



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10746.720514/2018-52</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.605 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PETROSOLO DIESEL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014, 2015

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÕES POSTAIS. NULIDADE AFASTADA.**

Intimações realizadas por via postal, com aviso de recebimento, encaminhadas ao domicílio fiscal eleito pela pessoa jurídica, são válidas ainda que recebidas por pessoa diversa do representante legal, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 e da Súmula CARF nº 9. Ausência de demonstração de prejuízo concreto ao exercício do direito de defesa, a afastar a alegação de nulidade por cerceamento.

**IRPJ E CSLL. ANOS-CALENDÁRIO DE 2014 E 2015. LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO E DECLARAÇÕES.**

A falta de transmissão da ECD e da ECF, a apresentação de declarações zeradas, a ausência de entrega de DCTF com débitos de IRPJ e CSLL e a não apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais, cotejadas com movimentação financeira e emissão de NF-e em patamares expressivos, autorizam o arbitramento do lucro, nos termos do art. 148 do CTN e do art. 530 do RIR/1999. A utilização de Notas Fiscais eletrônicas para determinação da receita bruta e a aplicação dos percentuais previstos nos arts. 532, 519 e 224 do RIR/1999 e no art. 29 da Lei nº 9.430/1996 revelam-se adequadas, não havendo impugnação específica da metodologia, das bases de cálculo ou dos valores lançados. Aplicação da Súmula CARF nº 59.

**AGRAVAMENTO DA MULTA. DESCUMPRIMENTO REITERADO DE INTIMAÇÕES. CLARO EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DO PERCENTUAL.**

Caracterizada conduta dolosa de omissão de receitas, inexistência de escrituração e apresentação de declarações incompatíveis com a

movimentação financeira, além de ausência de resposta às intimações, com intuito de embaraço à fiscalização, subsiste a qualificação da multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 e seu agravamento. Todavia, em razão da superveniência da Lei nº 14.689/2023, aplica-se o princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, “c”, do CTN) para reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%.

#### **ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF.**

As instâncias administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos, devendo observar a legislação tributária vigente, conforme art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e Súmula CARF nº 2.

### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para reduzir a qualificação da multa ao patamar de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Natália Uchôa Brandão** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Sérgio Magalhães Lima** – Presidente

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

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por PETROSOLO DIESEL LTDA., inscrita no CNPJ sob o nº 03.XXX.XXX/0001-45, contra o Acórdão nº 16-84.726, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SPO), que julgou improcedente a impugnação apresentada em face dos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL lavrados em decorrência de ação fiscal relativa aos anos-calendário de 2014 e 2015.

A fiscalização foi instaurada no âmbito da DRF/Palmas/TO por meio do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 01.5.01.00-2017-00187-0, abrangendo o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ**, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL** e “multas em geral” (**MULDI**), relativamente ao período de 01/01/2014 a 31/12/2015. Segundo o Relatório Fiscal, o sujeito passivo exerce atividade de comércio atacadista de combustíveis realizado por transportador revendedor retalhista (TRR) e transporte rodoviário de produtos perigosos, tendo como CNAE principal o código 4681-8/02 e, como CNAE secundário, o código 4930-2/03.

No curso da ação fiscal foram lavrados sucessivos Termos de Início, Continuidade, Constatação e Intimação Fiscal (TIF 01 a 05), todos com ciência por via postal, com aviso de recebimento no endereço cadastrado do contribuinte, intimando a empresa, em síntese, a: apresentar contrato social e alterações vigentes no período, esclarecer as DCTF entregues zeradas, transmitir a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) dos anos-calendário de 2014 e 2015, confirmar o regime de reconhecimento de receitas e apresentar livro caixa para o ano-calendário de 2015, bem como retificar e transmitir DCTF relativas a todo o período fiscalizado.

Consta do Relatório Fiscal que, não obstante as intimações e a expressa advertência de que o não atendimento ensejaria lançamento com as informações disponíveis e aplicação de multa agravada, o sujeito passivo manteve-se inerte, não apresentando a escrituração contábil e fiscal exigida nem os demais documentos solicitados.

Em consulta aos sistemas da Receita Federal, a fiscalização constatou: ausência de transmissão da ECD e da ECF relativas ao ano-calendário de 2014; transmissão da ECF do ano-calendário de 2015 zerada, sem qualquer informação de valores; entrega de DCTF de janeiro a agosto de 2014 zeradas, sem débitos declarados; ausência de entrega de DCTF de setembro de 2014 a dezembro de 2015; e inexistência de recolhimentos de IRPJ e de CSLL no período de 2014 e 2015, apesar da existência de relevante movimentação financeira apurada por DIMOF (superior a R\$ 81 milhões em 2014 e R\$ 83 milhões em 2015, a título de créditos bancários em contas da empresa).

Diante da ausência de escrituração contábil e fiscal hábil, do não atendimento às intimações e da impossibilidade de apurar o lucro real ou o lucro presumido com base em dados declarados, a **autoridade fiscal arbitrou o lucro**, com fundamento no art. 530, incisos I e III, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), tanto para o ano-calendário de 2014, em que a empresa constava como tributada pelo lucro real, quanto para o ano-calendário de 2015, em que vinha declarando opção pelo lucro presumido. Para tanto, identificou as receitas do período a partir das Notas Fiscais eletrônicas de vendas e de devolução de vendas obtidas diretamente do ambiente SPED (NF-e), apurando a receita bruta trimestral, deduzidas as devoluções, para cada trimestre de 2014 e 2015.

Com base nessas receitas, o lucro foi arbitrado mediante aplicação do percentual de 1,6%, acrescido de 20%, resultando em 1,92% sobre a receita bruta trimestral da atividade de revenda, para consumo, de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural, nos termos dos arts. 532, 519 e 224 do RIR/99.

A base de cálculo da CSLL foi fixada em 12% da receita bruta trimestral, conforme art. 29 da Lei nº 9.430/1996 combinado com o art. 20 da Lei nº 9.249/1995. Sobre o lucro arbitrado e sobre a base da contribuição foram aplicadas as alíquotas de 15% de IRPJ, acrescido de adicional de 10% sobre o que excedeu o limite legal, e de 9% de CSLL, conforme arts. 3º da Lei nº 9.249/1995 e 3º da Lei nº 7.689/1988.

O procedimento culminou na lavratura de **dois Autos de Infração** em 16/03/2018, um relativo ao IRPJ e outro à CSLL.

No Auto de Infração de IRPJ (código de receita 2917) foi constituído crédito tributário no valor total de R\$ 1.963.918,96, composto de principal de R\$ 546.518,66, multa de ofício proporcional de R\$ 1.229.666,96 (aplicada à razão de 225% sobre o imposto devido) e juros de mora de R\$ 187.733,34, calculados pela taxa Selic até março de 2018. No Auto de Infração de CSLL (código de receita 2973) foi constituído crédito no montante de R\$ 4.807.140,41, sendo R\$ 1.337.667,14 de contribuição, R\$ 3.009.751,04 de multa proporcional (também à razão de 225%) e R\$ 459.722,23 de juros de mora.

As multas de ofício foram qualificadas e agravadas com fundamento no art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996, na medida em que a fiscalização entendeu configuradas práticas de sonegação, por ausência reiterada de declaração de receitas e de débitos de IRPJ e CSLL, não apresentação de escrituração contábil e fiscal e inexistência de recolhimentos em oito trimestres consecutivos, aliadas a elevada movimentação financeira comprovada.

A penalidade foi fixada em 225% (150% pela qualificação e acréscimo de metade – 75%, pelo não atendimento às intimações). Em paralelo, foi lavrado Auto de Infração para cobrança de “outras multas administradas pela RFB” (multa por descumprimento de obrigações acessórias), no valor de R\$ 25.000,00, formalizado em processo próprio nº 10746.720515/2018-05, o qual foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em razão da revelia do contribuinte naquele feito.

A ciência dos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL ocorreu em 19/03/2018, por via postal, no domicílio cadastrado da empresa. Em 06/04/2018, a contribuinte apresentou recurso administrativo específico contra o Termo de Arrolamento de Bens e Direitos lavrado em 23/03/2018, no qual foram arrolados bens da empresa em garantia do crédito tributário, alegando prejuízos a seu crédito junto a instituições financeiras.

Quanto aos lançamentos de IRPJ e CSLL, a empresa apresentou **impugnação** em 18/04/2018, por intermédio de sua sócia administradora Leda Gomes Pereira, limitando-se a suscitar, em síntese, duas ordens de argumentos. Em **preliminar**, pugnou pela nulidade das intimações realizadas via Correios, afirmando que teriam sido entregues em períodos de férias da

empresa a pessoas vizinhas e a prestador de serviços, sem que chegassem ao conhecimento da sócia administradora, razão pela qual requer a nulidade das intimações e a devolução de todos os prazos processuais.

No tocante ao **mérito**, a impugnação sustentou que o lançamento por arbitramento seria ilegal para empresas optantes do lucro real, por violar a forma prevista na legislação para apuração e lançamento do imposto, afirmando encontrar-se o procedimento maculado por vício formal. Invocou dispositivos do CTN sobre a natureza vinculada da atividade de lançamento e doutrina administrativa para sustentar que a autoridade fazendária estaria adstrita estritamente aos termos da lei, não podendo alterar a forma de apuração do tributo, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade e da reserva legal e de nulidade do Auto de Infração.

Ao final, requereu: (i) o acolhimento da preliminar de nulidade das intimações e devolução dos prazos; (ii) a determinação para que o Auditor refizesse o lançamento com base nos arquivos contábeis que dizia ter juntado aos autos; e (iii) a improcedência dos Autos de Infração de IRPJ, CSLL e das multas acessórias em todo o período fiscalizado.

A 4ª Turma da DRJ/SPO, após analisar o Relatório Fiscal, as peças de defesa e os documentos constantes do processo, proferiu o Acórdão nº 16-84.726, em sessão de 19/11/2018, por unanimidade de votos, julgando improcedente a impugnação e mantendo integralmente os lançamentos de IRPJ e CSLL, bem como as multas de ofício:

**Acórdão 16-84.726 - 4ª Turma da DRJ/SPO**

Sessão de 19 de novembro de 2018 Processo 10746.720514/2018-52 Interessado PETROSOLO DIESEL LTDA CNPJ/CPF 03.283.785/0001-45 ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2014, 2015 ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de atos insertos no ordenamento jurídico, tarefa privativa do Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2014, 2015 LUCRO ARBITRADO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL.

Não tendo sido transmitida ou apresentada a escrituração, está correto o arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida.

MULTA QUALIFICADA. 150%.

Matéria não impugnada.

MULTA AGRAVADA.

Matéria não impugnada.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

No que se refere à preliminar de nulidade das intimações, a DRJ consignou que todas foram realizadas por via postal, com aviso de recebimento, no domicílio tributário eleito pela contribuinte, subscrito por recebedores identificados, ainda que não fossem o representante legal. À luz do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 e da Súmula CARF nº 9, a decisão concluiu pela plena validade das intimações, afastando a alegação de cerceamento de defesa.

Quanto à alegada nulidade do lançamento por utilização do lucro arbitrado, a decisão recorrida registrou que, diante da ausência de entrega da ECD e da ECF, da inexistência de DCTF com débitos declarados, da não apresentação de livro caixa e de outros documentos, e da significativa movimentação financeira identificada por DIMOF, a fiscalização estava autorizada a aplicar o art. 530 do RIR/99 e a apurar os tributos com base no lucro arbitrado. Assentou que o contribuinte foi reiteradamente intimado a regularizar as declarações e apresentar a escrituração, tendo sido expressamente advertido de que a inércia ensejaria lançamento com base nas informações disponíveis. Nessas circunstâncias, entendeu não haver vício formal no procedimento, mas aplicação estrita da legislação.

No exame do mérito, a DRJ confirmou a correção dos critérios de arbitramento do lucro e da base de cálculo da CSLL, transcrevendo os arts. 532, 519 e 224 do RIR/99, o art. 29 da Lei nº 9.430/1996, o art. 20 da Lei nº 9.249/1995 e os arts. 3º da Lei nº 9.249/1995 e 3º da Lei nº 7.689/1988, e destacou que a contribuinte não apresentou contestação específica à base de cálculo adotada, aos percentuais aplicados e aos valores de IRPJ e CSLL apurados. Ressaltou, ainda, que a posterior apresentação de livros e documentação contábil não invalida, na esfera administrativa, o lançamento fundado em lucro arbitrado, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 59.

Em relação à multa de ofício qualificada e agravada, a DRJ considerou a matéria não impugnada, à vista da ausência de contestação específica na impugnação, aplicando o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 e mantendo, por conseguinte, a multa de 225% sobre a totalidade do IRPJ e da CSLL lançados. Por fim, a decisão afastou as alegações de inconstitucionalidade e de ilegalidade da legislação invocada pela contribuinte, por entender que o contencioso administrativo é incompetente para apreciar arguições de inconstitucionalidade de leis, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e da Súmula CARF nº 2.

Inconformada com o julgamento de primeira instância, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, em 20/12/2018, no qual reitera substancialmente os argumentos já expostos na impugnação. Não constam dos autos contrarrazões da Fazenda Nacional dirigidas especificamente ao Recurso Voluntário.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

**I. Da admissibilidade e tempestividade**

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. A ciência do Acórdão nº 16-84.726 deu-se na forma legal, conforme Aviso de Recebimento constante dos autos, e o recurso foi apresentado dentro do prazo de trinta dias, contado nos termos do art. 33 do referido Decreto. A peça recursal encontra-se subscrita por representante regularmente constituído, não há preparo a ser exigido, e estão presentes legitimidade, interesse recursal e regularidade formal. Assim, conheço do Recurso Voluntário e passo ao exame das matérias nele devolvidas a esta instância.

**II. Das preliminares****II.1. Da alegada nulidade das intimações e do cerceamento de defesa**

A Recorrente sustenta, em preliminar, a nulidade das intimações realizadas no curso do procedimento fiscal, afirmando que as correspondências teriam sido recebidas por vizinhos ou prestadores de serviço, em período em que a empresa se encontrava em “férias”, sem que a sócia administradora tivesse efetiva ciência das diligências, o que configuraria cerceamento de defesa e invalidaria o lançamento de ofício.

Vejamos suas argumentações:

Todas as intimações que foram enviadas via correios foram em períodos que a empresa concedia férias, sendo que os correios entregaram a pessoas vizinhas que não promoveram a entrega a empresa, desta forma requer-se a nulidade visto que nenhuma das intimações foram recebidas pelo Sócio Administrador. É o petitório;

Como também as presentes intimações dos Autos de Infração foram recebidas por prestador de serviços e não foram entregues ao Sócio Administrador da Empresa, requer-se a devolução de todos os prazos processuais e a nulidade de todos os atos, é o petitório.

O processo administrativo fiscal, contudo, sujeita-se a disciplina própria quanto à forma e eficácia das intimações. O art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe que as comunicações poderão ser feitas por via postal, com Aviso de Recebimento, encaminhadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. O art. 127 do Código Tributário Nacional atribui ao contribuinte o dever de manter atualizado o seu domicílio tributário, presumindo-se válidas as

comunicações remetidas ao endereço constante de seus cadastros perante a Administração Tributária.

No caso concreto, verifica-se que os Termos de Intimação, de Início e de Continuidade da ação fiscal foram encaminhados ao endereço cadastral da empresa e entregues, com AR devidamente assinado, em nome de recebedores identificados. Não há notícia de alteração de domicílio tributário comunicada à Receita Federal no período da fiscalização, tampouco de devolução das correspondências.

A alegação de que as cartas teriam sido recebidas por terceiros, em contexto de suspensão informal das atividades (“férias”), não afasta a presunção de validade das comunicações, uma vez que a empresa permaneceu regularmente constituída, com domicílio fiscal ativo, cabendo-lhe a organização interna para recepção das intimações enviadas ao seu endereço.

A jurisprudência deste Conselho é uniforme no sentido de reconhecer a validade de intimações postais entregues no domicílio fiscal e recebidas por qualquer pessoa apta a assinar o AR, não se exigindo que a ciência seja pessoalmente dada ao sócio administrador. A Súmula CARF nº 9 cristaliza esse entendimento ao atribuir presunção de legitimidade às intimações postais encaminhadas ao domicílio tributário eleito pelo contribuinte:

**Súmula CARF nº 9**

Aprovada pelo Pleno em 2006

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O acórdão recorrido examinou detidamente a regularidade das intimações e concluiu pela inexistência de nulidade, à luz do Decreto nº 70.235/1972 e da jurisprudência sumulada deste Conselho, afastando, por consequência, a alegação de cerceamento de defesa:

10.1.1. Compulsando os autos, verifica-se que as intimações e o lançamento ora impugnado foram recebidos por Elvis Rodrigues Silva, em 03/10/2017 (fl. 69), 13/12/2017 (fl. 179), 19/01/2018 (fl. 183); 15/02/2018 (fl. 188), e 19/03/2018 (fl. 297), com exceção apenas do TIF nº 02, recebido por Sílvia Maria Duarte, em 07/11/2017 (fl. 73), todos com aviso de recebimento.

10.1.2. Como a intimação seguiu o estabelecido na legislação de regência, correto o procedimento adotado pela autuante nesse sentido.

10.1.3. Nesse ponto, cumpre destacar entendimento pacificado no CARF, objeto da Súmula nº 9, in verbis: [...]

10.1.4. Portanto, tendo sido válida a intimação realizada – que inclusive deu azo à impugnação que ora se examina -, não há que se falar em nulidade. Até porque

não se vislumbra nenhuma das hipóteses elencadas no artigo 59, acima reproduzido. Argumento improcedente.

Além disso, não se evidenciou qualquer prejuízo concreto à defesa que justificasse a decretação de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A Recorrente teve plena oportunidade de apresentar impugnação, que foi conhecida e analisada pela DRJ, e, posteriormente, de manejar Recurso Voluntário, como efetivamente o fez, estando plenamente restabelecido o contraditório.

Diante desse conjunto de elementos, não há suporte fático ou jurídico para acolher a preliminar de nulidade das intimações. Rejeito, pois, a preliminar suscitada.

### **III. Do mérito**

A controvérsia devolvida a esta instância diz respeito, em síntese: (i) à legalidade da utilização do arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, em face da ausência de escrituração contábil e fiscal tempestiva e fidedigna; (ii) à correção da metodologia de apuração adotada pela fiscalização, que tomou por base as Notas Fiscais eletrônicas e aplicou os percentuais legalmente previstos; e (iii) à manutenção da multa de ofício qualificada e agravada, fixada em 225%, à vista da conduta atribuída à Recorrente.

#### **III.1. Da utilização do lucro arbitrado diante da ausência de escrituração e declarações**

O Relatório Fiscal e os demais documentos constantes dos autos evidenciam que, no período de 2014 e 2015, a Recorrente deixou de cumprir, de forma reiterada, obrigações principais e acessórias. Para o ano-calendário de 2014, não houve transmissão da ECD nem da ECF; as DCTF entregues para alguns meses do ano foram declaradas zeradas e, para os meses subsequentes, sequer foram apresentadas. Para o ano-calendário de 2015, a ECF foi transmitida zerada, sem qualquer informação de receitas ou de base de cálculo, não havendo DCTF entregues para a maior parte do período. Em paralelo, não foram exibidos livros contábeis ou fiscais regularmente escriturados, tampouco livro caixa, a despeito de diversas intimações nesse sentido.

Em contraste com esse quadro de “formal inatividade” perante o Fisco, a fiscalização apurou, por meio de informações bancárias (DIMOF) e de documentos eletrônicos de emissão obrigatória (NF-e), que a empresa movimentou valores expressivos em suas contas e realizou operações de venda de combustíveis em montantes elevados, superiores a dezenas de milhões de reais por ano. Essa dissociação entre a ausência de declarações e escrituração, de um lado, e a elevada movimentação financeira e comercial, de outro, configura típica hipótese de omissão de receitas, autorizando e impondo o arbitramento do lucro, nos termos do art. 148 do CTN e do art. 530 do RIR/1999.

Assim descreveu a situação o TVF:

17. Conforme contextualizo nos itens 13 e 14, o sujeito passivo não declarou débitos de IRPJ e CSLL, da mesma forma como não efetuou pagamentos/recolhimentos dos referidos tributos, para o período fiscalizado.

18. Além disso, conforme tratado nos itens de 7 a 11, o sujeito passivo, ainda que intimado reiteradamente a enviar e/ou retificar as ECD, ECF, DCTF, assim como o livro caixa (para o AC 2015) e outros documentos, não apresentou e/ou transmitiu nenhum dos os elementos requeridos, relativos ao período fiscalizado.

19. Não obstante, a sua movimentação financeira, concernente ao período fiscalizado, no que tange aos créditos bancários, foi de mais de 81 milhões de reais em 2014, e de mais de 83 milhões de reais em 2015, conforme Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira – DIMOF (DOC 16).

20. Relativamente ao ano-calendário 2014, a forma de tributação informada pelo sujeito passivo foi pelo lucro real, conforme disposto no item 16. Dessa forma e em consonância com o que dispõe o Decreto nº 6.022, de 22/01/2007, e a IN RFB nº 1.420, de 19/12/2013, o sujeito passivo estava obrigado a efetuar a transmissão da ECD. Do mesmo modo, o sujeito passivo também estava obrigado a efetuar a transmissão da ECF, nos termos da IN RFB nº 1.422, de 19/12/2013, e do inciso I do art. 8º do DecretoLei nº 1.598, de 26/12/1977, conforme transcrições que segue: [...]

21. Enquanto que no ano-calendário 2015 a forma de tributação informada pelo sujeito passivo foi pelo lucro presumido, conforme tratado no item 16. Dessa forma e em consonância com o que dispõe o Decreto nº 6.022, de 22/01/2007, (vide item anterior), e a IN RFB nº 1.422, de 19/12/2013, (vide item anterior), o sujeito passivo também estava obrigado a efetuar a transmissão da ECF. Ressalta-se que o sujeito passivo também não fez a opção pelo regime de reconhecimento de receitas, tampouco apresentou o livro caixa, nos termos do art. 129 da IN RFB nº 1.515, de 24/11/2014.

22. Em resumo, o sujeito passivo não apresentou escrituração contábil e fiscal e/ou livro caixa na forma estabelecida pela legislação, impossibilitando a quantificação da matéria tributável dos períodos na forma por ela pretendida. Dessa forma, restou então a essa fiscalização determinar a apuração do IRPJ e da CSLL com base nos critérios do lucro arbitrado, em observância aos incisos I e III do art. 530 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99).

Irresignada, a Contribuinte apresentou o seguinte argumento:

9. O lançamento por arbitramento para empresas que são optantes do Lucro real é ilegal visto que a forma prevista para as mesmas não é o arbitramento mas a apuração, de forma que o Procedimento encontra-se maculado de nulidade em sua **FORMA**. O Direito Tributário está cingido a uma tipicidade prévia, isto porque “NÃO PODE O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO ADENTRAR QUER NA LIBERDADE QUER NO PATRIMÔNIO DO CIDADÃO SEM LHE DEMONSTRAR COM CLAREZA A CONDUTA NA QUAL INCIDIU” (MORAIS, Alexandre. Curso de Direito Constitucional, Ed. Atlas, 3ª Edição).

O acórdão recorrido, por sua vez, analisando a impugnação, consignou que a ausência de entrega da ECD, a transmissão de ECF zerada, a inexistência de DCTF com débitos declarados e a não apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais no prazo das intimações impossibilitaram a apuração do lucro real ou presumido, legitimando o arbitramento:

10.2. Em relação ao lançamento com base no lucro arbitrado, importa destacar o quanto segue.

10.2.1. Na primeira das cinco intimações foi solicitado, entre outros elementos, que o Impugnante: (i) confirmasse a opção adotada para o regime de reconhecimento de receitas (regime de competência ou regime de caixa) para o ano-calendário de 2015, tendo em vista ter optado pela tributação com base no lucro presumido; e (ii)

esclarecesse se a opção adotada foi o regime de caixa e, neste caso, que apresentasse o livro caixa. Foi ressaltado ainda que o não atendimento à intimação no prazo previsto ensejaria lançamento com as informações disponíveis. Não houve resposta a esses questionamentos.

10.2.2. No Relatório Fiscal foi consignado que: (a) relativamente ao AC 2014, consta em DCTF como forma de tributação o lucro real, e em ECF, para o AC 2015, o lucro presumido; (b) o sujeito passivo intimado reiteradamente a enviar e/ou retificar as ECD, ECF, DCTF e outros documentos, não apresentou e/ou transmitiu nenhum dos elementos requeridos; (c) sua movimentação financeira, no que tange aos créditos bancários, foi de mais de 81 milhões de reais em 2014, e de mais de 83 milhões de reais em 2015, conforme DIMOF; e (d) não apresentou escrituração contábil e fiscal e/ou livro caixa na forma estabelecida pela legislação, impossibilitando a quantificação da matéria tributável dos períodos na forma por ela pretendida. Dessa forma, restou então a essa fiscalização determinar a apuração do IRPJ e da CSLL com base nos critérios do lucro arbitrado.

10.2.3. E a autuante efetuou os lançamentos em obediência ao previsto no artigo 530, do RIR/99, que assim dispõe: [...]

10.2.4. Desse modo, não restou outra alternativa à Fiscalização a não ser apurar os tributos devidos com base no lucro arbitrado, visto que a Impugnante, mesmo

após diversas intimações e oportunidades de se manifestar (e alertada sobre os efeitos de sua inércia), não respondeu ou apresentou os elementos solicitados, de modo a permitir a análise e apuração dos tributos eventualmente devidos, por meio de outro regime de tributação.

10.2.5. Portanto, correta a adoção dos critérios do lucro arbitrado.

Novamente não se vislumbra ofensa ao previsto no artigo 59, do Decreto 70.235/1972, razão pela qual não há que se falar em nulidade. Argumento improcedente.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente simplesmente reitera o mesmo argumento da impugnação, de que estaria sujeita ao lucro real em 2014 e ao lucro presumido em 2015, a autoridade fiscal estaria impedida de recorrer ao arbitramento, sob pena de violar a “forma legal” de apuração do imposto.

Tal argumento, todavia, não se sustenta.

O arbitramento não é regime de tributação autônomo escolhido pelo contribuinte, mas técnica subsidiária de determinação da base de cálculo, acionada pela Administração Financeira quando o próprio contribuinte inviabiliza a aplicação da sistemática ordinária por descumprir os deveres instrumentais que a viabilizam.

De acordo com o art. 148 do CTN, a autoridade pode efetuar o lançamento por arbitramento quando o contribuinte não presta as informações necessárias ou presta informações inexatas, ou ainda quando os livros e documentos exigidos pela legislação forem inexistentes ou imprestáveis. O art. 530 do RIR/1999, por sua vez, reproduz essa disciplina para o IRPJ, expressamente prevendo que o lucro poderá ser arbitrado nos casos de inexistência de escrituração ou de recusa à sua exibição, bem como na hipótese de não apresentação de elementos indispensáveis à determinação da base de cálculo.

Portanto, a circunstância de a empresa estar sujeita ao lucro real ou presumido em nada impede a atuação do art. 530 do RIR/1999. Ao contrário, é justamente a violação reiterada dos deveres próprios desses regimes (entrega de ECD, ECF, DCTF, escrituração fidedigna dos livros) que faz incidir o arbitramento.

A jurisprudência do CARF, consolidada na Súmula nº 59, reforça essa compreensão ao estabelecer que a apresentação extemporânea de livros e documentos, apenas no curso da impugnação ou do recurso, não impede o arbitramento quando, no momento da ação fiscal, o contribuinte deixou de atender às intimações e de exibir escrituração hábil:

**Súmula CARF nº 59**

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 29/11/2010

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de

ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No caso concreto, a Recorrente não logrou demonstrar que, à época da fiscalização, havia contabilidade regularmente escriturada e tempestivamente registrada, tampouco que os arquivos alegadamente apresentados posteriormente seriam suficientes e idôneos para substituir o critério de arbitramento. As alegações genéricas de “perda de arquivos na mudança de titularidade” e de “dificuldades operacionais” não são hábeis a infirmar o quadro documental robusto que demonstra a inexistência de escrituração disponibilizada à fiscalização.

À vista disso, conclui-se que o lançamento por arbitramento foi medida juridicamente adequada e necessária, não havendo nulidade a ser reconhecida, tampouco motivo para afastar o procedimento adotado pela fiscalização e validado pela DRJ.

### III.2. Da metodologia de apuração, dos percentuais aplicados e da base de cálculo da CSLL

No que concerne à metodologia de apuração, a autoridade fiscal partiu das Notas Fiscais eletrônicas de vendas e de devoluções constantes do ambiente SPED, apurando a receita bruta trimestral, deduzidas as devoluções, para os anos-calendário de 2014 e 2015. Essa base de dados, de origem oficial e sujeita a cruzamentos com outros sistemas, foi considerada idônea pela DRJ como parâmetro mínimo para a determinação da receita, na ausência de contabilidade e de declarações fidedignas.

Para a determinação do lucro arbitrado, foi aplicado o percentual de 1,6%, majorado em 20%, resultando em 1,92% sobre a receita bruta trimestral, em conformidade com os arts. 532, 519 e 224 do RIR/1999, específicos para a atividade de revenda, para consumo, de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.

A base de cálculo da CSLL foi fixada em 12% da receita bruta, conforme art. 29 da Lei nº 9.430/1996 combinado com o art. 20 da Lei nº 9.249/1995, incidindo a alíquota de 9% prevista na Lei nº 7.689/1988. Já para o IRPJ, aplicaram-se as alíquotas de 15% sobre o lucro arbitrado e de 10% a título de adicional sobre a parcela do lucro que excedeu o limite legal, na forma dos arts. 3º da Lei nº 9.249/1995 e 3º do Decreto-lei nº 2.341/1987.

Assim se pronunciou o acórdão recorrido:

11. Em relação ao mérito, observa-se que a Impugnante não se insurge contra a base de cálculo e os valores de IRPJ e CSLL apurados pela autuante. Até porque eles foram calculados corretamente, como se verá.

11.1. A Fiscalização identificou as receitas auferidas nos períodos (trimestres dos AC 2014 e 2015), com base no ambiente SPED (Notas Fiscais eletrônicas), descontadas as devoluções de vendas.

11.2. Base de cálculo do IRPJ => foi calculada mediante a aplicação do percentual de 1,6%, acrescido de 20% (1,92%), sobre a receita bruta trimestral referente à atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool

etílico carburante e gás natural, nos termos dos arts. 532, 519 e 224 do RIR/99, transcritos abaixo: [...]

11.2. Base de cálculo da CSLL => foi determinada pelo valor correspondente a 12% da receita bruta trimestral, conforme estabelece o art. 29 de Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conjugado com o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, transcritos abaixo:[...]

11.3. O IRPJ e a CSLL foram calculados mediante aplicação de alíquotas determinadas pelo art. 3º da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, e art. 3º da Lei 7.689, de 15/12/1988, respectivamente, conforme transcrições que seguem: [...]

11.4. Portanto, corretos os valores apurados a título de IRPJ e de CSLL

A Recorrente, tanto em sede de impugnação quanto no Recurso Voluntário, não impugnou de forma específica os critérios numéricos, os percentuais utilizados, as bases de cálculo apuradas ou os valores de IRPJ e CSLL lançados. Limitou-se a questionar, em tese, a própria possibilidade de arbitramento.

Diante dessa ausência de impugnação específica, os fundamentos técnicos e jurídicos utilizados pela fiscalização e reproduzidos pela DRJ permanecem hígidos, não cabendo, na instância recursal, infirmá-los de ofício sem qualquer prova em sentido contrário.

Cumprido, pois, reconhecer a correção da metodologia de apuração, bem como a adequada aplicação das normas de regência do IRPJ e da CSLL no caso concreto, mantendo-se as bases de cálculo e os valores lançados.

### **III.3. Da multa de ofício qualificada e agravada**

As multas de ofício foram aplicadas à razão de 225% sobre a totalidade do IRPJ e da CSLL lançados, resultantes da combinação da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com o acréscimo de 75% pelo não atendimento às intimações regularmente emitidas, nos termos do art. 44, § 2º, do mesmo diploma.

O acórdão recorrido destacou que a contribuinte não impugnou, de forma específica, a qualificação e o agravamento da multa, razão pela qual, à luz do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, considerou incontroversa a matéria, limitando-se a confirmar a penalidade.

Ainda que se supere o óbice processual da falta de impugnação específica, o conjunto probatório dos autos é suficiente para caracterizar conduta dolosa apta a justificar a qualificação e o agravamento da multa. A empresa omitiu receitas em montantes elevados, deixou de entregar escrituração contábil e fiscal obrigatória, apresentou ECF zerada, não entregou DCTFs com os débitos de IRPJ e CSLL devidos e, simultaneamente, movimentou valores expressivos em conta bancária, típicos de sua atividade empresarial. Além disso, deixou de responder às intimações, de forma reiterada, causando verdadeiro embaraço ao trabalho da fiscalização.

Tal conduta se amolda às hipóteses de sonegação e fraude descritas na legislação de regência, legitimando a aplicação da multa qualificada e agravada.

Entretanto, à luz do princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, “c”, do CTN, é necessário observar que, após a edição da Lei nº 14.689/2023, a multa qualificada, anteriormente fixada em 150%, passou a ter o limite de 100%, quando caracterizadas condutas dolosas, fraude ou sonegação. A legislação superveniente, por ser mais favorável ao contribuinte, deve ser aplicada, reconhecendo a aplicabilidade imediata do novo patamar sancionatório, independentemente da data do fato gerador.

#### **III.4. Das alegações de inconstitucionalidade e de violação a princípios constitucionais**

A Recorrente procura sustentar, ainda, que a adoção do arbitramento violaria princípios constitucionais, em especial o da legalidade, da segurança jurídica e da estrita vinculação da atividade de lançamento à lei. Renovam-se, nesse ponto, as alegações já veiculadas na impugnação e devidamente apreciadas pela DRJ.

No âmbito do processo administrativo fiscal federal, contudo, a apreciação de inconstitucionalidade de leis e atos normativos é vedada, conforme dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972. A Súmula CARF nº 2 reforça tal limitação ao assentar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária:

##### **Súmula CARF nº 2**

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Ressalte-se que, mesmo à margem da questão formal de competência, a aplicação do art. 148 do CTN e do art. 530 do RIR/1999, nas circunstâncias descritas, se deu de maneira estritamente conforme à legislação, não configurando violação a princípio constitucional algum, mas, ao contrário, concretizando o dever estatal de exigir o tributo de acordo com os fatos efetivamente ocorridos, diante da conduta omissiva do contribuinte.

#### **IV. Conclusão**

À vista de todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para negar as preliminares arguidas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, tão somente para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, em razão do princípio da retroatividade benigna.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Natália Uchôa Brandão**

