterada, ela informava ao Fisco Federal:

"1) A **movimentação de débitos e créditos** nos períodos fiscalizados de 2013 **somou R\$ 16.844.379,52**, conforme registros nos originados dos dossiês e extratos apresentados pela fiscalizada. **Já a escrituração da movimentação de débitos e créditos**, nas contas bancos do razão analítico contábil, **foi de apenas R\$ 5.172.680,40**;

2) Os **recursos ingressados nas contas bancárias** da fiscalizada, nos períodos, **foi no total de R\$ 8.421.830,03, sendo 1.387 registros**, conforme extratos e dossiê, discriminados os valores mensais nos demonstrativos abaixo. **Já a escrituração contábil** no razão analítico, nas contas bancos, os registros dos ingressos de recursos **foi de apenas 2.463.718,66**, sendo **somente 98 registros** (débito escriturados nas contas bancos);

3) **Mais de 70% dos recursos ingressados** (créditos) **nas contas bancárias não foram contabilizados**. Já **as saídas de recursos** (débitos) **nas contas bancárias, 68% não foram contabilizados**, ou seja, uma extensa movimentação financeira à margem da contabilidade;

4) Em relação aos esclarecimentos apresentados acerca da movimentação de recursos oriundos de empresas do mesmo sócio, tanto a título de empréstimos obtidos ou recursos de clientes, grande parte não foram contabilizados, e ainda sem documentos e comprovação. Cabe destacar que a comprovação de créditos oriundos de empréstimos de sócios ou terceiros necessário ser comprovado mediante documento pactuado entre as partes, como o contrato então registrado, e ainda a comprovação das respectivas cláusulas do mesmo. Por exemplo os juros cobrados e os pagamentos dos referidos empréstimos, ou outra comprovação equivalente;

5) Nos trabalhos **identificamos ainda grande movimento de ingresso de recursos**, especialmente do Banco HSBC e BRADESCO, que no histórico do crédito do extrato, consta TRANSF CONNECT BANK, mas que também na escrita contábil

também indicou o mesmo histórico, TRANSF CONNECT BANK. CONNECT BANK, **sem a mínima condição de identificação e origem da receita;**

6) A escrituração dos créditos bancários na conta 1.1.1.02 - BANCOS CONTA MOVIMENTO, do razão, foi de apenas alguns poucos créditos totalizando a soma de R\$ 2.463.718,66, já referido acima, e conforme destaques desses lançamentos no próprio razão;

7) As receitas escrituradas nos livros diário e razão devem ser destacado que sua escrituração contábil digital extraída do SPED Contábil apresentado pela mesma a escrituração das receitas de venda ou revenda de produtos, Conta: VENDAS MERC..., **demonstrou escriturada apenas parte das receitas e sem nenhuma referência aos registros diários e individuais das vendas, não sendo possível a identificação e cotejamento com a receita obtida e ingressos individualizados dos recursos nas contas bancárias.** Tudo em desacordo o que determina a boa forma e correta de se fazer a escrituração contábil;

8) Dos créditos intimados a comprovar a origem dos recursos, apenas as vendas por meio de cartões de créditos estão relacionadas os recebimentos;

9) Necessário se faz a apresentação da escrituração contábil de toda movimentação bancária (débitos e créditos) e apresentação de todos os documentos que ensejaram tanto a origem dos recursos depositados quanto a destinação dos recursos que deram saídas das mesmas contas bancárias. **Nos livros contábeis não se limitou a não registrar um valor ou outro e sem documento, mas uma prática continuada;**

10) Por outro lado, no trabalho e análise do SPED nota fiscal eletrônica, comparativamente, identificamos poucos registros de compras e de notas de fornecedores que justificassem a extensa movimentação em suas contas bancárias;

11) Nos trabalhos fiscais de filtragem e cotejamento das receitas escrituradas na contabilidade e os créditos individualizados da movimentação financeira, não foi possível identificar valor e documentos que se referem aos recursos ingressados nas contas bancárias. Os créditos bancários recebidos e originados de receitas já escriturada e declarada, deveria identificar e documentar para a exclusão do referido crédito, já que nos trabalhos fiscais não foi possível identificá-los". (e-fls. 84/85, g.n.)

63. E nem há de se falar que *“não se extrai do comportamento da impugnante qualquer evidência de que tenha agido com intuito de sonegar tributo”*, já que a sonegação consiste na intenção de se criar embaraços à Fiscalização no que diz com o conhecimento do fato gerador, e no presente caso, o ilícito era praticado de forma regular, como ficou demonstrado a partir das seguintes constatações:

Dos registros contábeis e da elaboração dos DREs, **constatamos apuração indevida dos resultados e valores não declarados em DCTF em todos os trimestres do ano-calendário de 2013, e de forma continuada.**

(e-fl. 85, g.n.)

Constatamos ainda registros de expressivas saídas de recursos de seu caixa e de contas bancárias (disponível), de forma repetida em todos os trimestres de apuração de 2013, sem nenhum suporte de recursos tanto no caixa como nas contas correntes em bancos e deixando claro a falta de escrituração de ingressos de recursos. Intimada a esclarecer os saldos credores de caixa (disponível), nenhum documento, esclarecimento ou comprovação foi apresentado. Logo, fica evidenciado o ingresso de recursos à margem da contabilidade em todos os trimestres do ano-calendário.

Nesta auditoria, evidencia-se a fraude reiterada, pois deixou de registrar na contabilidade toda a entrada de recursos e sem documentar os fatos contábeis, evitando ainda que as reais transações comerciais fossem identificadas e declaradas.

Na apuração dos resultados constatamos ainda a escrituração e dedução dos lucros apurados de custos de fretes e carretos que a mesma, intimada a esclarecer e documentar referidos registros contábeis, nenhum documento foi apresentado, nem atendeu a intimação datada de 05.09.2017.

A fraude tem como objetivo excluir ou modificar o conteúdo de elementos de informações do crédito tributário de maneira a reduzir ou adiar o pagamento dos tributos e contribuições.

Há de se destacar que não se trata de mera interpretação da legislação tributária em que deixou de recolher aos cofres públicos algumas diferenças de créditos tributários em um ou outro período, mas a realidade é que a fiscalizada teve expressiva movimentação de recursos em suas contas bancárias à margem de escrituração e documentação. Fica evidenciando o saldo credor do disponível e os créditos de origem não comprovada, tendo como objetivo não apurar, não levar para os resultados, não declarar e não pagar os valores realmente devidos.

Portanto, entendemos que a prática adotada pela fiscalizada é reiterada e deliberada em omitir receitas, não declarar e não pagar os tributos e contribuições.

(e-fl. 86, g.n.)

64. É de se concluir que a empresa agiu com dolo e, a rigor, acabou incorrendo na hipótese prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 a qual trata da figura da fraude que, aliás, corresponde à tentativa de excluir ou modificar o conteúdo de elementos de informações do crédito tributário de maneira a reduzir ou adiar o pagamento dos tributos e contribuições.

65. Por outro lado, no que se refere à omissão de receitas em razão da constatação de saldo credor de caixa, a Autoridade Fiscal não logrou concatenar essa infração com a operação fraudulenta elaborada pela Contribuinte. Simplesmente utilizou a própria omissão de receitas decorrente de presunção legal para justificar a qualificação da multa. Veja-se o trecho do Termo de Verificação Fiscal onde é destacada a existência do saldo credor e apresentada a razão para a majoração da multa:

“XIV.2.2 - Da aplicação da multa qualificada no presente procedimento fiscal

[...]

A fraude tem como objetivo excluir ou modificar o conteúdo de elementos de informações do crédito tributário de maneira a reduzir ou adiar o pagamento dos tributos e contribuições.

Há de se destacar que não se trata de mera interpretação da legislação tributária em que deixou de recolher aos cofres públicos algumas diferenças de créditos

tributários em um ou outro período, mas a realidade é que a fiscalizada teve expressiva movimentação de recursos em suas contas bancárias à margem de escrituração e documentação. Fica evidenciando o saldo credor do disponível e os créditos de origem não comprovada, tendo como objetivo não apurar, não levar para os resultados, não declarar e não pagar os valores realmente devidos.

Portanto, entendemos que a prática adotada pela fiscalizada é reiterada e deliberada em omitir receitas, não declarar e não pagar os tributos e contribuições". (Destques no original)

66. Assim, cabe aplicar o entendimento exarado na Súmula Carf nº 25, com efeito vinculante atribuído pela Portaria MF nº 383, de 12.07.2010, para **afastar a qualificação da multa relativamente à infração de omissão de receitas por saldo credor de caixa**, reduzindo-a ao percentual de 75%, conforme estabelecido no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Sumula Carf nº 25. A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64

67. Para os demais itens, a aplicação da multa qualificada deve ser, portanto, mantida, sendo que, por força do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional ("CTN"), que dispõe que *a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*, a multa deve ser fixada no patamar de 100%, nos termos do que preceitua o artigo 14 da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

68. Com efeito, entendo por manter a multa qualificada a qual, a rigor, deve ser fixada e/ou reduzida ao patamar de 100% (cem por cento).

III.3 - Análise das Alegações Relativas à Responsabilidade Tributária dos Sócios

69. A Autoridade Fiscal imputou responsabilidade solidária ao Sr. Marlon Pereira Gomes e à Sra. Alessandra Neder Pereira Gomes com fundamento nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional ("CTN").

70. O artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que são solidariamente obrigadas "as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal":

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que **tenham interesse comum** na situação que constitua o **fato gerador da obrigação principal**;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

71. A leitura do dispositivo leva o intérprete à conclusão de que o “interesse comum” está atrelado ao fato gerador da obrigação tributária. Assim, para ser responsável solidária pelos créditos tributários, a pessoa (seja ela física ou jurídica) tem que ter tido participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária. Ou seja, a expressão “interesse comum” se dirige às pessoas que, de alguma forma, participaram do fato (critério material) descrito no antecedente da regra matriz.

72. Assim, para que esteja configurada a solidariedade natural é necessário que as pessoas obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à tributação. Em outros termos, **tais pessoas necessariamente devem ter participado da situação definida em lei como fato gerador do tributo**. A título de exemplo, em julgado bastante interessante, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) entendeu que o simples fato de os cônjuges optarem por fazer declaração conjunta de imposto de renda não significa, por si só, que ambos passam a ter interesse comum na situação constitutiva do fato gerador do tributo, na acepção do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional (“CTN”). No entender do Tribunal, para que estivesse configurada a solidariedade, seria necessária a “participação ativa” dos consortes, um ao lado do outro, “na produção do fato gerador da percepção dos rendimentos tidos por tributáveis” (STJ, REsp 1.273.396/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 05.12.2019, DJe 12.12.2019).

73. No caso concreto, observe-se que a Autoridade Fiscal acabou atribuindo a responsabilidade tributária solidária ao Sr. Marlon Pereira Gomes e à Sra. Alessandra Neder Pereira Gomes, com base na premissa de que praticaram atos com infração à lei, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“Os fatos enumerados até aqui mostram não só a administração de fato de MARLON PEREIRA GOMES com infração à lei, onde através dele tudo era decidido e feito na fiscalizada, por isso deve responder solidariamente pelos débitos da empresa.

As expressivas transferências de recursos para empresas do mesmo sócio e vice-versa mostram a autonomia que detinha na administração dos negócios da mesma. Houve uma confusão patrimonial e a existência de interesse comum.

Ficou evidente que a má administração dos recursos da fiscalizada tinha o objetivo de proveito próprio em detrimento dos pagamentos dos tributos. Esse é um dos motivos que o sócio deve responder solidariamente com a pessoa jurídica nos termos do item I, do artigo 124, e item III, do artigo 135 do CTN. O termo de sujeição passiva solidária, em anexo, é entregue ao sócio para ciência, juntamente com o presente termo.

Já sua esposa ALESSANDRA NEDER PEREIRA GOMES, sócia da fiscalizada, não poderá se eximir dos atos, então sob sua responsabilidade, já que está no quadro social como sócia-administradora da sociedade, pois na realidade assinava de

acordo com o contrato social em nome da fiscalizada por vários períodos até dezembro de 2015. Então deve também responder solidariamente pelos autos de infração da fiscalizada nos termos do 135, item III, do CTN.

Sendo assim, mister a responsabilização, pelo presente Autos de Infração lavrados em nome do AUTO POSTO PILOTO LTDA, do Sr. MARLON PEREIRA GOMES e de sua esposa a Srª ALESSANDRA NEDER PEREIRA GOMES, ambos com arrimo no art. 124, inciso I, e 135, item III, do CTN”.

74. Pelo que se observa, a Fiscalização não produziu provas diretas da participação efetiva de cada um dos responsáveis nas infrações à legislação tributária apontadas, nem demonstrou a prática conjunta do fato gerador. Ao contrário, o Fisco provou a prática da infração pela pessoa jurídica autuada e, como decorrência, considerando a constatação de dolo, fraude e sonegação imputou a responsabilidade à sócia-administradora Sra. Alessandra e ao sócio Sr. Marlon da pessoa jurídica.

75. A mim parece não estar devidamente caracterizada a responsabilização da sócia Sra. Alessandra, pois a Autoridade Fiscal não descreve a conduta por ela realizada e tampouco a realização conjunta da situação configuradora do fato gerador, além de não demonstrar que os ganhos indevidos obtidos com as infrações praticadas pela empresa autuada tenham sido repartidos com a responsável, ou seja, não há elementos que sustentem o interesse comum. O simples fato de ser sócia não caracteriza o interesse comum previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional (CTN).

76. A responsabilidade com fundamento no artigo 124 do Código Tributário Nacional (CTN) demanda a realização conjunta do fato gerador, em regra, demonstrada a partir do proveito extraído dos fatos econômicos que foram suprimidos da tributação.

77. Registre-se que, tal análise não passou despercebida pela decisão recorrida, senão vejamos:

“Quanto à responsabilidade solidária atribuída ao Sr. MARLON PEREIRA GOMES (CPF n.º 166.603.998-52), na qualidade de administrador de fato da empresa autuada, e à Sra. ALESSANDRA NEDER PEREIRA GOMES (CPF n.º 254.268.728-56), na qualidade de sócia administradora de direito, ainda que, a meu sentir, não prospere, no ponto, a imputação de responsabilidade fulcrada no inciso I do art. 124 do CTN, visto que o administrador apenas corporifica a atuação da própria pessoa jurídica contribuinte do tributo, não havendo, pois, falar de participação conjunta de terceira pessoa com a contribuinte, de molde a configurar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador, considero, todavia, procedente a imputação de responsabilidade solidária contra ambos os administradores em questão (MARLON e ALESSANDRA), realizada com base no inciso III do art. 135 do CTN, (...)”.

78. Menciono, a esse propósito, o seguinte julgado desta 2ª Turma Ordinária:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. **Cabe à autoridade fiscal demonstrar o nexo de causalidade entre o interesse comum e as condutas típicas praticadas pelo responsável, não bastando presumir a responsabilidade abstratamente**”. (Processo nº 10805.724350/2017-18. Acórdão nº 1302-007.432 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA. Sessão de 27 de junho de 2025. Relator Henrique Nimer Chamas, g.n.)

79. Por essas razões, entendo que a **responsabilidade solidária** que foi **atribuída à Sra. Alessandra** Neder Pereira Gomes com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (“CTN”) **deve ser afastada**, já que os pressupostos fáticos apontados pela Autoridade Fiscal para tanto não se subsumem à hipótese ali prevista.

80. Já com relação ao sócio, **Sr. Marlon** Pereira Gomes, ficou caracterizado que era quem, de fato, **administrava a empresa e se beneficiava com os ganhos indevidos obtidos com as infrações praticadas** pela empresa autuada, conforme comprovam as transferências bancárias efetuadas para as empresas nas quais é sócio. É o que se constata a partir da leitura dos seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

“Nos trabalhos e procedimentos fiscais na pessoa de Marlon Pereira Gomes e nas suas empresas foram identificadas movimentações financeiras expressivas sem documentação probatória mostrando que os contribuintes tiveram a intenção clara de não fazer a apuração e conseqüentemente o pagamento de tributos e contribuições devidas”.

“Neste tópico elaboramos uma análise sucinta das quase 3500 páginas do Inquérito Policial - IPL nº 011/12-DPF/MG, elaborado pelo Departamento de Polícia Federal em Varginha, decorrente da Operação MANDRAKE, na qual deixa claro o grande, minucioso e exaustivo trabalho efetuado pelas autoridades mostrando com detalhes o *modus operandi* de práticas perpetradas pelas empresas e principalmente pelo sócio MARLON PEREIRA GOMES, CPF 166.603.998-52, o qual visava o enriquecimento ilícito por meio de sonegação fiscal e outros artifícios”.

“Por meio do termo de constatação e intimação fiscal 03, item 02, de 05.09.2017, a interessada foi também intimada, no prazo de 20(vinte) dias para apresentar documentação acerca das transferências bancárias para empresas do mesmo

sócio, como MARLON TRANSPORTADORA, MARLON TRANSPORTES, MARLON TRANSP. EIRELLI, MARLON PEREIRA TRANSPORTES, MARLON P. GOMES TRANSPORTES, VALOR CREF. TRANSF. ENTRE CONTAS.

A referida planilha 2 discriminou os valores individualizados de todas transferências bancárias, porém, sem apresentar nenhuma documentação que respaldasse referidos valores levados a custos dos produtos vendidos na apuração dos resultados trimestrais e sintetizados e discriminados abaixo, mensalmente:

[...]

Inúmeros pagamentos ou transferências que totaliza mais de dois milhões e meio, discriminados nas planilhas itens 2 e 3 do termo de constatação e intimação fiscal nº 03 de 05.09.2017, de pagamentos e transferências bancárias efetuadas sem comprovação, conforme apuração e base de cálculo do IRRF.

Não há como não ter a interferência e o comando dos administradores, de forma clara e objetiva de esconder do fisco a causa e a natureza dessas operações das saídas desses recursos”.

“Os fatos enumerados até aqui mostram não só a administração de fato de MARLON PEREIRA GOMES com infração à lei, onde através dele tudo era decidido e feito na fiscalizada, por isso deve responder solidariamente pelos débitos da empresa”. (Destques no original)

“As expressivas transferências de recursos para empresas do mesmo sócio e vice-versa mostram a autonomia que detinha na administração dos negócios da mesma. Houve uma confusão patrimonial e a existência de interesse comum”. (Destques no original)

“Ficou evidente que a má administração dos recursos da fiscalizada tinha o objetivo de proveito próprio em detrimento dos pagamentos dos tributos. Esse é um dos motivos que o sócio deve responder solidariamente com a pessoa jurídica nos termos do item I, do artigo 124, e item III, do artigo 135 do CTN. O termo de sujeição passiva solidária, em anexo, é entregue ao sócio para ciência, juntamente com o presente termo”.

81. Ressalto ainda que não se trata de interesse meramente econômico, tendo em vista que juridicamente foi desenvolvido um *modus operandi* para que a prática da sonegação fiscal se operasse com eficiência (expressiva movimentação de recursos em contas bancárias a margem de documentação, evidenciando tanto saldo credor como créditos de origem não comprovada, pagamentos ou transferências bancárias sem comprovação da causa ou do beneficiário, e ainda resultados não apurados e valores não informados em DCTF, tudo com um objetivo fim: não

apurar os valores devidos, não declarar e não recolher aos cofres públicos e, não somente em um período ou outro, mas de forma repetida nos períodos do ano-calendário de 2013).

82. Assim, a sonegação praticada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, faz com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio. É esse contexto que justifica a aplicação do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) ao Sr. Marlon.

83. Por outro lado, voto por **afastar a responsabilidade** atribuída ao **Sr. Marlon**, com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (“CTN”), **especificadamente à infração saldo credor de caixa**, pois não restou demonstrada nenhuma conduta dolosa quanto a tal infração, de modo que, não há como sustentar sua responsabilidade.

84. Faz-se necessário, agora, observar a responsabilidade com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), o qual dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de **atos praticados com** excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

[...]

III - os **diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas** de direito privado.

85. Do referido dispositivo extrai-se que, para a responsabilização dos diretores, gestores ou representantes das pessoas jurídicas, é necessário demonstrar a prática de atos “*com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*”.

86. Como se vê, não se trata de responsabilização imediata dos administradores da empresa inadimplente frente ao Fisco, somente por assumirem essa função, de modo que é imprescindível a demonstração dos atos pelos quais se evidenciou a conduta infracional.

87. Faz-se necessário, portanto, que o ato ilícito praticado concorra para o inadimplemento dos créditos tributários devidos por aquele que realizou o fato jurídico-tributário.

88. Além do inadimplemento, faz-se necessária a configuração do comportamento do terceiro que enseje a existência de um passivo tributário que, por força normativa, passa ao espectro de sua responsabilidade.

89. Necessariamente, aqui, os terceiros necessitam apresentar poder de gerência ou de administração da sociedade que representam, uma vez que o fato ensejador da responsabilidade é o **ato ilícito praticado por parte daquele que tem poder de mando na pessoa jurídica que representa**. Nesse sentido é o entendimento pacificado há bastante tempo pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), como se verifica no REsp n. 640.155/RJ:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. PROVAS PRÉ-CONSTITUÍDAS SUFICIENTES. SÚMULA 7/STJ. SÓCIOS. RESPONSABILIDADE VINCULADA AO EXERCÍCIO DE GERÊNCIA OU ATO DE GESTÃO. LEI 8.620/93. PREENCHIMENTO DAS CONDIÇÕES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. É cabível, em sede de execução fiscal, exceção de pré-executividade nos casos em que o reconhecimento da nulidade do título puder ser verificado de plano, bem assim quanto às questões de ordem pública, como aquelas pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, desde que não seja necessária dilação probatória.

3. Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem, analisando o contexto fático-probatório, concluiu que as provas constantes dos autos são suficientes para se verificar a ilegitimidade da parte para figurar no pólo passivo da execução fiscal. Assim, não cabe a esta Corte Superior, em função da Súmula 7/STJ, avaliar se as provas pré-constituídas são suficientes ou não para afastar a referida legitimidade.

4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes.

5. A Primeira Seção desta Corte de Justiça, no julgamento do REsp 717.717/SP, de relatoria do Ministro José Delgado, consagrou o entendimento de que, mesmo em se tratando de débitos com a Seguridade Social (Lei 8.620/93), "a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada" somente "existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN" (REsp 833.977/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 30.6.2006).

6. Recurso especial desprovido. (g.n.)

90. A mera condição de sócio, por exemplo, sem poder de administração, não enseja responsabilização do terceiro. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

91. Segundo Leandro Paulsen⁸:

⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 255.

“Somente os **‘diretores, gerentes ou representantes** de pessoas jurídicas de direito privado’ podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou gerência da sociedade, com **poder de gestão**. Efetivamente, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. Constitui prova para a configuração da responsabilidade o fato de o agente encontrar-se na direção da empresa na data do cumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo”. (Destques no original)

92. Salienta-se que a responsabilidade de terceiro com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional pressupõe, portanto, a caracterização do seguintes elementos: **(i)** que o terceiro – no caso, o sócio – detenha poderes de gestão tal qual acontece com os diretores, gerentes e administradores, por exemplo; **(ii)** que os diretores, gerentes ou administradores tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto; e, além disso, **(iii)** que a prática dos atos ilegais ou abusivos resultem, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. No final, frise-se que todos esses elementos precisam ser demonstrados e, sobretudo, comprovados por parte da Autoridade Fiscal.

93. Feitas essas considerações, registre-se que no concreto, a Autoridade Fiscal entendeu por atribuir a responsabilidade tributária à Sra. Alessandra Neder Pereira Gomes pelo simples fato de constar como sócia-administradora da empresa autuada:

“Já sua esposa ALESSANDRA NEDER PEREIRA GOMES, sócia da fiscalizada, não poderá se eximir dos atos, então sob sua responsabilidade, já que está no quadro social como sócia-administradora da sociedade, pois na realidade assinava de acordo com o contrato social em nome da fiscalizada por vários períodos até dezembro de 2015. Então deve também responder solidariamente pelos autos de infração da fiscalizada nos termos do 135, item III, do CTN”.

94. Como se vê, o Termo de Verificação Fiscal não esclarece qual teria sido o ato praticado pela responsável Sra. Alessandra, tampouco estabelece uma ligação sobre sua suposta conduta ilícita às operações fraudulentas descritas pela Fiscalização.

95. Por essas razões, entendo que a responsabilidade atribuída à sócia Sra. Alessandra, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional deve ser afastada.

96. Com relação ao sócio, Sr. Marlon Pereira Gomes, observa-se que a Autoridade Fiscal atribuiu a responsabilidade tributária pelo fato de que, através da prática reiterada, visava o enriquecimento ilícito por meio de sonegação fiscal e outros artifícios. É de ver-se:

“Quando o contribuinte apresenta **ESCRITA CONTÁBIL E DECLARAÇÃO ESCONDENDO OU OMITINDO VALORES OU MESMO NÃO DECLARANDO VALORES QUE NA REALIDADE POR DEVER LEGAL DEVERIAM TER SIDO DECLARADOS** frauda a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos em

documento exigido pela lei fiscal, bem como presta declaração falsa às autoridades fazendárias. O demonstrativo dos valores apurados nos trabalhos fiscais em confronto com os valores que deveriam ser informados em DCTF, evidenciam os fatos.

Adita-se ainda que a empresa tendo como sócia e administradora a Srª Alessandra Neder Pereira Gomes, conforme contrato social e suas alterações registradas perante à JCEMG, em anexo, e seu esposo, Marlon Pereira Gomes, sócio de fato, que é quem em conjunto gerencia do mesmo sócio. Em boa parte das empresas constam investigação pela denominada “Operação Mandrake” deflagrada pela Polícia Federal e Ministério Público do Estado de Minas Gerais, que identificaram suspeita de fraude e adulteração na venda de combustíveis.

A grande movimentação de recursos via caixa e contas bancárias evidenciam receitas à margem de sua escrituração contábil, sem levar para resultado e sem pagamento de tributos.

Intimamos o contribuinte a esclarecer a origem dos créditos em conta corrente, a apresentar documentação que ensejou as saídas de recursos de suas contas bancárias tanto a título de ditos empréstimos como pagamentos de fretes e carretos e outros, conforme enumerados nos itens 1, 2, 3 e 4, do termo de constatação e intimação fiscal nº 03 de 05.09.2017, e não houve a apresentação de nenhum documento hábil e idôneo que pudesse demonstrar tanto o ingresso como a saídas desses recursos.

A análise das quase 3500 páginas do Inquérito Policial - IPL nº 011/12-DPF/MG, elaborado pelo Departamento de Polícia Federal em Varginha, decorrente da Operação MANDRAKE, de um minucioso e exaustivo trabalho efetuado pelas autoridades, por meio de depoimentos, declarações e documentos colhidos, também mostra com detalhes o *modus operandi* de práticas perpetradas pelas empresas e principalmente pelo sócio MARLON PEREIRA GOMES, CPF 166.603.998-52, o qual visava o enriquecimento ilícito por meio de sonegação fiscal e outros artifícios.

Fica evidente a prática adotada pelo contribuinte de evitar documentar vendas ou transações comerciais, de não declarar e pagar os tributos devidos, de levar tudo à margem da contabilidade, e conseqüentemente de infringir a legislação comercial e fiscal, deixando de levar ao conhecimento dos fiscos.

[...]

Não há como não haver a interferência e a mão de mando dos administradores, há forma e objetivos claros e intencionais de esconder do fisco a causa e a natureza das operações decorrentes dessas saídas de recursos, pois essa foi uma prática adotada pelos sócios administradores e devem responder solidariamente pelo crédito tributário apurado.

[...]

A prática reiterada e adotada pela empresa com o objetivo de não pagar nenhum tributo ou contribuição evidencia o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias, fatos, que entendemos, agravados pelas circunstâncias que levam à qualificação da multa (infração, em tese, aos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964) e à formalização do processo de representação fiscal para fins penais, pois, foram atitudes ou condutas graves e não toleradas em qualquer das normas que prescrevem os limites de atuação dos administradores.

Os fatos enumerados até aqui mostram não só a administração de fato de MARLON PEREIRA GOMES com infração à lei, onde através dele tudo era decidido e feito na fiscalizada, por isso deve responder solidariamente pelos débitos da empresa.

As expressivas transferências de recursos para empresas do mesmo sócio e vice-versa mostram a autonomia que detinha na administração dos negócios da mesma. Houve uma confusão patrimonial e a existência de interesse comum". (e-fls. 86/87; 90 e 98, destaques no original)

97. Como se vê, os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal apontam a existência de expressivas transferências para as empresas pertencentes ao sócio Sr. Marlon, as quais concentram os recursos provenientes da sonegação fiscal.

98. Sobre tais fatos, o Recorrente não apresentou nenhuma prova que refutasse as constatações da Fiscalização. É inquestionável, portanto, a responsabilidade do Sr. Marlon nas práticas ilícitas apontadas.

99. Além disso, restou caracterizado que o Sr. Marlon era quem dispunha e administrava os recursos da empresa atuada e, desse modo, era quem administrava, de fato, a empresa atuada, o que restou materializado posteriormente nas alterações contratuais.

100. Assim, entendo que a responsabilidade tributária atribuída ao Sr. Marlon, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional deve ser mantida, devendo ser afastadas especificadamente à infração saldo credor de caixa, pois não restou demonstrada nenhuma conduta dolosa quanto a tal infração, de modo que, não há como sustentar sua responsabilidade.

IV - Dispositivo

101. Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, entendo por conhecer do Recurso Voluntário apresentado, em peça única, pela contribuinte principal Auto Posto Piloto Ltda e pelos responsáveis Marlon Pereira Gomes e Alessandra Neder Pereira Gomes.

102. E, após análise detida das alegações formuladas, entendo por adotar as seguintes providências:

- (i) Rejeitar a preliminar de decadência;

- (ii) No mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reduzir a aplicação da multa qualificada para o percentual de 100% (cem por cento) e afastá-la sobre a infração relativa ao saldo credor de caixa, reduzindo-a para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento);
- (iii) Em relação à responsável Alessandra Neder Pereira Gomes, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a responsabilidade atribuída com fundamento no artigo 124, inciso I e artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional já que os pressupostos fáticos apontados pela Autoridade Fiscal não se subsumem às hipóteses ali previstas;
- (iv) Em relação ao responsável Marlon Pereira Gomes, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, de modo que, a responsabilidade com fundamento no artigo 124, inciso I e artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional deve ser mantida, afastando-a somente com relação à infração saldo credor de caixa.

103. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin