



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11080.728954/2019-72</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.872 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DISTRIBUIDORA CALIXTO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017

ARBITRAMENTO DE LUCROS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

Será arbitrado o lucro dos contribuintes que, optantes pelo lucro presumido, deixarem de manter escrituração completa da sua movimentação financeira, inclusive a bancária, seja por meio de conta analítica do livro diário, seja por meio de livro auxiliar.

OMISSÃO DE RECEITA. DIVERGÊNCIA ENTRE DECLARAÇÕES.

Constitui prova direta da omissão de receitas a verificação de que é maior do que o declarado ao fisco o montante das vendas apurada com base nas escrituração fiscal digital da contribuição para o PIS, da Cofins e das contribuições previdenciárias (EFD - Contribuições), se o sujeito passivo não justificar as divergências verificadas.

LANÇAMENTO DECORRENTE DE CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sergio Magalhães Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ricardo Pezzuto Rufino, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação do contribuinte.

Em face do contribuinte foram lavrados **autos de infração de IRRF e CSLL** (fls. 1.173 a 1.196), em relação ao ano-calendário de 2017, exigindo os tributos por omissão de receitas.

Conforme relato do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 1.162 a 1.172), destaco os seguintes trechos:

### 1.2 DO OBJETO DA VERIFICAÇÃO FISCAL – OMISSÃO DE RECEITAS:

A verificação fiscal abrangeu o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a tributação decorrente em relação aos fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro de 2016 e 31 de dezembro de 2017. Especificamente, foi verificado que na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e na EFD Contribuições, referentes aos anos-calendário 2016 e 2017, houve omissão de receitas, reduzindo, assim, a base de cálculo do IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – apuradas pelo lucro presumido – da Cofins e da contribuição ao PIS, com incidência cumulativa.

Em decorrência das infrações apuradas e da troca de administradores na empresa, foram abertos três processos:

- a) O primeiro, 11080.728952/2019-83, trata das infrações apuradas para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no período entre 01 de janeiro de 2016 e 22 de setembro de 2016, o qual contempla omissões de receita na ECF dos dois primeiros trimestres de 2016 e na EFD Contribuições dos oito primeiros meses do ano 2016.
- b) O segundo, 11080.728953/2019-28, trata das infrações apuradas para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no período entre 23 de setembro de 2016 e 31 de dezembro de 2017, o qual contempla omissões de receita na ECF dos dois últimos trimestres

de 2016 e nos quatro trimestres do ano de 2017, e na EFD Contribuições dos quatro últimos meses do ano de 2016 e nas do ano de 2017.

c) O terceiro, 11080.728954/2019-72, trata das infrações apuradas para IRPJ e CSLL no período entre maio e dezembro de 2017, de receitas que foram declaradas na EFD Contribuições, mas não foram declaradas em ECF.

Neste relatório, integrante do processo 11080.728954/2019-72, serão tratadas as infrações do período detalhado na alínea “c” acima.

## **2. DOCUMENTAÇÃO E REGISTROS CONTÁBEIS UTILIZADOS NA VERIFICAÇÃO:**

### **2.1 ELEMENTOS APRESENTADOS PELO FISCALIZADO:**

Em 22/02/2019, o contribuinte foi cientificado (doc. 02a) do Termo de Início relativo ao procedimento fiscal objeto deste relatório (doc. 02). Em resposta, em 02/04/2019, o contribuinte apresentou uma mídia digital (CD) (doc. 11). Em 05/04/2019, o contribuinte foi cientificado (doc. 03c) de Intimação Fiscal que questionava divergências apuradas na base de cálculo informada (doc. 03). Em 18/04/2019, o contribuinte foi cientificado (doc. 04a) do Termo de Ampliação da Ação Fiscal (doc. 04), estendendo a verificação sobre o ano-calendário 2017. Assim, através de juntada ao Dossiê de Atendimento Eletrônico nº 10010.036967/0219-09, novos documentos foram apresentados. Segue a relação completa dos documentos encaminhados:

- Procuração outorgando poderes de representação perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, entre outros, à sra. VALQUIRIA AYDOS ROSARIO, CPF nº 736.763.490-91 (doc. 11a);
- Documento comunicando que os trabalhos da fiscalização seriam acompanhados por sua procuradora VALQUIRIA AYDOS ROSARIO, com as suas informações de contato (doc. 11b);
- Recibo de entrega de ECFs referente aos anos-calendário 2016 e 2017, retificando-as, posteriormente ao início da fiscalização (doc. 11c e doc. 11d); e
- Demonstrativos da base de cálculo julgada devida, referente aos anos-calendário 2016 e 2017, com consolidação mensal e por CFOP (docs. 11e e doc. 11f);

## **3. DA EXECUÇÃO DA VERIFICAÇÃO FISCAL**

### **3.1 DA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS NO LUCRO PRESUMIDO:**

O artigo 25 da Lei nº 9.430/1996, com a redação vigente à época do fato gerador, determina a composição do lucro presumido:

(...)

Para a CSLL, assim determina o art. 29 da Lei nº 9.430/1996:

(...)

#### **3.1.1 DO ARBITRAMENTO:**

Antes do início da ação fiscal, as ECFs relativas aos anos-calendário 2016 e 2017 do contribuinte estavam com valores zerados. No termo de início da ação fiscal (doc. 02), o fiscalizado foi intimado a apresentar escrituração contábil completa ou, alternativamente, Livro Caixa onde deveria estar escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária, referente ao ano-calendário 2016. De acordo com o art. 527 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99):

(...)

No termo de intimação fiscal (doc. 03), foi solicitada manifestação sobre as receitas apuradas, tendo em vista a falta de detalhamento da escrituração do Livro Caixa preenchida no registro Q100 da ECF enviada. Posteriormente, no termo de ampliação fiscal (doc. 04), solicitou-se novamente escrituração referente ao ano-calendário de 2016. Juntamente, solicitou-se a escrituração contábil completa ou, alternativamente, Livro Caixa, onde deveria estar escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária, referente ao ano-calendário 2017.

Em resposta aos termos, foram retificadas as ECFs referentes aos anos-calendário 2016 e 2017 com preenchimento dos registros P200, P300, P400, P500 (Apuração e Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL), além do registro Q100 (Demonstrativo do Livro Caixa) (doc. 11c, doc. 11d, doc. 12, doc. 12a e doc. 12b).

Porém, os registros Q100 de ambas as ECFs não foram preenchidos adequadamente, uma vez que não estão escrituradas todas movimentações financeiras, como preconiza o Parágrafo Único do artigo acima transcrito. O que foi encaminhado é um consolidado mensal, que torna a escrituração imprestável para se obter qualquer informação. Assim, o Decreto nº 3.000/1999, em consonância com os arts. 45 e 47 da lei nº 8.981 de 1995, determina que a apuração seja feita com base nos critérios do lucro arbitrado:

(...)

### 3.2 DA EXECUÇÃO DOS PROCEDIMENTOS:

#### 3.2.1 DA OMISSÃO DE RECEITAS DECLARADAS EM EFD CONTRIBUIÇÕES:

Referente ao ano-calendário 2017, a fiscalizada apresentou a respectiva ECF com valores zerados (doc. 07b). Porém declarou valores referentes ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e à COFINS em DCTF (docs. 09, doc. 09a e doc. 09b).

Apresentou as EFDs Contribuições referente aos meses de janeiro a abril de 2017 com valores zerados, os demais meses do ano com valores declarados (doc. 08a e doc. 08b), conforme tabela abaixo:

(...)

Destaca-se que essa receita não guarda correspondência com a receita apresentada no preenchimento das ECFs enviadas durante a ação fiscal.

Como já foi descrito no item 3.1.1, para o período fiscalizado, entre 2016 e 2017, o sujeito passivo não entregou escrituração contábil, apresentando, em resposta às intimações, apenas o preenchimento do Registro Q100 (Demonstrativo do Livro Caixa) das respectivas ECFs (doc. 12, doc. 12a e doc. 12b). Esse preenchimento foi feito apenas com consolidados de recebimentos e pagamentos mensais. Dessa forma, impossibilita qualquer apuração de ingressos no caixa oriundos, por exemplo, de receitas financeiras ou outras receitas obtidas pela empresa. Previsão distinta tem o art. 527 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99):

(...)

Dessa forma, decidiu-se pelo arbitramento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme definido nos arts. 16 e 29 da Lei nº 9.249/1995.

Considerou-se também que, embora não tenham sido informados em ECF antes do início da ação fiscal, esses valores de receita da tabela acima foram trazidos ao conhecimento da Fazenda na declaração do PIS/Cofins e, portanto, decidiu-se que não deveria haver qualificação da multa aplicada sobre a omissão decorrente desses rendimentos.

Assim, tendo em vista que foram emitidos três autos de infração de IRPJ – no processo 11080.728952/2019-83, no processo 11080.728953/2019-28 e no processo 11080.728954/2019-72 –, para cálculo do adicional de IRPJ devido, utilizou-se o critério de alocação do limite do adicional disponível (R\$ 60.000) primeiramente nas infrações de maior percentual de multa, em benefício do contribuinte. Portanto, neste processo 11080.728954/2019-72, o cálculo do adicional leva em consideração o valor que já foi atribuído no auto de infração do processo 11080.728953/2019-28.

Da mesma forma, utilizou-se o máximo do valor declarado em DCTF na infração do processo 11080.728953/2019-28, na qual incide maior percentual de multa, em benefício do contribuinte. Portanto, nesta infração do processo 11080.728954/2019-72, haverá apenas o saldo do valor não utilizado para ser deduzido do valor devido. Esse fato pode ser observado também no cálculo da CSLL, apresentados no item 4.1.

A contribuinte e o Sr. Carlos Henrique Calixto apresentaram impugnação (fls. 1.207 a 1.221), embora não tenha ocorrido a responsabilização da pessoa física. Colaciono o relato da decisão recorrida, por bem sintetizar as matérias impugnadas:

#### ***Tempestividade***

- Tendo em vista o conhecimento dos impugnantes no dia 29/07/2019, e o prazo de 30 dias para apresentação, conforme dispõe o art. 15 do Decreto n. 70.235/72, o recurso é tempestivo e deve ser recebido.

#### ***Dos Fatos***

- O contribuinte recebeu ciência do Processo Administrativo Fiscal nº 1010100.2019.00078, que engloba os seguintes processos: 11080.728952/2019-83, 11080.728952/2019-28 e 11080.728954/2019-72.

- O PAF n. 1010100.2019.00078 aponta que houve sonegação de receitas, como base para desconstituição da personalidade jurídica. Contudo, analisando os documentos entregues – ECF, EFD Contribuições e DCTF – verifica-se que o contribuinte prestou informações ao Fisco. Ainda, o procedimento instaurado não observou o limite de multas a serem aplicadas, de forma que onera demasiadamente o contribuinte, razão pela qual é impugnado

### ***Do Direito***

#### ***Da Nulidade do Procedimento***

- A técnica implementada pela Auditoria Fiscal para fundamentar o arbitramento da base tributável foi utilizada ao arrepio das disposições legais e que o auto de infração deve ser pautado pelos princípios da legalidade e segurança jurídica, porque, salvo nas hipóteses em que a legislação expressamente autoriza o emprego da presunção, a acusação de falta de recolhimento de parte dos créditos tributários, há que se fundar em provas concretas e hábeis, de modo a caracterizar com inarredável certeza a ocorrência da infração.

- Ocorre que os fatos apresentados para embasar a presunção dos valores créditos tributários não recolhidos se tornaram improcedentes por absoluta falta de requisitos técnicos no que tange a sua apuração e fundamentação de direito para utilização como prova que pudesse transmitir à AFRFB a certeza necessária quanto à efetiva ocorrência da omissão de seu recolhimento, requisito indispensável para a configuração da efetiva existência do fato gerador do tributo e por consequência possibilitar o lançamento complementar do crédito tributário.

- De fato, não foram respeitados os seguintes princípios: liquidez e certeza, reserva legal, prova segura e tipicidade e ainda que o lançamento é duvidoso, uma vez que não foram realizadas as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza à constituição do crédito tributário.

- Acontece que o arbitramento feito de ofício é o recurso da fiscalização da Receita Federal do Brasil, quando se vê impossibilitada de aceitar ou de apurar o valor da contribuição devida pelo contribuinte. Por isso, o Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que essa modalidade de tributação é excepcional e deve ser aplicada quando esgotadas de fato as possibilidades de apuração do tributo. No caso, todas as intimações do Fisco foram atendidas pela empresa, fornecendo toda a documentação para apurar os fatos descritos, bem como o auditor fiscal poderia ter buscado outras informações para apurar o caso, mas não o fez. Dessa forma, o presente procedimento de fiscalização é nulo de pleno direito.

#### ***Das declarações enviadas – desconstituição da alegação de omissão de receitas***

- Nos processos administrativos 11080.728952/2019-83 e 11080.728953/2019-28, que compreendem os anos de 2016 e 2017, o fiscal aponta omissão de receitas da atividade, diante da divergência das informações prestadas na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e EFD

Contribuições do período, razão pela qual arbitrou o lucro e calculou os impostos sobre o valor por ele apurado.

- Contudo, muito embora no caso em tela o contribuinte esteja obrigado a entrega das referidas declarações (ECF e EFD), a constituição efetiva do crédito tributário somente ocorre na DCTF. Havendo o envio da DCTF é possível a constatação dos valores, tendo em vista que nela se declara os valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Em outras palavras, não houve a omissão de receitas, tendo em vista que houve o reconhecimento e confissão pelo contribuinte através da entrega da DCTF, conforme passa a se demonstrar.

#### **Natureza declaratória e constitutiva do débito**

- A Escrituração Contábil Fiscal (ECF), disciplinada pela Instrução Normativa n. 1.422/13, faz parte do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído por sua vez pelo Decreto n° 6.022/07 (e alterações posteriores), conforme se verifica no art. 3° da IN citada.

- O SPED, tem como finalidade principal promover a integração dos Fiscos, bem como uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, de forma que concentra em uma única transmissão distintas obrigações acessórias. Contudo, conforme se percebe da leitura do Decreto n. 6.022/07, essas obrigações possuem apenas natureza declaratória, sendo meras informações prestadas ao Fisco sem o condão de constituir o crédito tributário. Ou seja, a não entrega da ECF está sujeita às penalidades previstas a partir do art. 6° da IN n. 1.422/13, que se limitam a aplicação de multa por atraso.

- Na prática o envio da ECF pelo contribuinte não gera nenhum débito. Por outro lado, a Instrução Normativa n. 1.599/15, que dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, é o documento que constitui efetivamente o crédito tributário, sendo esse o documento que, na prática, obriga o contribuinte ao pagamento. Tanto é que no recibo de entrega da declaração, o contribuinte se depara com a seguinte mensagem: *O presente Recibo de Entrega da DCTF contém a transcrição da Ficha Resumo da referida declaração, que constitui confissão de dívida, de forma irretroatável, dos impostos e contribuições declarados. Fica o declarante ciente de que os impostos e contribuições declarados na DCTF e não pagos serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, conforme o disposto no parágrafo 2º do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, combinado com a Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984.*

- Diante disso, torna-se relevante esclarecer que à DCTF, conforme citado acima, foi atribuída a natureza de confissão de dívida e caracteriza instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito tributário, o que decorre do artigo

5º, parágrafo 1º, do Decreto-lei 2.124/84. Assim, desde a sua instituição, por meio da IN SRF 129/86, é a DCTF o instrumento apto à constituição do crédito tributário, por ato do contribuinte. Tal entendimento já é pacífico no CARF, conforme demonstram julgamentos recentes,

- O art. 6º, da IN 1.599/15, discorre acerca dos impostos e contribuições que serão declarados na DCTF, sendo eles – IRPJ (inciso I), CSLL (inciso V), PIS (inciso VI) e COFINS (inciso VII), ou seja, é a DCTF a declaração que constitui efetivamente o crédito tributário passível de cobrança e inscrição em dívida ativa pela RFB, sendo que as demais declarações constituem somente meras informações para verificação.

- No caso em tela, o contribuinte apresentou a DCTF de janeiro a fevereiro de 2016, bem como efetuou a retificação de todas as ECFs quando do início da fiscalização, fornecendo ao fiscal todos os documentos solicitados.

- Quanto ao ano de 2017, todas as DCTFs foram entregues, e da mesma forma a ECF de todo período foi retificada, com todas as informações exigidas pelo fiscal, de forma que não subsiste a alegação de que houve a omissão de receitas. Todas as DCTFs, com valores e datas de envio constam na planilha anexa à presente impugnação, bem como estão anexas ao Procedimento Fiscal n. 1010100.2019.00078.

#### ***Da Falta de Caracterização da Sonegação Fiscal e do Afastamento da Multa Majorada***

- O art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece as multas de ofício pela falta de declaração são de 75%. Por seu turno, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 definem os tipos penais.

- Entretanto, como pode ser observado do Termo de Verificação Fiscal, observa-se que a motivação para enquadramento do crime de sonegação foi tão somente indícios ou suspeitas de que houve dolo na redução ou omissão de receitas tributárias.

- Contudo, ao contrário do que entendeu o Fiscal da Receita Federal, no tocante as hipóteses de que tratam os artigos 71, 72, e 73, da Lei nº 4.502/1964, o CARF vem entendendo há muito que deve ser comprovada configuração do tipo penal, inclusive, por meio da emissão das Súmulas 14 e 25 do CARF.

- Em que pese a fundamentação da autoridade lançadora, que concluiu que estava caracterizado o crime de sonegação, em virtude de que o contribuinte teria prestado informações inverídicas na declaração da ECF e EFDs, omitindo totalmente as receitas de suas atividades durante todo o ano calendário de 2016, não está demonstrado em nenhum momento a comprovação de que houve dolo, elemento essencial no tipo penal, nos termos do artigo 71 da Lei 4.502/1964.

- Isso ocorre por que a apresentação de informações em ECF e nas EFDs Contribuições diferentes das apuradas pela fiscalização, por si só, não

caracterizam atitude dolosa do contribuinte, ainda mais se o próprio contribuinte declarou a receita tributária correta em sede de DCTF, conforme documentos anexados no próprio PAF n. 1010100.2019.00078.

- Para o enquadramento do ilícito fiscal no crime de sonegação é imprescindível a presença de dolo na conduta do sujeito passivo, devendo o mesmo praticar intencionalmente a conduta com o propósito de obter o resultado de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo devido. A caracterização do elemento dolo exige a presença de substancial de conjunto probatório sobre a prática do ato infracional, não se prestando para tal a existência de meros indícios da intenção dolosa por parte do agente.

- De fato, há equívocos no preenchimento das ECF e EFDs Contribuições, com preenchimento a menor, mas isso não significa que houve dolo com o objetivo de pagar tributos a menor, na medida em que as DCTFs dos mesmos períodos foram apresentadas com valores e constituíram os créditos tributários. No caso da entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), não resta dúvida de que tal declaração possui o objetivo de informar os tributos e contribuições que são apurados pela empresa (contribuinte), constituindo os créditos tributários. É inegável que no caso houve erros nas informações constantes na ECF e nas EFDs Contribuições, mas o contribuinte entregou as DCTFs dos mesmos períodos com as informações tributárias necessárias para a constituição dos créditos tributários, não havendo dano ao erário, pois este pode, com estas informações, pode ajuizar execução fiscal ou qualquer outro meio de buscar os valores em aberto. O que se quer dizer é que o enquadramento de sonegação fiscal exige a intenção de DOLO, demonstrada com outros elementos que deveriam ter sido agregados ao trabalho fiscal para a devida caracterização do crime sonegação e, conseqüentemente, a aplicação da multa majorada em dobro (150%).

- Além disso, compulsando os autos, observa-se que a autoridade fiscal intimou o contribuinte que apresentou a documentação necessária para apurar o fato. Ocorre que, apesar de ter prestado informações inverídicas em ECF e nas EFDs Contribuições, a autoridade fiscal teve acesso a todos os dados e/ou circunstâncias caracterizadoras da ocorrência dos fatos geradores. Isso por que não houve em nenhum momento embaraço aos trabalhos da fiscalização, que mediante os documentos colhidos no curso da ação fiscal poderia ter identificado a verdade material dos fatos, bem como ter reconhecido o erro do contribuinte no preenchimento da obrigação acessória.

- Dessa forma, não há dúvidas de que não foi comprovado o crime de sonegação fiscal, definido no artigo 71 da Lei 4.502/1964, bem como que deve ser aplicado o disposto no artigo 112, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional ao presente caso. Esse é o entendimento do CARF quanto a situações análogas a analisada no presente caso.

- Dessa forma, a aplicação da multa majorada em dobro (150%), de que trata o § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996, deve ser alterada para o patamar de 75%, em razão de que não houve a configuração do dolo a ensejar o crime de sonegação fiscal, previsto no artigo 71 da Lei 4.502/1964.

#### ***Da Representação Fiscal para Fins Penais***

- Como já foi exposto, não houve demonstração de dolo no agir do contribuinte, motivo pelo qual é incabível a representação fiscal para fins penais por crime contra a ordem tributária definido no artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/1990.

- Além disso, o Ilustríssimo Auditor Fiscal não esgotou as possibilidades para identificar a base tributável sujeita à imposição do arbitramento do valor dos créditos tributários objeto de autuação, condição essencial para o lançamento do crédito tributário e constatação do ilícito. Por fim, também destaca-se que, em relação a Representação Fiscal para fins Penais com o fim de caracterizar o ilícito penal está a depender da procedência do lançamento, na medida em que se necessita esclarecer sobre a natureza do fato típico, isto é, se é crime material, de resultado, em que a supressão ou redução do tributo deve ser caracterizada, bem como que a Autoridade Fiscal está proibida de encaminhar ao Ministério Público antes da decisão final do processo administrativo, conforme o disposto no artigo 83, da Lei 9.430/1996, razão pelo qual já se pode afirmar que um eventual inquérito ou investigação do criminal do Ministério Público já está inquinada pelo vício da ilegalidade por causa de tal representação.

#### ***Arbitramento indevido***

- Nos processos referidos acima - 11080.728952/2019-83 e 11080.728953/2019-28 – houve o arbitramento do lucro dos períodos 03/2016, 06/2016, 09/2016, 12/2016, 03/2017, 06/2017, 09/2017 e 12/2017. No entendimento do Fiscal, tal medida fez-se necessária tendo em vista que notificado o contribuinte, o mesmo deixou de apresentar os livros e documentos necessários para apuração.

- Contudo, conforme se verifica todos os valores foram declarados e reconhecidos pelo contribuinte. A ECF de 2016 foi entregue zerada, porém, quando da retificação, todos os valores foram declarados corretamente, coerente inclusive com as demais declarações. As DCTFs do período constam anexas no PAF, com as declarações do período devidamente registradas com os débitos de PIS/COFINS. Já a ECF original de 2017 foi apresentada com a descrição das vendas realizadas pelo estabelecimento, muito embora sem cálculo de IRPJ e CSLL.

- Entretanto, também retificada com declaração completa, inclusive com os livros caixa, e todos os valores correspondentes às movimentações da empresa. De modo que a DCTF de 2017 está completa, apresentando tanto os valores de PIS/COFINS como IRPJ e CSLL trimestral. Ou seja, todos os valores foram declarados pelo contribuinte, de modo que o arbitramento não é medida que se impõe no caso em tela, devendo ser desconstituído os valores arbitrados.

#### ***Da Responsabilidade Passiva Solidária***

- O procedimento fiscal atribuiu responsabilidade solidária ao sócio gerente Carlos Henrique Calixto, em razão de que exercia tais funções à época dos fatos geradores, quais sejam, no período de 1 de janeiro de 2016 a 22 de setembro de 2016, o qual contempla omissões de receita da ECF dos dois primeiros trimestres de 2016 e na EFD Contribuições dos 8 primeiros meses de 2016.

- De fato, ao constituírem a sociedade na forma disciplinada no Código Civil, fundamentados no direito societário, limitam sua responsabilidade aos aportes que realizam para a formação do capital, seja em quotas ou ações - objetivando restringir sua participação no pagamento dos débitos sociais, desde que não pratiquem atos com excesso de mandato, violação da lei ou do contrato social. A determinação do sujeito passivo da obrigação tributária principal é determinada pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional:

- O artigo 135 do Código Tributário Nacional determina que a responsabilidade dos sócios somente ocorrerá quando demonstrado o fato de os sócios haverem agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Isto significa que, se o empresário ou administrador agir dentro da lei e do contrato social ou estatuto e, por circunstâncias do mercado, a empresa da qual é sócio ou administrador não cumprir com suas obrigações tributárias - seus bens particulares não respondem pela dívida tributária.

- Contudo, os fatos narrados não comprovam a caracterização da prática de infração à lei e ao contrato social, motivo pelo qual não cabe a declaração de responsabilidade passiva solidária. No presente caso, em verdade a solidariedade passiva solidária está caracterizada como sanção, uma vez que se trata de situação objetiva, motivo pelo os termos de responsabilidade passiva solidária deve ser integralmente julgado improcedente.

#### ***Dos Requerimentos***

- Diante do exposto, os impugnantes requerem: a) a atribuição de efeito suspensivo a presente impugnação; b) o reconhecimento de que o Auditor Fiscal não esgotou as possibilidades para identificar a base tributável sujeita à imposição do arbitramento do valor dos créditos tributários objeto da autuação, condição essencial para o lançamento do crédito tributário; c) que seja declarada a nulidade e o respectivo cancelamento do auto de infração (PAF n. 1010100.2019.00078), tendo em vista o enorme número de irregularidades nele apresentado e afronta aos princípios administrativos, bem como aplicação da multa majorada em dobro (150%); d) subsidiariamente, em caso de entendimento contrário, que a multa aplicada aos processos n. 11080.728952/2019-53 e 11080.728953/2019-28, seja rebaixada ao patamar máximo de 75%; e) a suspensão da emissão da Representação Fiscal para fins penais enquanto não complementado o Processo Administrativo Fiscal para fins penais, uma vez não caracterizada a ocorrência de qualquer infração. f) seja reconhecida a ausência de responsabilidade solidária de Carlos Henrique Calixto e Claudinei José Calixto nos lançamentos tributários levado a efeito no presente Auto de Infração.

A DRJ conheceu parcialmente a impugnação e julgou pela sua improcedência (fls. 1.231 a 1.247).

Sobre o conhecimento, parte das matérias arguidas eram estranhas ao objeto do processo, de modo que não foram conhecidas as alegações relacionadas à pretensa imputação de responsabilidade tributária ao Sr. Carlos Henrique Calixto, porquanto não houve responsabilização solidária. Também não foram conhecidas as alegações sobre aplicação de multa qualificada, porquanto somente foi aplicada multa de ofício, conforme a lei. Por fim, não se conheceu sobre a contestação à representação fiscal para fins penais, já que não nenhuma representação associada aos lançamentos.

Rejeitou-se a arguição de nulidade dos autos de infração, analisando-as como mérito. No mérito, foi constatado o equívoco do argumento de que a entrega de DCTF desconstitui a omissão de receitas, pois *“os valores informados em DCTF não se tornam absolutos de tal sorte que impeçam ao fisco de verificar que, eventualmente, houve omissão de rendimentos e obrigações tributárias por parte do sujeito passivo”*; quanto à contestação sobre o arbitramento, rejeitou-a com fundamento em que os elementos juntados como prova dos lançamentos e as acusações fiscais demonstram que a contribuinte não mantinha *“escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ou ao menos, livro caixa no qual esteja escriturada toda a movimentação bancária”*, ao passo que após intimada pela fiscalização não foram corrigidos os equívocos que se apresentaram.

A contribuinte, intimada em 11/02/2020, apresentou Recurso Voluntário em 06/03/2020 (fls. 1.259 a 1.266). Arguiu que o procedimento fiscal responsabilizou solidariamente o Sr. Carlos Henrique Calixto e aplicou multa qualificada, sustentando o desacerto do procedimento fiscal; reiterou a nulidade do procedimento fiscal e a impossibilidade de arbitramento, bem como que a entrega de DCTF desconstitui a omissão de receitas.

Após, em 08/02/2022, requereu *“nos termos do inc. I, do §1º, do art. 6º, do Anexo II, do RICARF/2015, a conexão com os PAFs nº 11080.728952/2019-83 e 11080.728953/2019-28, em virtude de tratarem-se de exigência de crédito tributário fundamentados em fato idêntico, oriundos da mesma ação fiscal (PAF 1010100.2019.00078)”* (fl. 1.275). Apresentou também o Recurso Voluntário do processo nº 11080.728952/2019-83 (fls. 1.276 a 1.319).

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

## CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 (“RICARF”), o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com as razões da decisão recorrida.

#### ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade. Contudo, dele conheço em parte.

Isso porque, nota-se que não houve imputação de multa qualificada, representação fiscal para fins penais e nem responsabilização solidária do Sr. Carlos Henrique Calixto. Desse modo, utilizando-me do permissivo regimental, declaro minha concordância com as razões da decisão recorrida para não conhecer as matérias relacionadas a essas alegações:

Não obstante, entre as matérias e questões suscitadas na impugnação existem três que são completamente estranhas ao presente processo e delas não se deve tomar conhecimento.

A primeira dessas matérias diz respeito à contestação da pretensa imputação de responsabilidade tributária ao Sr. Carlos Henrique Calixto. Em verdade, os lançamentos de ofício em discussão neste processo têm como sujeito passivo apenas à pessoa jurídica autuada na condição de contribuinte. Logo, a arguição da impugnante é descabida.

A propósito, a impugnação é apresentada em nome da Distribuidora Calixto Ltda, de Claudinei José Calixto e de Carlos Henrique Calixto. Contudo, não consta nos autos nenhum instrumento de mandato pelo qual os dois últimos nomeados confirmam poderes para que a advogada subscritora da impugnação atue em seu nome. Depara-se apenas, a folhas 644, com procuração pela qual a Distribuidora Calixto confere poderes de representação à subscritora da impugnação. De qualquer forma, a deficiência na prova de representação se torna irrelevante e não prejudica o andamento do processo, uma vez que nenhuma dessas pessoas físicas é, de fato, sujeito passivo no presente processo.

A segunda matéria estranha à lide diz respeito à contestação da pretensa qualificação da multa pelo lançamento de ofício, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em virtude do enquadramento das infrações imputadas numa das hipóteses de dolo previstas no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Ocorre, porém, que o lançamento de ofício não imputa nenhuma infração qualificada e a multa exigida se limita ao percentual de 75%, conforme cominado no artigo 44, inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Logo, a arguição da impugnante é descabida.

Por fim, a terceira matéria estranha à lide diz respeito à contestação de uma pretensa representação fiscal para fins penais. Ocorre, porém, que não se acha associada à presente exigência fiscal nenhuma representação fiscal para fins

penais, de sorte que a argüição da impugnante é descabida. De qualquer forma, ainda que tal representação existisse, cumpre informar que não se inclui entre as competências das delegacias de julgamento da Receita Federal do Brasil, estabelecidas pelo artigo 277 da Portaria MF nº 430, de 2017, apreciar quaisquer questões concernentes a representação fiscal para fins penais.

Enfim, conheço parcialmente do Recurso Voluntário.

#### **DELIMITAÇÃO DA LIDE**

Os autos de infração constataram a omissão de receitas da contribuinte, tendo sido arbitrado seu lucro.

Analiso as razões de defesa.

#### **PRELIMINARMENTE – NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO**

A contribuinte sustenta que o procedimento fiscal seria nulo por violar os princípios da legalidade e da segurança jurídica, uma vez que o lançamento teria se fundamentado em presunções ao invés de provas concretas e idôneas, sendo que os fatos apresentados para presumir os valores dos créditos tributários não recolhidos careceriam de requisitos técnicos quanto à apuração e fundamentação jurídica para servirem como prova.

Alega ainda descumprimento aos princípios da liquidez e certeza, reserva legal, prova segura e tipicidade, argumentando que o arbitramento constitui recurso excepcional da fiscalização, aplicável apenas quando esgotadas as possibilidades de apuração do tributo devido, conforme jurisprudência reiterada do Conselho de Contribuintes, ao passo que, no caso concreto, todas as intimações fiscais teriam sido devidamente atendidas pela empresa com fornecimento integral da documentação necessária à apuração dos fatos, além de o auditor fiscal dispor de outros meios para investigar a questão sem ter feito uso deles.

As alegações já foram enfrentadas a contento na decisão recorrida, de modo que não há qualquer nulidade no procedimento fiscal. Trata-se de alegações genéricas que não maculam os lançamentos.

Declaro minha concordância com a decisão recorrida para rejeitar a preliminar de nulidade. Transcrevo as razões:

Antes de mais nada, de acordo com artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, existem apenas duas hipóteses de nulidade: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O artigo 60 do mesmo ato normativo acrescenta que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas

quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Confrontando-se as disposições legais mencionadas no parágrafo anterior com os argumentos da impugnante, verifica-se que as supostas faltas por ela alegadas não se enquadram em nenhuma das hipóteses de nulidades previstas na legislação. Embora ela alegue que princípios gerais e abrangentes tenham sido violados, não demonstra específica e claramente que atos ou omissões da autoridade fiscal teriam caracterizado a irregularidade alegada.

De elemento concreto e objetivo, extrai-se de suas alegações apenas que o procedimento fiscal seria nulo porque a fundamentação do arbitramento não teria sido comprovada com prova hábil e que o fisco não teria esgotado todas as possibilidades de apurar a base de cálculo dos tributos sem que fosse preciso desconsiderar a opção do contribuinte pelo lucro presumido. Todavia, se falhas semelhantes de fato ocorreram, não será o caso de decretar a nulidade do lançamento, mas de o julgar improcedente no mérito, pois o arbitramento seria indevido.

Logo, cumpre rejeitar a arguição de nulidade e apreciar como matéria de mérito as respectivas alegações, o que se faz mais adiante neste voto, quando se analisam as demais questões suscitadas pelo sujeito passivo que contestam o mérito das exigências fiscais.

Rejeito a preliminar de nulidade aventada.

## MÉRITO

A contribuinte argui que a entrega de DCTF desconstitui a omissão de receitas e que não haveria razões para arbitrar o seu lucro.

Engana-se quanto aos dois pontos.

Ainda que a DCTF constitua instrumento de confissão de dívida, permitindo à administração tributária promover a cobrança administrativa ou judicial dos débitos declarados conforme o artigo 5º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.124/1984, os valores nela informados não são absolutos a ponto de impedir a fiscalização de verificar eventuais omissões de rendimentos e obrigações tributárias pelo sujeito passivo.

Por meio da DCTF, o contribuinte ou responsável apenas constitui o crédito tributário relacionado ao montante das obrigações tributárias que entende devidos, porém esse montante está sujeito a revisões pela autoridade fiscal, uma vez que deve manter correspondência e coerência com as demais informações constantes de outras fontes de informação que os sujeitos passivos estejam obrigados a prestar à administração tributária ou de que esta possa legitimamente se valer para verificar a exatidão dos dados informados.

Tratando-se especificamente de IRPJ e CSLL, objetos do presente litígio, a base de cálculo desses tributos é o lucro, que se determina em função das receitas e rendimentos obtidos pela contribuinte, entre outros fatores, nenhum dos quais consta da DCTF, mas sim da escrituração contábil e fiscal. Portanto, não pode haver divergências entre os dados computados na determinação da base de cálculo dos tributos, informados na escrituração fiscal, e o montante declarado como devido na DCTF, razão pela qual, embora a ECF e a EFD não possuam força de confissão de dívida e os débitos nelas informados não possam ser imediatamente exigidos, o Fisco tem o dever de intimar o contribuinte para esclarecer eventuais divergências, podendo e devendo, caso não sejam esclarecidas ou justificadas, exigir as diferenças de crédito tributário delas resultantes.

A recorrente não nega a existência dessas divergências nem busca justificá-las, ao passo que a fiscalização juntou aos autos, das folhas 31 a 1.161, cópias da escrituração fiscal e das DCTF entregues que comprovam as divergências, além de ter acrescentado tabelas e planilhas que demonstram os valores apurados.

Além disso, se as informações prestadas por meio da ECF e EFD não tivessem nenhuma relevância ou não constituíssem elementos probatórios para a administração tributária, sua entrega não seria obrigatória, tampouco a omissão ou atraso no cumprimento dessa obrigação acessória seria punida com penalidades, as quais, conforme a própria recorrente reconhece, existem e estão previstas no artigo 8-A do Decreto-lei nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014.

Observe-se ainda que, conforme evidenciado nos demonstrativos anexos aos autos de infração e no próprio corpo dos autos, os valores que a contribuinte havia informado como débito nas DCTF por ela entregues foram integralmente deduzidos na apuração do crédito tributário constituído mediante lançamento de ofício. Em síntese, estando demonstrada a omissão, não há fundamento para impor reparos ao trabalho fiscal, devendo igualmente ser rejeitada a argumentação da contribuinte discutida neste tópico.

Com relação à contestação do arbitramento, tanto o TVF quanto as provas juntadas pela autoridade fiscal lançadora indicam pelo acerto do arbitramento do lucro.

Nos períodos de apuração abrangidos pelo lançamento, a contribuinte havia optado pelo lucro presumido e, portanto, deveria manter e apresentar escrituração contábil conforme a legislação comercial ou, ao menos, livro caixa no qual estivesse escriturada toda a movimentação bancária, conforme exige o artigo 527 do RIR/1999.

Contudo, quando se iniciou a fiscalização, a escrituração contábil fiscal que havia sido entregue até então estava com seus valores inteiramente zerados, conforme demonstra cópia juntada às folhas 59 a 526.

Embora intimada pela fiscalização, a contribuinte retificou a ECF, mas os registros correspondentes à conta caixa continuaram não atendendo ao exigido no parágrafo único do artigo 527 do RIR/1999, uma vez que o que foi encaminhado à fiscalização consistiu em

consolidado mensal, conforme comprova a cópia da escrituração juntada às folhas 694 a 1.161, na qual se verifica que, quanto à conta Caixa, a escrituração se limitou a indicar, em relação a cada mês, o total dos recebimentos e pagamentos, sem especificar cada operação realizada nem sua natureza.

Ademais, não consta qualquer registro concernente à movimentação bancária, sendo que era obrigatório que a contribuinte escriturasse livro-caixa auxiliar para suprir a lacuna da escrituração fiscal, porém, apesar de repetidamente intimada, não foi apresentado esse livro-caixa à fiscalização, nem retificada a ECF para corrigir a escrituração deficiente da conta caixa.

Tal falha é suficientemente grave para justificar o arbitramento, conforme prevê o artigo 530, inciso III, do RIR/1999, não por acaso a disposição invocada pela fiscalização para fundamentar o arbitramento, razão pela qual se rejeita a alegação de que o arbitramento não estaria fundamentado em prova hábil e que o fisco não teria esgotado todas as possibilidades antes de tomar tal medida, pois, diante da falta de escrituração apropriada da conta caixa e da não apresentação de livro-caixa auxiliar com a movimentação financeira e bancária escriturada integralmente, a autoridade fiscal não tinha alternativa senão arbitrar o lucro.

A recorrente objeta ainda que o arbitramento seria indevido porque todos os valores teriam sido declarados e reconhecidos pela contribuinte, argumentando que a ECF de 2016 foi entregue zerada mas, após retificação, todos os valores foram declarados corretamente e de forma coerente com as demais declarações, que as DCTFs do período constam anexas no processo com os débitos de PIS/COFINS devidamente registrados, e que a ECF original de 2017 foi apresentada com a descrição das vendas realizadas pelo estabelecimento, embora sem cálculo de IRPJ e CSLL, tendo sido também retificada com declaração completa, inclusive com os livros caixa e todos os valores correspondentes às movimentações da empresa.

Todavia, essas alegações não subsistem diante dos elementos probatórios constantes dos autos, pois, embora a defesa assevere que a escrituração havia sido retificada inteiramente de modo a conter toda a movimentação da empresa, inclusive relativa à conta caixa, a cópia desta escrituração juntada pela fiscalização às folhas 694 a 1.161 revela que, quanto à conta Caixa, a escrituração, mesmo após a retificação feita depois da intimação fiscal, limitou-se a indicar, em relação a cada mês, o total dos recebimentos e pagamentos, sem especificar cada operação realizada nem sua natureza.

Mais uma vez, nos termos do artigo 527, parágrafo único, do RIR/1999, a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido deve manter escrituração completa da sua movimentação financeira, inclusive bancária, seja por meio de conta analítica no próprio livro diário ou na sua escrituração contábil fiscal principal, seja por meio de livro auxiliar, e, não sendo cumprido esse requisito, fica sujeita ao arbitramento conforme o artigo 530, inciso III, do mesmo RIR/1999.

A escrituração da movimentação financeira, inclusive bancária, deve ser completa e minuciosa, pois, do contrário, o fisco não pode verificar a exatidão das receitas e dos resultados declarados pelo contribuinte, razão pela qual o legislador prescreve como remédio, para tamanha

deficiência, o arbitramento. Consequentemente, procedeu corretamente o fisco ao arbitrar o lucro, devendo ser rejeitada a arguição do sujeito passivo e mantidas as respectivas exigências fiscais.

Assim, mantenho os lançamentos e rejeito as arguições meritórias do recurso voluntário.

### **Conclusão**

Ante ao exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, **nego-lhe provimento**.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**