



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10970.720231/2017-76
ACÓRDÃO	1301-008.144 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MEDILAR EMERGÊNCIAS MÉDICAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

O acesso às informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal independe de autorização judicial, não implicando quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais. Inexistência de quebra de sigilo no caso concreto, uma vez que os extratos bancários analisados foram fornecidos pela própria contribuinte, por meio de seus representantes.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Omissão de receita caracterizada com fundamento na presunção legal prescrita no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Constitucionalidade do preceito legal definida pelo E. STF em repercussão geral (RE 855.649, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 03/05/2021). Presunção relativa aplicável quando verificada a ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários por parte do contribuinte.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. APLICAÇÃO LEGITIMADA QUANDO ESTA FOR VERIFICADA.

Somente é cabível a imposição da multa qualificada quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo (solidários incluídos) se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

A prática reiterada de não oferecer à tributação federal as receitas da atividade econômica, em expressivos montantes, ao longo de três anos-calendário, bem como de omitir a origem de vultosas movimentações financeiras, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à evitar o seu conhecimento pela Administração Tributária.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES.

O inc. III do art. 135 do CTN atribui a responsabilidade solidária ao sócio administrador em relação aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe deram provimento parcial, para cancelar a qualificação da multa de ofício e a imputação de responsabilidade tributária às pessoas físicas Vicencina Moreira Mattar e Marco Aurélio Savoia. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Taranto Malheiros. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Redator designado

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

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MEDILAR EMERGÊNCIAS MÉDICAS LTDA., VICENCINA MOREIRA MATTAR, MARCO AURÉLIO SAVOIA e JOÃO DOS SANTOS BRAGA (fls. 13.518/13.548) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário cobrado e as responsabilidades tributárias imputadas.
2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 6.321/6.445) lavrados em face da contribuinte MEDILAR para exigir IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins dos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, em função de supostas infrações relativas a (i) omissão de receita caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada e (ii) receitas não escrituradas e não declaradas, auferidas no exercício da atividade econômica de serviços de socorro móvel e serviços de atendimento médico pré-hospitalar.
3. O IRPJ e a CSLL foram cobrados na sistemática do lucro arbitrado, tendo em vista a falta de apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal do ano-calendário de 2013 e a ausência de escrituração para os anos-calendário de 2014 e 2015.
4. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada. Também houve a imputação de responsabilidade tributária às pessoas físicas VICENCINA MOREIRA MATTAR, MARCO AURÉLIO SAVOIA e JOÃO DOS SANTOS BRAGA, com fundamento no art. 135, III, do CTN.
5. Os fatos que levaram à identificação das infrações foram bem sintetizados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 6.305 e seguintes), razão pela qual transcrevo seus trechos principais:

6- INFRAÇÕES APURADAS:**6.1- RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO ESCRITURADAS / DECLARADAS, APURADAS / COMPROVADAS COM LASTRO NAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS DE SERVIÇOS:**

6.1.1- Conforme relatado no tópico 3 do presente Termo de Verificação Fiscal, foram apuradas com lastro nas Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas, receitas de prestação de serviços de pronto socorro móvel e atendimento médico pré-hospitalar nos anos-calendário 2013, 2014 e 2014, auferidas pelo sujeito passivo sob procedimento fiscal, no montante total de R\$ 9.983.999,79.

6.1.2- O contribuinte deveria ter procedido à escrituração das receitas auferidas e à apuração dos resultados, seja na forma do lucro presumido em relação ao ano-calendário 2013, conforme opção manifesta mediante confissão dos débitos de IRPJ e CSLL pertinentes ao primeiro trimestre de 2013, seja na forma do lucro real em relação aos anos-calendário 2014 e 2015.

6.1.3- Feito isso deveria ter procedido à determinação da base de cálculo do IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, apurado os tributos devidos, declarado os respectivos débitos na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais-DCTF e enfim, procedido aos respectivos recolhimentos.

6.1.4. Entretanto, em que pese tenha sido regularmente intimado, o sujeito passivo não apresentou os livros de escrituração comercial correspondentes ao ano-calendário 2013, apresentou a Escrituração Contábil Digital-ECD correspondente ao ano-calendário 2014 sem os dados da escrituração e não apresentou a Escrituração Contábil Digital-ECD correspondente ao ano-calendário 2015.

6.1.5- Omitiu-se também em relação à apresentação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica-DIPJ (ano-calendário 2013) e da Escrituração Contábil Fiscal-ECF (anos-calendário 2014/2015).

6.1.6- Os débitos de IRPJ e CSLL, cuja apuração deveria ter sido procedida pelo sujeito passivo, incidentes sobre a base de cálculo determinada na forma do lucro presumido no ano-calendário 2013 e incidentes sobre a base de cálculo determinada na forma do lucro real nos anos-calendário 2014 e 2015, não foram declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais-DCTF, ressalvados aqueles correspondentes ao primeiro trimestre de 2013.

6.1.7- Da mesma forma, os débitos de Pis e Cofins cujas bases de cálculo deveriam ter sido apuradas pelo sujeito passivo, nelas computadas as receitas auferidas e comprovadas mediante emissão dos respectivos documentos fiscais, não foram informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais-DCTF, ressalvados aqueles correspondentes aos meses de janeiro a março de 2013.

6.1.8- Enfim, não foram detectados quaisquer recolhimentos a título de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins referentes aos períodos de apuração abrangidos pelo procedimento fiscal.

6.1.9- Conhecidas as receitas de serviços auferidas, comprovadas mediante a emissão das Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas emitidas, não escrituradas e não declaradas, impõe-se o lançamento de ofício do Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, abrangendo os períodos de apuração compreendidos entre o primeiro trimestre de 2013 e o quarto trimestre de 2015, e o lançamento de ofício da contribuição para o Programa de Integração Social-Pis e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins, abrangendo os períodos de apuração compreendidos entre os meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, fundamentado em insuficiência de declaração/recolhimento dos tributos devidos, observando-se que são passíveis de dedução dos débitos apurados, aqueles informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais-DCTF, conforme relatado.

6.1.10- No demonstrativo subsequente é consolidado em períodos de apuração mensal e trimestral, o valor da receita de serviços não declarada/escriturada pelo

sujeito passivo sob procedimento fiscal e utilizada como base de cálculo dos tributos sujeitos ao lançamento de ofício. [...]

6.2- OMISSÃO DE RECEITAS APURADA COM LASTRO EM CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA:

6.2.1- O art. 42, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispõe a respeito da obrigatoriedade de comprovação pelo contribuinte, da origem dos recursos utilizados nas operações a crédito de valores em conta de depósito mantida junto a instituições financeiras: [...]

6.2.2- Diante dos fatos apurados e com fundamento no dispositivo legal retrocitado, restou caracterizada a omissão de rendimentos nos anos-calendário 2013, 2014 e 2015 nos valores totais de R\$ 20.448.045,83, R\$ 17.095.066,90 e R\$ 30.728.679,51, respectivamente, conforme discriminado em demonstrativo consolidado constante do tópico 5 do presente Termo de Verificação Fiscal, apurada com lastro em depósitos bancários com origem não comprovada, cujos valores foram creditados nas contas-correntes n.º 29.014-1 e n.º 82.950-0, agência 0148, mantidas junto ao Banco Itaú Unibanco SA, e conta-corrente n.º 9.082-7, agência 0019, mantida junto ao Banco Santander Brasil SA, em relação aos quais o contribuinte, titular das contas-corrente bancárias, regularmente intimado não comprovou mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

6.2.3- Em que pese o sujeito passivo não tenha se manifestado em relação aos créditos/depósitos bancários submetidos a comprovação de origem, as receitas de prestação de serviços auferidas e comprovadas com lastro nas Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas emitidas no período abrangido pelo procedimento fiscal, ainda que não vinculadas de forma individualizada, com coincidência em datas e valores, são passíveis de dedução dos montantes mensais dos créditos/depósitos em contas correntes bancárias de titularidade do sujeito passivo.

6.2.4- Os valores das receitas em comento, não computados na base de cálculo dos impostos e contribuições objeto do presente procedimento fiscal, devem submeter-se às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente no período em foram auferidos ou recebidos, conforme disposto no art. 42, § 2º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

6.2.5- Isto posto, procedeu-se à exclusão dos créditos/depósitos em contas correntes bancárias de titularidade do sujeito passivo submetidos a comprovação de origem e totalizados mensalmente, dos valores mensalmente apurados das receitas de serviços prestados, restando créditos/depósitos bancários com origem não comprovada nos anos-calendário 2013, 2014 e 2015, nos valores totais de R\$ 16.026.076,57, R\$ 12.239.658,72 e R\$ 30.137.033,76, respectivamente, conforme demonstrado a seguir. [...]

6.2.6- Os créditos/depósitos bancários com origem não comprovada, deduzidos das receitas de prestação de serviços apuradas com lastro nas Notas Fiscais

Eletrônicas de Serviços emitidas, conforme demonstrado, sujeitam-se ao lançamento de ofício do Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, contribuição para o Programa de Integração Social-Pis e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins, a título de omissão de receitas, com fulcro no art. 42 da Lei n.º 9.430/96.

6. Adiante, a Fiscalização justifica a adoção do regime do lucro arbitrado, nos seguintes termos:

7.1.8- Conforme relatado no item 02 do presente Termo de Verificação Fiscal, o sujeito passivo foi intimado em 09/02/2017 e reintimado em 31/03/2017 a apresentar os Livros Diário e Razão referentes ao período de janeiro a dezembro de 2013, a Escrituração Contábil Digital (ECD) referente ao período de janeiro a dezembro de 2015, e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, sendo inclusive o segundo Termo de Intimação Fiscal encaminhado ao domicílio fiscal de eleição de seu sócio administrador.

7.1.9- Apesar de ter sido reiteradas vezes intimado a apresentar os registros contábeis, o sujeito passivo não se manifestou, impondo-se a apuração dos resultados com base no lucro arbitrado, nos termos do art. 47, incisos I, II e III, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, a seguir transcritos.

[...]

7.1.10- A apuração dos resultados no ano-calendário 2013 com base no lucro arbitrado é fundamentada no art. 47, inciso III, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, tendo em vista que apesar de restar caracterizada a opção do sujeito passivo pela tributação do lucro na forma do lucro presumido, não foi apresentada a escrituração comercial ou o Livro Caixa, ainda que tenha sido reiteradas vezes intimado para tanto.

7.1.11- Em relação ao ano-calendário 2014, a Escrituração Contábil Digital-ECD, correspondente ao período de janeiro a dezembro de 2014 foi apresentada sem informações pertinentes aos registros contábeis, impondo-se a apuração dos resultados com base no lucro arbitrado, fundamentada no art. 47, inciso II, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

7.1.12- Enfim, a apuração dos resultados com base no lucro arbitrado em relação ao ano-calendário 2015, fundamenta-se no art. 47, inciso I, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, tendo em vista a não apresentação da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, em que pese tenha sido reiteradas vezes intimado a fazê-lo.

7. Inconformados, os Recorrentes apresentaram Impugnação (fls. 6.744/6.770), que foi rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 13.488/13.506) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

SIGILO BANCÁRIO.

A utilização de informações de movimentação financeira obtidas regularmente não caracteriza violação de sigilo bancário.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Mantém-se a multa de ofício qualificada aplicada sobre a receita omitida na escrituração e nas declarações.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR.

É solidária a responsabilidade do sócio-administrador pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

PIS E COFINS. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS.

Se o sujeito passivo não logra comprovar que parte da receita omitida é de natureza não operacional, descabe falar-se em sua exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

8. Em seguida, os sujeitos passivos interpuseram Recurso Voluntário (fls. 13.518/13.548), em manifestação conjunta, sustentando em síntese que os autos de infração

seriam nulos por conta da inconstitucional quebra de sigilo bancário da contribuinte; haveria impropriedade na presunção de que a movimentação bancária equivaleria à receita ou ao faturamento; impossibilidade de responsabilização dos ex-sócios Vicencina Moreira Mattar e Marco Aurélio Savoia, ou ao menos a limitação dessa responsabilidade aos débitos correspondentes ao período em que figuraram como administradores; no mérito, deveriam ser reconhecidas receitas auferidas a título de cessão de direito de uso do nome e de locação de bens móveis (ambulâncias); caso mantida a autuação, a multa deve ser reduzida a patamares condizentes com a conduta da contribuinte, repelindo-se a “multa em dobro”.

9. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

10. Como relatado, trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins dos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, em função de suposta omissão de receita da contribuinte MEDILAR.

11. Preliminarmente, os Recorrentes defendem a nulidade da autuação, tendo em vista que a obtenção de informações bancárias da empresa, pela Receita Federal, violaria o sigilo constitucionalmente previsto.

12. A respeito dessa matéria, o E. Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que permitiu às autoridades fiscais o exame direto das informações presentes em documentos, livros e registros de instituições financeiras, independentemente de ordem judicial. Veja-se trecho da ementa do acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 601.314, julgado sob a sistemática da repercussão geral:

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

[...]

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

13. Esta Turma Ordinária já se manifestou no seguinte sentido, em decisão unânime:

SIGILO BANCÁRIO, EXAME DE EXTRATOS. DISPENSA DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. É lícito ao Fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte e que constam de documentos e registros de instituições financeiras, independentemente de autorização judicial, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. (Acórdão nº 1301-006.427, Rel. Cons. Rafael Taranto Malheiros, Sessão de 18/07/2023)

14. Portanto, entendo que a preliminar não deve ser acolhida.

15. Em seguida, os Recorrentes defendem que a Autoridade Fiscal teria adotado premissa equivocada no sentido de que “[...] toda a movimentação financeira (bancária) da pessoa jurídica é faturamento”, sustentando que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 “sequer sobrevive ao juízo de legalidade” em face do CTN, pois as presunções não teriam “lugar no Direito Tributário”.

16. Neste ponto, destaque-se que o E. STF já decidiu pela constitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/96, em julgado submetido à sistemática da repercussão geral, ementado da seguinte forma:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o art. 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária.

2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.

4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria

a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular.

7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional". (RE 855.649, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 03/05/2021)

17. Veja-se do trecho transcrito que o E. STF, igualmente, rechaçou a alegação de que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 teria criado ou ampliado fato gerador. Ainda, da leitura do citado, fica evidente que se criou efetiva presunção relativa no sentido de que os depósitos recebidos cuja origem não foi comprovada pelo sujeito passivo seriam receita:

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

18. Deste modo, referido dispositivo impõe à Fiscalização tão somente o ônus de identificar referidos depósitos bancários e realizar a intimação do contribuinte, para que demonstre a sua origem e o seu oferecimento à tributação. Não há necessidade de a Fiscalização, omitindo-se o contribuinte, ir além para comprovar que tais depósitos se caracterizariam como renda efetiva, pois isso significaria deixar de aplicar o dispositivo legal. Veja-se precedente da 1ª Turma da Câmara Superior deste Carf, julgado por unanimidade:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM IDENTIFICADA, MAS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96. O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada, o que inclui não apenas o ônus da efetiva comprovação da origem do recursos depositados, mas também o da comprovação do adequado oferecimento da respectiva receita à tributação, no caso de se tratar de receita tributável. (Acórdão nº 9101-004.857, Rel. Cons. Andrea Duek Simantob, Sessão de 05/03/2020)

19. Deste modo, rejeito a preliminar.

20. No mérito, os Recorrentes alegam que "[...] as planilhas comprovam e indicam, pormenorizadamente, de forma individualizada e em ordem cronológica quais os montantes

referem-se a ingressos financeiros advindos do contrato de cessão de uso de nome empresarial (Medilar) e locação de ambulâncias”, o que indicaria a origem dos valores e sua natureza jurídica.

21. Neste ponto, os Recorrentes se limitaram a fazer menção genérica à documentação apresentada, sem indicar especificamente a sua pertinência ou realizar a sua contraposição aos elementos identificados pela Autoridade Fiscal. Diante disso, entendo que é o caso de manutenção do acórdão recorrido, cujos fundamentos adoto como razão de decidir (fls. 13.501):

Alega, também, que parte da movimentação financeira do período provém da cessão de direito de uso de seu nome (Medilar) e da locação de ambulâncias que estavam ociosas e anexa ao processo o Instrumento Particular de Cessão de Uso de Nome, Locação de Bens Móveis e Outras Avenças que, isoladamente, não é hábil para infirmar a constatação de omissão de receitas.

Anexa, ainda, as planilhas de fls.13464 a 13473 e os documentos de fls.6481 a 13463, os quais consistem em guias de recolhimento de FGTS, relatórios de viagens, pagamento de salário, pagamento de serviços advocatícios, rescisão de contratos de trabalho, pagamento de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, dentre outros. Verifica-se que tais planilhas apresentadas (elaboradas pela própria impugnante) não são hábeis para fazer qualquer comprovação e os documentos juntados ao processo se referem tão somente a pagamentos efetuados pela contribuinte e em nada influenciam a omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

Caberia à contribuinte indicar e comprovar, individualmente, quais depósitos são relativos ao citado contrato de cessão, comprovando também que tais valores foram tributados, o que não ocorreu.

Tem-se, assim, a contribuinte não só não comprovou cabalmente que houve a alegada cessão de uso de nome e locação de bens, mas também não conseguiu fazer o vínculo entre os valores que se diz recebidos a esse título e os créditos bancários tributados nos autos de infração. Dessa forma, mantém-se o lançamento.

22. Deste modo, rejeito a alegação.

23. Os Recorrentes, em seguida, sustentam a ilegitimidade da qualificação da multa no patamar de 150% feito pela Fiscalização. Alegam que não houve “[...] pretensão deliberada de omitir receitas dos órgãos fiscais”, sendo a movimentação financeira identificada em contas da própria autuada, o que demonstraria a ausência de má-fé. Defendem violação ao art. 150, IV, da Constituição Federal, sustentando que a conduta da contribuinte não comportaria a qualificação da penalidade.

24. De acordo com o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a qualificação da multa de ofício tem como hipóteses legais a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 da seguinte forma:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

25. Neste caso, a Fiscalização caracterizou a conduta da contribuinte como *sonegação*, nos seguintes termos:

9.1- No curso do procedimento fiscal foi apurada vultuosa movimentação financeira nos anos-calendário 2013, 2014, 2015, cuja origem não fora comprovada pelo sujeito passivo, perfazendo o montante de R\$ 58.287.792,45, equivalente a quase de seis vezes o montante das receitas auferidas e apuradas com lastro nas Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas emitidas no período sob análise, no valor total de R\$ 9.983.999,79.

9.2- Em que pese tenha auferido receitas em montante significativo, permaneceu omissa reiteradamente nos três anos-calendário abrangidos pelo procedimento fiscal, quanto à apresentação de todas as declarações a que está sujeito (Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica-DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais-DCTF) e arquivos digitais (Escrituração Contábil Digital-ECD, Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes sobre a Receita Bruta-EFD-Contribuições e Escrituração Contábil Fiscal-ECF) bem como não efetuou quaisquer recolhimento a título dos tributos federais internos (Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, Programa de Integração Social-Pis e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins).

9.3- Os fatos apurados indubitavelmente caracterizam a ação dolosa por parte do contribuinte ao omitir informação à autoridade fazendária e não oferecer à tributação as receitas auferidas nos anos-calendário 2013, 2014 e 2015.

9.4- As infrações apuradas na presente ação fiscal atestam a prática contumaz do contribuinte em não escriturar/declarar as receitas auferidas, apuradas através das Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços emitidas e em omitir as receitas auferidas e apuradas com lastro na movimentação financeira em contas-correntes de sua titularidade, cuja origem dos créditos/depósitos bancários em elevados

montantes não restou comprovada, revelando o propósito deliberado de impedir o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, da percepção de receitas e da consequente ocorrência do fato gerador do imposto de renda, enquadrando-se na hipótese prevista no 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/1964, que assim dispõe: [...]

9.5- Tendo em vista o reiterado e continuado cometimento das infrações por parte do contribuinte, ocultando a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, impõe-se aplicação da multa de ofício qualificada de 150% sob o valor do imposto devido em função das infrações apuradas, nos termos do art. 44, inciso I e §1º da Lei n.º 9.430/1996, a seguir transcrito:

26. Veja-se que a Autoridade Fiscal fundamentou a qualificação no volume e na reiteração da omissão de receitas pela contribuinte, o que demonstraria seu intuito doloso.

27. Com efeito, a caracterização da sonegação, para fins de aplicação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1995, depende da comprovação da ocorrência de *atos adicionais* à infração tributária, praticados dolosamente com o fim de ocultar o conhecimento da sua ocorrência. A falta de declaração das receitas à Autoridade Fiscal, neste caso, constitui a própria infração fiscal de omissão de receitas, sendo imprescindível a demonstração, por parte da Fiscalização, de que os sujeitos passivos foram além da falta de recolhimento dos tributos, agindo também para esconder o fato gerador do conhecimento da autoridade fiscal. 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)

28. Neste caso, entendo que a Fiscalização não se desincumbiu do ônus probatório quanto aos mencionados atos adicionais, limitando-se a apontar circunstâncias já abrangidas pela própria infração de omissão de receitas. Deste modo, entendo que a qualificação da multa deve ser cancelada, com a aplicação da multa de ofício no seu patamar ordinário de 75%.

29. Por fim, os Recorrentes sustentam a necessidade de exclusão dos responsáveis VICENCINA MOREIRA MATTAR e MARCO AURÉLIO SAVOIA do polo passivo da obrigação tributária, pois não teriam cometido os atos irregulares identificados pela Fiscalização. Subsidiariamente, sustentaram a limitação da responsabilidade ao período em que foram efetivamente administradores da contribuinte.

30. Analisando o TVF (fls. 6.316 e seguintes), verifico que houve a imputação de responsabilidade às pessoas físicas com fundamento no art. 135, III, do CTN. Após mencionar as obrigações dos administradores de acordo com o contrato social, a Autoridade Fiscal concluiu o seguinte:

10.7- O poder decisório de cumprir com as obrigações estabelecidas pela legislação tributária e proceder ao recolhimento dos tributos devidos pela sociedade decorrem diretamente das atribuições de direção da administração financeira e prática dos demais atos de administração que se enquadrem dentro dos objetivos da Sociedade, conforme estabelecido na cláusula 8ª do Contrato Social retro transcrita, de forma que os sócios em exercício da administração da sociedade ao praticarem atos de gestão com infração de lei, no caso a tributária, tornam-se pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários constituídos e decorrentes das infrações apuradas no presente procedimento fiscal.

10.8- Estabelecida a responsabilidade pessoal dos sócios administradores pelos créditos tributários constituídos no procedimento fiscal, com fundamento no art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (CTN), resta proceder à qualificação de cada um deles à época do cometimento das infrações tributárias, restringindo-se a responsabilidade ao período em que estiveram no exercício do cargo, conforme demonstrado a seguir:

1- Vicencina Moreira Lana Mattar, CPF xxx.xxx.xxx-xx, sócia administradora no período de 19/11/2001 a 22/11/2013, sendo pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias constituídas no presente procedimento fiscal, cujos fatos geradores incorreram no período de janeiro a novembro de 2013;

2- Marco Aurélio Savoia, CPF xxx.xxx.xxx-xx, sócio administrador no período de 16/09/2011 a 19/09/2013, sendo pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias constituídas no presente procedimento fiscal, cujos fatos geradores incorreram no período de janeiro a setembro de 2013;

3- João dos Santos Braga, CPF xxx.xxx.xxx-xx, sócio administrador a partir de 19/09/2013, sendo pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias constituídas no presente procedimento fiscal, cujos fatos geradores incorreram no período de setembro de 2013 a dezembro de 2015.

31. Com efeito, 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 atos 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.

32. 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)

33. Como mencionado na análise da qualificação da multa de ofício, entendo que a Fiscalização não demonstrou a prática de atos dolosos além daqueles que caracterizaram a infração, relativa à omissão de receitas. Além disso, a referência aos contratos sociais indica que a imputação de responsabilidade se deu em função da condição de administradores, sem a efetiva indicação de conduta dolosa dos responsáveis. Portanto, entendo que a responsabilidade imputada às pessoas físicas VICENCINA MOREIRA MATTAR e MARCO AURÉLIO SAVOIA deve ser cancelada.

34. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para cancelar a qualificação da multa de ofício e a imputação de responsabilidade tributária às pessoas físicas VICENCINA MOREIRA MATTAR e MARCO AURÉLIO SAVOIA.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rafael Taranto Malheiros**, redator designado

Apesar do voto sempre bem fundamentado, o i. Relator restou vencido, por maioria qualificada, em relação aos tópicos (i) **qualificação da multa de ofício** e (ii) **responsabilização solidária das pessoas físicas Vicencina Moreira Mattar e Marco Aurélio Savoia**.

2. Quanto ao **primeiro tópico**, o i. Relator se manifestou nestes termos, em síntese:

(...)

Veja-se que a Autoridade Fiscal fundamentou a qualificação no volume e na reiteração da omissão de receitas pela contribuinte, o que demonstraria seu intuito doloso.

Com efeito, a caracterização da sonegação, para fins de aplicação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1995, depende da comprovação da ocorrência de atos adicionais à infração tributária, praticados dolosamente com o fim de ocultar o conhecimento da sua ocorrência. A falta de declaração das receitas à Autoridade Fiscal, neste caso, constitui a própria infração fiscal de omissão de receitas, sendo imprescindível a demonstração, por parte da Fiscalização, de que os sujeitos passivos foram além da falta de recolhimento dos tributos, agindo também para esconder o fato gerador do conhecimento da autoridade fiscal. Nesse sentido: [...]

Neste caso, entendo que a Fiscalização não se desincumbiu do ônus probatório quanto aos mencionados atos adicionais, limitando-se a apontar circunstâncias já abrangidas pela própria infração de omissão de receitas. Deste modo, entendo que a qualificação da multa deve ser cancelada, com a aplicação da multa de ofício no seu patamar ordinário de 75% (grifos e negritos não são do original).

3. Com relação à qualificação da multa, a princípio, entendo que a mera omissão de rendimento, não acompanhada de outras condutas gravosas que denotem o evidente intuito de fraude, deva ser apenada com a multa de 75%, somente vindo a ser qualificada quando identificada aquela situação específica. É que esta multa, prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430, de 1996, já tem como pressuposto lógico a omissão de rendimento por parte do contribuinte que não o oferece à tributação. Se não houvesse a referida omissão, não haveria a autuação. A sua postura, nesta situação, é meramente omissiva — e não pró-ativa.

4. Situação diversa é a daquele contribuinte que, dolosamente, pratica atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, que se porta ativamente na ocultação da ocorrência do fato imponible. Nesta hipótese, quando o contribuinte agrega à sua omissão (pressuposto), uma ação dolosa para dissimular referida omissão, aí sim estaria o mesmo sujeito a qualificação da penalidade.

5. Então, da contraposição da “falta de declaração ou declaração inexata” constante do inc. I do art. 44 da Lei em comento, com a “omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente”, o conhecimento do fato gerador, constante do art. 71 da Lei nº 4.502, de

1964, entendo que, para a segunda hipótese, a lei demanda a presença de dolo específico, mediante “ação ou omissão dolosa”, que deve ser especificamente provada na investigação administrativa, voltada à aplicação da multa majorada.

6. No caso dos autos, em que (i) verificou-se movimentação financeira com origem não comprovada em montante superior em mais de 6 vezes o declarado em NFS-e e (ii) que mesmo em face de auferimento de receitas em volume expressivo, por 3 anos-calendário consecutivos, abrangidos pelo trabalho fiscal, estas não foram declaradas em nenhuma das obrigações acessórias a que se encontraria obrigado (DIPJ e DCTFs) nem as escriturou em seus livros contábil e fiscais, identifica-se que a Recorrente agiu positivamente com o intuito de fugir a suas obrigações perante o Fisco, pelo que deve ser mantida a qualificação da multa de ofício, estando presentes, portanto, os “atos adicionais” requeridos para qualificar a autuação.

7. Quanto ao segundo tópico, o i. Relator se manifestou nestes termos, em síntese:

Como mencionado na análise da qualificação da multa de ofício, entendo que a Fiscalização não demonstrou a prática de atos dolosos além daqueles que caracterizaram a infração, relativa à falta de comprovação dos serviços e glosa das despesas correspondentes. Além disso, a referência aos contratos sociais indica que a imputação de responsabilidade se deu em função da condição de administradores, sem a efetiva indicação de conduta dolosa dos responsáveis. Portanto, entendo que a responsabilidade imputada às pessoas físicas VICENCINA MOREIRA MATTAR e MARCO AURÉLIO SAVOIA deve ser cancelada.

8. Primeiramente, registre-se que os administradores jamais responderam à nenhuma intimação feita pela Fiscalização. Ademais, à vista de suas obrigações em relação à empresa e ao conhecimento que detinham das atividades por ela desenvolvidas, não há como os sócio-administradores se esquivarem de suas responsabilidades em relação aos atos dolosos perpetrados ante à administração tributária, verificando-se a infração à lei, não se podendo falar, no caso, em mero “inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade”.

9. Consigne-se que, conforme aduz a Fiscalização e requerem os Interessados, a responsabilidade deve se limitar ao período em que foram efetivamente administradores do Contribuinte.

CONCLUSÃO

10. Por todo o exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso. O percentual da multa qualificada será **reduzido** de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros