



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.723600/2016-91
ACÓRDÃO	1301-007.969 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	NEWKAR DISTRIBUIDORA DE PECAS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Uma vez que o valor cancelado pelo acórdão recorrido é inferior ao montante definido pela Portaria MF nº 2/2023, o Recurso de Ofício não deve ser conhecido. Aplicação da Súmula Carf nº 103.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

OMISSÃO DE RECEITA. VALORES CLASSIFICADOS COMO RECEITA DE VENDA PELA FISCALIZAÇÃO. INFORMAÇÃO DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.

Alegação de que a Fiscalização não teria identificado a natureza das operações. Contribuinte que informou, durante o procedimento de fiscalização, que parte dos créditos identificados nas contas bancárias corresponde a venda para clientes, mediante a apresentação de planilha contendo tais informações. Improcedência.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. PRESUNÇÃO.

A aplicação da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 demanda a intimação prévia para que o contribuinte comprove a origem dos depósitos bancários, mediante intimação com indicação individualizada. Providência formal que foi devidamente cumprida pela ação fiscal. Improcedência da alegação.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO. LEGITIMIDADE.

A opção indevida pelo lucro presumido é hipótese objetiva e autônoma de arbitramento do lucro, nos termos do art. 47, IV, da Lei 8.981/95, não dependendo da avaliação a respeito da imprestabilidade da escrituração.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE PROVA INEQUÍVOCA DOS ATOS FRAUDULENTOS. IMPROCEDÊNCIA.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que a concretizou. Ausentes elementos que demonstrem de forma incontestável a prática da fraude, é incabível a qualificação da multa de ofício com base em fatos que constituem premissa da própria exigência tributária, já apenada com a multa de ofício em seu patamar ordinário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A imputação de responsabilidade tributária com fundamento no art. 135, III, do CTN exige a demonstração objetiva dos atos praticados pelo administrador com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. A mera condição de administrador e a falta de recolhimento dos tributos são insuficientes, por si só, para caracterizar a hipótese de responsabilidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade tributária atribuída a Cesar Augusto Silva Ferreira Junior. Quanto ao Recurso de Ofício, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não lhe conhecer.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso de Ofício e de Recursos Voluntários interpostos por NEWKAR DISTRIBUIDORA DE PEÇAS LTDA. (fls. 11.248/11.310) e CESAR AUGUSTO SILVA FERREIRA JUNIOR (fls. 11.313/11.375) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR) que julgou parcialmente procedentes as Impugnações apresentadas, mantendo parte do crédito tributário cobrado.

2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 8.322/8.399) lavrados para exigir IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins dos anos-calendário de 2012 e 2013 da contribuinte NEWKAR, em função das infrações de omissão de receita operacional, omissão de receita decorrente de depósitos bancários sem origem comprovada e opção indevida pelo regime do lucro presumido. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada. Houve a responsabilização do sócio administrador CESAR AUGUSTO SILVA FERREIRA JUNIOR, com fundamento no art. 135, III, do CTN.

3. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 8.312/8.320), a Fiscalização constatou a existência de movimentação bancária a partir dos extratos bancários entregues pelo contribuinte, realizando a sua intimação para apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos créditos. Após as respostas do contribuinte, a Fiscalização identificou a existência de omissão de receita, descrita da seguinte forma:

2.2. Apuração da Receita Omitida

12. Durante os anos calendários 2012 e 2013, a empresa declarou suas receitas no valor total de R\$ 81.907.507,55. O valor é bem próximo ao valor das notas fiscais eletrônicas de venda emitidas por ela no mesmo período. Por outro lado, a empresa informou recebimentos por vendas a clientes no valor total de R\$ 114.410.962,08 como justificativa de parte dos recursos recebidos em contas correntes para o mesmo período. Dessa forma, ficou evidenciado que a empresa omitiu receitas de vendas, para os referidos anos, no valor total de R\$ 32.503.454,53. Além disso, a empresa deixou de justificar a origem de recursos recebidos em suas contas bancárias no valor total de R\$ 1.641.638,72.

13. De acordo com o artigo 537 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), abaixo transcrito, o IRPJ é devido sobre os valores de receitas omitidas. [...]

14. Por outro lado, de acordo com o artigo 42 da Lei 9.430/96, a seguir transcrito, os depósitos/créditos em contas correntes de origem não comprovadas são considerados rendimentos omitidos. [...]

15. A seguir encontra-se demonstrativo com o detalhamento mensal da receita omitida e dos depósitos em contas correntes de origem não comprovada os quais foram utilizados na lavratura do Auto de Infração.¹

16. Na planilha, o valor total considerado como vendas efetuadas a clientes (coluna Vendas Informadas) está R\$ 12.790,73 a menor do que o informado no parágrafo 11. Isso se deu, porque na resposta apresentada pela empresa, ela totalizou para o 2º trimestre de 2013 vendas no valor de R\$ 15.344.052,74. Entretanto, ao efetuar a soma individual dos registros, foi encontrado o valor de R\$ 15.331.262,01.

17. Na planilha anterior, para alguns meses, verificou-se que a movimentação financeira foi inferior ao total informado pela empresa como recebimento pelas vendas no respectivo mês (coluna Vendas Informadas). Devido a isso, no dia 14/11/2016 a empresa tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal 03 para atendimento em 05 (cinco) dias corridos, conforme a seguir. [...]

18. No dia 18/11/2016 a empresa solicitou mais 60 (sessenta) dias de prazo para atendimento por entender que se tratava de muita informação para ser levantada em somente cinco dias. O prazo não foi condido. Foi dado a empresa até o dia 09/12/2016 para atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 03, conforme motivos expostos a seguir. [...]

19. A empresa não apresentou resposta. Se limitou a comunicar, no dia 08/12/2016, que solicitou aos bancos que informassem as liquidações diárias de cobrança para atendimento à fiscalização. Alegou que cada liquidação de cobrança lançada nos extratos bancários se referiu ao conjunto de diversos boletos liquidados e por isso não era possível atender diretamente à intimação sem as respostas dos bancos. Entretanto, conforme relatado no parágrafo anterior, as informações solicitadas na intimação deveriam estar disponíveis para entrega imediata nos controles financeiros / contábeis da empresa.

20. Diante do que foi relatado nos parágrafos 17 a 19, foi adotado o seguinte critério para definição dos valores de origem não comprovada descritos na planilha do parágrafo 15: para os meses em que a movimentação financeira foi superior ao total informado pela empresa como recebimento pelas vendas, foi considerado a diferença como origem não comprovada (coluna Origem não Comprovada). Já para os meses em que a movimentação financeira foi inferior ao total informado pela empresa como recebimento pelas vendas, provavelmente, a empresa recebeu parte das vendas em dinheiro, cheques ou de outras formas e os valores não foram depositados em suas contas bancárias. Assim, o valor total

¹ Demonstrativo de fls. 8.316.

dos depósitos de origem não comprovada ficou superior ao valor informado no parágrafo 11.

21. Na DIPJ, as receitas foram declaradas trimestralmente. Dessa forma, para a definição das vendas omitidas, descritas na planilha do parágrafo 15, utilizou-se como critério considerá-las nos últimos meses de cada trimestre (coluna Vendas Omitidas). Situação mais favorável à empresa em termos de correção dos impostos apurados.

22. Na lavratura do auto de infração utilizou-se as colunas em vermelho (Vendas Omitidas e Origem não Comprovada). Anexo a este Termo de Verificação Fiscal, encontra-se os depósitos efetuados nas contas bancárias da empresa totalizando R\$ 116.052.600,80, conforme descrito na planilha do parágrafo 15 (coluna Movimentação Financeira).

4. A Fiscalização também identificou opção indevida para a sistemática do lucro presumido referente ao ano-calendário de 2013, tendo em vista que a receita bruta do exercício anterior teria superado R\$ 48.000.000,00:

2.2. Regime de Tributação e Alíquotas

23. Conforme já informado neste Termo de Verificação Fiscal, a empresa optou pela tributação com base no Lucro Presumido nos anos calendários 2012 e 2013. Entretanto, ficou constatado que no ano calendário 2013 a opção pelo Lucro Presumido foi indevida, uma vez que a receita total do ano calendário anterior foi superior a R\$ 48.000.000,00, conforme definido no artigo 13 da Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998.

24. Dessa forma, conforme previsto no artigo 530, para o ano calendário 2013 a empresa foi enquadrada no Lucro Arbitrado e mantida no Lucro Presumido no ano calendário 2012. [...]

25. Conforme previsto no artigo 532 do Regulamento do Imposto de Renda, o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no artigo 519, acrescidos de vinte por cento. De acordo com a atividade desenvolvida pela empresa, o percentual cabível de lucro arbitrado aplicável sobre as receitas é o de oito por cento (mais o adicional de vinte por cento). Já para o lucro presumido mantém-se oito por cento sem o adicional. [...]

26. Dado o disposto no artigo 24, §2º da Lei nº 9.249/95, abaixo transcrito, o PIS, COFINS e CSLL também são devidos sobre os valores totais das receitas omitidas.

27. Quanto ao PIS e a COFINS, informe-se que, conforme determina a Lei 10.637/2002, artigo 8º, inciso II, combinado com o artigo 8º, inciso I, da Lei 9.715/1998 e a Lei 10.833/2003, artigo 10, inciso II, combinado com o artigo 8º da Lei 9.718/1998, empresas com tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurado pelo lucro arbitrado ou presumido estarão sujeitas ao regime cumulativo, com alíquotas de 0,65% e 3,00%, respectivamente, aplicados sobre o total das receitas auferidas.

5. Inconformados, o contribuinte e os responsáveis apresentaram Impugnações, que foram julgadas parcialmente procedentes, mediante acórdão (fls. 11.203/11.224) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE APURAÇÃO DA RECEITA.

O contribuinte, optante do lucro presumido, pode apurar sua receita segundo o regime de caixa ou competência. A opção pelo primeiro regime obriga-o a controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, no caso de manter escrituração contábil, ou escriturar o livro caixa.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações.

Uma vez formalizada a omissão de receita com base na presunção legal, resta ao contribuinte, na pretensão de descaracterizá-la, demonstrar especificadamente que o valor depositado não se sujeita à tributação ou não decorreu da empresa; ou, tendo dela decorrido, já passou pelo crivo da tributação.

ARBITRAMENTO.

A opção indevida pela tributação com base no lucro presumido é condição suficiente para ensejar o arbitramento do lucro.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITA. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. IDENTIFICAÇÃO DAS RECEITAS DE VENDA.

Qualifica-se a conduta do contribuinte que reiterada e sistematicamente declara a menor as receitas de venda de mercadoria, as quais foram identificadas pela fiscalização somente a partir do extrato bancário e esclarecimentos prestados pelo fiscalizado.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL.

A presunção legal contida no artigo 42 da Lei 9.430/96 não se mostra, por si só, suficiente para ensejar a aplicação da multa qualificada, uma vez que essa última demanda a prova inequívoca do dolo. Todavia, comprovada a falta reiterada de escrituração da movimentação financeira, manifestamente em descompasso com a receita declarada, presente se faz a prova do dolo.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR. Responde solidariamente pela obrigação tributária da pessoa jurídica o administrado vinculado aos atos

praticados durante sua administração que implicaram sonegação de tributos devidos pela empresa.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2012, 2013

PIS/PASEP E COFINS. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRITÉRIOS TEMPORAL E QUANTITATIVO DO LANÇAMENTO. INOBSERVÂNCIA DO PERÍODO DE APURAÇÃO MENSAL.

Os lançamentos de ofício do PIS/Pasep e da Cofins devem adotar o regime de apuração mensal, sendo nulos quando efetuados trimestralmente, por afronta aos critérios temporal e quantitativo previstos no artigo 142 do CTN.

PIS/PASEP E COFINS. CRITÉRIO MATERIAL DO LANÇAMENTO. ART. 42, §2º, DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A inobservância do §2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, consubstancia erro material na aplicação da norma de incidência das contribuições, quando a autoridade fiscal identifica a origem dos valores depositados nas contas bancárias do contribuinte e, sendo essa origem decorrente de operações de venda, deixa de excluir da base de cálculo apurada as receitas oriundas da revenda de mercadorias submetidas à tributação monofásica.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

6. O acolhimento das defesas feito pela DRJ limitou-se à identificação de equívoco na exigência da Contribuição ao PIS e da Cofins, em função do desrespeito ao regime de apuração mensal e a falta de exclusão das mercadorias sujeitas à tributação monofásica. Diante do provimento parcial, houve a interposição de Recurso de Ofício (art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972).

7. Os Recorrentes NEWKAR e CESAR AUGUSTO interpuseram Recursos Voluntários semelhantes (fls. 11.248/11.310 e 11.313/11.375), sustentando em síntese que o acórdão da DRJ deveria ser reformado, pois a fiscalização deveria verificar a natureza do depósito, para aferir se seria tributável ou não tributável, o que não teria sido feito; a apuração pelo lucro arbitrado seria ilegal, vez que deveria ter sido aplicado o regime do lucro real, pois não foi demonstrada a impossibilidade da sua utilização pela Fiscalização; a multa qualificada seria incabível, pois não houve a comprovação da hipótese prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 e em função das Súmulas Carf nº 25 e 34; a infração de omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada seria ilegal, pois não teria sido observado o disposto no art. 42, § 3º, da Lei nº 9.430/1996; a imputação de responsabilidade tributária com fundamento no art. 135 do CTN seria ilegal, pois não haveria identificação da prática de atos pelo sócio.

8. Em 18/05/2017, a NEWKAR protocolou petição (fls. 11.432/11.433) requerendo sejam inseridas nos autos “as Notas Fiscais de Saídas de outubro de 2012 a 31/12/2013”, enviadas pelo SPED, documentos que seriam indispensáveis para a análise do Recurso Voluntário.

9. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

10. O Recurso de Ofício foi interposto em face do acórdão da DRJ em função do cancelamento *parcial* da exigência relativa à Contribuição ao PIS e à Cofins. Porém, os valores *totais* originalmente cobrados desses tributos correspondem a R\$ 3.714.365,69, conforme consta nos Autos de Infração (fls. 8.380 e 8.390), razão pela qual o provimento *parcial* não superou o montante de alçada de R\$ 15.000.000,00, estabelecido pela Portaria MF nº 2/2023. Portanto, considerando que deve ser aplicado o limite de alçada vigente na data da apreciação do recurso (Súmula Carf nº 103), não conheço do Recurso de Ofício.

11. Os Recursos Voluntários foram interpostos por NEWKAR e CESAR AUGUSTO em 17/05/2017 (fls. 11.246 e 11.311), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados das suas respectivas intimações (fls. 11.243 e 11.245), em manifestação por eles assinada. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço dos recursos.

I. Omissão de receitas identificada pela Fiscalização

12. Nas suas razões recursais, os Recorrentes iniciam descrevendo o que foi constatado pela ação fiscal, bem como o entendimento manifestado pela DRJ. Em seguida, passam a contrapor os argumentos adotados pelo acórdão recorrido (fls. 11.265 e seguintes). Em síntese, afirmam que a Fiscalização seria inválida, pois “[...] comparou receita declarada na DIPJ com créditos bancários com origem identificada, sem ao menos investigar a razão dos créditos”. A ação fiscal deveria ter investigado a “natureza da operação”, verificando se os valores são tributáveis ou não, o que não teria sido feito com relação aos depósitos com origem informada pelo contribuinte. Afirmam que o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 só autoriza a presunção quando a origem não for identificada e que os tributos teriam sido recolhidos pelo regime de competência e não pelo regime de caixa, bem como que a contribuinte não teria informado, em resposta à fiscalização, que os valores dos créditos identificados seriam receitas de vendas, tendo se limitado à “identificação da origem dos créditos bancários”. Sustentam que haveria “bis in idem” na exigência.

13. O procedimento de fiscalização se iniciou com a solicitação e obtenção dos extratos bancários da contribuinte, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01. Com a análise dessa documentação, foi expedido o Termo de Intimação Fiscal nº 02, requisitando a

apresentação da origem dos valores creditados nas contas correntes, já excluídos os montantes identificados pela ação fiscal como decorrentes de “transferências feitas entre contas da própria empresa, dos estornos e dos resgates de aplicações”:

1. Com relação aos valores creditados nas contas da empresa, relacionados no arquivo anexo a esta intimação, e abaixo resumidos, apresentar documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, que comprovem a origem dos créditos;

BANCO	Bradesco (cta 15.880)	Bradesco (cta .165)	Itaú (cta 30.678)	Itaú (cta 80.132)	Bco do brasil (cta 5.198)
VALOR TOTAL	87.866.347,89	93.143,82	3.777.030,75	27.660.876,03	3.800.402,59

2. Para os valores que não foram levados à tributação, ou seja, valores que não compuseram a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, justificar, com embasamento legal e documentação hábil e idônea, o motivo; para os valores oriundos de empréstimos, atentar para apresentação de toda a documentação legalmente prevista para este tipo de operação; [...]

5. Os valores descritos nas contas correntes do item 1 foram obtidos a partir da análise dos extratos bancários, anos calendários 2012 e 2013, apresentados pela empresa após as exclusões das transferências feitas entre contas da própria empresa, dos estornos e dos resgates de aplicações.

14. Em complementação de resposta parcial anterior, o contribuinte apresentou, em 11/08/2016, o que seria a identificação da origem dos recursos, no valor total de R\$ 114.410.962,08 para os anos-calendário de 2012 e 2013 (fls. 144/145). Analisando os documentos anexos a esta resposta (fls. 146/6.331), a Fiscalização emitiu o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01, concluindo que tal montante corresponderia a “receitas recebidas de clientes”. O valor remanescente (R\$ 1.641.638,72) foi classificado como depósitos de origem não comprovada, ensejando a aplicação da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

15. Consultando os documentos apresentados pela própria contribuinte, verifico que consistem em planilhas intituladas “Origem dos Recursos”, com a identificação dos trimestres e das datas das operações e mencionando número do “pedido” e “cliente - origem”. Ou seja, a própria contribuinte informou que tais ingressos corresponderiam a valores faturados de clientes, sendo essa a mesma classificação empregada pela ação fiscal. Portanto, não há que se falar em falta de verificação da alegada natureza das operações, como bem destacou a DRJ:

[...] Ora, essa providência foi adotada pela autoridade fiscal, ao identificar e excluir da apuração da matéria tributável os depósitos que não se constituíam receita, tais como empréstimo e transferência entre contas. E mais: identificou positivamente quais créditos em conta decorreram de receitas de venda, conforme relação de clientes, vinculados aos respectivos pedidos, data e valor da operação de venda (fls 146/6302). Não foram precisadas as origens de todos os demais depósitos, mas a grande parte deles, tanto que a diferença remanescente

foi qualificada como depósito bancário de origem não comprovado, matéria objeto da segunda imputação fiscal.

De posse então das receitas de venda detectadas a partir dos extratos bancários, o auditor fiscal comparou-as com as receitas trimestrais declaradas na DIPJ, levantando corretamente a receita considerada omitida, conforme quadro demonstrativo de fl 8316.

Se o interessado discorda do procedimento adotado, ao procurar rechaçar a caracterização do depósito como oriundo de operações de venda, é preciso que ele aponte depósitos assim considerados que não teriam origem nas vendas. A esse respeito, verifica-se que não houve esforço do impugnante nesse sentido.

16. Além disso, a própria contribuinte optou pela utilização do regime de caixa, conforme opção feita em DIPJ e manutenção de Livro Caixa, valendo-se da permissão aos optantes do lucro presumido estabelecida no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 104/1998:

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.

17. Nos Anexos trazidos ao Recurso Voluntário, não há demonstração efetiva de que os valores teriam sido oferecidos à tributação pelo regime de competência. Por exemplo, a relação

de Notas Fiscais que teriam sido emitidas em 2011 e pagas em 2012 e 2013 (Anexos A1 e A2) não demonstra que os montantes foram contemplados na DIPJ daquele ano-calendário, o que dependeria de prova específica nesse sentido. O mesmo raciocínio vale para os demais anexos em que haveria discrepância entre o período de emissão de nota e o pagamento: deveriam os Recorrentes ter demonstrado que os valores foram *oferecidos à tributação* de acordo com o regime de competência. Portanto, não ficou demonstrada a alegada duplicidade de tributação.

18. Em seguida, os Recorrentes também questionam a forma de aplicação da presunção de omissão de receita a partir de depósitos bancários, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Afirmam que a autoridade fiscal não teria *individualizado* os depósitos bancários, violando o § 3º daquele dispositivo, sendo que o prazo necessário seria de no mínimo 90 (noventa) dias, o que não teria sido concedido.

19. Consultando o TIF nº 02 (fls. 39/41), porém, verifico que foi acompanhado de arquivo não paginável (fls. 42), o qual corresponde a planilha contendo a individualização de todos os depósitos, um por um, separados por instituição financeira. Além disso, o prazo superou muito os 90 (noventa) dias mencionados, conforme Termo de Análise de Resposta e Prorrogação de Prazo emitido pela Fiscalização:

No exercício das funções do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em atendimento ao Registro de Procedimento Fiscal acima descrito, nos termos dos artigos 844, 904, 911, 927 e 928 do Decreto 3.000 de 26/03/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), cujo início se deu em 18/11/2014, fica concedido ao contribuinte o prazo adicional, e improrrogável, de 60 (sessenta) dias corridos para atendimento dos itens constantes no Termo de Intimação Fiscal 02, recebido no dia 29/03/2016.

Informe-se que, o prazo final para resposta é dia 15/08/2016. Considerando que a empresa foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal 02 no dia 29/03/2016, entende-se que o prazo total para resposta de 138 (cento e trinta e oito) dias é mais que o suficiente para atendimento à referida intimação.

20. Com base nesses fundamentos, entendo que não procedem as alegações dos Recorrentes com relação às infrações de omissão de receita.

II. Aplicação do arbitramento do lucro para o ano-calendário de 2013

21. Os Recorrentes questionaram a utilização do lucro arbitrado para o ano-calendário de 2013. Afirmaram, em síntese, que tal medida não pode ser utilizada “indiscriminadamente”, só tendo cabimento nas hipóteses legalmente previstas. Nesse sentido, sustentam que só haveria a possibilidade de utilização dessa sistemática de apuração se fosse demonstrado que a escrituração contém erros ou deficiências que a tornam imprestável para apurar o lucro real, o que não foi demonstrado. Sendo possível a efetiva apuração do fato jurídico tributável, não seria legítimo o arbitramento do lucro.

22. Porém, analisando o Termo de Verificação Fiscal (fls. 8.318), fica evidente que a Fiscalização aplicou o regime do lucro arbitrado não em função da imprestabilidade da escrituração, mas sim por conta da opção indevida ao lucro presumido, em função de a receita bruta do ano-calendário anterior ter superado R\$ 48.000.000,00:

23. Conforme já informado neste Termo de Verificação Fiscal, a empresa optou pela tributação com base no Lucro Presumido nos anos calendários 2012 e 2013. Entretanto, ficou constatado que no ano calendário 2013 a opção pelo Lucro Presumido foi indevida, uma vez que a receita total do ano calendário anterior foi superior a R\$ 48.000.000,00, conforme definido no artigo 13 da Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998.

24. Dessa forma, conforme previsto no artigo 530, para o ano calendário 2013 a empresa foi enquadrada no Lucro Arbitrado e mantida no Lucro Presumido no ano calendário 2012.

23. Veja-se que o art. 47 da Lei nº 8.981/1995 estabelece as hipóteses de arbitramento, mencionando em incisos distintos a imprestabilidade da escrituração (inciso II) e a opção indevida ao lucro presumido (inciso IV):

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

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

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

24. Ou seja, a hipótese aplicada pela Fiscalização é distinta, possuindo feição objetiva: caracterizada a opção indevida pelo lucro presumido, o lucro da pessoa jurídica *será arbitrado*. Nesse sentido:

ARBITRAMENTO. LUCRO PRESUMIDO. EXCESSO DE RECEITAS EM ANO ANTERIOR. Cabe arbitramento do lucro quando o contribuinte opta indevidamente pela tributação com base no lucro presumido, ao qual não estava autorizado, por ter excedido o limite de receitas no ano anterior, sem prejuízo de outros vícios que tornem a escrituração imprestável para a determinação do lucro real. (Acórdão nº 1201-001.860, Rel. Cons. Roberto Caparroz de Almeida, Sessão de 17/08/2017)

LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO. Constatado que a escrituração apresenta indícios de fraude, impõe-se o arbitramento do lucro na forma do artigo 530, II, do RIR/99, computando-se na base de cálculo receitas tributáveis que foram omitidas. O mesmo procedimento de apuração da base de cálculo pelo critério do lucro arbitrado está autorizado quando o contribuinte opta indevidamente pelo regime de lucro presumido, nos termos do artigo 530, IV, do RIR/99. (Acórdão nº 1401-002.386, Rel. Cons. Livia De Carli Germano,

25. A DRJ não destoou desse entendimento. Apesar de ter ingressado na análise da imprestabilidade da escrituração, assim o fez como argumento subsidiário, pois destacou expressamente a possibilidade de a hipótese aplicada pela Fiscalização fundamentar, por si só, o arbitramento do lucro:

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que o arbitramento do lucro não constitui medida punitiva, mas forma suplementar de apuração do lucro tributável, tanto que maneável também pelo contribuinte (art. 531 do RIR/99). O aspecto excepcional ou estremo da medida objetada decorre da sua subsidiariedade em relação às hipóteses do lucro real e do lucro presumido. Eis a regra geral que informa a aplicação das hipóteses de arbitramento.

No entanto, dessa diretriz não se extrai que o legislador estabeleceria como regra o trânsito pela possibilidade de apuração do lucro real, para o fim de legitimar a aplicação do arbitramento. Se assim não fosse, seria suficiente o legislador haver enunciado apenas o fundamento presente no inciso I do art. 530 do RIR/99, ao mesmo tempo em que seria desnecessária, ou até mesmo vazia, a hipótese do inciso IV do mesmo dispositivo. De fato, se o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido, já que estaria obrigado à sistemática apuratória do lucro real, haveria de sempre lhe ser dada a oportunidade de exibir a sua escrituração contábil e fiscal capaz de apoiar a determinação do lucro real. Não sendo a hipótese implementada pelo contribuinte, o enquadramento para o arbitramento já não seria o inciso IV, mas o I.

Entretanto, os vários pressupostos motivadores do arbitramento não são de aplicação cumulativa ou sucessiva, mas autônomos entre si, suficientes para isoladamente ensejar a medida.

Nesse passo, observa-se que o núcleo da hipótese aqui aplicada encontra-se no verbo optar, qualificado pelo advérbio indevidamente, independentemente do atendimento de qualquer outro pressuposto legal.

Dessa forma, a aplicação do inciso IV do art. 530 do RIR/99 é apta por si só a fundamentar a aplicação do arbitramento, sendo desnecessário facultar ao contribuinte a apuração com base no lucro real.

26. Portanto, uma vez que a hipótese de arbitramento é distinta, não procede a alegação dos Recorrentes no sentido de que deveria ser demonstrada a imprestabilidade da escrituração.

III. Qualificação da multa de ofício

27. Os Recorrentes questionam a qualificação da multa de ofício, sustentando em síntese que não estaria comprovada a ocorrência das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, bem como pleiteando a aplicação da Súmula Carf nº 25. Afirmam que não estaria demonstrado o dolo necessário à aplicação da multa qualificada.

28. Sobre a matéria a DRJ se manifestou da seguinte forma (fls. 11.221/11.222), acolhendo as razões do TVF que qualificou a conduta do contribuinte como *sonegação*, nos termos dos arts. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 e 71, I, da Lei nº 4.502/64:

Com efeito, as circunstâncias descritas no TVF, bem como outras verificáveis no acervo probatório trazido aos autos, apontam convergentemente para a existência do dolo de sonegar, enquadrado no tipo legal acima transcrito. Com efeito: (i) restou comprovada que a maior parte dos créditos bancários tiveram origem nas receitas de vendas de mercadoria, como relacionados pelo próprio contribuinte às fls 144/6302, em que são identificadas as operações pelo nome e número do pedido do cliente, valor e data da venda; (ii) a receita omitida é sistematicamente cerca de 40% da receita declarada nas DIPJs, fato esse reiteradamente observado ao longo dos trimestres dos anos de 2012 e 2013; (iii) compulsando os livros caixas às fls 5355/7611, em cotejo com os depósitos bancários identificados como receita da atividade, verifica-se que eles registram apenas parte da movimentação bancária do contribuinte, em desacordo com o parágrafo único do art. 527 do RIR/99.

Diante disso, conclui-se que a declaração repetidamente a menor da receita obtida, aferida tão-somente mediante verificação da movimentação bancária do contribuinte, bem como a deficiente escrituração do livro caixa, que deixou de contemplar a integralidade da sua movimentação financeira, são estratégias que efetivamente dificultaram o conhecimento da matéria tributável, resumando evidente o dolo de ilaquear a Fazenda Pública.

29. Com efeito, a caracterização da fraude, para fins de aplicação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, depende da comprovação da ocorrência de *atos adicionais* à infração tributária, praticados dolosamente com o fim de ocultar a sua ocorrência. Neste caso, a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários e do oferecimento das receitas de vendas à tributação compõe a própria infração, sendo imprescindível a demonstração, por parte da Fiscalização, de que os sujeitos passivos foram além, praticando outros atos dolosos com a finalidade de ocultar a falta de recolhimento dos tributos. Nesse sentido:

IRRF. PAGAMENTO PARA BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. A emissão de notas fiscais inidôneas e a interposição de terceiros para iludir a realização de pagamentos, além dos atos que materializam a infração (omissão), é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício, mesmo no caso de presunção legal de omissão. (Acórdão nº 1201-005.640, Rel. Cons. Gisele Barra Bossa, Red. Desig. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 17/11/2022)

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão do Fisco, praticando atos preparatórios para a omissão, como uma simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis. (Acórdão nº 1201-002.724, Rel. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 20/02/2019)

30. Neste caso, entendo que a Fiscalização não se desincumbiu do ônus probatório quanto aos mencionados atos adicionais. A omissão de receita, ainda que reiterada, é premissa da própria infração, já apenada com a multa de ofício de 75%. Deste modo, entendo que deve ser cancelada a qualificação da multa.

IV. Responsabilidade solidária atribuída ao sócio administrador

31. Os Recorrentes também questionaram a imputação de responsabilidade tributária ao sócio administrador CESAR AUGUSTO SILVA FERREIRA JUNIOR, afirmando em síntese que não estariam presentes os pressupostos do art. 135, III, do CTN, inexistindo a “precisa identificação da prática de atos” que justificasse a sua aplicação.

32. Consultando o TVF (fls. 8.320), verifico que a Fiscalização imputou a referida responsabilidade com base nos seguintes fundamentos:

34. O artigo 135 do Código Tributário Nacional - CTN determina a responsabilização de mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado em razão de créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

35. O maior beneficiário financeiro do esquema fraudulento (vendas de mercadorias sem nota fiscal), foi o sócio majoritário e administrador da empresa, Cesar Augusto Silva Ferreira Junior, CPF xxx.xxx.xxx-xx. As respostas apresentadas no curso do procedimento fiscal eram assinadas por ele, ele administra ativamente a empresa. Cabe a ele, a responsabilização pela fraude constatada, o que caracterizou nítida infração à lei tributária.

36. Pelo exposto, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária para o sócio administrador qualificado no parágrafo anterior.

33. Deste modo, entendeu a ação fiscal que o responsável teria sido “o maior beneficiário do esquema fraudulento”, tendo assinado as respostas e administrado ativamente a empresa. A DRJ acolheu tais razões, mantendo a responsabilidade tributária imputada:

Na espécie, a imputação da responsabilidade não está simplesmente fundada na condição de administrador, mas daquele que estava à frente dos negócios da pessoa jurídica, demonstrada tal posição não só pelas cláusulas do contrato social, mas também pela competência representativa e decisória efetivamente exercida,

como demonstrada pela fiscalização. Assim, não haveria como dissociar o nexo de responsabilidade sobre a conduta da pessoa jurídica, que, sendo apresentada pelo administrador, adota prática intencionalmente deletéria à arrecadação tributária, a fim de beneficiar o infrator.

34. A responsabilização de sócios e administradores pelo crédito tributário está prevista no art. 135, III, do CTN, dependendo da comprovação da prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Para aplicação do referido dispositivo, não basta a indicação da circunstância que levou à falta de recolhimento do tributo e à constatação da infração. É necessária a comprovação de ato específicos dos administradores que comprovem os ilícitos praticados. Nesse sentido, o E. STJ firmou a seguinte tese vinculante no REsp 1.101.728/SP (Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 11/03/2009):

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

35. De igual forma, a Súmula nº 430 do STJ prescreve que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Assim, para a aplicação do art. 135, III, do CTN é fundamental avaliar se há prova dos atos ilícitos que transbordem a falta de recolhimento do tributo, conforme já entendeu esta Turma:

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

36. Neste caso, a Fiscalização limitou-se a mencionar que o sócio seria beneficiário – o que ensejaria responsabilização pelo art. 124, I, do CTN, demandando a demonstração inequívoca da existência do interesse comum mencionado naquele dispositivo –, bem como a sua própria condição de administrador. Não houve qualquer comprovação inequívoca de algum ato além daqueles que ensejaram a própria infração tributária.

37. Deste modo, entendo que deve ser cancelada a responsabilidade tributária atribuída a CESAR AUGUSTO SILVA FERREIRA JUNIOR.

B

V. Dispositivo

38. Diante do exposto, conheço dos Recursos Voluntários e lhes dou provimento parcial, para cancelar a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade tributária atribuída a CESAR AUGUSTO SILVA FERREIRA JUNIOR. Ainda, não conheço do Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso