



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10825.731231/2022-32</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.396 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	A D COMÉRCIO DE BEBIDAS E CONDIMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2019

PRELIMINAR – NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA. A decisão da DRJ enfrentou, ainda que sucintamente, todos os argumentos da impugnação, indicou fundamentos legais aplicados e demonstrou o raciocínio que a levou à manutenção do lançamento.

LUCRO ARBITRADO x LUCRO REAL. GLOSA PONTUAL DE NOTAS INIDÔNEAS. A glosa de custos sustentados por documentos fiscais inidôneos, ainda que significativa, não inviabiliza, por si só, a apuração do resultado pelo lucro real; o art. 47, II, da Lei 8.981/1995 só impõe o arbitramento quando a escrituração, em seu conjunto, se mostra imprestável, o que não foi demonstrado.

MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO A 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA. A multa qualificada de 150% é reduzida para 100 % em razão da retroatividade benigna (art. 106, II, c, CTN; art. 44 da Lei 9.430/1996 com redação da Lei 14.689/2023).

**MULTA AGRAVADA**

Inexiste “não atendimento” total às intimações – pedidos de dilação e respostas parciais descaracterizam o agravamento do art. 44, § 2º, Lei 9.430/1996.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR (ART. 135, III, CTN).

Único titular e gestor da EIRELI, o responsável detinha o poder decisório que viabilizou a fraude consistente em compras fictícias e notas fiscais inidôneas; configurados o excesso de poderes/infração à lei e o elemento subjetivo (dolo), mantém-se sua inclusão no polo passivo.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.**

Lavratura obrigatória (art. 83, Lei 9.430/1996); encaminhamento condicionado ao trânsito em julgado administrativo. Impossibilidade de enfrentar teor e motivação da RFFP (Súmula CARF nº 28).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah que votou por afastar a responsabilidade solidária e a qualificação da multa

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Nilton Costa Simões** – Presidente

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

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que negou provimento à Impugnação do contribuinte e responsável solidário, mantendo os autos de infração originais.

Em 2022, foram lavrados autos de infração para cobrança de IRPJ (fls. 2/19) e CSLL (fls. 20/33) apurados no regime de lucro real, relativos aos 4 trimestres de 2019, tendo em vista a constatação fiscal de que o contribuinte teria simulado compras por meio de notas fictícias, aumentando o custo das mercadorias vendidas, logo, reduzindo o lucro tributado pelo IRPJ e pela CSLL. O sócio da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada foi listado como responsável solidário e os tributos foram acrescidos de multa qualificada e agravada de 225%.

Por ser pertinente e necessário, valho-me de transcrição dos fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 35/44), em relação ao procedimento de fiscalização:

Em 07/07/2021 foi encaminhado, via DTE, Termo de Início do Procedimento Fiscal, procedimento simplificado. Ciência em 08/07/2021 – atendido em 30/07/2021.

Em 16/07/2021 foi encaminhado Termo de Intimação Fiscal nº 1 (TIF 1), cientificando a inclusão da CSLL e intimado a apresentar:

**1. Apresentar cópias das Notas Fiscais de compras, relacionadas na EFD-Contribuições, modelo 1, emitidas por:**

1.1. Antonio Carlos Gomes de Oliveira - Bebidas – ME (GO) - 22.739.231/0001-54;

1.2. Comercial Cabeceiras JL Ltda – ME - 22.820.305/0001-82;

1.3. Goiais Distribuidora EIRELI (GO) - 30.127.249/0001-23;

1.4. RM Comercio Atacadista de Bebidas EIRELI (GO) - 31.146.404/0001-11.

**2. Apresentar cópias das Notas Fiscais de “SERVICO DE TELECOMUNICACAO”, relacionadas no bloco D500 da EFD-Contribuições.**

Tomou ciência em 16/07/2021. Expirado em prazo em 28/07/2021, não se manifestou.

Em 02/08/2021, foi encaminhando Termo de Reintimação Fiscal nº 1 (TRIF Nº 1), reiterando o solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 1, ciência 02/08/2021. Transcorrido o prazo final, 12/08/2021, novamente não atendeu.

Em 24/08/2021, a fiscalizada apresentou petição solicitando prorrogação de prazo de 20 dias para atendimento ao TRIF Nº 1, com a seguinte alegação:

“Em decorrência do pessoal não estar habituado com o sistema de abrir a Cx Postal, não conseguimos visualizar o pedido (clicaram erroneamente). Em virtude da pandemia os documentos que foram para o escritório de contabilidade não retornaram, o pessoal está trabalhando em home nos pediram um prazo de 20 dias para verificar.”

Em 25/08/2021, foi encaminhado Termo de Continuidade o Procedimento Fiscal e a deferimento do pedido de prorrogação de prazo, de mais 20 dias.

Em 13/09/2021, apresentou novo pedido de prorrogação, com novas alegações apresentadas pelo escritório de contabilidade:

“Peço, que, por gentileza nos envie a Notificação emitida pela fiscalização para que possamos saber detalhadamente, quais são os documentos que necessitam exibir, peço também que efetue contato com o Auditor, para solicitar encarecidamente a concessão de um prazo razoável, para que a partir de então possamos atribuir a tarefa a um funcionário, que encontravam-se envolvidos no fechamento dos impostos dos clientes, para procurar e separar os referidos documentos, uma vez que nossos arquivos contam com uma quantidade significativa significativa (sic) de documentos de clientes ativos e inativos.”

Em 14/09/2021, foi encaminhado foi encaminhado (sic) Termo de Reintimação Fiscal nº 2 (TRIF Nº 2), reiterando o solicitado no TRIF Nº 1. Foi **enviado (sic) relação de todas as notas fiscais para facilitar a localização das mesmas**. Foi, também, condicionando a apresentação de amostragem de notas fiscais para a concessão de eventuais pedidos novos prazos para atendimento. Ciência em 15/09/2021 – Prazo final 27/09/2021. Mais uma vez, não atendeu.

Em 29/10/2021 foi postado Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 2, ciência em 12/11/2021.

Em 16/12/10/2021 foi postado Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 3, ciência eletrônica por decurso de prazo em 03/01/2022.

Em 14/02/2022 foi postado Termo de Intimação Fiscal nº 2, ciência no mesmo dia, solicitando

Apresentar os **comprovantes de quitação das Notas Fiscais de compras, relacionadas na EFD-Contribuições, modelo 1**, conforme ANEXO-TIF Nº 2.

Em 17/02/2022 foi postado Termo de Intimação Fiscal nº 3 (TIF Nº 3), complemento ao TIF Nº 2, ciência no mesmo dia, solicitando:

Em complemento ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, e em relação as notas fiscais relacionadas no ANEXO-TIF Nº2, apresentar **planilha relacionando os CT-e (número e chave eletrônica) referentes a cada nota fiscal transportada**, bem como cópias (em pdf) das mesmas.

Transcorridos os prazos legais, novamente não atendeu às intimações.

Em 03/03/2022 foi postado Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 5, ciência eletrônica por decurso de prazo em 18/03/2022.

Em 02/05/2022 foi postado Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 6, ciência eletrônica por decurso de prazo em 17/05/2022.

Em 01/07/2022 foi postado Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 7, ciência eletrônica por decurso de prazo em 18/07/2022.

Em 02/09/2022 foi postado Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 8, ciência eletrônica por decurso de prazo em 19/09/2022.

Em 31/10/2022 foi postado Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 9, ciência eletrônica por decurso de prazo em 16/11/2022.

Diante das ausências de atendimento às intimações, a autoridade fiscal prosseguiu com a auditoria, identificando primeiro as receitas tributadas por meio da EFD Contribuições, que atingiram um total de R\$ 85.299.834,87.

Na sequência, identificou os créditos de PIS/COFINS apurados sobre base de cálculo no valor de R\$ 74.677.931,61, sendo que **R\$ 73.273.947,59, correspondiam a aquisição de bens para revenda**. Destes, uma parte estava acobertada por notas fiscais do modelo 1 (antigo), outra

do modelo 55 (que substituiu as notas de modelo 1 em 2009) e outra, ainda, se referia a serviço de comunicação e telecomunicação.

As notas fiscais emitidas no modelo 1, portanto, eram irregulares, atingiam o montante de R\$ 37.183.084,00 e se dividiam entre 4 vendedores.

Ao verificar as empresas que emitiram as notas lançadas pelo atuado como aquisição de bens para revendas, o auditor identificou o seguinte cenário:

Empresa 1	No cadastro CNPJ, Abertura: 29/06/2015, consta como INAPTA (01/04/2021), por omissão de declarações; Trata-se de microempresa; Não foram encontradas NFe próprias Não foram encontradas NFe emitidas pelo grupo fabricante dos produtos supostamente revendidos para a atuada, tendo empresa 1 como destinatária
Empresa 2	No cadastro CNPJ, ABERTURA: 09/07/2015, consta como INAPTA, por omissão de declarações; Trata-se de microempresa; Não foram encontradas NFe próprias Não foram encontradas NFe emitidas pelo grupo fabricante dos produtos supostamente revendidos para a atuada, tendo empresa 2 como destinatária
Empresa 3	No cadastro CNPJ, abertura em 06/04/2018, consta como Ativa; Não foram encontradas NFe emitidas Não foram encontradas NFe próprias, nem entrega da ECF Foram encontradas algumas NFe emitidas pelo grupo fabricante dos produtos supostamente revendidos para a atuada, tendo empresa 3 como destinatária
Empresa 4	No cadastro CNPJ, abertura 08/08/2018, consta como INAPTA (01/04/2021), por omissão de declarações; Trata-se de microempresa; Não foram encontradas NFe próprias Foram encontradas NFe algumas NFe emitidas pelo grupo fabricante dos produtos supostamente revendidos para a atuada, tendo empresa 4 como destinatária

Comparando a quantidade de produtos identificados como adquiridos pelas empresas acima, que também eram distribuidoras, com a quantidade de produtos supostamente vendidos para a atuada, o auditor fiscal entendeu ser impossível as referidas empresas terem fornecido os produtos constantes das notas fiscalizadas:

Emitente	Quantidade adquirida	Quantidade supostamente vendida
Empresa 1	22.843	138.000
Empresa 2	495	119.110
Empresa 3	0	142.951
Empresa 4	0	114.010

A autoridade, então, narrou ter intimado as emitentes das notas fiscais a prestarem esclarecimentos. Segundo consta do TVF, três delas não foram localizadas e a que recebeu intimação via postal não respondeu.

Diante disso, caracterizou-se fraude fiscal, nos seguintes termos (fl. 40):

Pelo exposto nos itens 2.3.1 a 2.3.3, fica caracterizada a fraude fiscal, ou seja, a fiscalizada se utilizou de créditos calculados sobre compras fictícias, de empresas irregulares e sem condições de vender os referidos produtos, relacionando, assim, documentos inidôneos, notas fiscais frias, do modelo 1. Como consequência, apurando créditos fictícios e indevidos, o que ocasionou a apuração de PIS e da COFINS a menor.

Além disso, através dessas mesmas notas fiscais frias, reduziu o custo dos produtos revendidos, o que levou a apuração de IRPJ e CSLL a menor.

Em relação ao IRPJ e à CSLL<sup>1</sup>, o auditor fiscal efetuou a glosa das compras relacionadas às notas fiscais inidôneas, **recalculando o custo das mercadorias revendidas da seguinte forma:**

**Escrituração original na ECF:**

ID	Código	Descrição	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
L210	33	Estoques no Início do Período de Apuração	5.130.780,63	6.090.778,70	6.988.403,78	9.519.998,15
L210	34	Compras de Mercadorias no Mercado Interno	23.875.591,57	16.215.637,36	18.180.656,88	24.417.923,33
L210	36	-) Estoques no Final do Período de Apuração	6.090.778,70	6.988.403,78	9.519.998,15	13.838.318,31
<b>L210</b>	<b>37</b>	<b>CUSTO DAS MERCADORIAS REVENDIDAS</b>	<b>22.915.582,50</b>	<b>15.318.012,28</b>	<b>15.640.062,51</b>	<b>20.089.603,17</b>

**Glosa das compras inidôneas:**

ID	Código	Descrição	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
L210	33	Estoques no Início do Período de Apuração	5.130.780,63	6.090.778,70	6.988.403,78	9.519.998,15
L210	34	Compras de Mercadorias no Mercado Interno	23.875.591,57	16.215.637,36	18.180.656,88	24.417.923,33
		<b>(GLOSAS EFETUADAS)</b>	<b>12.800.630,00</b>	<b>6.074.900,00</b>	<b>7.898.324,00</b>	<b>9.939.980,00</b>
L210	36	(-) Estoques no Final do Período de Apuração	6.090.778,70	6.988.403,78	9.519.998,15	13.838.318,31

<sup>1</sup> A fiscalização também lançou crédito tributário de PIS e COFINS, controlado em outro processo.

L210	37	CUSTO DAS MERCADORIAS RE VENDIDAS	22.915.582,50	15.318.012,28	15.640.062,51	20.089.603,17
		<b>CUSTO DAS MERCADORIAS RE VENDIDAS AJUSTADO</b>	<b>10.3164.952,50</b>	<b>8.343.112,28</b>	<b>7.752.738,51</b>	<b>10.159.623,17</b>

Conforme se observa nos demonstrativos de apuração (fls. 2 a 33) partir do valor dos custos glosados, o Fisco aplicou a alíquota de 15% do IRPJ, bem como a de 10% relativa ao adicional, deduzindo a parcela já recolhida pelo contribuinte em sua apuração original. O mesmo foi feito para a CSLL, aplicando-se a alíquota de 9% sobre os valores glosados em cada trimestre.

Em relação às penalidades, a autoridade fiscal aplicou multa qualificada de 150%, por entender que o contribuinte “adotou condutas dolosas (...) com a finalidade sonegar/pagar menos impostos”, conforme Lei 9.430/96, art. 44, §1º, e Lei 4.502/64, arts. 71, 72 e 73. A multa foi, ainda, agravada para 225%, tendo em vista o não atendimento às intimações, nos termos do art. 44, §2º, da Lei 9.430/96. Por fim, foi lavrada Representação fiscal para fins penais.

Regularmente intimados, o contribuinte e o responsável solidário apresentaram **Impugnação (fls. 220/251)**, alegando (i) erro material no lançamento, por ter feito o cálculo dos tributos no regime de lucro real, quando deveria ter optado pelo arbitramento; (ii) caráter confiscatório e desproporcional da multa aplicada, além de ausência de qualificadora, tendo havido apenas declaração inexata dos tributos; (iii) ausência também de agravante, já que o contribuinte apresentou esclarecimentos e pediu prorrogações dos prazos; (iv) ilegitimidade do representante legal como responsável solidário, já que mero inadimplemento não configura infração e (v) ameaça de representação penal antes do esgotamento da via administrativa fere princípios de legalidade e impessoalidade (art. 37 CF) e configura abuso de poder.

No **juízo de primeira instância**, a DRJ05 negou provimento à Impugnação por entender que “não houve desqualificação da contabilidade, mas sim a constatação de que uma parte dos seus registros não estava amparada em documentos hábeis e idôneos, conforme prevê os arts. 967 e 968, do RIR/2018.” Por essa razão, não seria cabível o arbitramento do lucro, que apenas incidiria se a glosa dos custos fosse tamanha ao ponto de evidenciar a imprestabilidade da escrituração contábil. No caso concreto, entretanto, apenas uma parte pontual dos custos foram glosados (4 fornecedores), conforme tabela a seguir:

Período de Apuração	Custos (ECF)	Custos (Glosados)	Glosa (%)
1º Trimestre/2019	22.915.582,50	12.600.630,00	54,99%
2º Trimestre/2019	15.318.012,28	6.974.900,00	45,53%
3º Trimestre/2019	15.649.062,51	7.896.324,00	50,46%
4º Trimestre/2019	20.099.603,17	7.896.324,00	39,29%

Com relação à multa, a decisão recorrida afastou os argumentos de inconstitucionalidade, em função da súmula 2 do CARF, e entendeu ter sido comprovada a existência de dolo do contribuinte, restando caracterizada a sonegação fiscal prevista no art. 71,

da Lei 4.502/64. Já em relação ao agravamento pelo não atendimento das intimações, a penalidade foi mantida porque, apesar de o contribuinte ter se manifestado durante a fiscalização, as notas fiscais solicitadas nunca foram apresentadas.

No que se refere à responsabilidade solidária do sócio, a decisão de primeira instância fundamentou que “o contribuinte contabilizou e levou a resultado custos fictícios de mercadorias que não foram adquiridas, com o claro objetivo de reduzir indevidamente os tributos lançados.”. Isso levaria à conclusão de que não se trata de mera inadimplência, afastando-se a súmula 430 do STJ.

Por fim, quanto à representação fiscal para fins penais, a DRJ informou não ser competente para se manifestar, nos termos da Súmula 28 do CARF.

O contribuinte e o responsável solidários, então, apresentaram o **Recurso Voluntário** ora em julgamento (fls. 352/383, reiterando os argumentos de sua impugnação, os quais se enumeram em mais detalhes a seguir:

#### **1 - Vício de origem do lançamento – regime de apuração inadequado**

- Ao glosar as notas fiscais consideradas irregulares e após o contribuinte não ter apresentado documentos, a Fiscalização deveria ter lançado IRPJ/CSLL pelo **lucro arbitrado**; optar pelo lucro real configura erro material insanável (arts. 142 CTN).
- O acórdão de 1ª instância não enfrentou essa alegação central, incorrendo em nulidade por violação ao art. 59 do Decreto 70.235/72.
- A glosa de parte dos custos por não estarem amparados em documentos hábeis torna a escrituração imprestável o que enquadra o caso no art. 47, II, a e b, da Lei 8.981/95, impondo arbitramento (arts. 529-530 RIR/2018).

#### **2 - Inconstitucionalidade da multa de 225% (arts. 44, §§1.º-2.º, Lei 9.430/96)**

- Viola os princípios do **não-confisco** (art. 150, IV, CF) e da **proporcionalidade**, pois supera 100% do tributo – limite já sinalizado pelo STF (Temas 1195 e 863; ADI 551; RE 833.106 etc.).

#### **3 - Desqualificação da multa de ofício (redução para 75%)**

- Inexistem dolo, fraude ou conluio; receitas foram declaradas. Aplica-se a Súmula CARF 14 e 25, que vedam a qualificação automática apenas por omissão de receita. O que ocorreu foi declaração inexata.

#### **4 - Inaplicabilidade do agravamento de 50%**

- §2º do art. 44 só incide em **não atendimento total** a intimações; contribuinte apresentou esclarecimentos e pediu prorrogações. Súmulas CARF 96 e 133, além de precedentes deste Conselho, afastam o agravamento.

#### **5 - Ilegitimidade do sócio-administrador como responsável solidário**

- Simples inadimplemento não gera responsabilidade (art. 135 CTN, Súmula STJ 430). Não há prova de excesso de poderes ou infração a lei/estatuto. Súmula 430 do STJ.

### **6 - Abuso na representação fiscal para fins penais**

- Ameaça de representação antes do término da via administrativa configura coação e fere princípios da legalidade e impessoalidade (art. 37 CF).

Com base nisso, o Recorrente pede que seja julgado improcedente o procedimento fiscal, cancelando os Autos de Infração por “erro material no lançamento, por equívoco na utilização do regime de apuração, o qual deveria ter sido o lucro arbitrado e não ter havido a apuração do lucro real”

Subsidiariamente requer o reconhecimento do caráter confiscatório e a redução da multa ao máximo de 75% (ou 100%) do tributo.

Por fim, requer a exclusão do representante legal do polo passivo.

É o relatório.

## **VOTO**

### **1 ADMISSIBILIDADE**

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 03/08/2023 (fl. 347) e apresentou o seu Recurso Voluntário em 01/09/2023 (fl. 351), no penúltimo dia do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

### **2 PRELIMINARES**

#### **2.1 NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA**

Embora de maneira breve e quase lateral, sem nem mesmo requerer a nulidade do acórdão recorrido, o Recorrente alega que sua argumentação de defesa não teria sido devidamente enfrentada pela DRJ, o que precisaria ser reanalisado, sob pena de nulidade processual, nos termos do art. 59, do Decreto nº 70.235/72 (fl. 355). Entendo, portanto que se trata de preliminar de mérito a ser adequadamente verificada, visto que o reconhecimento da alegação implicaria anulação da decisão recorrida.

Em sua Impugnação, o contribuinte sustentou que, diante da não apresentação de documentos por ele próprio durante a fiscalização, a autoridade fiscal deveria ter desconsiderado a escrituração contábil e efetuado o lançamento com base no lucro arbitrado, e não no lucro real

(fl. 223). Alegou, ainda, que o erro no lançamento configura vício insanável, levando ao cancelamento dos Autos de Infração.

Na sequência, o contribuinte remeteu ao inciso II, do art. 47, da Lei nº 8.981/95, afirmando que “Impõe-se o arbitramento do lucro quando demonstrado que a escrituração contábil contém vícios, erros ou deficiências que impossibilitem a determinação do lucro real ou revela indícios de fraude.” (fl. 223).

A DRJ de origem, por sua vez, rejeitou os argumentos nos seguintes termos (fl. 331):

Contudo, observa-se que não houve desqualificação da contabilidade, mas sim a constatação de que uma parte dos seus registros não estava amparada em documentos hábeis e idôneos, conforme prevê os arts. 967 e 968, do RIR/2018. Nesta situação, a glosa da parte dos custos não comprovados não justifica o arbitramento do lucro, que se trata de medida de exceção, somente aplicável quando as falhas na escrituração constituem acontecimentos que, descaracterizando ou escondendo os fatos relevantes da obrigação tributária, impossibilitam a apuração do lucro real.

Para que prevalecesse a tese da impugnante, a glosa dos custos teria que ser de tal monta, que, por si só, já evidenciaria a imprestabilidade da escrituração contábil. Veja-se ementa de Acórdão de CARF que mostra essa situação:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2009 (...) LUCRO REAL. GLOSA SUBSTANCIAL DOS CUSTOS DO PERÍODO. IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

(...)

A glosa da quase totalidade dos custos e das despesas operacionais, por falta de comprovação com documentação hábil e idônea, denota que a contabilidade do contribuinte é imprestável para se apurar o lucro real, devendo ser aplicado o regime do Arbitramento do Lucro. (...) (Acórdão nº 1301-003.503)

No entanto, não é o que ocorre no presente caso, conforme se verifica no quadro comparativo entre os custos registrados em ECF e os valores glosados na autuação:

Período de Apuração	Custos (ECF)	Custos (Glosados)	Glosa (%)
1º Trimestre/2019	22.915.582,50	12.600.630,00	54,99%
2º Trimestre/2019	15.318.012,28	6.974.900,00	45,53%
3º Trimestre/2019	15.649.062,51	7.896.324,00	50,46%
4º Trimestre/2019	20.099.603,17	7.896.324,00	39,29%

Além disso, verifica-se que se tratou de uma glosa pontual, que se restringiu a quatro fornecedores da autuada, não tendo a autoridade fiscal apontado qualquer irregularidade relativa à contabilização das receitas e demais custos e despesas que compuseram a apuração do resultado nos períodos em questão.

Desta forma, não se verifica a ocorrência de qualquer uma das hipóteses previstas no art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, que justificasse o arbitramento do lucro nos períodos autuados.

Percebe-se que a DRJ enfrentou adequadamente o argumento de erro material na metodologia de cálculo dos lançamentos e aplicou seu entendimento de que a glosa efetuada não fora suficiente para desqualificar toda a escrituração, mantendo-se a reapuração do lucro real realizada pelo Fisco.

Afasto, portanto a alegação de nulidade da decisão recorrida.

## 2.2 DO ALEGADO EQUÍVOCO NO LANÇAMENTO – LUCRO ARBITRADO EM VEZ DE LUCRO REAL

Em relação alegado vício insanável dos Autos de Infração por equívoco na utilização do regime de apuração, cumpre analisar as hipóteses de cabimento do lucro arbitrado em situações como esta.

Do mesmo modo como fez em Impugnação, no Recurso Voluntário, o contribuinte sustenta a necessidade do arbitramento diante da não apresentação de documentos por ele próprio durante a fiscalização (fl. 355). Afirma, ainda, que desconsiderar parte dos registros porque não estavam amparados em documentos hábeis é o mesmo que desqualificação da contabilidade. Mais uma vez, remete ao inciso II, do art. 47, da Lei nº 8,981/95, aduzindo que “Impõe-se o arbitramento do lucro quando demonstrado que a escrituração contábil contém vícios, erros ou deficiências que impossibilitem a determinação do lucro real ou revela indícios de fraude.” (fl. 356).

A argumentação do contribuinte é ampla e pode ser dividida em 3 possíveis motivos para atrair o arbitramento no caso concreto: (i) não entrega de documentos durante a fiscalização; (ii) indícios de fraude na escrituração contábil e (iii) vícios, erros ou deficiências que impossibilitem a demonstração do lucro real. Todas as possibilidades devem ser analisadas, portanto.

Vejamos a redação do art. 47 da Lei nº 8.981/95, nos incisos direta ou indiretamente referidos pelo Recorrente:

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

(...)

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

(...)

**b) determinar o lucro real.**

III - o contribuinte **deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos** da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único; (lucro presumido com livro Caixa) (destaques nossos)

Entendo que o fato de o Recorrente não ter apresentado as notas fiscais tidas por inidôneas, nem o restante dos documentos solicitados pelo Fisco (CTes e comprovantes de quitação) não enquadra automaticamente o caso dos autos na situação descrita pelo inciso III citado acima.

Quanto ao inciso II, cabe pontuar que a fraude na escrituração mencionada não se confunde com a dedução de custos baseados em nota fiscais consideradas inidôneas. Os documentos fiscais foram declarados irregulares, não havendo fraude na escrituração em si, conforme este Conselho já decidiu anteriormente:

IRPJ/CSLL - ARBITRAMENTO DE LUCROS - HIPÓTESE LEGAL - A dedução de despesas/custos amparados por notas fiscais inidôneas não se enquadra nas hipóteses de arbitramento de lucros como previsto no art. 47, inciso II, "b" da Lei nº 8.981/95, visto que a escrituração do contribuinte não revelou qualquer indício de fraude, vícios, erros ou deficiências que a tornassem imprestável para a determinação do lucro real, apenas indicando despesas/custos indedutíveis.

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO, processo nº 10820.000814/2003-03, acórdão nº 103-22.230, Relator: Márcio Machado Caldeira, Data de Julgamento: 25/01/2006)

Ou seja, afasta-se também a hipótese de fraude na escrituração, que atrairia o arbitramento. Cabe então verificar se estamos diante de vícios, erros ou deficiências que tornem a escrituração imprestável para o cálculo do lucro real.

Inicialmente, é importante lembrar que o regime de lucro arbitrado é medida extrema a ser aplicada em último caso, quando realmente a sistemática original optada pelo contribuinte for imprestável para se apurar o lucro da empresa. Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé:

Apenas no caso de haver comprovadas razões para duvidar da veracidade das declarações do contribuinte, ou na hipótese de ser este omissivo quanto à escrituração fiscal, com completa impossibilidade de mensurar-se o fato jurídico tributário, os valores tributáveis não só podem, como devem, ser arbitrados.

(...)

Como pontuamos, admite-se a realização de arbitramento unicamente quando descumpridos os deveres instrumentais imprescindíveis ao conhecimento da medida do fato tributário. Trata-se, pois, de procedimento de caráter excepcional, que só deve ser adotado em casos extremos, quando houver impossibilidade de, mediante investigação dos documentos do contribuinte, identificar os negócios por ele praticados. Diversamente, se apresentada a escrituração na forma da lei, não padecendo ela de erros ou deficiências que a tornem imprestável, faz prova a

favor do sujeito passivo, devendo ser considerados verdadeiros os fatos registrados e respaldados em documentos hábeis.

Mas que vícios seriam esses, caracterizadores da imprestabilidade da documentação do contribuinte? Certamente, **não é qualquer erro susceptível de ser assim configurado. Perfeitamente possível que os registros contenham equívocos, sem que isso afete sua idoneidade. Se o Fisco, no exercício do seu dever de investigação, tiver condições de, por quaisquer provas, identificar e corrigir os valores erroneamente escriturados, compete-lhe suprir oficiosamente as deficiências da documentação, efetuando as necessárias retificações e constituindo o fato jurídico tributário e sua medida.** (destaques nossos)

E foi justamente essa a conduta adotada pela Fiscalização no caso ora analisado. Constatada a inidoneidade de parte das notas fiscais de aquisição de mercadorias para revenda, a Autoridade apenas glosou os valores respectivos, recompondo o custo das mercadorias revendidas e preservando ao máximo a apuração originalmente feita pelo próprio contribuinte.

No presente caso, a Delegacia de Julgamento enfrentou bem a questão ao salientar que “se tratou de uma glosa pontual, que se restringiu a quatro fornecedores da autuada, não tendo a autoridade fiscal apontado qualquer irregularidade relativa à contabilização das receitas e demais custos e despesas que compuseram a apuração do resultado nos períodos em questão”.

De toda forma, vejamos novamente o procedimento adotado pelo Fisco, que consistiu na glosa de despesas com compras fundadas em notas fiscais inidôneas, o que levou à reformulação do custo das mercadorias revendidas (CMV) com base nos registros contábeis apresentados. Essa glosa impactou, de forma proporcional, o CMV declarado, com reduções que variaram entre 39% e 55%, conforme o trimestre analisado.

Após essa demonstração, o fiscal aplicou as alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre o valor das notas glosadas. Em termos práticos, o efeito tributário desse procedimento é equivalente à reabertura da apuração, com glosa pontual de despesa indevida e reconstituição da base de cálculo.

Reconheço, contudo, que essa recomposição não é, sob o ponto de vista técnico-contábil, a mais minuciosa ou exaustiva que poderia ter sido realizada. De fato, seria desejável que o trabalho fiscal avançasse para além do CMV, verificando a completude da apuração do lucro real, incluindo receitas, demais custos, despesas operacionais e variações patrimoniais.

Esse aprofundamento seria coerente com a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão nº 9101-006.523, sessão de 04/04/2023), especialmente quando se tem por objetivo resguardar a lógica da tributação sobre a renda, e não sobre a receita bruta ou o patrimônio da pessoa jurídica — ainda que constatada a utilização de documentos inidôneos.

Não ignoro, portanto, o entendimento de que a manutenção do lucro real ou o arbitramento dependeria dessa verificação mais aprofundada da apuração, como pontuou a conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão mencionado:

“A representatividade das compras inidôneas em relação ao total de custos escriturados não é suficiente para avaliar a necessidade de arbitramento dos lucros, mas também não permite que a autoridade lançadora formalize a exigência na sistemática do lucro real sem perquirir da repercussão da glosa na validade da escrituração apresentada pelo sujeito passivo”.

Acontece que no caso concreto lá enfrentado, **tinha havido uma glosa de superava o valor do custo deduzido pelo contribuinte no período fiscalizado**, alcançava 85% das vendas brutas e mais de 100% das vendas líquidas. Lá, o fisco apenas glosou as compras inidôneas, atingindo realmente uma base completamente irreal, em vez de identificar a proporção das compras em relação ao custo deduzido, para definição dos valores que indevidamente afetaram o lucro dos períodos fiscalizados. O caso dos autos, contudo, é bastante diferente.

A redução proporcional do CMV procedida pelo Fisco, ainda que significativa, indica que não é o caso de imprestabilidade da apuração.

O que ocorre aqui é que **não há, nos autos, qualquer indício de que a apuração originalmente efetuada pelo contribuinte se tornou imprestável em virtude das glosas realizadas**. Tampouco há elemento que indique que o valor do estoque inicial e final, componentes do CMV, teria sido contaminado pelas notas fiscais desconsideradas, ou que outros aspectos da apuração do lucro real tenham sido comprometidos de forma irreversível.

Ou seja, para se aplicar o raciocínio demonstrado pela CSRF no julgamento citado, o Fisco deveria estar diante de situação que lhe gerasse desconfiança acerca da confiabilidade dos demais aspectos da apuração do Recorrente. Não se identificando tais indícios no trabalho fiscal, capazes de nos levar à conclusão de que ele deveria ter arbitrado o lucro, é o contribuinte que precisa apontar esses elementos.

É evidente que não se exige do contribuinte a produção de prova contra si mesmo, muito menos o reconhecimento de outras eventuais irregularidades em sua escrituração. Contudo, a premissa da validade da escrituração contábil — inclusive para fins de apuração do lucro tributável — atua em seu favor até que haja demonstração suficiente de sua inutilidade, o que não se verifica neste processo.

Especialmente em se tratando de aquisições que foram consideradas fictícias, fato que não foi combatido pelo Recorrente, a conclusão mais lógica a que se chega é que se trata de mero enxerto de custos inexistentes, os quais devem ser expurgados da apuração. Como mencionado pelo Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano no acórdão nº 1401-006.234, de 18/12/2022, “não importa aqui o montante glosado, a situação constatada nos autos não dá causa ao arbitramento do lucro, uma vez que a adoção da referida sistemática devolveria ao contribuinte o direito de deduzir parcela desses mesmos dispêndios inexistentes, o que, à luz da moralidade e da legalidade, não é aceitável”.

Desse modo, entendo que a opção da fiscalização pela recomposição do lucro real, ainda que limitada à glosa proporcional do CMV, encontra respaldo jurídico e, diante da ausência

de indícios de desconstituição da contabilidade como um todo, não se justifica o arbitramento do lucro nos termos do art. 47 da Lei nº 8.981/1995.

Logo, não vislumbro o erro material insanável apontado pelo Recorrente e afasto a preliminar de nulidade do lançamento por vício no regime de apuração.

### 3 MÉRITO

#### 3.1 MULTAS QUALIFICADA E AGRAVADA

##### 3.1.1 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA - PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Neste ponto, o Recorrente defende que a multa total aplicada (225% do tributo) viola o princípio constitucional do não confisco (art. 150, IV da CF) e o princípio da proporcionalidade, uma vez que supera o valor do tributo e alcança patamar irrazoável. Cita jurisprudência do STF que indicaria ser confiscatória multa tributária que exceda 100% do valor do imposto (faz menção aos Temas 1195 e 863 de Repercussão Geral, ADI 551, RE 833.106, entre outros).

Inicialmente, importante pontuar que, nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade das normas que serviram de fundamento para o lançamento. Isso se confirma também no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

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.

Porém a referida penalidade realmente precisa respeitar o limite de 100%, o que deve ser reconhecido por este colegiado, aplicando-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, em função da modificação introduzida pela Lei 14.689/2023, que alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no sentido de reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, quando não há reincidência.

Diante disso, a multa de ofício qualificada deve ser reduzida para 100%, em conformidade com a Lei 14.689/2023, aplicando-se o art. 106, II, c, do CTN.

##### 3.1.2 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO – AUSÊNCIA DE DOLO

Após discorrer sobre a inconstitucionalidade da multa que ultrapassa o valor do tributo, o Recorrente alega que não houve sonegação ou ocultação de receitas – pelo contrário, todas as receitas foram devidamente escrituradas e declaradas, o que afasta a hipótese de “evidente intuito de fraude”. O que teria ocorrido, segundo o Recorrente, seria no máximo uma declaração inexata de valores (inflando custos), sem a configuração de artifício doloso. Invoca as

Súmulas CARF nº 14 e 25, que vedam a qualificação automática da multa apenas com base em omissão de receitas ou presunções, exigindo prova concreta de dolo. Requer, assim, a redução da multa ao patamar normal de 75%.

Acontece que o dolo e o intuito de fraude restaram configurados nos autos, na medida em que o Fisco constatou que as aquisições glosadas representaram compras fictícias, já que as notas fiscais foram emitidas por empresas inaptas e não restou comprovada nem mesmo a quitação das compras que teriam sido efetuadas. Tal fato não foi refutado pelo contribuinte, que se limitou a afirmar genericamente que “declarou as receitas qualificadas como conhecidas, inexistindo os pressupostos para a qualificação da penalidade.”

Muito embora o TVF tenha feito menção genérica aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 no capítulo da multa qualificada (item 2.6), o tipo penal foi diretamente definido quando a Autoridade Fiscal qualificou a conduta do contribuinte nos seguintes termos (fl. 40):

#### 2.3.4- DA FRAUDE FISCAL

Pelo exposto nos itens 2.3.1 a 2.3.3, **fica caracterizada a fraude fiscal, ou seja, a fiscalizada se utilizou de créditos calculados sobre compras fictícias**, de empresas irregulares e sem condições de vender os referidos produtos, relacionando, assim, documentos inidôneos, notas fiscais frias, do modelo 1. **Como consequência, apurando créditos fictícios e indevidos**, o que ocasionou a apuração de PIS e da COFINS a menor.

Além disso, **através dessas mesmas notas fiscais frias, reduziu o custo dos produtos revendidos, o que levou a apuração de IRPJ e CSLL a menor.**

A referida conduta se enquadra, portanto, do art. 72 da referida Lei nº 4.502/64, que assim dispõe:

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

Assim, fica mantida a qualificação da multa de ofício, porém limitada a 100% do crédito tributário principal, nos termos da fundamentação acima.

#### 3.1.3 DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Neste ponto, o Recorrente defende que não se perfez a situação de “não atendimento” total às intimações. Embora não tenha conseguido apresentar no prazo as notas fiscais solicitadas, o contribuinte não se manteve inerte, pois respondeu às intimações, apresentou justificativas, e solicitou prazos adicionais.

Assim, não teria havido recusa absoluta de atendimento à fiscalização. Invoca a Súmula CARF nº 96 (falta de apresentação de livros/documentos não justifica agravar multa se isso motivou arbitramento) e a Súmula CARF nº 133 (falta de esclarecimentos não justifica agravar

multa se isso motivou presunção de omissão de receita), além de diversos precedentes deste Conselho que teriam afastado o agravamento quando houve alguma forma de atendimento parcial.

Pois bem, antes de avançar na análise do caso concreto, **algumas premissas jurídicas devem ser estabelecidas a respeito do agravamento desta penalidade**, levando em conta a jurisprudência construída neste Conselho.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prevê multa de ofício de 75% sobre tributos não pagos, a qual pode ser agravada em 50% nos casos de não atendimento a intimações para apresentação de documentos ou esclarecimentos (art. 44, §2º). Trata-se de medida punitiva destinada a desestimular a falta de cooperação do contribuinte durante a fiscalização, diferenciando-se da multa qualificada, que pune condutas dolosas de sonegação.

Diferentemente da multa qualificada, que tem caráter de sanção por conduta dolosa grave, **a multa agravada do §2º visa garantir a efetividade da fiscalização**. A lógica subjacente é o **princípio da colaboração** na esfera tributária: o contribuinte tem o dever legal de fornecer os elementos necessários ao esclarecimento de fatos tributáveis. O descumprimento desse dever (por omissão de documentos ou informações requisitadas) autoriza, em tese, o agravamento da penalidade como forma de desestimular condutas que prejudiquem ou retardem os procedimentos fiscalizatórios.

Trata-se, portanto, de uma multa de natureza objetiva, cujo foco é a conduta omissiva de cooperação, independentemente de se provar um “dolo específico” do contribuinte nessa omissão. Nesse sentido, este Conselho, em diversos momentos, manifestou o entendimento de que, ao contrário da multa qualificada, a multa agravada não demanda apreciação de elemento subjetivo (não se investiga o intento doloso de omitir informações, mas apenas o fato objetivo de não cumprir a intimação). Em suma, a multa agravada funcionaria como uma sanção instrumental por violação direta dos deveres de colaboração com o Fisco, sem caráter penal, mas com finalidade claramente coercitiva e preventiva.

Essa característica objetiva suscita, todavia, discussões doutrinárias e práticas. Há quem indague se a exigência de o contribuinte fornecer provas contra si mesmo não violaria o direito de não produzir prova contra si. De modo geral, contudo, entende-se que essa garantia se aplica estritamente à esfera penal e à confissão de ilícitos, não alcançando a obrigação fiscal acessória de escriturar e apresentar documentos obrigatórios.

A administração tributária e a jurisprudência sustentam que a empresa tem o dever jurídico de manter e exibir a escrituração e documentos fiscais, não se tratando de uma “confissão forçada”, mas de cumprimento regular de obrigações instrumentais previstas em lei (CTN art. 195 e 197; Lei 8.137/90 art. 12, etc.). Inclusive, o Supremo Tribunal Federal já validou mecanismos de obtenção de informações sem necessidade de consentimento do contribuinte – v.g. o acesso direto a dados bancários pela Receita (LC 105/2001) – entendendo que tais medidas não violam o

sigilo bancário ou o direito ao silêncio, uma vez que os dados obtidos são resguardados pelo sigilo fiscal e servem à fiscalização legítima.

Em suma, o ordenamento impõe limites relativamente estritos à alegação de “direito ao silêncio” em matéria tributária: o contribuinte não pode se recusar injustificadamente a exibir livros e documentos exigidos por lei. Como corolário, a multa do art. 44, §2º, possui natureza objetiva — sua aplicação não depende da prova de dolo, bastando a constatação do não atendimento. Todavia, isso não autoriza a incidência automática: não é qualquer ausência que a legitima. A agravante somente se configura quando a falta de cooperação recai sobre elementos formalmente intimados, pertinentes e necessários à elucidação dos fatos, caracterizando embaraço concreto à fiscalização.

A grande questão nos casos concretos, portanto, tem sido determinar quando a falta de atendimento à intimação configura, de fato, um embaraço substancial à ação fiscal, justificando o agravamento da multa de ofício, e quando essa falta de colaboração, embora reprovável, não chega a prejudicar a fiscalização a ponto de autorizar a penalidade majorada.

Nesse sentido, o CARF já reconheceu que punir duas vezes a mesma conduta (aplicar a multa de ofício e, adicionalmente, agravá-la pelo mesmo fato de não colaboração) configuraria *bis in idem* se a fiscalização conseguiu apurar o tributo devido por outros meios e se o lançamento decorreu justamente da não apresentação das informações requeridas pelo fisco. Esse entendimento jurisprudencial foi consolidado nas Súmulas CARF nº 96 e 133, cujos enunciados dispõem o seguinte:

#### **Súmula CARF 96**

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, **quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.**

#### **Súmula CARF 133**

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, **quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.**

Em outras palavras, se a consequência da não apresentação de documentos foi a utilização de métodos presuntivos legais (como o lucro arbitrado ou presunção de omissão de receitas) para efetuar o lançamento, não se pode agravar a multa, pois o Fisco já lançou mão de uma ferramenta (arbitramento) para superar a ausência de informação — assim, majorar a multa seria punir duplamente a mesma falta de colaboração.

Esse raciocínio pode ser aplicado por analogia aos casos em que o contribuinte deixa de apresentar as notas fiscais de despesas tidas por inidôneas, visto que tais notas não existem. Se são notas comprovadamente falsas, relativas a despesas que não foram incorridas, sequer existem documentos a serem apresentados. Nessa circunstância, não se trata apenas de não constituir prova contra si mesmo, mas de impossibilidade de apresentar os documentos

solicitados, dada sua inexistência, o que corrobora para a comprovação de que as despesas eram inidôneas.

Estabelecidas as premissas para avaliar o agravamento da multa, vale conferir a sucessão de fatos ocorridos durante a fiscalização.

Inicialmente, na fl. 118 dos autos, observa-se resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, em que o contribuinte apresentou os documentos solicitados, quais sejam, o contrato social da empresa, o esclarecimento de que não possuía processo de consulta ou ações judiciais sobre os tributos fiscalizados e a indicação do responsável pelo atendimento, que foi o próprio sócio-administrador.

Depois, na fl. 131, tem-se resposta ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 1, em que o contribuinte requereu dilação do prazo por falta de habilidade no manuseio do e-cac e pelo fato de os documentos estarem de posse da contabilidade externa, que não havia retornado ao pedido do contribuinte em razão do regime de home office imposto pela pandemia da COVID 19. Na fl. 139, há o protocolo de novo pedido de dilação de prazo, diante da dificuldade da contabilidade em atender a intimação para apresentar as notas fiscais requeridas por ocasião de “fechamento do impostos dos clientes”.

Já na fl. 174, há novo pedido de dilação de prazo.

Após, além da concessão do prazo solicitado, houve a emissão dos TIFs 2 e 3, em que o Fisco requer a apresentação dos comprovantes de quitação das aquisições mencionadas e os respectivos CTEs.

Em relação ao TIF 2, o contribuinte atendeu respondendo que não possuía os comprovantes de quitação das notas fiscais, porque os pagamentos eram feitos “de modo tradição, isto é na aquisição são feitos com cheques de terceiros e complemento de pequena parte em espécie para retirada dos produtos não tendo comprovante de quitação.” (fl. 182)

Para o Termo de Intimação Fiscal 3, o contribuinte informou que não possuía os CT-es das mercadorias adquiridas, porque os transportes eram feitos por carreteiros autônomos, que não emitiam o documento (fl. 183).

Dado esse histórico, entendo que assiste razão ao Recorrente. Embora ele jamais tenha apresentado as notas fiscais consideradas inidôneas, os comprovantes de quitação e os CT-es, o que contribuiu para a constatação fiscal de que as compras eram fictícias, não se pode afirmar que não houve o atendimento às intimações, seja porque o Contribuinte respondeu alegando o que era possível diante da situação de inidoneidade das despesas, seja porque a ausência de apresentação dos documentos corroborou para a constatação de inidoneidade.

Assim, aplica-se, **por analogia**, a súmula nº 133 do CARF:

Súmula CARF nº 133

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

A jurisprudência deste Conselho também socorre o contribuinte neste ponto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2007 FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E LIVROS. FUNDAMENTO PARA GLOSA DE DESPESAS. NÃO CABIMENTO DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração contábil e fiscal não configura falta de prestação de esclarecimentos e não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão fundamentou a glosa de despesas.

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO, processo nº 16327.720419/2012-81, acórdão nº 9303-012.813, 3ª turma/Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator: Rodrigo da Costa Possas, Data de Julgamento: 14/02/2022, Data de Publicação: 25/04/2022)

Assim, afasto a multa agravada em 50%.

### 3.2 DA ILEGITIMIDADE DO REPRESENTANTE LEGAL PARA FIGURAR COMO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO – AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE

Em relação à responsabilização do sócio-administrador, o Recorrente alega que se trata, no máximo, de inadimplemento do tributo pela empresa, o que não gera responsabilidade pessoal do sócio-gerente. Aponta que não há prova de que o sócio tenha agido com excesso de poderes ou cometido infração à lei ou ao contrato social, requisitos do art. 135, III do CTN para responsabilização pessoal.

Sustenta aplicar-se à hipótese a Súmula 430 do STJ, segundo a qual o simples não pagamento do tributo pela sociedade não transfere responsabilidade ao sócio. Assim, pleiteia-se a exclusão do nome do sócio-administrador do polo passivo.

Primeiramente, é relevante deixar claro que o caso em análise não trata de mero inadimplemento, visto que restou configurada a prática de compras fictícias que ocasionaram a redução dos tributos devidos. Quanto à prova de que o sócio tenha agido com excesso de poderes ou cometido infração à lei ou ao contrato social, requisitos do art. 135, III do CTN para responsabilização pessoal, entendo que a comprovação restou configurada na medida em que o responsável solidário é o único sócio da empresa atuada, ora constituída na forma de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI, ora como sociedade limitada, porém sempre unipessoal.

Sobre o tema, recorro à doutrina de Karoline Lins Câmara Marinho, que estudou a Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores da Sociedade Limitada como Decorrência do *Jus Puniendi* Estatal, título de sua tese de doutorado publicada em 2018<sup>2</sup>. A autora discorre que

<sup>2</sup> SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de. Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores da Sociedade Limitada como Decorrência do Jus Puniendi Estatal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. 352 p.

a reponsabilidade dos sócios nesse tipo de sociedade está limitada à proporção de suas cotas, exceto em caso de prática de ilícitos. Citando José Augusto Delgado, ela expõe que o administrador não se exime de responder por danos produzidos ao patrimônio da sociedade ou a terceiros, quando atuar extrapolando as atribuições outorgadas pelo contrato social.

No campo tributário, não basta ser sócio para ter responsabilidade atribuída em relação a créditos da empresa. É preciso que seja comprovada a ilicitude da sua conduta que tenha causado o não cumprimento da obrigação tributária. Mas como essa ilicitude é verificada e comprovada no caso do art. 135, III, do CTN, que fundamentou os lançamentos ora analisados?

Para responder essa pergunta, Karoline Marinho identifica quatro elementos hábeis a autorizar a responsabilização do sócio no caso do art. 135, III, quais sejam:

- a) **Elemento pessoal** – administradores, diretores, gerentes ou representantes, não necessariamente sócios. Ou seja, quem tem o comando da sociedade, que efetivamente toma decisões de gestão e administração, não bastando, portanto, ser sócio;
- b) **Elemento circunstancial** – o mero inadimplemento não configura a responsabilidade pessoal do administrador. É preciso que o fisco demonstre atuação com **(i) excesso de poder**, quando o agente, detentor dos poderes de direção que decorrem de suas funções, excedeu esses limites e os utilizou para perseguir objetivo diverso daquele estipulado no objeto do contrato social; ou **(ii) infração à lei, que é o descumprimento das normas que regem a atuação do administrador, como ocorre em hipóteses de ocultação de receitas, adulteração de documentos ou criação de despesas fictícias.**
- c) **Elemento temporal** – o administrador responde apenas por condutas exercidas durante o exercício de sua posição como tal;
- d) **Elemento subjetivo** – é necessária a comprovação do dolo na conduta. “Será atribuída responsabilidade pelos créditos tributários mesmo quando, embora a sociedade possua recursos para adimpli-los, tenham agido de má-fé, com excesso de poderes e em infração à lei ou contrato social, não os recolhendo aos cofres públicos.”

O **elemento pessoal** está caracterizado no caso concreto, já que, como mencionado, o responsável solidário é o único sócio da empresa autuada, conforme estatuto social juntado nas fls. 119/122, datado de 2014, sem alteração posterior que modifique esse cenário para o ano de 2019, período autuado. Apenas em 2022 foi demonstrado que ocorreu alteração de EIRELI para sociedade limitada, porém, ainda com caráter unipessoal (fl. 253). O Recorrente também não refutou esse fato.

Também se caracteriza o **elemento circunstancial**, já que, como mencionado, o Fisco constatou a existência de compras fictícias, amparadas por notas fiscais emitidas irregularmente por empresas que não possuíam aquisições a justificar as vendas realizadas para a atuada. Identificada, portanto, a atuação do administrador em infração à lei.

O **elemento temporal** também está claramente configurado, já que o responsável solidário era o único administrador da sociedade na época dos fatos, além de ter sido indicado por ele próprio como responsável pelo atendimento da fiscalização, quando de seu início (fl. 118).

O **elemento subjetivo**, contudo, não é tão claro e se mostra sempre o mais difícil de identificar em casos como este, já que demanda a comprovação de dolo pela autoridade fiscal. No caso dos autos, não foi feita uma construção clara e direta pelo **Fisco, que concluiu pela responsabilidade do sócio-administrador (i) pelo fato de a empresa ser uma EIRELI, (ii) por ser ele o responsável pela empresa e (iii) por ter sido aplicada a multa qualificada em decorrência de fraude, ou seja, pelos elementos pessoal e circunstancial (fls. 43/44).**

Vale então perquirir como este Conselho tem decidido questões semelhantes e, para tanto, me valho do acórdão nº 9101-007.216, proferido pela 1ª Turma da CSRF em 07/11/2024. Observe-se trecho relevante do voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, que prevaleceu por unanimidade neste ponto:

Como bem observado nos debates entabulados na sessão de julgamento, **os recorrentes ocupavam posição, respectivamente, de Diretor-Presidente, Diretor Vice-Presidente Comercial e de Marketing e de Diretor da Contribuinte, com amplo alcance da gestão das atividades que evidenciaram a sonegação e a fraude confirmada nestes autos.** Ressalte-se que os tributos não recolhidos eram devidos pela Contribuinte na condição de prestadora de serviços de gestão de caixa das pessoas jurídicas do grupo empresarial, como bem sintetizado no relatório do acórdão recorrido:

(...)

Houve, inclusive, imputação de responsabilidade tributária a pessoas integrantes do GRUPO ANDRADE MAGRO e que tomaram os serviços da fiscalizada, vez que a BRICKELL B atuava como caixa única de diversas empresas do mesmo grupo e havia verdadeira confusão patrimonial entre elas, como evidenciado em Contratos de Gestão de Fluxo de Caixa e dos extratos bancários. **Ainda que já definitivamente afastada esta imputação, a estruturação dos negócios mediante constituição da Contribuinte como intermediária de serviços, de modo que as demais empresas do grupo fossem beneficiadas com a escrituração de despesas por notas fiscais emitidas pela Contribuinte, sem que estas notas fiscais e demais receitas de serviços fossem escrituradas e submetidas à tributação por ela, são infrações qualificadas de lei atribuíveis necessariamente aos dirigentes da Contribuinte.** Como bem observado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes em seu voto na sessão de julgamento, tais condutas não deixam marcas que possam ser expostas na individualização demandada pelos

recorrentes. Para além disso, vale aqui reafirmar o entendimento expresso por este Colegiado em 8 de agosto de 2019, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.3516, de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

(...)

Quando o **art. 135 do CTN** dispõe, no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos **atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade**. E tais atos são praticados por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. **A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos**. Aqui se fala em conduta, aceção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam o quadro societário, mas apenas sobre **aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei**, contrato social ou estatutos.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, **o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência**.

(...)

Percebe-se que a acusação recai sobre **(1) a utilização de notas fiscais inidôneas**, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias; **(2) apresentação de declarações DIPJ com receitas zeradas**, e **(3) não apresentação de arquivos magnéticos obrigatórios**.

Afasto as ocorrências (2) e (3) para fins de imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, para o caso concreto. De fato, são infrações tributárias, que inclusive justificaram a qualificação, o agravamento da multa de ofício e arbitramento do lucro para os lançamentos de ofício dos anos de 2007 e 2008.

Contudo, quando se fala em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica, **há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie a ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias), que é retratado com clareza nos presentes autos em relação à fabricação de despesas fictícias mediante utilização de notas fiscais de empresa inidônea (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA)**.  
(...)

**Em relação à utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias, resta caracterizada a fratura exposta na atuação daqueles que possuem poder de gerência/administração da pessoa jurídica.**

A utilização das notas fiscais sem lastro deu ensejo à glosa de despesas (item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal), que teve repercussão para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos ao ano-calendário de 2006, e IRRF (pagamentos sem causa/beneficiário não identificado) relativos a fatos geradores de 2006 (item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal).

**Ou seja, a infração que justifica a imputação da responsabilidade tributária diz respeito a atos de gestão praticados no decorrer do ano-calendário de 2006.** (...)

Resta, portanto, suficientemente demonstrado, com base nos documentos societários da pessoa jurídica, que a sócia VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR detinha poderes de gestão/administração da empresa, para o ano calendário de 2006.

Por outro lado, tendo em vista que os sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS não detinham poderes de administração, e tampouco restou demonstrado nos autos que seriam sócios de fato no decorrer do ano-calendário de 2006, não devem integrar o polo passivo na relação jurídica tributária.

(destaques do original)

Também aqui a acusação recai apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A imputação foi dirigida aos ocupantes de cargos de direção e presidência, em face dos quais o Colegiado a quo concluiu **estar provado que a Contribuinte, sob administração destes, sistemática e continuamente em 2011 e 2012** prestou à Secretaria da Receita Federal do Brasil informações falsas no preenchimento da DIPJ apresentada, não transmitiu sua Escrituração Contábil Digital – ECD, **bem como não emitiu a totalidade de suas Notas Fiscais; também não se incumbiu de prestar suas contas com o fisco, nos termos da legislação vigente e mesmo legalmente obrigada, não cuidou da apuração dos impostos e contribuições devidos em função do exercício da atividade da empresa**, de manter a sua escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, apresentando ao fisco as obrigações acessórias a que estava obrigada, tais como, DIPJ e DCTF, totalmente zeradas.

Não se trata de mera falta de recolhimento de tributos sabidamente devidos. Trata-se da constituição de uma pessoa jurídica para centralização de serviços em favor de um grupo econômico, que, sistemática e reiteradamente, deixa de apresentar escrituração comercial, apresenta declarações zeradas, mas emite parte das notas fiscais destes serviços em favor das pessoas jurídicas tomadoras, em agravantes que convergem para a construção artificial referida no precedente antes citado.

**Há, portanto, elementos de fato assim necessários à aplicabilidade do art. 135**

**do CTN e demonstração da atuação irregular dos administradores**, que geriram a sociedade no período em que, reiteradamente, a sonegação foi praticada, descumprindo, assim, seu dever de zelo pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, sendo desnecessária a demonstração de suas condutas específicas em atos que ensejaram a sonegação constatada.

Em síntese, o entendimento do acórdão citado evidencia que a configuração do dolo – requisito para a qualificação da infração e para a responsabilização prevista no art. 135, III, do CTN – emerge quando se demonstram, de forma conjunta: (i) a existência de fraude fiscal materializada em condutas como a emissão de notas fiscais inidôneas, a fabricação de despesas fictícias ou a prestação reiterada de informações falsas ao Fisco; e (ii) o fato de tais práticas terem sido ordenadas ou toleradas por quem detinha efetivo poder de comando na sociedade, isto é, administradores ou dirigentes com prerrogativas de gestão.

A prova desse nexos entre o poder de gestão e a fraude verificada basta para evidenciar a intenção deliberada de prejudicar o Erário, dispensando-se a individualização minuciosa de cada ato operacional; o dolo se revela, portanto, no próprio exercício irregular da administração que viabiliza e perpetua a sonegação tributária.

No caso ora em julgamento, o sócio-administrador em questão é, na verdade, o único membro da EIRELI autuada (empresa individual de responsabilidade limitada). Ele exercia, portanto, controle total sobre a pessoa jurídica. Os fatos evidenciados – contabilização de compras fictícias para fraude fiscal – só poderiam ter ocorrido com seu conhecimento e anuência, dada a estrutura unipessoal da empresa.

Diferentemente de uma grande sociedade com múltiplos sócios, aqui não há margem para atribuir a outrem a responsabilidade pelos atos; todas as decisões relevantes necessariamente passaram pela gestão do Recorrente. Além disso, ao lançar mão de notas inidôneas para reduzir a tributação, o sócio visava beneficiar diretamente a empresa e a si próprio, na medida em que a economia de imposto repercutiria em maior resultado disponível (lucro líquido) – o qual, sendo ele o único titular, aproveitaria em última instância ao seu patrimônio. Há, pois, um nítido benefício financeiro pretendido e obtido pelo sócio com a prática do ilícito, que não foi refutado no Recurso Voluntário.

Nesses termos, mantenho a responsabilidade solidária atribuída ao sócio-administrador nestes autos.

### 3.3 DO CARÁTER INTIMIDATÓRIO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL

O último ponto refere-se à chamada Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) lavrada pela autoridade tributária em razão dos fatos apurados. O contribuinte alega que houve “ameaça” ou encaminhamento prematuro dessa representação antes de concluída a esfera administrativa, o que configuraria desvio de finalidade e coação.

A esse respeito, cumpre esclarecer o seguinte: nos termos do art. 83 da Lei nº 9.430/96, a Receita Federal deve expedir representação ao Ministério Público Federal ao final do processo administrativo fiscal sempre que constatar, na autuação, indícios de crimes contra a ordem tributária (como os previstos na Lei nº 8.137/90) ou de crimes previdenciários.

Trata-se de um dever funcional e não de uma faculdade discricionária. No caso em análise, tendo a fiscalização identificado potencial prática de fraude e sonegação fiscal (crimes do art. 1º, I, II e IV, e art. 2º, I, da Lei 8.137/90), nos quais o fisco fundamentou a RFFP, era obrigatória a lavratura da representação.

Entretanto, a legislação e a jurisprudência também são claras ao dispor que a persecução penal desses crimes tributários materiais somente pode ter seguimento após a constituição definitiva do crédito tributário. Isso significa que, embora a representação possa ser preparada desde logo, seu encaminhamento ao MPF deve aguardar o esgotamento da via administrativa, isto é, a decisão final irrecorrível no âmbito do CARF ou o decurso do prazo para recurso sem que o contribuinte tenha recorrido.

A razão é lógica: se o lançamento for alterado ou cancelado na esfera administrativa, desaparecem ou mudam os pressupostos do crime (como o montante de tributo suprimido) – evitando-se, assim, processos criminais baseados em dívidas ainda controversas ou inexistentes. O STF recentemente reafirmou a validade do art. 83 da Lei 9.430/96 (no julgamento da ADI 4980, em em 17/05/2022), decidindo que não fere a Constituição determinar ao agente público a lavratura de RFFP e condicionar o envio da representação fiscal ao término do processo administrativo.

No caso dos autos, não há indicação de que a representação fiscal tenha sido efetivamente remetida ao Ministério Público antes do término do processo administrativo. O que se depreende é que ela foi lavrada e ficará aguardando o desfecho deste contencioso. A menção feita pelo recorrente à “ameaça” de representação parece referir-se a alguma comunicação talvez constante do auto de infração ou do próprio relatório fiscal informando que seria feita a representação – o que nada mais é do que o cumprimento do rito legal.

Além disso, não compete a este Colegiado cancelar ou determinar qualquer providência sobre a representação penal em si, pois seu processamento escapa à nossa atribuição – conforme sedimentado na Súmula CARF nº 28: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de representação fiscal para fins penais.” Em suma, limitamo-nos a consignar que a representação fiscal segue o rito legal próprio, ficando suspensa até a resolução final da questão tributária.

---

#### 4 DISPOSITIVO

---

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%,

aplicando-se o art. 106, II, c, do CTN; e afastar a majoração de 50% prevista no art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996, por inexistir “não atendimento” total às intimações que tenham prejudicado o resultado do trabalho fiscal.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha**