



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 13005.721789/2011-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** **1302-007.049 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de março de 2024  
**Recorrente** POSTO CHIMARRAO DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO. FALHA NA REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL. FALTA DE QUALIFICAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA SANEAMENTO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Intimado a sanear o vício de representação processual, de acordo com o exigido no inciso II do artigo 16 do Decreto n° 70.235/72, não houve manifestação do interessado, de modo que não se conhece do recurso do sujeito passivo solidário.

ILEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL PARA INTERPOSIÇÃO DE RECURSO NO INTERESSE DE SÓCIOS. DECISÃO DO STJ NA SISTEMÁTICA DO ARTIGO 543C DO CPC.

A pessoa jurídica não tem legitimidade para representar nenhum dos sócios pessoas físicas arrolados como responsáveis solidárias, posicionamento exarado pelo STJ nos autos do Recurso Especial n° 1.347.627 (Relatoria do Ministro Ari Pargendler - DJe de 21/12/23013), exarado na sistemática do art. 543C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

PAGAMENTOS DE DESPESAS DE TERCEIROS. FALTA DE INVESTIGAÇÃO DO FISCO PARA COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

É dever do sujeito passivo a comprovação, com documentos hábeis e idôneos, a identificação e a comprovação dos destinatários e o motivo de pagamentos não escriturados constatados pela Fiscalização.

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. DOLO. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO ADMINISTRADOR. EXONERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 130.

Mesmo em se tratando de ilícito no qual se constata a responsabilidade pessoal dos administradores, de acordo com o artigo 135 do CTN, não se pode eximir a sujeição passiva da pessoa jurídica, conforme inteligência da Súmula CARF vinculante n° 130.

**MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL COM  
ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. EXTRATO BANCÁRIO COMO PROVA  
DA INCOMPATIBILIDADE.**

O extrato bancário é um documento emitido pelas instituições financeiras para demonstrar ao titular da conta bancária os lançamentos realizados a débito e a crédito e o saldo, para fins de conhecimento e acompanhamento pelo seu titular. É com base no extrato bancário que a empresa faz a conciliação dos lançamentos da conta “banco” da contabilidade, portanto é um documento que fundamenta os lançamentos havidos na contabilidade, devendo ser mantido para fins de comprovação dos lançamentos contábeis, nos termos do inciso III do artigo 527 do RIR/99.

**ARTIGO 42 DA LEI 9.430. CONTRARIEDADE COM O DISPOSTO NO  
ARTIGO 142 DO CTN. INEXISTÊNCIA.**

Não há que se falar em ilegalidade do artigo 42 da lei n.º 9.430/96 ou tampouco que este dispositivo legal contraria o determinado no artigo 142 do CTN, eis que este dispositivo legal estabelece a competência da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário. Foi o Auditor Fiscal, autoridade competente quem lavrou o Auto de Infração, com base em disposição expressa na lei, artigo 42 da lei n.º 9.430/96. Correto, portanto, o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal que intimou a Recorrente a comprovar a origem dos depósitos efetuados nas suas contas bancárias. Por não ter comprovado a origem dos recursos depositados em contas bancárias de sua titularidade, correta a aplicação da presunção de omissão de receita, nos exatos termos do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA  
(IRPJ)**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. VÍCIO E ERROS. ARBITRAMENTO DO  
LUCRO.**

O arbitramento foi decorrente da constatação pela autoridade fiscal que a escrituração contábil continha indícios de fraude, vícios e erros, sobejamente demonstrados no processo, que a tornavam imprestável para a determinação do lucro real ou identificação da efetiva movimentação financeira, conforme dispunha o artigo 520 do RIR/99, então vigente.

**RECEITA CONTABILIZADA E NÃO DECLARADA. OMISSÃO DE  
RECEITA.**

A autoridade fiscal constatou receitas escrituradas e declaradas à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, mas não declaradas ao FISCO federal.

**FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS.  
PAGAMENTOS DE DESPESA DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.  
OMISSÃO DE RECEITA..**

A confissão de que os pagamentos não escriturados foram de despesas de terceiros já seria suficiente para considerar como omissão de receita. Os

documentos apresentados pelo sujeito passivo não são hábeis, idôneos e convergentes com os pagamentos realizados.

**SUPRIMENTO DE CAIXA REALIZADA POR SÓCIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA ENTREGA DE RECURSOS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.**

O sujeito passivo não comprovou a origem dos recursos depositados em contas bancárias de sua titularidade, alegou, mas não comprovou que a movimentação financeira pertenciam a pessoa física representante de sua ex-sócia.

**REVENDA DE COMBUSTÍVEL. TRIBUTAÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA INFRAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE.**

O argumento da Recorrente que não se poderia caracterizar omissão de receita da atividade operacional porque a atividade da Recorrente é a venda de combustível, e na sistemática de substituição tributária é tributada na origem, não é hábil para afastar os lançamentos por omissão de receita. A substituição tributária se refere a tributação sobre o consumo (ICMS), de competência dos estados, e não tem a ver com a tributação sobre lucro, de competência da União.

**MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.**

A multa de ofício duplicada foi aplicada com base no artigo 44, Inciso I, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, por terem sido constatados pela Autoridade Fiscal e sobejamente comprovados ao longo de todo o processo a prática dolosa de fraude e sonegação previstas nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64.

**QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. ART. 8º DA LEI Nº 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.**

Com base na retroatividade benigna, art. 106, II, “c” do CTN e do artigo 8º da Lei n.º 14.689/23, a multa qualificada que fora aplicada no percentual de 150%, de acordo com a regra vigente à época do lançamento, deve ser reduzida para o percentual de 100%.

**CSLL, PIS E CONFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Os autos de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o Programa de Integração Social foram decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aplicando-se o que foi decidido em relação ao mérito relativo àquele tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) em não conhecer do recurso voluntário apresentado por Bayard Ollé Fischer dos Santos; (ii) em conhecer parcialmente do recurso voluntário apresentado por Posto Chimarrão do Brasil Ltda-ME, deixando de conhecer das alegações relacionadas à responsabilidade tributária do sócio Rodrigo

Fischer; e, (iii) em relação à parcela conhecida, em rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para reduzir o valor da multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos do relatório e voto do relator. A conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó votou pelas conclusões do relator quanto ao não conhecimento do recurso voluntário apresentado por Bayard Ollé Fischer dos Santos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Savio Salomão de Almeida Nóbrega, Miriam Costa Faccin (suplente convocada), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente)

## **Relatório**

O presente processo decorre de Auto de Infração com exigência de R\$ 448.755,02 de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), R\$ 556.303,45 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), R\$ 110.934,20 de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e R\$ 24.035,84 de Contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), incluindo multa de ofício de 150% e juros moratórios, relativos aos anos-calendário 2006, 2007 e 2008.

O lançamento decorre do arbitramento do lucro por falhas na escrita contábil e fiscal e omissão de receita decorrente de falta de comprovação da origem dos depósitos bancários e de pagamentos efetuados e não escriturados.

Reproduzo excerto do acórdão que detalha as infrações:

O contribuinte apresentou declarações de rendimentos com todos os campos zerados nos anos-calendário 2006 (fls. 168 a 179) e 2007 (fls. 180 a 193). Essas declarações indicavam opção pela tributação consoante a sistemática do lucro presumido.

Quanto ao ano-calendário 2008 (fls. 194 a 202), o interessado declarou-se imune relativamente ao IRPJ. De fato, entretanto, o contribuinte auferiu receitas nos três períodos e as reconheceu na escrita (fls. 4, 7 e 8).

No curso da fiscalização, os agentes do fisco solicitaram diversos documentos, dentre os quais a escrita comercial e os extratos bancários. Ao cotejar os dois últimos, as autoridades administrativas identificaram omissões na escrita comercial. Em razão disso, houve a solicitação de esclarecimentos objeto das intimações constantes das folhas 156/7 e 162/3. Confira-se trecho da intimação levada a efeito no dia 27 de junho de 2011 (fl. 162):

*“1 – No período de 2008 a empresa registrou na conta caixa de sua contabilidade a emissão de diversos cheques dos quais não encontramos contrapartida de pagamentos efetuados e/ou seus favorecidos.*

*A empresa deverá justificar por escrito e anexar os documentos emitidos pelos favorecidos dos pagamentos. Anexamos à presente intimação um demonstrativo em duas páginas onde relacionamos os cheques emitidos sem pagamentos correspondentes.*

*2 – No período de 27 de março a 15 de julho de 2008 a empresa não registrou movimento econômico em suas atividades.*

*Especialmente em relação a este período a empresa deverá justificar, com documentos hábeis e idôneos, a movimentação efetuada em suas conta bancárias, a origem do numerário dos depósitos e os favorecidos dos cheques emitidos.”*

Confira-se parte da resposta oferecida em 11 de julho de 2011 (fl. 167):

*“1) Sobre os cheques do Banco Sicredi relacionados: o administrador somente apresentou para contabilização as cópias de cheques, sem contrapartida.*

*Não foi apresentada nenhuma justificativa para a emissão dos mesmos. Sobre os cheques do Banco Bradesco, a emissão era feita pelo administrador Bayard Ollé Santos Fischer, que nunca apresentou nem cópia de cheque nem justificativa para a emissão.*

*Sobre o lançamento em 30/05/2008 no Banco Bradesco, no valor de R\$ 53.570,86, ocorre que o responsável por esta conta não entregava todos os extratos para que fossem contabilizados. Esta lançamento foi feito para regularizar o saldo contábil desta conta, por motivo de lacuna entre os extratos apresentados.”*

Diante de uma escrita que não refletia a movimentação financeira da sociedade, bem como do registro de transações reiteradas e habituais sem a identificação dos favorecidos pelos pagamentos efetuados (fl. 6), os agentes do fisco adotaram a sistemática do lucro arbitrado prevista nos arts. 530 e 532 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

A base de cálculo foi, inicialmente, aquela registrada nos livros comerciais (resumida no quadro das folhas 7 e 8). Às receitas contabilizadas foram agregadas outras, que restaram identificadas em função de depósitos de origem não comprovada e de pagamentos não escriturados. Passo a detalhar essas receitas.

A fiscalização identificou na escrita o registro de empréstimos que teriam sido concedidos pelo sócio uruguaio Munster Trading Corp. Sociedad Anônima. O valor total hipoteticamente emprestado montou R\$ 934.600,33. Examinada a movimentação financeira, restou comprovado que os valores não tinham origem no sócio uruguaio, mas em “empresas nacionais, de pessoas físicas ou de depósitos em cheques, não oriundos da sócia Munster Trading Corp. Sociedad Anônima” (fl. 8). Os ingressos se deram, a maior parte, por via da conta bancária mantida pelo contribuinte perante o Banco Bradesco, mais

especificamente em conta mantida junto à agência da instituição financeira localizada à rua Dr. Florêncio Ygartua em Porto Alegre, RS. O contribuinte, intimado a respeito, informou que a “conta no Bradesco era movimentada pelo Sr. Bayard Ollé Fischer dos Santos, que nunca teria apresentado cópias dos cheques ou justificativas para as emissões” (fl. 9). Como o interessado, intimado, não comprovou a origem dos recursos, a fiscalização, forte nos termos dos arts. 282 e 287 do RIR/99, considerou-os receita omitida, agregando-os à base de cálculo. As receitas omitidas restaram submetidas ao percentual de arbitramento mais elevado, que é o de serviços, atividade exercida pelo contribuinte, consoante disposto no art. 24, § 1º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Os agentes do fisco identificaram diversos cheques emitidos pelo contribuinte (saídas efetivas de numerário das contas bancárias) que não estavam contabilizados ou que a contabilização não apontava o beneficiário. Instado a comprovar as referidas movimentações financeiras, o interessado apresentou notas fiscais de aquisição de bens para a sua atividade, esclarecendo que em relação aos demais (parte dos cheques não justificada) “aguardava retorno dos antigos administradores” (fl. 10). A fiscalização, mesmo diante da resposta oferecida pelo contribuinte, foi adiante, identificando que “grande parte se destinavam a pagamentos à Petrobrás e Peteba” (fl. 11), deixando claro quem era Peteba.

Confira-se (fl. 11):

*“Apurou-se que Peteba era outro posto de abastecimento de combustíveis localizado em Encantado que, de acordo com os contratos sociais apresentados, de direito, não seria de propriedade do sujeito passivo, mas a toda evidência, por ele era operado, tal a frequência e valores dos pagamentos, sem que fosse registrada corretamente a movimentação financeira.”*

Assim, como o interessado não escriturou os pagamentos, a fiscalização considerou esse fato como omissão de receitas, tendo em vista os termos do art. 281 do RIR/99. A omissão restou mensurada com base nos “cheques cujos valores eram superiores aos pagamentos registrados na contabilidade descontando os valores dos pagamentos identificados na contabilidade, conforme Anexo III” (fl. 11).

No lançamento houve a exigência de multa de ofício duplicada (150%) em relação a todos os tributos “tendo em vista a conduta do contribuinte de não informar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao Fisco durante anos consecutivos, (zerando seus campos ou indicando ser imune ao IRPJ), o que denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa agravada pela ocorrência de sonegação e fraude” (fl. 13). O norma aplicada foi o art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Os conceitos de sonegação e fraude estão legalmente definidos, respectivamente, nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

O ato administrativo contemplou, também, a responsabilidade solidária dos sócios e administradores tendo em vista a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei nos termos do art. 135, III, da Lei nº 5.172, de 25 de

outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN). Excepcionaram, exclusivamente, o administrador Rogério Fischer.

Foram lavrados Termos de sujeição passiva solidária contra os sócios e administradores Rodrigo Fischer, Davi Cristiano Dannebrock, Luiz Antonio Villa e Bayard Ollé Fischer dos Santos com fundamento no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

A DRJ relata que o sujeito passivo apresentou impugnação (juntada às e-fls. 568 a 622) com os seguintes argumentos:

O impugnante abre sua manifestação reclamando do efeito confiscatório, constitucionalmente vedado, do arbitramento.

Protesta, também, pelo dever do fisco investigar a entrada e saída de recursos do país frente aos empréstimos concedidos ao impugnante por sociedade uruguaia.

Defende que a movimentação financeira levada a efeito por via da conta bancária mantida perante o banco Bradesco era de responsabilidade exclusiva do ex-sócio Bayard Ollé Fischer dos Santos, que teve por meta “lavar e dar origem as remessas advindas da sus profissão como médico, junto ao Instituto de Andrologia” (fl. 570).

Alega que a presunção de omissão de receita fere direitos fundamentais do contribuinte.

Quanto aos cheques pagos sem destinatário, afirma que seriam , em boa parte (R\$ 685 mil), destinados à Rede Peteba. O contribuinte junta cópias das duplicatas pagas em favor da Rede Peteba, protestando pela investigação perante o terceiro (Rede Peteba). Confirma-se (fl. 570):

*“Em tempo, não pode o contribuinte arcar por aquilo que não lhe compete provar. A Receita tem o dever de solicitar inclusive documentação contábil de terceiro a fim de comprovar inequivocamente eventual existência de omissão de receita o que, gize-se, não é o presente caso, visto que se comprova a destinação dos cheques pagos na compra de combustível da Rede Peteba, conforme duplicatas em anexo. A comprovar os demais cheques, basta mero ofício ao guardião dos livros daquela rede, a fim de se apurar que os demais cheques também estão embasados nas duplicatas daquele posto.”*

Afirma que os administradores anteriores se negaram a fornecer a documentação contábil, fato que dificultou o oferecimento dos documentos ao fisco.

O contribuinte, então, elenca todas as notas fiscais de compra de combustível por ano (2006, 2007 e 2008, fls. 627, 632 e 636, respectivamente). Depois, compara essas compras com o resultado apurado nos seus livros comerciais, indicando que o lucro seria compatível com as compras e consequentes vendas, tendo em vista que a Petrobrás Distribuidora S/A é a única fornecedora (fl. 572).

Defende, então, a ilegitimidade passiva dos sócios Rodrigo e Rogério Fischer. O primeiro por se ter ingressado na sociedade em maio de 2010, consoante alteração contratual n.º 4. O segundo já teve sua exclusão do pólo passivo

reconhecida pelo fisco. Alega, ainda, que o Posto Chimarrão não sucedeu tributariamente o agente da omissão, posto que a “omissão de receitas que foge à operacionalidade do fundo de comércio” (fl. 573). Indica, mais uma vez, os resultados de Munster Trading do Brasil Ltda. consoante livros comerciais. Deseja seja reconhecida a responsabilidade de Bayard Ollé Fischer dos Santos e David Danebroch, anteriores administradores. O Posto Chimarrão não deveria constar do pólo passivo da exigência.

Defendeu a aplicabilidade ao caso da regra constante do art. 133 do CTN, ou seja, que no caso dos autos teria havido simples aquisição do fundo de comércio consubstanciado em posto de gasolina que comercializa combustíveis. O impugnante defende a responsabilidade de Bayard Ollé Fischer dos Santos, que seria o proprietário da sociedade uruguaia Munster Trading Sociedad Anônima. Retomou a obviedade das suas receitas, decorrentes de compras diretas perante a Petrobrás, para afirmar que as receitas omitidas não decorreram do negócio por ela explorado. As presunções fiscais seriam um abuso. Demonstra, com dados econômicos, a evolução da sua receita e da conseqüente carga tributária.

Os valores estranhos ao negócio entraram na sociedade por via de empréstimos concedidos pelo sócio uruguaio. Mais adiante, esses mesmos valores retornaram ao emprestador. O fisco deveria ter aprofundado seus exames, porquanto os extratos bancários são claros a esse respeito (fl. 580). Os valores são da pessoa física (Bayard Ollé Fischer dos Santos) e não da sociedade. Como poderia a pessoa jurídica comprovar depósitos que não lhe dizem respeito? O fisco deveria ter rastreado a origem dos depósitos.

O pessoa jurídica não tem legitimidade para figurar no pólo passivo da exigência, posto que “o sucessor só responde por atos exclusivamente praticados pela pessoa jurídica que estiver adquirindo, mas, jamais, por atos praticados em nome da pessoa física dos seus sócios” (fls. 579 e 580).

Defendeu, então, inutilidade dos extratos bancários, nos seguintes termos (fl. 582/3):

*“Os extratos não são documentos no sentido legal do termo. Não há lei que obrigue o contribuinte a conservá-los. Aliás, desses papéis invariavelmente consta a expressão “extrato para simples conferência”, o que por si só revela que se trata de um papel que não cria obrigações nem gera direitos. Tanto assim, que se alguém tiver um lançamento em seu extrato feito de forma equivocada, isso não o transforma em credor ou devedor da quantia lançada.*

*É consagrada a idéia de que as pessoas jurídicas não fazem contabilidade com base em extratos, mas tão somente através de documentos, sejam cópias de cheque, comprovantes de depósito, avisos de lançamento, etc.”*

O contribuinte entende que apresentou todos os documentos que lhe foram solicitados, não sendo cabível o lançamento, consoante previsto nos arts. 841 e 844 do RIR/99.

Os arts. 904, 911 e 927 do RIR/99 não obrigam o sujeito passivo a apresentar extratos bancários. Ademais, se houvesse essa obrigação, ela estaria voltada ao procurador da ex-sócia uruguaia (Munster Trading Sociedad Anônima). Da

mesma forma, a obrigação constante do art. 928 do RIR/99 não se confunde com a “de entregar extratos bancários ou comprovar supostos depósitos” (fl. 585).

Resume assim seu ataque (fls. 585/6):

*“Proceder auto de infração contra sucessora do fundo de comércio a valores atinente a movimentação que não fazia parte da contabilidade da empresa adquirida é promover verdadeiro confisco, colidindo com o artigo 150, IV da CF/88.*

*Assim, forte no artigo 133, do CTN, bem como no artigo 5º, 150, IV e 170 da Constituição Federal, bem como, 841, 844, 904, 911, 927 e 928 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), requer seja excluída da base de lançamento os valores movimentados pelo procurador da ex-sócia Munster Trading Sociedad Anônima, senhor Bayard Fischer dos Santos, que giravam na pessoa jurídica sob rubrica “empréstimos sócios”, devendo ser recalculada a base da autuação, redirecionando tal autuação à ex-sócia Munster Trading Sociedad Anônima e para o seu procurador no Brasil, senhor Bayard Fischer dos Santos.”*

Alega que valores oriundos de Bayard Ollé Fischer dos Santos ingressavam na sociedade por meio de empréstimos, não se tendo idéia da origem desses valores. Não se tratava, na realidade, de empréstimos, mas “dinheiro oriundo da pessoa física de Bayard Fischer dos Santos” (fl. 587). O depósito era feito em conta mantida perante o banco Bradesco. Mais adiante esses valores eram repassados para a conta mantida perante o banco Sicredi. Essas contas eram da antiga proprietária do posto contribuinte. Os valores, por óbvio, não diziam respeito à atividade operacional do posto de gasolina. Se alguma sonegação houve, foi na pessoa física, não cabendo essa imputação ao contribuinte (fl. 587). Indica que a fraude levada a efeito pelo então procurador da Munster Trading do Brasil Ltda. era tão grosseira que ele fazia constar de uma única folha de papel recibos da quitação parcial do empréstimo com datas distantes quase dois anos (fls. 877 a 885, em especial a primeira). Seriam, portanto, documentos “fabricados”. E arremata: “são questões que o Fisco deve buscar junto aos ex-sócios” (fl. 588). Esses elementos conduziram a que a fiscalização investigasse a pessoa física do procurador do ex-sócio, e não o impugnante. Ainda quanto aos pretensos empréstimos, o interessado reclama da fiscalização que não diligenciou perante o Banco Central do Brasil para verificar a efetividade da movimentação internacional de recursos.

O impugnante aponta que não existe a obrigatoriedade da entrega de extratos bancários. Como ninguém é obrigado a nada que não esteja previsto em lei, a exigência além de ilegal é inconstitucional por força dos arts. 5º e 37 da Carta Magna. O art. 911 do RIR/99 trata da escrita, não abrangendo os extratos bancários. A exigência em pauta violaria o Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994, que trata do Código de Ética do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. Ademais, se o contribuinte não sabia da movimentação financeira levada a efeito pelo procurador da ex-sócia, como pode ilegalmente ser compelido a justificá-las, sofrendo a inferência de omissão de receitas? É dever do fisco provar a omissão de receitas e não do contribuinte, que não teria “como adivinhar o real propósito sobre movimentações transitórias ocorridas antes da aquisição do negócio” (fl. 591).

Cabe ao fisco o ônus da prova do fato gerador. Os depósitos só serviriam para lastrear o lançamento se restassem confirmados por outros elementos. Ademais, a quebra do sigilo bancário somente é admissível quando autorizada judicial, sendo inadmissível a prova ilícita (art. 5º, LVI, da Constituição Federal). Isso, por si só, torna nulo o auto de infração. O contribuinte junta doutrina e jurisprudência em seu favor.

Mais adiante, o impugnante defende que os valores exigidos não lhe dizem respeito, uma vez que o posto de gasolina teria recolhido os tributos que lhe tocavam. Realiza vários cálculos financeiros com esse desiderato. Aponta, ainda, que identificou as saídas de recursos “para pagamento de duplicatas emitidas pela Rede Peteba de Postos, por compra de combustível” (fl. 601). Teria ocorrido um simples erro formal na escrita, que não indicou os destinatários dos cheques. A amostragem efetuada pelo contribuinte atingiu R\$ 685.901,19 do valor apurado pela fiscalização (R\$ 5.489.613,91 – fls. 21 a 24). Afirma, ainda, o seguinte quanto aos elementos por ele (contribuinte) obtidos (fl. 604):

*“Notar que o ano de 2007 a empresa não conseguiu alcançar a documento junto a administração do Posto Peteba, contudo, pela verossimilhança das provas juntadas, é necessário que a própria Receita oficie aquele Rede de Postos a apresentarem as duplicatas referentes aos meses de novembro de 2006 a novembro de 2007.”*

Segundo o impugnante, o ônus da prova é sempre do fisco, não sendo viável que ele responda por fatos anteriores à aquisição do fundo de comércio insito ao posto de gasolina. Uma lei ordinária (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996) não poderia contrariar uma lei complementar (art. 142 do CTN), não poderia inverter o ônus da prova que seria sempre do fisco. Esse seria o sentido da súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos. Somente a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, devidamente comprovada pelo fisco, pode dar ensejo à tributação.

Frente aos termos do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, em especial do seu § 6º, que determina a consideração no lançamento da modalidade de arbitramento que mais beneficie o contribuinte. Em outras palavras, ele deseja que o arbitramento seja efetuado com base em sinais exteriores de riqueza, e não com base em depósitos bancários.

Após, elenca diversas garantias constitucionais que teriam sido vilipendiadas: direito de propriedade, vedação do tributo com efeito de confisco, legalidade e isonomia tributárias. Refere, também, que nenhuma das hipóteses ensejadoras do arbitramento (saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamentos ou manutenção de obrigações pagas ou inexigíveis no passivo) restou comprovada nos autos. Por tal motivo, a autuação seria um equívoco. Refere farta jurisprudência.

O contribuinte indica ter apurado prejuízos por via da sua escrita comercial em todos os períodos objeto do lançamento (fls. 616/7), bem como bases de cálculo do IRPJ e da CSLL negativas (fl. 618).

Por fim, ataca a inconstitucionalidade e abusividade da multa de 150%.

Primeiro por não ter restado comprovada a sonegação. Depois, por ter sido comprovado que as receitas efetivas do negócio (posto de gasolina) são inferiores às arbitradas. Além disso, a aplicação da multa de 150% sobre fato não provado conduziria ao confisco patrimonial vedado.

Além disso, não haveria dolo por parte do interessado, posto que apenas adquiriu fundo de comércio. Sem provas, a aplicação da penalidade foi subjetiva, sendo, por consequência, ilegal, inconstitucional e desproporcional. O ato do lançamento seria nulo por estar desvinculado da lei, nos termos dos arts. 7º e 142 do CTN, sem contar que não levou em consideração o art. 112 do mesmo código, que assegura a interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida.

Finaliza sua petição nos seguintes termos (fls. 621/2):

*“Diante do exposto requer seja julgada totalmente procedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte Posto Chimarrão do Brasil Ltda., anulando o auto de infração ora impugnado, recalculando a base de cálculo diante da flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade do presente lançamento, reconhecendo pela descaracterização da omissão de receita, afastando a multa de 150%.*

*Requer ainda, diante da comprovação por amostragem de duplicatas pagas ao Posto Peteba, seja aquela Rede oficiada a apresentar as duplicatas referentes ao ano de 2007 que a contribuinte não logrou êxito buscar. Porém, ao que lhe estava em alcance, logrou comprovar e afastar as acusações de omissão de receita e saídas sem identificação.”*

O sujeito passivo solidário Bayrad Ollé Fischer dos Santos apresentou impugnação às e-fls. 973 a 1078, que foi considerada intempestiva pela DRJ. Os demais sujeitos passivos solidários não apresentaram impugnação.

O acórdão da 1ª Turma da DRJ/POA restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LUCRO ARBITRADO.

O arbitramento não é uma opção da autoridade administrativa, mas uma imposição legal. A adoção da sistemática do arbitramento se impõe diante da comprovação de que a escrita é imprestável para (a) identificar a movimentação financeira ou (b) determinar o lucro real, bem como quando revela evidentes indícios de fraude.

INTIMAÇÃO POR EDITAL.

Desde 22 de novembro de 2005, para que seja válida a intimação por edital, basta a demonstração de que foi improfícua a tentativa de intimação por apenas um dos meios ordinários (pessoal, postal ou eletrônico), sem ordem de preferência. Considera-se efetuada a intimação 15 (quinze) dias após a afixação ou publicação do edital, que, por sua vez, pode ser feita no endereço da administração tributária na internet, em dependência, franqueada ao público, do

órgão encarregado da intimação, ou uma única vez, em órgão da imprensa oficial local, também sem ordem de preferência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A DRJ rejeitou o argumento do contribuinte de que ocorreu alienação de fundo de comércio e que seria indevido a atribuição das infrações ao contribuinte Posto Chimarrão do Brasil Ltda – ME, entendendo como descabido suas razões de defesa, sendo dele, POSTO CHIMARRAO DO BRASIL LTDA, como contribuinte, a responsabilidade pelos créditos tributários lançados. uma vez que se observou apenas alterações no quadro societário e de administradores ao longo do tempo.

A DRJ considerou correto o arbitramento pelo fato da escrituração a que o contribuinte estava obrigado conter evidentes indícios de fraude, erros e deficiências que a tornavam imprestável para a determinação do lucro real.

Quanto a omissão de receita por presunção legal, a DRJ a manteve porque os documentos apresentados pelo contribuinte não atestavam que os valores movimentados por meio das contas bancárias pertenciam a terceiros conforme alegara.

Quanto a omissão de receita por falta de escrituração de pagamentos, a DRJ considerou que a justificativa apresentada pela contribuinte, de que se tratavam de pagamentos de despesas de terceiros não justificaria a falha na escrituração do referido pagamento pelo impugnante, antes reforçaria a acusação fiscal.

Foram juntados às e-fls. 1546 a 1625 recurso voluntário supostamente do responsável solidário Bayard Ollé Fischer Santos, porém sem a identificação do autor ou de eventual patrono, o que suscitou a emissão por parte 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF de despacho de saneamento juntado às e-fls. 1630 a 1631, determinado o retorno dos autos à Unidade de Origem para que fosse intimado o sujeito passivo solidário a sanar a irregularidade na representação processual, no termos da Súmula CARF n.º 129.

Conforme se constata no despacho à e-fl. 1645, o responsável solidário Bayard Ollé Fischer Santos foi intimado a apresentar documento de identificação, mas não apresentou a documentação solicitada.

O contribuinte principal Posto Chimarrão do Brasil Ltda –ME, ora Recorrente, apresentou recurso voluntário às e-fls. 1164 a 1225, basicamente com os mesmos argumentos trazidos na impugnação e acrescentando que houve cerceamento de defesa da recorrente Posto Chimarrão do Brasil Ltda porque requereu que “*a Receita Federal abra investigação para apurar a contabilização das receitas lá pagas o que foi negado, cerceando a defesa da contribuinte cujos atuais gestores nenhuma relação possuem com os fatos narrados. Do julgamento da impugnação afere-se abuso de poder por parte do Fisco ao imputar produção de prova a quem não compete.*”

A Recorrente insiste no seu entendimento que seria ônus do FISCO a busca de documentação contábil junto a terceiros afim de comprovar a existência de omissão de receita:

A Receita tem o dever de solicitar inclusive documentação contábil de terceiro a fim de comprovar eventual existência de omissão de receita. A prova mínima para arrear a suposta omissão de receita apontada pela Receita foi produzida pela contribuinte no que tange à juntada das duplicatas que geraram os pagamentos a rede de Postos Peteba.

Renova-se que é necessário ofício ao guardião dos livros daquela rede, a fim de se apurar que os demais cheques também estão embasados nas duplicatas daquele posto. Em impugnação fora comentado que os atuais gestores têm dificuldade na obtenção da documentação fiscal do passado em razão dos antigos gestores se negarem a entregar.

Requeru ao final:

a) Assim, em face dos artigos 5, 150, I, II e IV, ambos da CF/88 c/c artigos 121 e 122, 133, 135 e 137, todos do Código Tributário Nacional, requer seja reconhecida a ilegitimidade passiva do contribuinte Postos Chimarrão e do Sócio Rodrigo Fischer, devendo-se arrear qualquer autuação que não diga respeito estritamente a Receitas Operacionais e não operacionais, por força do artigo 133, também do mesmo Diploma Legal;

b) Alternativamente, requer seja reconhecida a ilegitimidade passiva do Contribuinte Posto Chimarrão do Brasil Ltda, e, exclusão da responsabilidade do sócio Rodrigo Fischer, por atos praticados a partir de novembro de 2006 até dezembro de 2008, por conta de sua retirada da sociedade em novembro de 2006;

c) Assim, forte no artigo 133, 135 e, 137, todos do CTN, c/c artigo 5º, 150, IV e 170, da Constituição Federal, bem como, 841, 844, 904, 911, 927 e 928 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), requer seja excluída da base de lançamento os valores movimentados pelo procurador da ex-sócia Munster Trading *Sociedad Anonima*, senhor Bayard Fischer dos Santos, contabilizados sob rubrica "empréstimos sócios", devendo ser recalculada a base de autuação;

d) Logo, sob pena de transitar em flagrante confisco ao patrimônio da contribuinte atuada, excluir da base de tributação da receita apontada como omissão de faturamento, tendo em vista a impossibilidade de sucessão tributária nestes casos, forte no artigo 133, 135 e 137, do CTN, bem c/c art. 150, IV, outrossim, dos artigos 841, 844, 904, 911, 927 e 928 do vigente RIR/99 (Decreto 3.000/99);

e) Forte nos artigos 5, II, LIV, LV, LVI, 37, 150, I, II e IV, todos da Constituição Federal, bem como a previsão do artigo 332, do CPC c/cart. 157, do CPP, c/c os artigos 841, 844, 904, 911, 927 e 928 do vigente RIR (Decreto 3.000/99), seja excluído da base de tributação por arbitramento os valores apontados como omissão de receita baseados tão somente em extratos bancários, sob pena de nulidade do auto de infração, devendo ser recalculada a base de cálculo da autuação;

f) Assim sendo, por força dos artigos 5º, XXII, LIV, LV, 60, §4º, 150, I, II, IV, todos da CF/88, c/c os artigos 42, 142, 148, 201 e 204, todos do Código Tributário Nacional, bem como pelo art. 42, da Lei 9.430 e, art. 6º, 6º da Lei nº 8.021/90, requer o afastamento do arbitramento ao menos em relação à contribuinte e ao sócio Rodrigo Fischer, estando ausentes os requisitos inarredáveis a darem ensejo para tal atuação do Fisco;

g) Em consoante ao pedido, em sendo remanescente a descaracterização da escrita, e a tomada do arbitramento, que a base da tributação seja calculado apenas sob a base de sua receita operacional bruta majorada em 20% conforme já apurado;

h) Por fim, por força dos artigos 7º, 97, 133, 135 e 137, 142, todos do CTN c/c artigo 150, da Constituição Federal, requer seja excluída a multa punitiva de 150% em relação à contribuinte Posto Chimarrão do Brasil Ltda., remanescendo se for o entendimento, com relação aos demais autuados;

i) Alternativamente, em caso de remanescer a multa, que seja minorada em 75%, por conta da ausência de conduta dolosa por conta da contribuinte com relação à suposta movimentação sem origem;

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

### 1.Recurso Voluntário Bayard Ollé Fischer Santos

Como apontado no Relatório, o documento juntado às e-fls. 1546 a 1625 como recurso voluntário supostamente apresentado pelo sujeito passivo solidário Bayard Ollé Fischer Santos foi devolvido pelo CARF à Unidade de Origem para que fosse saneado, tendo em vista não ter sido juntado nenhum documento de identificação que comprovasse a legitimidade da representação processual.

Como se verifica pelo despacho da autoridade administrativa à e-fl. 1645, o sujeito passivo solidário Bayard Ollé Fischer Santos foi intimado a apresentar documentos de identificação para comprovação da legitimidade do recurso, mas não se manifestou.

Destarte, tendo em vista que o recorrente não foi devidamente qualificado, de acordo com o exigido no inciso II do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72<sup>1</sup>, o documento juntado às e-fls. n.º 1546 a 1625 não deve ser conhecido.

### 2.Recurso Voluntário Posto Chimarrão do Brasil Ltda-ME

Quanto ao sujeito passivo principal Posto Chimarrão do Brasil Ltda-ME, a ciência do acórdão da DRJ ocorreu em 04/11/2014, conforme AR juntado à e-fl. 1163, e o recurso voluntário (juntado às e-fls. 1164 a 1226), foi protocolado em 26/11/2014 na Agência da Receita

---

<sup>1</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

(...)

Federal de Encantado/RS, conforme carimbo de recebimento à e-fl. 1164, portanto dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso está assinado por procurador da pessoa jurídica, devidamente constituído à e-fl. 1226.

No recurso voluntário do sujeito passivo principal Posto Chimarrão do Brasil Ltda-ME, procurou eximir a sua responsabilidade pelo crédito tributário lançado e a responsabilidade solidária do sócio Rodrigo Fischer, como se verifica nos excertos abaixo (realces no original):

#### **DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DA CONTRIBUINTE E DO SÓCIO RODRIGO FISCHER.**

Não merece prosperar o Acórdão exarado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita em Porto Alegre quanto à manutenção do sócio Rodrigo Fischer, inscrito no CPF n.º 806.710.800-59, no polo passivo da exigência tributária por sucessão. Impende lembrar que os supostos atos faltosos datam de 2006 até 2008, conforme fls. 02, do Acórdão supracitado. O sócio Rodrigo figurou como sócio da empresa de 05.05.05 até 1.11.06.

Posteriormente, retomou a titularidade do capital social da empresa em 06.05.10, permanecendo até o momento. Neste período primeiro período, detinha apenas 1% do capital social da empresa.

Como se vê, não há falar-se em imputação do sócio Rodrigo Fischer pelos atos praticados por outros gestores e antigos sócios pela mesma motivação que se excluiu o administrador Rogério Fischer, pois em nada contribuíram para a suposta omissão de receita havida por outro administrador que supostamente utilizou-se das contas bancárias do Fundo de Comércio, à época, para circular riquezas oriundos de sua profissão enquanto pessoa física, a fim, possivelmente, de evitar a tributação.

(...)

Logo, inarredável o reconhecimento da ilegitimidade passiva do contribuinte Posto Chimarrão e do sócio Rodrigo Fischer, leia-se a nova administração a partir de maio de 2010, devendo-se reconhecer a responsabilidade direta dos ex-sócios Munster Trading *Sociedad Anonima*, bem como do seu procurador, senhor Bayard Fischer Santos e do outro administrador sr. David Danenbroch, bem como do antigo sócio Luiz Antônio Villa e demais Gestores que participaram da Gestão no período apontado.

**Assim, em face dos artigos 5, 150, I, II e IV, ambos da CF/88 c/c artigos 121 e 122, 133, 135 e 137, todos do Código Tributário Nacional, requer seja reconhecida a ilegitimidade passiva do contribuinte Postos Chimarrão e do Sócio Rodrigo Fischer, devendo-se arredar qualquer autuação que não diga respeito estritamente a Receitas Operacionais e não operacionais, por força do artigo 133, também do mesmo Diploma Legal.**

**Alternativamente, requer seja reconhecida a ilegitimidade passiva do Contribuinte Posto Chimarrão do Brasil Ltda., e, exclusão da responsabilidade do sócio Rodrigo Fischer, por atos praticados a partir de novembro de 2006 até dezembro de 2008, por conta de sua retirada da sociedade em novembro de 2006.**

Os responsáveis solidários no processo administrativo tributário tem legitimidade para recorrer, procurando afastar a sua responsabilidade pelas infrações apuradas, em concretização às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Contudo, nenhum dos responsáveis tributários solidários apresentou recurso, a exceção de recurso supostamente apresentado por Bayard Ollé Fischer Santos, que não foi conhecido por falta da devida qualificação, como visto acima.

O sujeito passivo principal Posto Chimarrão do Brasil Ltda-ME, no recurso voluntário, procurou afastar a responsabilidade tributária solidária do sócio Rodrigo Fischer, contudo a pessoa jurídica não tem legitimidade para representar nenhum dos sócios pessoas físicas arrolados como responsáveis solidárias.

Tal posicionamento já foi referendado pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial n.º 1.347.627, de Relatoria do Ministro Ari Pargendler (DJe de 21/12/23013), que entendeu pela ilegitimidade da pessoa jurídica para interpor recurso em defesa de interesse dos seus sócios. A ementa do julgado foi assim vazada:

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DO DEVEDOR. A pessoa jurídica não tem legitimidade para interpor recurso no interesse do sócio. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, considerando o a decisão prolatada pelo STJ na sistemática do artigo 543C do CPC, e aplicando o que determina o art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, já se manifestou no sentido da ilegitimidade da pessoa jurídica representar o interesse dos seus sócios, conforme se verifica na ementa do acórdão 9101-005.303, abaixo transcrito, de Relatoria da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa:

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. QUESTIONAMENTO PELA CONTRIBUINTE. LEGITIMIDADE PROCESSUAL. APLICAÇÃO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Ninguém pode pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico. A pessoa jurídica não pode pleitear, em nome próprio, a exclusão de terceiros do polo passivo da obrigação tributária.

Portanto, considerando que o recurso voluntário da Recorrente preenche os requisitos de admissibilidade, com exceção do afastamento da responsabilidade do sócio Rodrigo Fischer, dele conheço parcialmente.

### **3. Da arguição de cerceamento de defesa**

A Recorrente alega que houve cerceamento de defesa porque requereu que fosse aberto investigação para comprovar o pagamento que fizera de despesa de terceiro, inclusive requerendo a documentação contábil deste terceiro. Alegou que não tinha posse de documentos fiscais porque seus antigos administradores se negaram a entregá-los.

Não assiste razão à Recorrente.

Mais adiante vai ser visto que os documentos juntados pela Recorrente não comprovam os pagamentos não contabilizados. Se fosse verdade que os pagamentos não contabilizados foram para aquisição de combustíveis da Rede Peteba, a Recorrente deveria apresentar as notas fiscais emitidas em seu nome por aquela empresa. O documento comprobatório (boletos bancários de cobrança), como se verá, não são hábeis para comprovar os pagamentos.

A Fiscalização constatou pagamentos não escriturados. É dever do contribuinte, e não do FISCO, identificar e comprovar, com documentos hábeis e idôneos o destinatário e o motivo dos pagamentos, o que não fez a Recorrente.

Portanto rejeito a arguição de cerceamento de defesa.

#### **4.Mérito**

Com o objetivo de subsidiar adequadamente o julgamento do presente processo convém detalhar a acusação fiscal e os argumentos de defesa.

##### **4.1 Das declarações fiscais dos anos-calendários 2006, 2007 e 2008**

De acordo com o Contrato de Constituição da Sociedade Munster Trading do Brasil Ltda (antiga razão social da recorrente Posto Chimarrão Brasil Ltda) juntada às e-fls. 118 a 123 a empresa iniciou suas atividades em 09/03/2005 e seu objeto social seria o “*COMÉRCIO VAREJISTA E ATACADISTA DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO ÓLEOS, LUBRIFICANTES, PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS; PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM BORRACHARIA E LAVAGEM DE VEÍCULOS; TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS EM GERAL, INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL; LOCAÇÃO DE BENS IMÓVEIS*”.

Não houve alteração do objeto social até a última alteração do Contrato Social (a 5ª Alteração do Contrato Social), datada de 09/07/2010 e juntada às e-fls. 143 a 147. Trata-se portanto de comércio de derivados de petróleo e prestação de serviços, típico de um posto de combustível.

A autoridade fiscal relata que a Recorrente apresentou a DIPJ dos anos-calendários de 2006 e 2007 “zeradas” e na DIPJ do ano-calendário 2008 declarou-se imune à tributação do IRPJ e desobrigada da apuração da CSLL. A Recorrente não contesta essas afirmações, portanto presumem-se verdadeiras.

De acordo, ainda, com o que consta no Relatório do Procedimento Fiscal, a empresa não efetuou nenhum pagamento a título de IRPJ ou CSLL, tampouco declarou a compensação de débitos relativos a estes tributos. Também quanto a essa afirmação, não houve contestação da Recorrente.

##### **4.2 Das infrações**

A autoridade fiscal analisou os Livros Diário e Razão do período fiscalizado apresentados pela Recorrente, e comparando-os com os extratos bancários dos bancos Bradesco e SICREDI, concluiu que a escrituração contábil não retratava adequadamente a movimentação financeira. Também constatou que houve um período no qual não houve registro de venda de

combustível, mas houve movimentação financeira em suas contas bancárias. Por considerar que a escrituração revelava evidente indícios de fraude, vícios, erros e deficiências que a tornavam imprestável para a determinação do lucro ou identificação da efetiva movimentação financeira, a autoridade fiscal arbitrou o lucro, com fundamento no artigo 530 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).


#### 4.2.1 Omissão de receita na revenda de mercadorias, combustíveis e prestação de serviços

Com base em valores escriturados em Livros Fiscais, a Autoridade Fiscal constatou omissão de receita na revenda de mercadorias (Infração 1), omissão de receita na prestação de serviços (Infração 2), omissão de receita na revenda de combustível (Infração 3). Os valores das omissões estão discriminados mensalmente no Auto de Infração e consolidados por trimestre na tabela que consta no Relatório de Procedimento Fiscal às e-fls. 7 e 8 e abaixo reproduzido:

TRIMESTRE	RECEITA VENDAS COMBUSTÍVEIS	RECEITA REVENDA MERCADORIAS	RECEITA SERVIÇOS	TOTAL RECEITA BRUTA	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS
01/2006	617.565,51	15.931,13	1.057,71	634.554,35	323,74
02/2006	845.590,12	11.551,03	2.539,00	859.680,15	0,00
03/2006	747.887,99	13.723,02	1.769,41	763.380,42	10.758,98
04/2006	682.837,03	5.700,70	886,00	689.423,73	2.708,71
<b>TOTAIS 2006</b>	<b>2.893.880,65</b>	<b>46.905,88</b>	<b>6.252,12</b>	<b>2.947.038,65</b>	<b>13.791,43</b>
01/2007	561.638,85	6.344,57	432,00	568.415,42	4.733,70
02/2007	602.645,25	4.754,02	445,00	607.844,27	3.290,27
03/2007	553.344,71	3.070,10	275,00	556.689,81	14.736,23
04/2007	578.012,10	4.757,31	145,00	582.914,41	12.477,42
<b>TOTAIS 2007</b>	<b>2.295.640,91</b>	<b>18.926,00</b>	<b>1.297,00</b>	<b>2.315.863,91</b>	<b>35.237,62</b>
01/2008	500.084,92	9.513,99	160,00	509.758,91	12.496,75
02/2008	0,00	0,00	0,00	0,00	13.607,41
03/2008	957.016,17	6.364,16	703,00	964.083,33	16.337,28
04/2008	1.129.891,57	4.359,05	989,00	1.135.239,62	9.949,48
<b>TOTAIS 2008</b>	<b>2.586.992,66</b>	<b>20.237,20</b>	<b>1.852,00</b>	<b>2.609.081,86</b>	<b>52.390,92</b>

As informações das receitas acima constam em documentos fiscais juntados pela própria Recorrente às e-fls. 1243 a 1253. Trago à colação, a título de exemplo, os Relatório de Faturamento do ano-calendário de 2006 e o documento fiscal do mesmo período encaminhado à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul:

RS ENCANTADO ARF		RELATÓRIO DE FATURAMENTO			Emissão:	23/08/2011
Empresa:		MUNSTER TRADING DO BRASIL LTDA.			Fl. 1248	
Endereço:		RODOVIA RS 129				
Cidade:		ENCANTADO			CEP.: 95960-000	
CNPJ:		07.276.584/0001-71				
Insc.Est.:		037/0041216				
Período:		01/01/2006 a 31/12/2006				
M Ê S	ANO	Saídas R\$	Servicos R\$	Outros R\$	Total R\$	
Janeiro	2006	220.890,96	335,71	0,00	221.226,67	
Fevereiro	2006	209.243,52	200,00	0,00	209.443,52	
Março	2006	203.362,16	522,00	0,00	203.884,16	
Abril	2006	213.528,12	770,00	0,00	214.298,12	
Mai	2006	289.329,71	1.429,00	0,00	290.758,71	
Junho	2006	354.283,32	340,00	0,00	354.623,32	
Julho	2006	259.550,95	649,41	0,00	260.200,36	
Agosto	2006	254.924,82	827,00	0,00	255.751,82	
Setembro	2006	247.135,24	293,00	0,00	247.428,24	
Outubro	2006	273.508,95	531,00	0,00	274.039,95	
Novembro	2006	234.176,68	210,00	0,00	234.386,68	
Dezembro	2006	180.852,10	145,00	0,00	180.997,10	
Totais		2.940.786,53	6.252,12	0,00	2.947.038,65	

 <p><b>Estado do Rio Grande do Sul</b> <b>Secretaria da Fazenda</b> Departamento de Receita Pública Estadual Divisão de Tecnologia e informações Fiscais</p>	
<b>Recibo da Guia Informativa Modelo 'B'</b>	
<b>Identificação do Contribuinte</b> (Inscrição Estadual/Razão Social)	<b>Município</b>
155/0074188 MUNSTER TRADING DO BRASIL LTDA	VENANCIO AIRES
<b>Período de Referência da Guia</b>	<b>Faturamento</b>
01/01/2006 a 31/12/2006	2.947.038,65
<b>Dados do Estabelecimento</b>	<b>Cálculo do Valor Adicionado</b>
Empregados em 31/Dez 8	Saídas Declaradas 2.940.786,53
Valor da Folha de salários 115.183,42	Entradas Declaradas 2.687.059,42
Kwh Consumidos 0,00	Valor adicionado 253.727,11
<b>Estoques</b>	<b>Anexos</b>
Inicial 64.664,69	0 Folha(s) de Anexo 01 0 Folha(s) de Anexo 02
Final 78.743,26	0 Folha(s) de Anexo 03 0 Folha(s) de Anexo 04
<b>A Guia encontra-se Fechada</b>	
Data desta emissão 19/03/2007	
Carimbo de Recepção de Arquivo	
<p><b>Arquivo recebido pela Secretaria da Fazenda</b> do Rio Grande do Sul em: 15/03/2007 às 08:21:47 Protocolo TED: 1665192 Chave: 70646976 Email: simone.gobbi@pannet.com.br</p>	
<p>Esta guia foi transmitida automaticamente para a Prefeitura do local do estabelecimento, sendo possível ocorrer contato do Fiscal da Receita Municipal para esclarecimentos sobre o Valor Adicionado.</p>	

Quanto a essas omissões de receita, a Recorrente parece concordar, pelo que se depreende do excerto abaixo do recurso voluntário. Inclusive, em sendo mantida a desclassificação da sua escrita fiscal, entende cabível o arbitramento baseado na receita bruta:

**DA CORRETA BASE PARA EVENTUAL ARBITRAMENTO. DA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 42 DA LEI 9.430/96.**

Ademais, conforme acima mencionado, a atividade é tributada por substituição, o seja, na origem. Conforme o demonstrativo de resultado que abaixo se apresenta, a correta base de cálculo está demonstrada em anexo. O arbitramento até poderia ter lugar, mas de acordo com as bases que se apresenta, vide que a atividade possui margem de lucro extremamente apertada e, por tal razão cabível o arbitramento.

Ao que parece, nem mesmo a base do tributação apresentada pelo Fisco parece correta, pois por todos os cálculos, o contribuinte não consegue alcançar o montante apurado pela Receita Federal. Cumpre novamente destacar que é

inarredável a exclusão das movimentações bancárias da conta Bradesco por não se tratar de circulação de riqueza oriunda na atividade, bem como, deve ser excluída a movimentação bancária por conta da circulação de trocas de cheques, cartas de frete entre outras movimentações que não se traduzem em receita ou faturamento.

Segue o já demonstrado quadro de receitas brutas operacionais e respectivos valores apurados pelo contribuinte, no caso da desclassificação da escrita dos anos em comento, e sua base de cálculo conforme ampla jurisprudência;

**POSTO CHIMARRÃO DO BRASIL LTDA**

POSICÃO DO IRPJ E CSSL SOBRE A RECEITA BRUTA - LUCRO ARBITRADO BASE RECEITA BRUTA(DIÁRIO E REDUÇÃO Z) E LMC VENDAS

	RECEITA 1.92% E 12%		IRPJ BASE DE CÁLCULO		IRPJ 15%		CSSL BASE DE CÁLCULO		CSSL 9%	
		R\$		R\$		R\$		R\$		R\$
1º TRIMESTRE 2006	R\$	634.554,35	R\$	12.183,43	R\$	1.827,51	R\$	76.146,52	R\$	6.853,18
2º TRIMESTRE 2006	R\$	859.679,56	R\$	16.505,84	R\$	2.475,87	R\$	103.161,54	R\$	9.284,53
3º TRIMESTRE 2006	R\$	763.380,42	R\$	14.656,90	R\$	2.198,53	R\$	91.605,65	R\$	8.244,50
4º TRIMESTRE 2006	R\$	689.424,03	R\$	13.236,94	R\$	1.985,54	R\$	82.730,88	R\$	7.445,77
1º TRIMESTRE 2007	R\$	571.506,52	R\$	10.972,93	R\$	1.645,94	R\$	68.580,78	R\$	6.172,27
2º TRIMESTRE 2007	R\$	609.017,48	R\$	11.693,14	R\$	1.753,97	R\$	73.082,10	R\$	6.577,39
3º TRIMESTRE 2007	R\$	570.055,03	R\$	10.945,06	R\$	1.641,76	R\$	68.406,60	R\$	6.156,59
4º TRIMESTRE 2007	R\$	593.529,01	R\$	11.395,76	R\$	1.709,36	R\$	71.223,48	R\$	6.410,11
1º TRIMESTRE 2008	R\$	504.258,13	R\$	9.681,76	R\$	1.452,26	R\$	60.510,98	R\$	5.445,99
2º TRIMESTRE 2008	R\$	13.607,41	R\$	261,26	R\$	39,19	R\$	1.632,89	R\$	146,96
3º TRIMESTRE 2008	R\$	977.581,38	R\$	18.769,56	R\$	2.815,43	R\$	117.309,77	R\$	10.557,88
4º TRIMESTRE 2008	R\$	1.142.604,24	R\$	21.938,00	R\$	3.290,70	R\$	137.112,51	R\$	12.340,13
TOTAL 2006 / 2007 E 2008	R\$	7.929.197,56	R\$	152.240,58	R\$	22.836,06	R\$	951.503,70	R\$	85.635,30
<b>CÁLCULO REAL IMPOSTOS DEVIDO</b>										
<b>MAJORADOS EM 20% RAZÃO ARBITRAMENTO</b>					<b>R\$ 27.403,27</b>				<b>R\$ 102.762,36</b>	

Indiscutível que a antiga administração ao que parece, não pagou os tributos decorrentes da atividade o que, aí sim, permitiria hoje o arbitramento baseado em sua receita operacional bruta, como demonstrado no quadro acima ou, a cobrança destes amparados na base de tributação oferecida ao Fisco e que, não obstante às alegações de suposta omissão de receita, não logrou a Fiscalização efetivamente desqualificar a escrita com prova substancial de movimentações financeiras incompatíveis com o faturamento do Fundo de Comércio. (grifei)

A questão da desqualificação da escrita contábil será enfrentada mais adiante.

Além das infrações de omissão de receita acima descritas, a autoridade fiscal imputou mais duas infrações à Recorrente decorrente de presunção legal: omissão de receita por falta de escrituração de pagamentos efetuados (infração 4) e suprimento de caixa por sócios e administradores (infração 5).

#### 4.2.2 Omissão de receita por falta de escrituração de pagamentos

A DRJ concluiu que o argumento da Recorrente, que o ex-sócio Bayard Ollé Fischer dos Santos não apresentou as cópias dos cheques emitidos nem a justificativa para tanto no que diz respeito ao movimento financeiro perante o banco Sicredi, não afastava a presunção legal de omissão de receita por falta de escrituração de pagamentos efetuados e que a justificativa de que os pagamentos eram despesas de terceiros não justificava a falha na escrituração, e rejeitou o pedido da Recorrente para que se diligenciasse o terceiro para confirmar o pagamento de suas despesas. Confirma-se o fundamento da decisão da DRJ:

Já a segunda presunção tem como fato indiciário a não escrituração de pagamentos efetuados, nos termos do art. 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, combinado com o art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996. Confira-se:

*“Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.*

...

*§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

*“Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”*

O fundamento dessa presunção repousa na inferência legal de que a não contabilização de pagamentos efetuados teve por meta ocultar pagamentos realizados com recursos mantidos à margem da escrituração, ou seja, com recursos não tributados (omissão de receitas).

No caso dos autos, o impugnante alegou que o administrador Bayard Ollé Fischer dos Santos não apresentou as cópias dos cheques emitidos nem a justificativa para tanto no que diz respeito ao movimento financeiro perante o banco Sicredi (fl. 167). Não provou, portanto, a incorreção da inferência legal.

Analisando os documentos constantes dos autos é possível verificar a pertinência da conclusão fiscal. Tomo como exemplo o cheque nº 731686 emitido perante o banco Sicredi no dia 9 de abril de 2006, apontado na relação da folha 21, no valor de R\$ 32.550,00. Segundo a cópia de cheque constante da folha 461, o referido valor teve como beneficiário Peteba. A escrita do contribuinte, entretanto, não indica esse destino (folha 232). Depois de efetuado o suprimento do caixa com o referido valor, a conta caixa registra diversas outras saídas que não aquela apontada na cópia do cheque. No curso de três anos, a fiscalização identificou o montante de R\$ 5.489.613,91 movimentado com pagamentos desse jaez. Como a conta caixa manteve um saldo estável no período com valor máximo em torno de R\$ 230 mil, de onde teriam vindo os recursos que deram lastro aos referidos pagamentos? Em linha com a presunção legal, tiveram origem na omissão de receitas. O contribuinte não provou o contrário.

Não bastasse isso, qual a alegação principal do impugnante quanto a esse ponto? Que os cheques eram destinados à Rede Peteba. Que o interessado pagava o combustível que seria vendido por aquela rede de postos, um terceiro. Observe-se que os documentos juntados aos autos indicam a quitação de dívida do “P.Combs. Peteba Ltda.”, com endereço na “Rod. RS 129 KM 73, 6930”. O endereço da entidade antes referida é o mesmo da filial criada por Munster Trading do Brasil Ltda. em 1º de novembro de 2006. Os documentos que constam das folhas 641 a 745 são anteriores àquela data. O pagamento de

despesas de terceiros é uma outra irregularidade que não justifica a falha na escrituração do referido pagamento pelo impugnante. Pelo contrário, a fortalece. Assim, sem qualquer propósito o pedido do contribuinte para que se busque perante o terceiro a prova do pagamento que teria sido efetuado pelo contribuinte em favor desse terceiro.

No recurso voluntário, a Recorrente reprisou seus argumentos apresentados na impugnação, ratificando que os pagamentos foram realizados para a Rede de Postos Peteba, Alega que adquiriu o fundo de comércio daquela rede de postos em Venâncio Aires, bem como da filial localizada no município de Encantando, e que a venda de combustíveis foram registradas nos livros diários, tendo sido escrituradas na então Munster Trading do Brasil (antiga razão social da Recorrente):

Ressalta-se que houve a compra do fundo de comércio desta antiga rede em Venâncio Aires assim como da unidade de Encantado quando migrou no ano de 2008, encerrando a atividade em Venâncio Aires. Ainda, a venda de combustíveis de todas as compras através da Rede Peteba está registrado nos livros diários e todas as vendas de combustíveis saíram pela então Munster Trading do Brasil Ltda (reduções z), e fazem parte da Receita Bruta operacional, portanto não há de se falar em omissão de receitas quanto a todas estas compras

A Recorrente aduz que o FISCO se utilizou da presunção de omissão de receita por pagamento não escriturado porque teria “deixado no ar” que a Recorrente compraria combustível através da Rede Peteba e venderia através de seus estabelecimentos, dessa forma caracterizando omissão de receita:

Houve erro de autuação quando o Fisco se utilizou de pagamentos feito a rede Peteba, assim como outros pagamentos baseado nos extratos bancários como omissão de receitas operacionais. Ou seja, como o exemplo dos pagamentos ao Peteba, tentam ensejar e deixar "no ar" que o ora impugnante, compraria combustível através desta rede Peteba e venderia através de seu estabelecimento, assim caracterizando omissão de receitas, e desta forma majoraram a base de tributação em cima da receita bruta operacional como se todo e qualquer cheque que não foi conseguido explicar o seu destino fosse "omissão de receita".

A Recorrente justifica os pagamentos das despesas da Rede Peteba com o argumento de que foi um procedimento adotado pelos antigos administradores para início de atividade da empresa até a outorga de alvarás e registro junto aos fornecedores, e que não houve omissão de receita porque a tributação ocorreu na pessoa jurídica até então existente e que foi sucedida:

Pelo que se denota do depoimento do então sócio Luiz Antônio Villa, a compra de combustíveis em nome da rede incorporada "Postos PETEBA" foi procedimento adotado pelos antigos administradores para início das atividades até a outorga dos alvarás e registros junto aos fornecedores. Neste caso, não houve omissão, pois houve tributação na pessoa jurídica até então existente a qual foi sucedida.

Segundo a Recorrente, ela conseguiu identificar pagamentos citados pela Fiscalização no Anexo III da autuação, que correspondiam a compra de combustível junto à Rede de Posto Peteba:

A descaracterizar a presunção da Receita é o fato de que na impugnação, a contribuinte sucessora logrou identificar, por amostragem, duplicatas que constavam no anexo III da autuação. Todas correspondiam a compra de combustível junto à Rede PETEBA. Ora, a revenda de combustível não é ilegal. A contribuinte em esforço hercúleo identificou pagamentos apontados pela Receita no citado anexo, que chegam a R\$ 685.901,19..

A Recorrente defende que os pagamentos foram realizados à Rede Peteba para pagamento de combustíveis então comprados daquele rede de Postos, comprovados com cópia das duplicatas juntadas aos autos, até o momento da aquisição de fato do “Fundo de Comércio”, tanto que posteriormente o local passou a ser filial da Munster Trading do Brasil Ltda:

Nitidamente, a autuação passou por uma presunção, por um -achometro" da Receita. Pois além de presumir, a Receita se omitiu no seu dever de fiscalização de Ofício quando a contribuinte requereu sua atuação para perquirir a prova complementar que arredaria totalmente a tese de omissão nos pagamentos realizados a Rede de Postos PETEBA. O Relator comenta sobre o cheque n.º 731686 que paga pagamento do referido Posto. O próprio Fisco aponta o destino. (grifos no original)

Então, não há pagamento inominado, mas sim, erro formal na ausência de escrituração destino, mas não, omissão de receita, pois este pagamento esteve registrado. Neste caso, não há pagamento de despesas de terceiro, mas sim, despesas da própria atividade, pois até a regularização dos registros, já havia se dado a aquisição de fato do Fundo de Comércio anteriormente intitulado Posto PETEBA, pela então sócia da contribuinte, Munster Trading. Tanto é que posteriormente, foi regularizada a situação passando aquele local a ser filial da Munster Trading do Brasil Ltda.

Entendo que os fatos e os documentos juntados pela própria Recorrente não corroboram seus argumentos. Explico.

Os cheques emitidos sem o registro dos pagamentos na contabilidade foi confirmado pela própria Recorrente, que alega que teriam sido emitidos para pagamento de despesa de terceiros (Rede de Postos Peteba). A confissão de que os pagamentos não escriturados foram de despesas de terceiros já seria suficiente para considerar como omissão de receita, pois de onde teria vindo a receita para tais pagamentos?

Por outro lado, a Recorrente juntou boletos de pagamento às e-fls. 641 a 807, tentando comprovar que seriam correspondentes aos cheques sem identificação de pagamento relacionados no Anexo III da Fiscalização e que teriam sido destinados à pagamento pela compra de combustível da Rede Peteba.

Primeiramente, a Recorrente não apresentou nenhum documento que relacionasse os boletos com os cheques emitidos sem identificação na contabilidade (Anexo III).

Segundo, este Relator tentou verificar, de forma aleatória e por amostragem, se havia correspondência entre os valores dos cheques emitidos (anexo III) e os boletos, **não encontrando nenhuma relação.**

Os boletos foram juntados sem nenhuma preocupação em verificar se tinham relação com a Rede de Combustíveis Peteba, como pode ser visto na cópia do boleto abaixo, juntado à e-fl. 667, cujo pagamento foi realizado pela Farmácia Ironi (CNPJ 06.257.978/0001-10), com pagamento realizado em dinheiro:

BANCO DO BRASIL - REDE INTEGRADA PAGAMENTO DE CONTAS		147 01543 104721 58280 041680 7 000	
FARMACIA IRONI CNPJ: 06.257.978/0001-10 ENCANTADO		VENCIMENTO 21474 0154310.75	
ESPECIE DOC	ACEITE	DATA PROCESSAMENTO	NOSSO NÚMERO
			47258280.85
VALOR		VALOR DOCUMENTO	
		DESCONTO	
		ABATIMENTO/OUTRAS DEDUÇÕES	
		MORA	
		MULTA/OUTROS ACRÉSCIMOS	
		VALOR COBRADO	
TÍTULO BARRIGU 0416212147 01543104721 58280941150 7 00000000000000		CIMENTO	
DATA: 16/03/2006 HORA: 20:03 VALOR: 8350,50		E (S) 0712 2566	
PAGAMENTO EM DINHEIRO		RECIBO DO SACADO	
ESTE DEMONSTRATIVO É VÁLIDO COMO COMPROVANTE DE PAGAMENTO, SENDO DE RESPONSABILIDADE DO CLIENTE		LTD STAL 121	

Há também documento juntado com comprovante de pagamento do boleto realizado no Banco do Brasil, e portanto não poderia ter sido por cheque emitido de um dos bancos onde a Recorrente mantinha conta e relacionados no Anexo III (Bradesco, Banrisul e SICREDI), conforme se verifica de cópia do documentos juntado à e-fl. 646:

RS ENCANTADO ARF		Fl. 646	
		<b>Recibo do Sacado</b>	
		Vencimento 18.03.2006	
		Agência/Código Cedente 335.02 024000.0-01	
/03/2006 - BANCO DO BRASIL - 15:04:29		Nosso Número 061001087762	
2310495	0355	Valor do Documento 8.350,50	
COMPROVANTE DE PAGAMENTO DE TÍTULOS		(-) Desconto/Abatimento	
NCO DO ESTADO DO RIO GRANDE		(-) Outras Deduções	
190335012400003061900108776295330840000835050		(+/-) Mora/Multa	
DATA DO PAGAMENTO	20/03/2006	(+/-) Outros Acréscimos	
VALOR DO DOCUMENTO	8.350,50	(-) Valor cobrado	
VALOR COBRADO	8.350,50	CNPJ: 00.218.079/0001-21	
AUTENTICACAO B. F7C.568.EF5.B30.1C0		CÓD: 0000000788	
		960-000-TEL:-FAX:	
		061001087762	
		Autenticação mecânica	

Há que recordar que a Recorrente afastou a hipótese de que compraria combustível da Rede Peteba e os venderia através de seu estabelecimento e que foi por esse motivo que a Receita teria considerado os pagamentos como omissão de receita:

Houve erro de autuação quando o Fisco se utilizou de pagamentos feito a rede Peteba, assim como outros pagamentos baseado nos extratos bancários como omissão de receitas operacionais. Ou seja, como o exemplo dos pagamentos ao Peteba, tentam ensinar e deixar "no ar" que o ora impugnante, compraria combustível através desta rede Peteba e venderia através de seu estabelecimento, assim caracterizando omissão de receitas, e desta forma majoraram a base de tributação em cima da receita bruta operacional como se todo e qualquer cheque que não foi conseguido explicar o seu destino fosse "omissão de receita".

Mera análise da capacidade de armazenagem dos tanques de combustível do estabelecimento, com o volume total comprado mensalmente nos período em questão, lançados nos obrigatórios livros LMC, afastaria a tese sem fundamento lançada pelo Fisco acerca da suposta omissão de receita da atividade fim, de que nunca houve uma compra maior que a capacidade física de armazenamento de combustíveis do estabelecimento e, portanto, não houve a omissão de receitas operacionais quanto a atividade fim ou para a atividade fim, a venda de combustíveis.

Ora, se de fato a Recorrente adquiriu combustível da Rede Peteba, então a comprovação seria através de nota fiscal emitida em seu nome pela Rede Peteba. A nota fiscal deveria estar de posse e em boa guarda pela Recorrente para eventual apresentação quando exigido pelo FISCO.

Não há que se falar em obrigação do FISCO em abrir procedimento para confirmar os pagamentos à Rede Peteba alegado pela Recorrente. O ônus de comprovar a alegação que adquiriu combustíveis da Rede Peteba é da Recorrente.

Conclui-se, portanto, que a Recorrente não logrou comprovar os pagamentos realizados sem a devida escrituração, devendo ser mantida a presunção de omissão de receita.

#### **4.2.3 Omissão de receita por suprimento de caixa por sócios e administradores**

A infração 5 (omissão de receita por suprimento de caixa por sócios e administradores) foi decorrente da falta de comprovação da efetiva entrega de recursos à Recorrente, escriturado como empréstimos recebidos da então sócia Munster Trading Corp. sociedade Anonima. Transcrevo o fundamento fático e jurídico da autuação, de acordo com o descrito no Relatório de Procedimento Fiscal (

##### **7.2 Dos empréstimos contabilizados da sócia Munster Trading Corp. Sociedad Anônima.**

A partir de janeiro de 2007 a empresa contabilizou supostos empréstimos efetuados junto a sua sócia em epígrafe, com sede no Uruguai, mediante lançamentos contábeis de entrada no Caixa.

Referidos empréstimos foram registrados na conta "2.1.3.1.004 TITULOS A PAGAR", cujo saldo em 31/12/2007 era de R\$ 934.600,33, permanecendo inalterado durante o ano de 2008 (cópias anexas). Intimada a apresentar os documentos que lastrearam estes lançamentos contábeis, a empresa silenciou.

Examinando mais atentamente a contabilidade e cotejando-a com as contas bancárias, conseguimos identificar que grande parte dos ditos empréstimos

ingressaram na empresa por meio da conta bancária mantida no Bradesco, Agência Florencio Ygartua, em Porto Alegre. A título de exemplo, por ser mais significativo, elencamos o suposto empréstimo contabilizado em 11.04.2007, no valor de R\$ 310.000,00 (trezentos e dez mil reais), de fato, segundo o histórico existente no extrato da conta corrente, trata-se de um TED-transferência eletrônica cujo remetente é a empresa Comércio C. Volken. Portanto, não tem origem na sócia em epígrafe. Deste depósito, no dia seguinte, em 12.04.2007, o valor de R\$ 305.000,00 (trezentos e cinco mil reais) foi aplicado em conta de investimentos (ver extrato da conta corrente e de investimentos do Bradesco).

Da mesma forma, foi possível identificar nos extratos da conta corrente do Bradesco que parte dos supostos empréstimos contabilizados, na verdade, eram transferências originadas de outras empresas nacionais, de pessoas físicas ou de depósitos em cheques, não oriundos da sócia Munster Trading Corp. Sociedad Anônima, que como referido acima é uma empresa com sede no Uruguai. Exemplificamos:

Data	Valor	Depositante	Tipo
08.01.2007	15.000,00	Volken & Cia	Depósito chq/dinh Cb
12.01.2007	47.313,77	Depósito em cheques	
15.01.2007	20.000,00	Luiz Carlos Volken	Transf.Eletronica
22.01.2007	24.920,00	Depósito em cheques	
24.01.2007	3.155,00	Depósito em cheques	
07.02.2007	10.000,00	Transf.HSBC	Trans.entre Agencias
21.02.2007	4.671,00	Depósito em cheques	
01.03.2007	7.500,00	Elenice A da Costa	Doc.Crédito automático
06.03.2007	3.775,00	Depósito em cheques	
09.03.2007	10.000,13	Volken & Cia	Depósito chq/dinh
11.04.2007	310.000,00	Com. C. Volken	Transf. Eletrônica
18.04.2007	5.000,00	Posto Volken	Dep. Cheque Cor Banc
30.04.2007	4.375,00	Depósito em Cheques	Dep. cheque compensado
02.07.2007	25.854,91	Depósito em cheques	
09.07.2007	3.503,00	Transf. Ag. Cheque	
10.07.2007	10.000,00	Posto Volken	Dep. ch/din CB
23.07.2007	17.196,00	Depósito em cheques	
24.07.2007	20.000,00	Depósito em cheques	
12.11.2007	8.495,00	Depósito em cheques	

Note-se que na resposta com data de 11.07.2011, a empresa informa que esta conta no Bradesco era movimentada pelo Sr. Bayard Ollé Fischer Santos, que nunca teria apresentado cópias dos cheques ou justificativas para as emissões.

Não tendo a empresa comprovado com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a efetiva entrega pela sócia dos recursos à empresa ora fiscalizada e, acrescentando os fatos expostos acima, ou seja, de que os recursos se originavam de outras pessoas jurídicas e físicas que não da sócia, configura-se a ocorrência de omissão de receita prevista nos artigos 282 e 287 do RIR/99, acarretando o lançamento de ofício dos valores contabilizados como empréstimos, os quais estão relacionados no ANEXO II:

(...)

De acordo com o artigo 537 do RIR/99, verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei no 9.249, de 1995, art. 24). O parágrafo único, estabelece, ainda, que no caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que

se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei no 9.249, de 1995, art. 24, § 10).

A empresa além da venda de combustíveis, revendia outros produtos, assim como prestava serviços enumerados no item 5 deste. Cada atividade com alíquotas diferentes para apuração da base de cálculo. Sendo assim, com fundamento no parágrafo único do artigo 537, a receita omitida será tributada utilizando-se o percentual mais elevado, ou seja, o de prestação de serviços.

Na impugnação a Recorrente alegou que a responsabilidade pela movimentação financeira era do procurador da ex-sócia Munster Trading Sociedad Anonima, Bayrad Ollé Fischer dos Santos, que utilizava as contas bancárias para movimentar recursos que tinham origem em sua atividade como médico em clínica de sua propriedade.

A DRJ manteve a presunção de omissão de receita porque a Recorrente não comprovou o que havia alegado, i.e, que a movimentação em contas bancárias de sua titularidade eram na verdade movimentação financeira de terceiro:

Esses extratos apontam a movimentação financeira do contribuinte (Munster Trading do Brasil Ltda. e depois renomeada para Posto Chimarrão do Brasil Ltda. – ME) perante a instituição financeira, sendo obrigação dele o conhecimento e a justificação dessa movimentação. Não se pede que o contribuinte “adivinhe” o propósito da movimentação financeira de um terceiro, mas que esclareça a movimentação realizada em seu nome perante uma instituição financeira. Presumida a omissão de receita, cabe ao contribuinte provar que a movimentação era de terceiro, não ao fisco. Os documentos apresentados não atestam que os valores movimentados por meio das contas bancárias de titularidade do impugnante diziam respeito a terceiro, consoante alegado. Cálculos econômicos não se consubstanciam em provas para fins de elidir a presunção, pois não apontam para o pretense beneficiário da movimentação financeira.

No recurso voluntário, a Recorrente ratifica que a responsabilidade pela fraude na escrituração de empréstimo inexistente da ex-sócia Munster Tradins Sociedad Anonima ao sr. Bayrad Ollé Fischer dos Santos:

Os fatos apurados pela Receita dão conta de suposta omissão de receitas não operacionais, não relacionadas ao Fundo de Comércio, praticada, segundo depoimentos testemunhas e provas documentais colhidas pelos ex-sócios ou representantes de ex-sócios e ex-administradores. Ora, se houve conduta subjetiva e, ao que parece houve pelas provas colhidas pelo Fisco, pressupõe-se uma conduta dolosa no intuito de fraudar.

Aliás, salutar trazer à luz comentário do relator ao reconhecer a inexistência de empréstimos realizados pelo sócio estrangeiro que, em verdade, tratava-se de estratagem do antigo procurador do sócio estrangeiro e, verdadeiro administrador da contribuinte recorrente no período apontado no auto de infração, para dar origem a recursos pessoais, advindos do exercício regular e legal, de sua atividade como médico.

Não se pode olvidar que estamos tratando da responsabilidade por infrações, diferente do tratamento dado pela Receita no julgamento do Acórdão supracitado pela 13 Turma da DRJ/POA. Neste ponto, cumpre trazer alguns

conceitos atinentes ao tema em estudo. Nessa seara impossível deixar de mencionar o mestre Rubens Requião tocante ao conceito de fundo de comércio, *in verbis*:

*"O fundo de comércio ou estabelecimento comercial é o instrumento da atividade do empresário. Com ele o empresário comercial aparelha-se para exercer sua atividade. Forma o fundo de comércio a base física da empresa constituindo um instrumento da atividade empresarial. O Código italiano o define como o complexo dos bens organizados pelo empresário, para o exercício da empresa. (...) Compõe-se o estabelecimento comercial de elementos corpóreos e incorpóreos, que o empresário comercial une para o exercício de sua atividade."*

A celeuma para análise da transferência da responsabilidade tributária nasce da autuação sobre receitas não operacionais, leia-se, estranhas ao Fundo de Comércio, que dele não advém, direta ou indiretamente. Para tanto, impende destacar que a fiscalização se baseou em documento tido como inidôneo pela jurisprudência para fundamentar a presunção de omissão de receita, qual seja extrato bancário. Tal conduta além de arbitrária comprova que a base supostamente apurada é estranha ao Fundo de Comércio.

As movimentações bancárias inominadas ou não identificadas como se apurou, provém de movimentações exclusivamente praticadas pelo então procurador da ex-sócia *Munster Trading Sociedad Anonima*, senhor Bayard 011é F. dos Santos, movimentações estas que dava-se estritamente em sua pessoa física, mas que eram jogadas para a jurídica da qual sua constituinte era sócia, possivelmente, para ocultar receita ou escapar do Fisco.

Diante a ausência de aferição da Receita Federal que detinha o poder integral para assim agir, não há como remeter ao contribuinte recorrente o peso da sucessão tributária por atos de suposta sonegação fiscal de receitas não operacionais, diga-se, receitas estranhas ao Fundo de Comércio. Ora, ao se fazer isto, em verdade, a recorrente estará quitando Imposto de Renda sobre valores que não são e nunca foram oriundos de seu faturamento.

Renova-se o fato de que o ramo de atividade do Fundo de Comércio é tributado pela sistemática da substituição. É a chamada substituição para frente onde o substituto antecipa o pagamento por fato gerador futuro. Logo, os combustíveis são tributados na origem. Logo, como conceber omissão de receita operacional sem que tenha ingressado nos tanques do contribuinte, o produto para revenda?

O próprio Supremo Tribunal Federal consolidou posição no sentido de que, na substituição para frente, uma vez realizado o fato gerador "presumido", a base de cálculo presumida torna-se definitiva, não cabendo devolução de eventuais diferenças entre o tributo que foi pago e o tributo que seria devido se o cálculo fosse feito com base no valor real da operação (AD1MC 1851-AL e RE 213.396/SP).

Assim sendo, em casos de possível ou suposta de omissões de receitas, causa alta indagação a atuação com dolo do agente que pretende praticar ato faltoso do ponto de vista fiscal. Logo, tratando-se de uma conduta subjetiva, não há dúvidas do cabimento da aplicação das exceções dos artigos 135 e 137 do CTN que estão previstos para casos desta natureza.

Como se verifica, também no recurso voluntário a Recorrente não comprovou a origem dos recursos depositados e escriturados como empréstimo de sócios, alegando que a movimentação financeira era realizada pelo representante de sua ex-sócia e a ele pertenciam, mas não apresentou comprovação do que alegou.

Além das razões de defesa acima detalhadas e analisadas, a Recorrente apresenta outros argumentos em extenso e prolixo arrazoado ao longo de todo o recurso voluntário, que podem ser assim resumidos:

1 – ratifica que a movimentação financeira constatada nas contas bancárias de titularidade da Recorrente eram, na verdade, movimentação de recursos do procurador da ex-sócia Munster Trading Sociedad Anonima, e que por se ter sido constatada conduta dolosa de ex-sócios e administradores, com nítido caráter pessoal do agente, não caberia a atribuição de responsabilidade da empresa Recorrente;

2 – aduz que os extratos bancários utilizados pela Fiscalização para fundamentar a presunção de omissão de receita não são documentos idôneos para sustentar o lançamento;

3 – afirma que não sabia da movimentação financeira levada a efeito pelo procurador da ex-sócia Munster Trading Sociedad Anonima, de modo que não poderia ser compelido a justificá-la, sendo que seria do FISCO o ônus de provar a omissão de receita por presunção;

4 – defende que não se poderia caracterizar omissão de receita da atividade operacional da Recorrente, tendo em vista que a atividade da Recorrente é a venda de combustível, que na sistemática de substituição tributária é tributada na origem.

5 – Irresigna-se contra o arbitramento do lucro afirmando que tem efeito confiscatório, o que é vedado constitucionalmente; que em vez de utilizar depósitos bancários como base para o arbitramento deveria considerar como base sinais exteriores de riqueza; que nenhuma das hipóteses que ensejam a apuração do lucro por arbitramento (saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamentos ou manutenção de obrigações pagas) fora comprovada nos autos; que o lucro poderia ser apurado a partir de documentos fiscais (“redução z” emitidos pelos emissores de cupons fiscais) e que o FISCO utilizou como se fosse receita de serviços a base de cálculo do lucro para ampliá-lo.

Passo a analisar cada um dos argumentos.

Em relação ao argumento de que os recursos movimentados em contas bancárias de titularidade da Recorrente eram na verdade da pessoa física do sr. Ollé Fischer dos Santos, a Recorrente não comprova a sua alegação, como já afirmado anteriormente.

As cópias de cheques juntadas às e-fls. 1266 a 1390 apenas indicam que os cheques teriam sido provavelmente assinados pelo então procurador da ex-sócia Munster Trading Sociedad Anonima, nada além disso. Não há nenhuma comprovação de que os cheques seriam movimentação pessoal do sr. Bayard.

O sr. Luiz Antonio Villa foi sócio-administrador no período de 17/11/2006 a 10/06/2008, foi quem assinou como sócio os livros contábeis e quem assinou o Termo de Início

de Procedimento Fiscal em 15/10/2010 e assinou também a procuração outorgada ao sr. Bayard para administração da Recorrente, conforme cópia juntada às e-fls. 137 a 139. Portanto sabia, ou devida saber que a escrituração contábil não traduzia a real movimentação bancária da empresa.

A Recorrente defende que por ter sido caracterizado conduta dolosa pessoal dos ex-sócios e ex-administradores, nos termos do artigo 35 e 137 do CTN, então deferia ser afastada a sujeição passiva da empresa Recorrente:

Ora, os fatos apurados denotam condutas tipicamente subjetivas o que impossibilita a transposição da obrigação tributária aos novos sócios e gestores. São questões que estavam ocultas na contabilidade e não podiam ser apuradas de plano pelos sucessores quando da recompra da sociedade em maio de 2010, pelo sócio Rodrigo Fischer, pois conforme confessado, a contabilidade fora maquiada.

Com base no citado artigo, somado à farta prova documental e testemunhal, ambas inequívocas, inarredável se queda a aplicação da previsão do artigo 135, do CTN que traz a responsabilidade por substituição pessoal, em face de suposta e possível atuação irregular afastando-se o contribuinte direto e original, que seria a empresa recorrente, para o ingresso dos sócios à época dos fatos, diretores, gerentes da empresa, para que respondam com seu próprio patrimônio.

No caso, é aplicável a regra do artigo 50º do Código Civil Brasileiro com relação à desconsideração da personalidade jurídica ante eventual ato doloso praticado contra terceiros, no caso, contra o Fisco Nacional devendo a obrigação tributária recair sobre aqueles assim praticaram. Estamos diante de um caso de exceção.

Desta feita, a responsabilidade "pessoalizada" do art. 135, CTN deve ser provada. O art. 135, CTN prevê a responsabilização por atos ilícitos. Os atos omissivos, apenas a título de exemplo, aparecem no caput e incisos do art. 134, CTN podendo a omissão ser lícita no caso de admitirmos o benefício de ordem. Se a omissão foi ilícita, pode, ainda, ser apenas culposa. O art. 135, CTN, todavia, é nítido caso de responsabilidade dolosa e comissiva por substituição pessoal. Outrossim, também inarredável colacionar a previsão do artigo 137, do CTN:

(...)

Observe-se que é a Recorrente quem está tentando imputar a terceiro crédito tributário próprio. Os ilícitos constatados pela Fiscalização com base na escrituração contábil e nos extratos bancários não foram ilididos pela Recorrente.

Se havia ou não conhecimento dos supostos ilícitos, que a Recorrente atribui a terceiros, por parte dos então sócios e administradores é fato que não compete ao FISCO apurar. E não se pode atribuir a terceiro a responsabilidade que é da Recorrente, nos termos do artigo 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas

à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."

Mesmo em se tratando de ilícito no qual se constata a responsabilidade pessoal dos administradores, de acordo com o artigo 135 do CTN, não se pode eximir a sujeição passiva da pessoa jurídica, conforme inteligência da Súmula CARF vinculante n.º 130:

#### **Súmula CARF n.º 130**

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.605, 1202-00.740, 1302-002.549, 1302-002.788, 1302-003.215, 1401-002.049, 1401-002.888, 2802-00.641 e 3201-002.186.

(**Vinculante**, conforme **Portaria ME n.º 410**, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Quanto ao argumento da Recorrente que o extrato bancário utilizado pela Fiscalização para fundamentar a presunção de omissão de receita não são documentos idôneo para sustentar o lançamento não lhe assiste razão.

O extrato bancário é um documento emitido pelas instituições financeiras para demonstrar ao titular da conta bancária os lançamentos realizados a débito e a crédito e o saldo, para fins de conhecimento e acompanhamento pelo seu titular.

É com base no extrato bancário que a empresa faz a conciliação dos lançamentos da conta "banco" da contabilidade.

Portanto sendo o extrato bancário o documento que fundamenta os lançamentos havidos na contabilidade, deve ser mantido para fins de comprovação dos lançamentos, nos termos do inciso III do artigo 527 do RIR/99, então vigente:

Art. 527.A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Portanto rejeito o argumento de inidoneidade do extrato bancário para comprovação da movimentação financeira.

Também aqui não assiste razão à Recorrente quanto ao argumento de que não sabia da movimentação financeira levada a efeito pelo procurador da ex-sócia Munster Trading Sociedad Anonima, e que caberia ao FISCO o ônus de comprovar a omissão de receita decorrente daquelas movimentações.

A movimentação financeira constata pela Autoridade Fiscal, do que decorreu a presunção de omissão de receita, foram realizadas em contas bancárias de titularidade da Recorrente. Não há dúvida nenhuma deste fato, e a Recorrente não contesta. Apenas alega que teria sido movimentada pelo procurador Baylard, da ex-sócia sem seu conhecimento.

Ora, as contas bancárias eram de titularidade da Recorrente, as movimentações foram realizadas pelo ex-sócio e administrador, ou então com procuração legalmente outorgada, de modo que não pode ser afastada a responsabilidade da pessoa jurídica titular das contas bancárias.

Foi correto o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal que intimou a Recorrente a comprovar a origem dos depósitos efetuados nas suas contas bancárias, escriturados como empréstimos da sócia Munster Trading Sociedad Anonima. Em resposta à intimação a Recorrente afirmou que *“esta conta no Bradesco era movimentada pelo Sr. Bayard 011 é Fischer Santos, que nunca teria apresentado cópias dos cheques ou justificativas para as emissões”*

Neste caso, a Autoridade Fiscal constatou movimentação financeira incompatível com a escrituração contábil, invertendo-se o ônus da prova, cabendo à contribuinte a comprovação da origem dos recursos.

Não tendo comprovado a origem dos recursos movimentados em suas contas bancárias, o art. 42 da Lei n.º 9.430/96 autoriza a presunção de omissão de receita, *verbis*:

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.

Não há que se falar em ilegalidade do artigo 42 da lei n.º 9.430/96 ou tampouco que este dispositivo legal contraria o determinado no artigo 142 do CTN, eis que este dispositivo legal estabelece a competência da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário. Foi o Auditor Fiscal, autoridade competente quem lavrou o Auto de Infração, com base em disposição expressa na lei, artigo 42 da lei n.º 9.430/96.

Quanto ao argumento da Recorrente que não se poderia caracterizar omissão de receita da atividade operacional porque a atividade da Recorrente é a venda de combustível, e na sistemática de substituição tributária é tributada na origem, também não é hábil para afastar os lançamentos por omissão de receita.

É que a substituição tributária a que a Recorrente se refere se trata de tributação sobre o consumo (ICMS), de competência dos estados e não tem a ver com a tributação sobre lucro, de competência da União.

Fica evidente que a Recorrente declarou e eventualmente houve a tributação sobre os combustíveis por substituição tributária, de acordo com as declarações encaminhadas à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, conforme cópia daquelas declarações juntadas às e-fls. 1243 a 1251.

Contudo as declarações encaminhadas pela Recorrente à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul reforça que em relação a receita da venda desses combustíveis não houve o oferecimento à tributação do tributos sobre o lucro e das contribuições sociais.

Portanto, não tendo sido comprovada o suprimento de caixa escriturado na contabilidade e não comprovada da origem dos recursos depositados nas contas bancárias da Recorrente, há que ser mantida a presunção de omissão de receita com fundamento nos artigos 282 e 287 do RIR/99.

Finalmente, quanto a irrisignação da Recorrente com o arbitramento, insta salientar que o arbitramento foi decorrente da constatação pela autoridade fiscal que a escrituração contábil continha indícios de fraude, vícios e erros que a tornavam imprestável para a determinação do lucro real ou identificação da efetiva movimentação financeira, conforme dispunha o artigo 520 do RIR/99, então vigente.

Vale consignar que, ao contrário do que afirma a Recorrente, foi fartamente constatado a falta de escrituração de pagamentos realizados e a fraude com a escrituração de entrada fictícia de recurso de empréstimos de sócio, o que, de per si, já seria suficiente para justificar o arbitramento do lucro. E também não há fundamento legal que autorize o arbitramento do lucro com base em sinais exteriores de riqueza como defende a Recorrente.

E parece que a própria Recorrente parece concordar com o arbitramento do lucro, caso seja desclassificada sua escrita contábil (o que de fato está ocorrendo), concordando que suas administrações anteriores não teriam pago os tributos devidos. A Recorrente oferece apuração pelo lucro arbitrado, conforme se verifica à e-fl. 1219:

Segue o já demonstrado quadro de receitas brutas operacionais e respectivos valores apurados pelo contribuinte, no caso da desclassificação da escrita dos anos em comento, e sua base de cálculo conforme ampla jurisprudência;

<b>POSTO CHIMARRÃO DO BRASIL LTDA</b>						
POSIÇÃO DO IRPJ E CSSL SOBRE A RECEITA BRUTA - LUCRO ARBITRADO BASE RECEITA BRUTA(DIÁRIO E REDUÇÃO Z) E LMC VENDAS						
	RECEITA 1.92% E 12%	IRPJ BASE DE CÁLCULO	IRPJ 15%	CSSL BASE DE CÁLCULO	CSSL 9%	
1º TRIMESTRE 2006	R\$ 634.554,35	R\$ 12.183,43	R\$ 1.827,51	R\$ 76.146,52	R\$ 6.853,18	
2º TRIMESTRE 2006	R\$ 859.679,56	R\$ 16.505,84	R\$ 2.475,87	R\$ 103.161,54	R\$ 9.284,53	
3º TRIMESTRE 2006	R\$ 763.380,42	R\$ 14.656,90	R\$ 2.198,53	R\$ 91.605,65	R\$ 8.244,50	
4º TRIMESTRE 2006	R\$ 689.424,03	R\$ 13.236,94	R\$ 1.985,54	R\$ 82.730,88	R\$ 7.445,77	
1º TRIMESTRE 2007	R\$ 571.506,52	R\$ 10.972,93	R\$ 1.645,94	R\$ 68.580,78	R\$ 6.172,27	
2º TRIMESTRE 2007	R\$ 609.017,48	R\$ 11.693,14	R\$ 1.753,97	R\$ 73.082,10	R\$ 6.577,39	
3º TRIMESTRE 2007	R\$ 570.055,03	R\$ 10.945,06	R\$ 1.641,76	R\$ 68.406,60	R\$ 6.156,59	
4º TRIMESTRE 2007	R\$ 593.529,01	R\$ 11.395,76	R\$ 1.709,36	R\$ 71.223,48	R\$ 6.410,11	
1º TRIMESTRE 2008	R\$ 504.258,13	R\$ 9.681,76	R\$ 1.452,26	R\$ 60.510,98	R\$ 5.445,99	
2º TRIMESTRE 2008	R\$ 13.607,41	R\$ 261,26	R\$ 39,19	R\$ 1.632,89	R\$ 146,96	
3º TRIMESTRE 2008	R\$ 977.581,38	R\$ 18.769,56	R\$ 2.815,43	R\$ 117.309,77	R\$ 10.557,88	
4º TRIMESTRE 2008	R\$ 1.142.604,24	R\$ 21.938,00	R\$ 3.290,70	R\$ 137.112,51	R\$ 12.340,13	
<b>TOTAL 2006 / 2007 E 2008</b>	<b>R\$ 7.929.197,56</b>	<b>R\$ 152.240,58</b>	<b>R\$ 22.836,06</b>	<b>R\$ 951.503,70</b>	<b>R\$ 85.635,30</b>	
<b>CÁLCULO REAL IMPOSTOS DEVIDO</b>						
<b>MAJORADOS EM 20% RAZÃO ARBITRAMENTO</b>			<b>R\$ 27.403,27</b>		<b>R\$ 102.762,36</b>	

Indiscutível que a antiga administração ao que parece, não pagou os tributos decorrentes da atividade o que, aí sim, permitiria hoje o arbitramento baseado em sua receita operacional bruta, como demonstrado no quadro acima ou, a cobrança destes amparados na base de tributação oferecida ao Fisco e que, não obstante às alegações de suposta omissão de receita, não logrou a Fiscalização efetivamente desqualificar a escrita com prova substancial de movimentações financeiras incompatíveis com o faturamento do Fundo de Comércio. (grifei)

A Recorrente alega que o FISCO alargou a base de cálculo por considerar como receita de prestação de serviço, cuja alíquota é maior do que a revenda de combustível.

Sem razão a Recorrente.

A Autoridade Fiscal utilizou como base para o arbitramento informações que constavam no demonstrativo de resultados da Recorrente, nos quais estavam identificados as receitas na venda de combustível, na revenda de mercadorias e na prestação de serviços, conforme consta no Anexo I (e-fl. 16), abaixo reproduzido:

Planilha1

**RECEITAS CONFORME DEMONSTRATIVOS DE RESULTADOS - ANEXO I**

TRIMESTRE	RECEITA VENDAS COMBUSTÍVEIS	BASE DE CÁLCULO LUCRO ARB. 1,92%	RECEITA REVENDA MERCADORIAS	BASE DE CÁLCULO LUCRO ARB. 9,6%	RECEITA SERVIÇOS	BASE DE CÁLCULO LUCRO ARB. 38,4%	TOTAL RECEITA BRUTA	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS
01/06	617.565,51	11.857,26	15.931,13	1.529,39	1.057,71	406,16	634.554,35	323,74
02/06	845.590,12	16.235,33	11.551,03	1.108,90	2.539,00	974,98	859.680,15	0,00
03/06	747.887,99	14.359,45	13.723,02	1.317,41	1.769,41	679,45	763.380,42	10.758,98
04/06	682.837,03	13.110,47	5.700,70	547,27	886,00	340,22	689.423,73	2.708,71
	<b>2.893.880,65</b>		<b>46.905,88</b>		<b>6.252,12</b>		<b>2.947.038,65</b>	<b>13.791,43</b>
01/07	561.638,85	10.783,47	6.344,57	609,08	432,00	165,89	568.415,42	4.733,70
02/07	602.645,25	11.570,79	4.754,02	456,39	445,00	170,88	607.844,27	3.290,27
03/07	553.344,71	10.624,22	3.070,10	294,73	275,00	105,60	556.689,81	14.736,23
04/07	578.012,10	11.097,83	4.757,31	456,70	145,00	55,68	582.914,41	12.477,42
	<b>2.295.640,91</b>		<b>18.926,00</b>		<b>1.297,00</b>		<b>2.315.863,91</b>	<b>35.237,62</b>
01/08	500.084,92	9.601,63	9.513,99	913,34	160,00	61,44	509.758,91	12.496,75
02/08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.607,41
03/08	957.016,17	18.374,71	6.364,16	610,96	703,00	269,95	964.083,33	16.337,28
04/08	1.129.891,57	21.693,92	4.359,05	418,47	989,00	379,78	1.135.239,62	9.949,48
	<b>2.586.992,66</b>		<b>20.237,20</b>		<b>1.852,00</b>		<b>2.609.081,86</b>	<b>52.390,92</b>

No caso de omissão de receita, a aplicação de percentual diferenciado para apuração da base de cálculo decorre do exercício de atividade diversificada da Recorrente, e por não se identificar qual atividade se refere a receita omitida, o percentual utilizado para apuração da base de cálculo foi a da maior atividade, nos termos dos artigos 532 e 537 do RIR/99, conforme o excerto abaixo do Relatório de Procedimento Fiscal:

Não tendo a empresa comprovado com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a efetiva entrega pela sócia dos recursos à empresa ora fiscalizada e, acrescentando os fatos expostos acima, ou seja, de que os recursos se originavam de outras pessoas jurídicas e físicas que não da sócia, configura-se a ocorrência de omissão de receita prevista nos artigos 282 e 287 do RIR/99, acarretando o lançamento de ofício dos valores contabilizados como empréstimos, os quais estão relacionados no ANEXO II:

(...)

De acordo com o artigo 537 do RIR/99, verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei no 9.249, de 1995, art. 24). O parágrafo único, estabelece, ainda, que no caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei no 9.249, de 1995, art. 24, § 10).

A empresa além da venda de combustíveis, revendia outros produtos, assim como prestava serviços enumerados no item 5 deste. Cada atividade com alíquotas diferentes para apuração da base de cálculo. Sendo assim, com fundamento no parágrafo único do artigo 537, a receita omitida será tributada utilizando-se o percentual mais elevado, ou seja, o de prestação de serviços.

Considerando que no caso do arbitramento a base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal foi com base no demonstrativo de resultado elaborado pela própria Recorrente e no caso de omissão de receita por presunção legal, a alíquota utilizada foi a de serviços, por não ser possível identificar a qual das atividades de referia a receita omitida, com fundamento nos artigos dos artigos 532 e 537 do RIR/99, correto o procedimento da Fiscalização.

## 5. Da multa qualificada

Foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, prevista no art. 44, Inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96 (*Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007*), pelo fato da contribuinte não informar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao Fisco durante anos consecutivos, (zerando seus campos ou indicando ser imune ao IRPJ), tendo a Autoridade Fiscal considerado como prática dolosa a ensejar a aplicação de multa de ofício duplicada pela ocorrência de sonegação e fraude previstas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em sua defesa a Recorrente alega que a conduta dolosa não foi praticada pela empresa, mas por ex-sócios com intuito de fraude e reclama de inconstitucionalidade e abusividade da multa.

Ficou sobejamente comprovado no decorrer do voto as fraudes e a prática de conduta dolosa, e a Recorrente reconhece as fraudes constatadas.,

Ocorre, porém, que em setembro de 2023 houve alteração legislativa em relação à qualificação da multa, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a para 100%, no termos do art. 8º da Lei nº 14.689/23, segundo a redação abaixo transcrita:

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44. ....

.....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I **docaput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

.....

VI –100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Por tratar-se de penalidade e em decorrência da retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c” do CTN, a multa qualificada aplicada deve ser reduzida para o patamar de 100%.

Quanto a arguição de inconstitucionalidade da multa, o CARF não tem competência para pronunciar-se, nos termos da Súmula CARF n.º 2<sup>2</sup>.

## **6. Tributação reflexa de CSLL, PIS e COFINS**

Por se tratar de lançamentos de ofício decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aplica-se o decidido em relação ao mérito relativo àquele tributo.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, não conheço do recurso apresentado por Bayard Ollé Fischer dos Santos por deficiência na representação processual, conheço parcialmente o recurso voluntário apresentado por Posto Chimarrão do Brasil Ltda-ME, deixando de conhecer das alegações relacionadas à responsabilidade tributária do sócio Rodrigo Fischer; e, em relação à parcela conhecida, em rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para reduzir o valor da multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento).

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

---

<sup>2</sup> Súmula CARF n.º 2

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