



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720230/2017-23
ACÓRDÃO	1101-002.283 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de julho de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	AUTO POSTO HIGIENOPOLIS RIBEIRAO PRETO LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO CONSTATADA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO.

O arbitramento é uma medida subsidiária e excepcional, utilizada somente quando a autoridade fiscal não dispõe de meios regulares para apurar a base de cálculo do tributo, em hipóteses previstas expressamente em lei. Constatada a ocorrência de hipótese legal para sua realização, o arbitramento é obrigatório, inclusive eventualmente implicando na anulação do lançamento que não o tenha adotado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento, após regular intimação, autoriza o lançamento do imposto correspondente, por presunção legal de omissão de rendimentos, transferindo o ônus da prova ao contribuinte.

IRPJ. SIMPLES OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU CONLUIO. NÃO COMPROVAÇÃO. INAPLICABILIDADE.SUMULA CARF Nº 14.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96 (com redação da Lei nº 14.689/2023, c/c Súmula nº 14 do CARF), a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 100% (cento por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude, dolo ou simulação

do contribuinte, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, sobretudo considerando a apuração de simples omissão de receitas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, nos termos do voto do Relator, em não conhecer do recurso de ofício; em dar provimento parcial aos recursos voluntários para: i) reduzir a multa de ofício ao patamar original de 75%, afastando-se a qualificação da penalidade; ii) afastar a responsabilidade tributária dos responsáveis solidários.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários (e-fls. 2751-2783 e 2786-2799) interpostos contra acórdão da 1ª Turma da DRJ/CTA (e-fls. 2710-2733) que julgou procedente em parte impugnações (e-fls. 2591-2562 e 2682-2697) apresentadas em face de auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (e-fls. 1333-1387) em que se aponta infração de OMISSÃO DE RECEITAS, tendo sido o lançamento feito mediante arbitramento.

O Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal (e-fls. 1388-1420) que acompanha o auto de infração narra os seguintes fatos principais:

4 – DA MOTIVAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO

4.1 No ano-calendário de 2013, período fiscalizado, o contribuinte optou pela tributação e recolhimento dos tributos e contribuições previstos no pelo Lucro Real Anua I . Como optante pelo Lucro Real Anual estava obrigado a declarar os valores das bases de cálculo (receitas auferidas no período de 2013) e os montantes devidos do IRPJ e CSLL.

4.2 Em 2013, o contribuinte fiscalizado informou em sua DIPJ 2014, ano-calendário 2013, nº 0001384046, fls. 13/55, na ficha “Ficha 06A – Demonstração do Resultado – PJ em Geral”, como Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno, o valor de R\$ 3.156.927,31, entretanto, a instituição financeira BANCO SANTANDER BRASIL S/A, CNPJ nº 90.400.888/0001-42, onde o contribuinte mantém conta bancária, conforme constatado pela análise fiscal, informou em sua Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira(DIMOF), nº 00000000017833, referente ao 1º semestre de 2013 e nº 00000000022535, relativa ao 2º semestre de 2013, uma movimentação financeira do fiscalizado no montante de R\$ 37.692.935,27 no mesmo período, correspondente a 11,94 vezes superior ao montante da receita de vendas declarado, portanto, incompatível com o valor informado em sua DIPJ 2014-2013, indicando possíveis indícios de omissão de receitas tributáveis .

(...)

4.4 Por sua vez, o fiscalizado informou também na sua DIPJ 2014-2013 que não houve IRPJ e CSLL a pagar referente ao ano-calendário de 2013 (declarou valores negativos), tendo em vista que, segundo ele, o que foi declarado de estimativa mensal teria superado o valor dos dois tributos no ano-calendário de 2013.

4.5 Em relação ao recolhimento de PIS e COFINS, verificando a sua DCTF do anocalendário de 2013 e no conta-corrente nos sistemas corporativos da Receita Federal do Brasil – RFB, constata-se que não houve declaração e nem pagamento destes tributos incidentes sobre a receita auferida referente ao período fiscalizado.

(...)

5.2 – Da Análise Fiscal

5.2.1 Inicialmente coletamos informações sobre a movimentação financeira do AUTO POSTO HIGIENÓPOLIS RIBEIRAO PRETO LTDA referente ao ano-calendário 2013 pelo sistema DIMOF (Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira) e verificamos que os valores movimentados pela empresa, referentes a uma única conta-corrente, nº 13.001237-8, agência nº 2223, mantida no BANCO SANTANDER BRASIL S/A, CNPJ nº 90.400.888/0001-42 foram muito superiores às receitas declaradas pela contribuinte ao Fisco, conforme apresentado nos quadros a seguir.

(...)

5.2.15 Assim sendo, na ausência de prova em contrário, restou caracterizado que a contribuinte fiscalizado declarou à Receita Federal do Brasil, por meio da DIPJ 2014-2013, apenas parte das receitas auferidas por ele no ano -calendário de 2013, equivalente apenas ao percentual de 8,39% do montante das receitas obtidas pela contribuinte no ano de 2013, já que a fiscalização apurou como receitas tributáveis o montante de R\$ 37.647.347,18, enquanto que as receitas declaradas na DIPJ foram de R\$ 3.156.927,31.

5.2.16 Concluímos, necessariamente, que a fiscalizada omitiu receitas tributáveis e, conseqüentemente, recolheu a menor os valores dos tributos devidos relativos a esta receita omitida.

(...)

7 – DAS INFRAÇÕES APURADAS E DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

7.1 No curso do procedimento fiscal, constatamos que a empresa AUTO POSTO HIGIENÓPOLIS RIBEIRAO PRETO LTDA deixou de recolher em sua totalidade os valores devidos de IRPJ, da CSLL, de PIS e da COFINS de todos os períodos de apuração do ano de 2013, em função de ter omitido receitas, conforme detalhado neste Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal.

7.2 O procedimento adotado pela fiscalizada ensejou a prática das infrações à legislação tributária a seguir discriminadas, cujos respectivos enquadramentos legais e memórias de cálculo encontram-se expressos nos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e respectivos demonstrativos de apuração, que foram anexados no Processo Administrativo Fiscal nº 15956.720230/2017-23.

7.3 As infrações utilizadas neste procedimento fiscal às legislações do IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA e da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO na emissão dos Autos de Infração foram: LUCRO ARBITRADO -> OMISSÃO DE RECEITAS -> OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE -> RECEITA BRUTA MENSAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

7.4 E as infrações utilizadas neste procedimento fiscal às legislações do PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL e da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL na emissão dos Autos de Infração foram: INCIDÊNCIA CUMULATIVA -> INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO -> OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS e INCIDÊNCIA CUMULATIVA -> INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO -> OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA AO PIS/PASEP, respectivamente

7.5 Assim sendo, em cumprimento ao disposto no artigo 926 do Decreto 3.000/99(Regulamento do Imposto sobre as Renda e Proventos de Qualquer Natureza), lavramos 04(quatro) Autos de Infração, formalizados no Sistema e-Processo sob o nº 15956.720230/2017-23, para efetuar o lançamento e a exigência dos valores do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social(COFINS),

apurados no procedimento fiscal, pois não foram declarados nem recolhidos pela contribuinte, conforme descrito detalhadamente neste Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal.

7.6 A tabela 11, abaixo, demonstra o valor consolidado do Crédito Tributário constituído de ofício na presente ação fiscal

(...)

8 – SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA:

8.1 O artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece a responsabilidade pessoal, implicando a “Sujeição Passiva Solidária” pelo cometimento de atos praticados com infração de lei, ao dispor que:

(...)

8.4 Assim sendo, os referidos sócios-proprietários e administradores da empresa serão responsabilizados pela conduta de omitir as receitas da fiscalizada, conforme descrito neste Termo, por não escriturar e não declarar à RFB as receitas totais auferidas no período fiscalizado e, conseqüentemente, de não recolher os tributos e contribuições devidos, restando caracterizada sua sujeição passiva solidária, por infração à lei, nos termos dos artigos 135, III e 137, I, do CTN.

8.5 Em razão do exposto acima, os citados sócios responderão solidariamente com a contribuinte fiscalizada, AUTO POSTO HIGIENÓPOLIS RIBEIRÃO PRETO LTDA, pelos créditos tributários constituídos pelos Autos de Infração do IRPJ, da CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

8.6 Dessa forma, os sócios-proprietários, os Srs. MARCELO DIP OLIVEIRA e MAURO DIP OLIVEIRA, caracterizados como sujeitos passivos por responsabilidade tributária, receberão uma via do “TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA”, por meio do qual serão CIENTIFICADOS da exigência tributária de que trata os documentos de lançamento (Autos de Infração) inseridos no processo nº 15956.720230/2017-23, relativamente aos tributos e períodos das infrações neles discriminados. Serão, também, entregues ao referido sujeito passivo cópias deste Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal e dos Autos de Infração e respectivos anexos, para que possam exercer plenamente o direito de defesa amplamente garantido pela Constituição Federal.

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 2591-2622) em que aduziu a ilegalidade do lançamento calcado em presunção de renda e receita a partir de depósitos bancários. Ainda, alegou ocorrência de equívoco no percentual de presunção. Sustenta ainda a necessidade de observância do regime monofásico de PIS/COFINS e sustenta ter ocorrido decadência com relação às contribuições. Pugna pela redução da multa ao patamar original de 75%, afastando-se a qualificação. Requer o afastamento dos juros e da multa de ofício.

Os responsáveis solidários apresentaram impugnação (e-fls. 2682-2697) em que defenderam o dever de obediência ao devido processo legal e sustentaram a inexistência de responsabilidade tributária.

A DRJ julgou parcialmente procedentes as impugnações, afastando o lançamento com relação ao PIS e COFINS, mantendo os demais valores lançados e a responsabilidade tributária:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.

Correto o lançamento fundado na ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários, por constituir-se de presunção legal de omissão de receitas, expressamente autorizada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

A não apresentação da escrituração contábil a que está obrigado o sujeito passivo autoriza o arbitramento do lucro pela autoridade fiscal.

PIS. COFINS. COMBUSTÍVEIS. REGIME MONOFÁSICO.

COMÉRCIO VAREJISTA. ALÍQUOTA ZERO.

A incidência de PIS e Cofins nas operações afetas a combustíveis dá-se em regime monofásico, incidindo apenas na receita de vendas das refinarias ou distribuidoras, conforme o caso. As alíquotas do comércio varejista estão reduzidas à zero.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A cobrança dos juros de mora por percentual equivalente à taxa Selic pauta-se pelo estrito cumprimento do princípio da legalidade, característico da atividade fiscal.

PERCENTUAL DE ARBITRAMENTO. REVENDA DE COMBUSTÍVEL DERIVADO DE PETRÓLEO. ESTABELECIMENTO VAREJISTA.

O percentual de presunção do lucro é de 1,6% sobre a receita bruta auferida à atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2013
CONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.

No âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 2751-2783) em que reitera as razões de impugnação. Da mesma forma, os responsáveis solidários apresentaram

impugnação em que igualmente formulam os mesmos argumentos aduzidos na impugnação (e-fls. 2786-2799).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deles tomo conhecimento.

O recurso de ofício, por outro lado, não deve ser conhecido. Conforme consta da decisão da DRJ, foi exonerada integralmente a parcela relativa às contribuições para o PIS/COFINS, bem como parte do lançamento de IRPJ/CSLL. A parcela relativa às contribuições, conforme relatório da DRJ (e-fls. 2712), perfazia pouco mais de R\$4 milhões:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Contribuição 1.129.420,38

Juros de Mora 585.476,09

Multa Proporcional 1.694.130,54

Valor do Crédito Apurado 3.409.027,01

Contribuição para o PIS/PASEP

Contribuição 244.707,71

Juros de Mora 126.853,10

Multa Proporcional 367.061,54

Valor do Crédito Apurado 738.622,35

Já a parcela exonerada de IRPJ/CSLL, constante da parte final do acórdão da DRJ (e-fls. 2733) também perfaz pouco mais de R\$4.1 milhões:

13.1. Afastar as exigências sobre o PIS e a Cofins lançados.

13.2. Manter a responsabilidade tributária atribuída aos sócios MARCELO DIP OLIVEIRA, CPF: 324.228.468-23, e MAURO DIP OLIVEIRA, CPF: 220.498.758-19. e

13.3. Manter parcialmente o IRPJ e a CSLL em seus valores principais, cujos demonstrativos seguem abaixo, acrescidos de penalidade qualificada, 150%, e encargos moratórios:

IRPJ			
Fato Gerador	Lançado	Excluído	Mantido
31/03/2013	2.202,08	2.091,98	110,10
30/06/2013	975.510,95	932.435,40	43.075,55
30/09/2013	1.323.490,08	1.263.015,56	60.474,50
31/12/2013	1.293.474,18	1.234.500,47	58.973,71
	3.594.677,25	3.419.969,98	162.633,86

CSLL			
Fato Gerador	Lançado	Excluído	Mantido
31/03/2013	1.101,03	888,15	412,88
30/06/2013	294.453,29	184.033,31	110.419,98
30/09/2013	398.847,02	249.279,39	149.567,63
31/12/2013	389.842,26	243.651,41	146.190,85
	1.084.243,58	677.652,23	406.591,35

Nos termos da Súmula CARF 103, “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

O limite de alçada atualmente vigente é aquele previsto na Portaria MF 2/2023, que estabelece como limite o valor de R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais):

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

No caso em tela, a DRJ cancelou a exigência em montante de aproximadamente R\$8 milhões, valor inferior ao limite de alçada, portanto o recurso de ofício não deve ser conhecido.

Passo à análise do recurso voluntário.

Trata-se de auto de infração que decorre, essencialmente, de presunção de omissão de receitas constatada a partir do exame dos extratos bancários da empresa, obtidos mediante Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF, para os quais a contribuinte não logrou, no entendimento da fiscalização, comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, ao caso aplicando-se o artigo 42 da Lei 9.430/1996:

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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido nº mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).(grifo nosso)

Tratando-se de presunção legal, se está diante de um caso em que o legislador imputa como real ou verdadeiro determinado fato, a partir da ocorrência de uma situação hipotética prevista legalmente. Em se tratando de presunção relativa, como é o caso da norma contida no dispositivo acima, é possível o afastamento da veracidade presumida, desde que apresentada prova robusta em sentido contrário.

Não à toa, conforme dispõe o artigo acima, apenas aplica-se a presunção de omissão de receita quando o contribuinte – devidamente intimado – não comprove, mediante documentação hábil, a origem dos recursos identificados nas contas bancárias.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente centra sua defesa em torno da *“inafastabilidade do ônus probatório do Fisco para comprovar o que alega”*, aduzindo que lavrou-se auto de infração *“tendo, exclusivamente, por supedâneo, mero e frágil indício, sem demonstrar, cabalmente, como era de sua competência, os elementos que justificariam a transferência da titularidade das operações”*. Defende ainda que *“a boa-fé da Recorrente também não pode ser desconsiderada no presente, incumbindo ao Fisco prova cabal de todas as alegações empregadas, não bastando meras conclusões pessoais ou presunções sem fundamento em lei, desde a desconsideração da apuração no lucro real para arbitrar, os valores presumidos como omitidos, como também a forma adequada de tributação via arbitramento”*. Culmina sua argumentação na afirmação de que os depósitos bancários não constituem renda tributável, afirmando a impossibilidade de presunção.

Nesse ponto, em que pese a argumentação da Recorrente, o fato é que, para além das reflexões constitucionais que aduz a contribuinte (descabidas nesta instância administrativa, à luz da Súmula CARF n. 2), a presunção em questão é previsão expressa de lei, portanto sequer há se falar em ilegalidade, nos termos acima.

À luz da simples dicção do dispositivo legal, já é possível concluir que são improcedentes os argumentos suscitados no recurso voluntário quanto à necessidade de ser considerada a verdade material sobre os depósitos nas contas correntes; quanto ao conceito de receita; quanto ao lançamento ter acabado por tributar uma grandeza econômica que não é base de incidência de IR/PIS/COFINS/CSLL; e, no geral, de que o lançamento feito com base nos extratos bancários é ilegítimo.

Trata-se de hipótese de presunção aplicável tão somente quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos numerários identificados em suas contas bancárias, como bem observou a DRJ, sendo certo que, nos termos da Lei, a presunção em questão dispensa o Fisco de comprovar o consumo efetivo da renda, matéria igualmente objeto de Súmula CARF (n. 26).

A decisão da DRJ é irretocável neste ponto e merece transcrição:

8.2. E, contrariando o entendimento da defesa, nessa forma de apuração, o que se tributa não são os depósitos bancários como tais considerados, mas sim a omissão de receitas ou rendimentos que eles representam. Os depósitos são, na verdade, apenas a forma, o sinal de exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de receitas objeto da tributação, porque não satisfatoriamente comprovada a origem financeira dos recursos utilizados.

8.3. Ao passo que, diante da presunção legal de omissão de receitas instituída pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, abaixo descrita, é completamente inócua as alegações genéricas e frágeis da defesa no sentido de não admitir os depósitos bancários como suposto indicativo de omissão de receita para fins de lançamento tributário.

“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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

(...)”.

8.4. Conforme se depreende do texto legal, trata-se de presunção legal juris tantum, que autoriza a caracterização de omissão de receita. É a própria lei que determina que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos, e não meros indícios de omissão. A

presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos, sendo que nesse quesito, a defesa quedou-se completamente inerte.

8.5. Assim, a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerada isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um depósito bancário sem origem - e o fato desconhecido - auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de receitas ou rendimentos não declarados.

8.6. Desse modo, se não for feita a prova da origem ou das operações que deram causa aos valores depositados nas contas correntes e/ou de sua regular tributação, a autoridade fiscal competente tem fundamento para sustentar a acusação de que os recursos tiveram origem em receitas subtraídas à tributação, segundo se depreende dos termos da Súmula CARF nº 26, consolidada pela Portaria CARF nº 49, de 1º/12/2010, in verbis:

“Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.”

Tratando-se da presunção de receita oriunda do artigo 42 da Lei 9.430/1996, cabe tão somente observar se os aspectos procedimentais foram respeitados e, em seguida, uma vez que a presunção é relativa, investigar se o contribuinte logrou comprovar que alguma parcela dos numerários depositados efetivamente não é receita.

Para além do que já consignou a DRJ, importa então rememorar brevemente o que se deu no curso da fiscalização.

Veja-se que, conforme consta no Relatório Fiscal (e-fls. 1388-1420), a fiscalização partiu já de início de divergência significativa entre os dados constantes de sua DIPJ e aqueles constantes da Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira – DIMOF, sendo esta quase 12 (doze) vezes superior à receita bruta declarada:

4.2 Em 2013, o contribuinte fiscalizado informou em sua DIPJ 2014, ano-calendário 2013, nº 0001384046, fls. 13/55, na ficha “Ficha 06A – Demonstração do Resultado – PJ em Geral”, como Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno, o valor de R\$ 3.156.927,31, entretanto, a instituição financeira BANCO SANTANDER BRASIL S/A, CNPJ nº 90.400.888/0001-42, onde o contribuinte mantém conta bancária, conforme constatado pela análise fiscal, informou em sua Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF), nº 00000000017833, referente ao 1º semestre de 2013 e nº 00000000022535, relativa ao 2º semestre de 2013, uma movimentação financeira

do fiscalizado no montante de R\$ 37.692.935,27 no mesmo período, correspondente a 11,94 vezes superior ao montante da receita de vendas declarado, portanto, incompatível com o valor informado em sua DIPJ 2014-2013, indicando possíveis indícios de omissão de receitas tributáveis .

Não à toa, a fiscalização já se iniciou com a requisição, no Termo de Início de Ação Fiscal (e-fls. 107-110), com a solicitação de que o contribuinte apresentasse os extratos de movimentação bancária ou autorizasse o acesso direto pelo Fisco, tendo sido inclusive expressamente alertado que o não atendimento poderia ensejar a lavratura de RMF. Intimado (e-fls. 111), os documentos não foram apresentados, o que ensejou nova intimação (e-fls. 134-138), devidamente recebida (e-fls. 139) e, posteriormente, mais uma (e-fls. 140-141). Tudo sem qualquer atendimento por parte da contribuinte, para além de pedidos de dilação de prazo (e-fl. 1310-1311).

Houve então a expedição de RMF (e-fls. 146-147), devidamente lastreada em relatório elaborado pelo Auditor responsável (e-fls. 143-145) e submetido à aprovação da chefia da fiscalização.

Obtendo a fiscalização os extratos bancários, emitiu-se Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 157-161) em que se intimou o contribuinte especificamente a se manifestar e demonstrar a origem de cada lançamento a crédito identificado nos extratos bancários identificados em conta corrente, devidamente individualizados e listados em anexo do Termo (e-fls. 162-1305). Devidamente intimada (e-fls. 1306) e reintimada (e-fls. 1307-1308), a contribuinte requereu sucessivas dilatações de prazo.

Em 19/12/2017, requereu prorrogação de prazo até 30/01/2018 (e-fls. 1312-1318) e teve o pedido atendimento pelo Fisco. Em 29/01/2018, solicitou novamente prorrogação de prazo (por ela própria denominada “o derradeiro – último”), igualmente deferido por mais 20 (vinte) dias. Em 19/02/2018, por fim, informou que “a quantidade de operações é imensa, impedindo uma rápida e imediata identificação, o que exige mais tempo”. Obteve, novamente, mais 20 (vinte) dias, após despacho da fiscalização (e-fls. 1323).

Ainda assim, a fiscalização não encerrou abruptamente os trabalhos, tendo ainda prorrogado o procedimento fiscal por mais cinco meses, emitindo Termos de Continuação de Fiscalização e dando a devida ciência ao contribuinte (e-fls. 1325 / 1327 / 1329-1330). Tudo transcorreu sem resposta por parte do contribuinte.

De todos os fatos acima expostos, nota-se que, no mérito do auto de infração, não há como acolher as alegações do contribuinte. **A fiscalização corretamente intimou e reintimou o contribuinte a apresentar esclarecimentos**, atendendo ao comando do art. 42 da Lei 9.430/1996, concedendo sucessivas prorrogações de prazo. O contribuinte não trouxe nenhum elemento probatório quanto à origem dos depósitos. Não há como afastar o lançamento em seu núcleo.

Prosseguindo, identificada a omissão de receita, a fiscalização então efetuou o lançamento por arbitramento, a partir da constatação da imprestabilidade da escrita fiscal do

contribuinte, que, como visto, em muito discrepava da movimentação financeira. O arbitramento foi assim fundamentado:

5.3.1 Com base em todos os fatos apurados durante a ação fiscal, a fiscalização concluiu que a contribuinte omitiu receitas de vendas no período fiscalizado, pois, conforme já informado, estas receitas (R\$ 37.647.347,18) apontadas nos extratos bancários não foram escrituradas na contabilidade, tendo em vista que, analisando a contabilidade, verificou-se que a conta “Bancos”, código nº 110200000011200 encontra-se zerada para o ano-calendário de 2013, conforme demonstrado na figura 1 acima, devendo, portanto, ser tributada na forma do Lucro Real Arbitrado, pois uma vez detectada omissão de receitas com uso da presunção relativa prevista no art. 42 da Lei 9.430/96, e sendo tal omissão de receita em montante vultoso e que não seja proporcional para cômputo como lucro da pessoa jurídica, fica evidenciada a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL conforme o Lucro Real para estas receitas omitidas. Nesse caso, a tributação deve ser apurada pelo Lucro Arbitrado (RIR/99, art. 530, II, “a” e “b”).

5.3.2 Além do mais, não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa. O art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Verificado que a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, bem como a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo, nos termos do inciso I, do art. 8º da Lei 10.637/2002 (PIS não cumulativo) e do art. 10 da Lei 10.833/2003 (COFINS não cumulativo).

5.3.3 Assim, constatada pela Fiscalização a omissão de parte bastante significativa de receitas tributáveis declaradas, incumbe-lhe desclassificar a escrita contábil/fiscal eventualmente apresentada pelo contribuinte por ser esta evidentemente inservível para apuração do lucro real (RIR/99, art. 530, II, “b”). Nesses casos, a fiscalização deve arbitrar o lucro da pessoa jurídica, sob pena de fazer incidir os citados tributos sobre valores que sabidamente não caracterizam renda (lucro) do contribuinte. O arbitramento considera, por ficção legal, as despesas incorridas pelo contribuinte para a geração da receita omitida.

No caso em tela, conforme consta expressamente do Relatório Fiscal, o arbitramento baseou-se no artigo 530, II, “a”, do RIR/99, “tendo em vista a não escrituração da movimentação financeira no livro caixa”.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 47](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º](#)):

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou;

Tratando-se de uma metodologia de apuração que encontra a “disponibilidade econômica ou jurídica” por aproximação – é natural e óbvio que o arbitramento não necessariamente corresponderá à base tributável que teria sido auferida ordinariamente.

Entretanto, sua utilização é, nos termos da Lei, consequência de alguma irregularidade ou falha do contribuinte que tenha impedido a correta apuração do lucro no regime real ou presumido. Nesse sentido, o arbitramento é uma medida subsidiária e excepcional, utilizada somente quando a autoridade fiscal não dispõe de meios regulares para apurar a base de cálculo do tributo.

Tanto é assim que, constatada a hipótese de sua realização, o arbitramento é obrigatório (inclusive eventualmente implicando na anulação do lançamento que não observou tal rito). Isto é: havendo escrituração imprestável, por exemplo, não cabe o lançamento pelo lucro real, por imperativo legal. Nesse sentido é a jurisprudência deste Conselho, inclusive desta Turma:

LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA. DISCRICIONARIEDADE. ATUAÇÃO.

O recurso ao arbitramento, nos casos previstos na lei, não é uma faculdade que o Fisco possa, a seu livre critério, exercer ou não. Constatada a ocorrência das hipóteses previstas em lei, a adoção do lucro arbitrado não se sujeita ao juízo discricionário da autoridade fiscal. (CARF – Acórdão 1001-003.571 – 03/10/2024)

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO.

Cabível o arbitramento do lucro quando o contribuinte deixa de apresentar, sob intimação da autoridade tributária, a escrituração e documentos contábeis e fiscais, a exemplo da ECD e ECF. (CARF – Acórdão 1101-001.411 – 18/11/2024)

Em outras palavras, o que importa – uma vez tendo sido efetuado o lançamento por arbitramento - é saber: (a) se houve correta subsunção, pela fiscalização, das normas que autorizam o arbitramento aos fatos identificados, isto é, se o arbitramento no caso concreto encontra respaldo legal; e (b) se houve respeito às regras procedimentais que o regulam.

Não à toa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem Súmula – de caráter vinculante – no sentido de que a tributação do lucro arbitrado não se invalida pela apresentação, no curso do contencioso administrativo, dos documentos que seriam necessários à apuração do crédito tributário e que deixaram de ser apresentados no curso da fiscalização:

Súmula CARF nº 59

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis

para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Assim, era plenamente cabível o arbitramento no caso em tela, como de fato se deu.

Mais uma vez, acertada a decisão da DRJ:

8.7. Sob outro aspecto, quando o cálculo do tributo tenha por base o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, deve arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado em inteligência ao art. 148 do CTN, e inciso II, alíneas a e b, do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda, a seguir colacionados

(...)

8.8. Isso porque, a tributação com base no Lucro Real, pela qual optou a contribuinte no ano calendário 2013, exige que a empresa mantenha escrituração completa e regular, na forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais, inserindo-se, neste tópico, a obrigatoriedade da escrituração dos livros contábeis e fiscais, dentre os quais, o Livro Diário (Decreto-lei nº 486/69 – RIR/99, art. 258), Livro Razão (Lei nº 8212/91, art. 14 e Lei nº 8383/91, art. 62 – RIR/99, art. 259), Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR e o livro para Registro de Inventário (RIR/99, art. 260). Como se observa, é a lei que estabelece a forma de escrituração contábil e fiscal das empresas.

8.9. Entretanto, como relatado anteriormente, a Fiscalização efetuou o necessário exame contábil, e constatou, contrariamente, que NÃO houve registro da totalidade dos recursos obtidos.

(...)

8.12. Nesses moldes, considerando que a contribuinte não cumpriu com suas obrigações de pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real, tendo o órgão fiscalizador concedido várias oportunidades no sentido de que lhe dispusesse as condições legais e necessárias para aferição de sua receita, correto o procedimento do arbitramento, que de acordo com os citados dispositivos legais, não caracteriza penalidade, mas é uma forma de determinar a base de cálculo dos tributos devidos, quando a omissão de receita em montante vultoso, como no caso presente, e que não seja proporcional para cômputo como lucro da pessoa jurídica, fica evidenciada a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL conforme o Lucro Real para estas receitas omitidas.

Por fim, ainda sobre o mérito da autuação, questiona a contribuinte o percentual de presunção aplicado, sustentando que deveria ser aplicado o percentual de 1,6% relativo à revenda de combustíveis no varejo, matéria para a qual a DRJ já acatou as alegações, reduzindo o percentual aplicado no arbitramento:

8.14. Por conseguinte, sendo o percentual de 1,6% específico para a atividade de revenda de combustíveis para consumo, e sendo essa a atividade principal da contribuinte segundo seu contrato social, fato confirmado pelo Código de Atividade Econômica (CNAE 2.1); 47.31-8/00, declarado à Receita Federal em DIPJ, relativo ao comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, INCORRETO o percentual de 32% adotado pelo autuante, com o acréscimo de 20% devido ao arbitramento, sobre as receitas auferidas no período.

(...)

8.17. Seguindo a lógica, o valor da infração apurada "FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ DEVIDO SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS" deve ser alterado conforme abaixo:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA ARBITRADO									
Fato Gerador	Valor Apurado	Base de Cálculo (coeficiente 38,40%)	IRPJ lançado	valor multa lançada (150%)	Base de Cálculo devida (Coeficiente 1,92%)	IRPJ 15%	Adicional IRPJ	IRPJ devido	valor multa devida (150%)
31/03/2013	38.230,30	14.680,44	2.202,06	3.303,09	734,02	110,10	0,00	110,10	165,15
30/06/2013	10.224.072,53	3.926.043,85	975.510,95	1.463.266,42	196.302,19	29.445,33	13.630,22	43.075,55	64.613,32
30/09/2013	13.848.854,90	5.317.960,28	1.323.490,06	1.985.235,09	265.898,01	39.884,70	20.589,80	60.474,50	90.711,76
31/12/2013	13.536.189,45	5.197.896,75	1.293.474,18	1.940.211,27	259.894,84	38.984,23	19.989,48	58.973,71	88.460,56
TOTAL	37.647.347,18	14.456.581,32	3.594.677,25	5.392.015,87	722.829,07	108.424,36	54.209,50	162.633,86	243.950,80

A Recorrente aduz tratar-se de nulidade que deveria ter conduzido ao cancelamento integral do lançamento. Entendo não lhe assistir razão, uma vez que a correção do percentual de arbitramento decorrente da atividade do contribuinte não implica em vício no lançamento propriamente dito (isto é, na determinação da ocorrência do fato gerador, da materialidade tributável), mas de mera conta aritmética passível de ajuste. Nesse sentido o acórdão 1202-001.254 de 24/03/2015:

DECISÃO QUE CORRIGE O LANÇAMENTO SEM ALTERAR SEU FUNDAMENTO. NULIDADE - NÃO OCORRÊNCIA.

Afastada a nulidade quando sanadas incorreções ou omissões de atos que não são lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Devidamente corrigido o percentual de arbitramento de acordo com a atividade do contribuinte, tal correção não provoca a preterição ao direito de defesa do Recorrente, uma vez que a tipificação de omissão de receita permaneceu inalterada

Assim, não assiste razão à Recorrente também nesse ponto.

Seguindo adiante, insurge-se a Recorrente contra a qualificação da penalidade.

A qualificação da penalidade foi fundamentada nos seguintes termos, de acordo com o Relatório Fiscal:

6.1.2 Em função dos elementos de prova acostados aos autos, ficou comprovado que a contribuinte praticou a omissão de receitas de sua atividade caracterizada por valores depositados em suas contas- correntes para os quais não comprovou

a sua origem. Foram omitidas receitas reiteradamente em todos os períodos de apuração do ano de 2013.

6.1.3 Em consequência, a empresa deixou de escriturar, declarar e recolher os valores devidos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Integração Social (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) apurados nesta ação fiscal.

6.1.4 Tendo em vista que houve falta de declaração e recolhimento dos impostos e contribuições referidos no item anterior, as multas a serem aplicadas às infrações relatadas neste Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal estão perfeitamente caracterizadas nº disposto no artigo 44, inciso I e parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96, senão vejamos.

6.1.5 Segundo o disposto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, o percentual de multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição por falta de recolhimento, previsto no inciso I do caput do referido artigo, será duplicado nos casos previstos nos artigos 71 e 72 da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

6.1.6 O artigo 71 e seu inciso I da Lei nº. 4.502/64, por sua vez, definiram sonegação como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”.

6.1.7 Já o artigo 72 da referida Lei nº. 4.502/64 estabeleceu que “fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”.

6.1.8 Conforme pode ser visto na tabela 1 deste termo, apuramos que a fiscalizada efetuou depósitos bancários em sua conta-corrente bancária no ano de 2013, no montante de R\$ 37.647.347,18, que caracterizaram sinais exteriores de riqueza da contribuinte. Mesmo após expressamente intimada, com prazo mais do que suficiente para a prestação da informação, a contribuinte não informou e nem refutou a acusação, através de prova comprobatória hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações tidos como omitidos pela administração tributária

6.1.9 Assim, a fiscalização presumiu, fundamentado no art. 42 da Lei 9.430/96, que estes depósitos bancários se referiram às receitas brutas provenientes de sua atividade de revenda de mercadoria e prestação de serviços, caracterizando-se assim como omissão de receitas, pois não foram escrituradas na contabilidade e nem declaradas à RFB, sendo válido, portanto, o lançamento do presente crédito

tributário, acarretando, pois, na inversão do ônus da prova em face do contribuinte, conforme se verifica da transcrição do aludido artigo.

6.1.10 Assim sendo, em função dos elementos de prova trazidos aos autos, ficou comprovado que a contribuinte reiteradamente, em todos os períodos de apuração do ano de 2013, deixou de escriturar, declarar e recolher os valores devidos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Integração Social (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

6.1.11 Restou caracterizado, deste modo, que a conduta da empresa está perfeitamente tipificada nos referidos artigos 71 e 72, tendo em vista a prática reiterada de omissão dolosa, tendente a excluir as características essenciais do fato gerador dos impostos/contribuições devidos, com o propósito deliberado de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores dos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil e evitar o seu pagamento.

6.1.12 Ante o exposto, será aplicado às infrações de omissão de receitas o percentual de multa de 150%, previsto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, sobre a totalidade ou diferença dos impostos e contribuições não recolhidos pela Auto Posto Higienópolis Ribeirão Preto Ltda.

Como se nota, o enquadramento da conduta da Recorrente no artigo 71 e 72 da Lei 4.502/64 se deu, basicamente, pela própria conduta de omitir a receita e prestar as declarações acessórias com a informação omitida.

Como bem colocado pelo Conselheiro Efigênio de Freitas Junior em substancial voto a respeito da qualificação da multa, ancorado em farta doutrina (Acórdão 1101-002.138, de 25/03/2026), a qualificação da penalidade depende de uma conduta adicional, dolosa, que deve estar bem evidenciada no Relatório Fiscal:

Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco¹ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples vontade de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a consciência de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' " Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

82. Cezar Roberto Bitencourt, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la.

O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, que é a vontade, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que se pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada. A previsão, isto é, a consciência, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A vontade, por sua vez, deve abranger a ação, o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a vontade é a espinha dorsal da ação final, considerando que a finalidade baseia-se na capacidade de vontade de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

83. Na sonegação, a conduta dolosa visa impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

84. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

85. Como observa Leandro Paulsen³, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa

que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. (Grifo nosso)⁸⁶. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

87. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

88. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

89. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa⁴.

A qualificação da multa exige, portanto, uma conduta dolosa adicional, a ser devidamente demonstrada pela fiscalização.

Veja-se que a própria jurisprudência do CARF caminha historicamente no sentido de que mera omissão de declaração ou de informações não constitui conduta dolosa suficiente à qualificação. Nesse sentido são as Súmulas 14, 25, 96 e 133 (estas últimas, ainda que não relativas à multa qualificada, mas sim agravada, refletem o mesmo espírito):

Súmula CARF nº 14: “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Súmula CARF nº 25: “A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”.

Súmula CARF nº 96: “A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros”.

Súmula CARF nº 133: “A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.”

No caso em tela, a qualificação da multa decorreu unicamente de ter havido apresentação de DIPJ em valores menores do que o devido, em decorrência única e exclusivamente da própria omissão de receita, constatada pelos depósitos bancários não identificados, sem individualização e apontamento de qualquer conduta dolosa além da mera omissão de obrigações acessórias. A “omissão dolosa” a que alude o Relatório Fiscal é, na verdade, a própria receita omitida.

Entendo que o caso se amolda exatamente na dicção da Súmula CARF 25.

Assim, entendo ser cabível seu afastamento, na medida em que a simples apresentação de informações errôneas, ou de declarações com tributos a menor, não implica na conduta qualificada exigida na legislação.

O mesmo pode ser dito com relação à responsabilidade solidária.

Além dos elementos fáticos de modo a comprovar a prática de “ato com excesso de poderes, infração do contrato social ou de lei”, estes exigem um elemento doloso que deve ser provado.

Cumpra ainda observar que o simples inadimplemento de tributo não caracteriza como infração à lei para fins de aplicação do art. 135 do CTN.

Sobre tal ponto, o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência firmada no sentido de que o mero inadimplemento do tributo não é por si só suficiente para atrair a aplicação do artigo 135 do CTN, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. (...) 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.101.728 - SP (2008/0244024-6))

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE NA ESPÉCIE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN OU DE OCORRÊNCIA DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. ADEMAIS, O MERO INADIMPLEMENTO DE TRIBUTO NÃO GERA, POR SI SÓ, A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-

GERENTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 430/STJ. AGRAVO INTERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Segundo a jurisprudência desta Corte, para que se legitime o redirecionamento da Execução Fiscal, é imprescindível o preenchimento de pelo menos um dos requisitos do art. 135 do CTN ou a demonstração de que houve dissolução irregular da empresa, não bastando, apenas, o exercício da gerência no período do fato gerador do tributo cobrado. Precedentes: AgInt no REsp. 1.611.500/SC, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 18.3.2019; REsp. 1.651.600/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 20.4.2017. 2. Conforme se depreende da Súmula 430 do STJ, o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. 3. Agravo Interno do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL a que se nega provimento. (AgInt no AREsp 752.607/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/05/2019, DJe 20/05/2019)

Portanto, a responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.

Qualquer que seja a base legal da imputação de responsabilidade, seja o artigo 124 ou 135 do CTN, é importante ter em mente o dever de fundamentação específica. Há um ônus argumentativo e de motivação a ser vencido pela autuação. Não basta a mera indicação dos dispositivos, nem a menção genérica aos mesmos fatos imputados ao contribuinte principal. É necessário indicar com precisão em que medida o responsável solidário tem “interesse comum no fato gerador” ou praticou atos com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto.

Nesse ponto, assiste razão à Recorrente. Não há indicação de conduta adicional por parte dos sócios no TVF, portanto é descabida sua responsabilidade no caso em tela.

Por fim, com relação aos juros e multa questionados pela Recorrente, trata-se de matéria objeto das Súmula 5 e 108 deste CARF, razão pela qual deve ser afastada a alegação da Recorrente.

Diante do exposto:

- A) Não conheço do recurso de ofício;
- B) Conheço do recurso voluntário e dou-lhe parcial provimento, tão somente para reduzir a multa ao patamar original de 75%, afastando-se a qualificação da penalidade, bem como para afastar a responsabilidade solidária dos Srs. Marcelo Dip e Mauro Dip;

É como voto.

ACÓRDÃO 1101-002.283 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15956.720230/2017-23

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho