



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



**Processo nº** 10670.001917/2010-72  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.984 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de setembro de 2020  
**Recorrente** COMERCIAL MM COMBUSTÍVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

**ARBITRAMENTO DE LUCRO**

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. A apresentação posterior de documentos necessários à apuração do lançamento não afasta o arbitramento do lucro. Súmula CARF nº. 59.

**LANÇAMENTOS REFLEXOS.**

A decisão proferida em relação ao lançamento de IRPJ se aplica, no que couber, às exigências dele decorrentes.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2006, 2007, 2008

**PEDIDO DE PERÍCIA E PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.**

Dever ser indeferido o pedido de perícia e produção de provas quando esse procedimento mostrar-se prescindível para a solução da lide, em face dos elementos já acostados aos autos.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EX-SÓCIO E SÓCIO.**

Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto social, nos termos do art. 135 do CTN, não há que se falar em responsabilidade tributária dos sócios, ainda que detenha poderes de gestão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para: a) reduzir a multa qualificada de 150% para o percentual de 75%, nos termos do art.44, I, da Lei 9430 de 1996; b) afastar do polo passivo os ex-sócios e sócios indicados como responsáveis solidários; c) negar provimento ao recurso quanto as demais

aspectos alegados pela recorrente. A conselheira Gisele Barra Bossa votou pelas conclusões do Relator com relação à multa qualificada e a atribuição de responsabilidade solidária (itens “a” e “b”). Os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e André Severo Chaves acompanharam o relator integralmente. Os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Efigênio de Freitas Junior votaram pelas conclusões do Relator com relação à responsabilidade tributária. Vencidos os conselheiros Ricardo Antonio Carvalho Barbosa e Allan Marcel Warwar Teixeira que votaram no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antônio Carvalho Barbosa  
- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra o Acórdão de n. 09-33.493, proferido pela – 1ª Turma da DRJ/JFA, em 10 de fevereiro de 2011, conforme consta nas folhas 1115/1126, que negou provimento à Impugnação apresentada contra os Autos de Infração, nas fls. 01/48, que exigem o pagamento do IRPJ e da CSLL relativos aos anos-calendário 2006, 2007 e 2008 no valor total de R\$ 300.726,13 (trezentos mil, setecentos e vinte e seis reais e treze centavos) com a multa qualificada de 150%, conforme enquadramento legal constante nos autos e os juros de mora de acordo com a legislação pertinente, conforme se observa no seguinte quadro apresentado no Acórdão n.09-33.493:

IRPJ	22.865,31
Juros de Mora	6.555,44
Multa Proporcional de 150% (Passível de redução)	34.297,92
<b>TOTAL</b>	<b>63.718,67</b>

CSLL	85.055,55
Juros de Mora	24.368,61
Multa Proporcional de 150% (Passível de redução)	127.583,30
<b>TOTAL</b>	<b>237.007,46</b>

Extrai-se do Acórdão a síntese do processo, abaixo reproduzida (fls.116/118):

Consta, em síntese, do Termo de Verificação Fiscal de fls. 36/45:

- a) que em 26/04/2010 iniciou-se o procedimento fiscal na empresa relativamente aos anos-calendário de 2006 a 2008, sendo dada ciência à contribuinte e intimando-a a apresentar os livros contábeis e fiscais, além de outros documentos no prazo de 20 (vinte) dias;
- b) que após várias solicitações de prorrogação do prazo e outras intimações realizadas pela fiscalização, apenas parte dos livros e documentos foram apresentados;
- c) que em todas as intimações constaram a seguinte observação “O não atendimento dentro do prazo estipulado ensejará o arbitramento do lucro com aplicação das penalidades previstas no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/99, sem prejuízo de outras cominações legais, inclusive de natureza penal”;
- d) que a empresa havia apresentado as DIPJs 2007 e 2008 zeradas e apresentou a DIPJ 2009 durante a fiscalização, quando intimada a apresenta-la, também zerada, caracterizando o evidente intuito de fraude, dando ensejo à multa qualificada;
- e) que houve expressivo faturamento em 2006, 2007 e 2008, conforme atestam os livros fiscais de entradas, saídas e de apuração de ICMS apresentados, referentes aos anos-calendário 2006 e 2007 e as informações prestadas à Secretaria Estadual da Fazenda de Minas Gerais através da DAPI em 2008 e a expressiva movimentação bancária;
- f) que as DCTF apresentadas antes do início da fiscalização não continham informações de quaisquer débitos de IRPJ e CSLL;
- g) que foi afastada a tributação pelo lucro presumido uma vez que sociedade não optou por essa forma de tributação, por falta de qualquer recolhimento e que falta de apresentação da escrituração impossibilitou a apuração do lucro real, sendo assim, foi arbitrado o lucro tributável, devido trimestralmente, com base na sua Receita Bruta;
- h) que por ter ficado caracterizada a prática de sonegação fiscal e fraude, foram considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários referentes ao IRPJ e CSLL as ex-sócias administradores Marta do Nascimento Oliveira, Mônica de Souza

Lima e o atual sócio Oscar Lisandro Teixeira, conforme Termos de Sujeição Passiva Solidária de folhas 184/192;

Devidamente intimados, a interessada apresentou em 29/10/2010 a impugnação de fls. 297/308 com vários anexos. Em 03/11/2010 as ex-sócias Marta e Mônica também apresentaram impugnação única de fls. 803/810. Nas impugnações são alegados, em síntese, o seguinte:

#### 1. Impugnação da interessada Comercial MM Combustíveis Ltda:

- que varias empresas clientes do escritório contábil foram fiscalizadas no mesmo período pelo fisco federal, todas elas tributadas pelo Lucro Real, em uma época de vencimento dos prazos para entrega de diversas declarações e implantação do Sped, sobrecarregando o escritório contábil;
  - que desde mai/2010 a empresa estava providenciando o registro dos livros solicitados, se esbarrando na burocracia da repartição, conseguindo o registro na JUCEMG somente em outubro de 2010;
  - que apresenta, anexo à impugnação, todos os livros e documentos exigíveis pelo fisco durante a fiscalização, inclusive com DIPJs retificadoras, com os recolhimentos dos tributos devidos;
  - que as prorrogações dos prazos para atendimento das intimações não foram suficientes para se providenciar os documentos e livros solicitados;
  - que não houve intuito de fraude quando da entrega das DIPJs sem registro do faturamento uma vez que a empresa contribuinte entregou regularmente as DCTFS e DACONs com efetivo recolhimento do PIS e COFINS, que tem como base de cálculo o faturamento e também apresentou os livros fiscais de Registro de Saída e Entradas com registros de continuação do faturamento;
  - que, quanto ao arbitramento, este tem caráter de excepcionalidade, devendo estar bem firmes as razões que comprovem a omissão, embaraço à fiscalização e má-fé do contribuinte;
  - que há impropriedade da aplicação da multa qualificada de 150%, por falta de dolo, uma vez que o recolhimento de contribuições sociais que tem como base de cálculo o faturamento denunciavam a existência de movimentação financeira;
  - requer a nulidade do ato de intimação com advertência de arbitramento sem a ciência dos ex-sócios;
  - requer seja colhido testemunho do contabilista da empresa;
  - requer ainda a realização de diligência pericial para que seja submetido a responder aos quesitos elaborados em fase processual própria;
- por fim, protesta pela produção de provas por todos os meios admitidos.

#### 2. Impugnação das responsáveis solidárias Marta e Mônica:

- que os artigos que se baseou o Agente Fiscal, quanto à responsabilidade solidária, não são conclusivos para permitir que as suplicantes possam responder pelo crédito

tributário a elas imputados uma vez que as mesmas se desligaram da empresa em 04/06/2008, conforme dispõe o artigo 1.003 do Código Civil;

- que em nenhum momento as suplicantes foram intimadas acerca do procedimento fiscal;

- que em 22/10/2010, ou seja, 21 dias após a ciência dos autos de infração, a empresa MM Combustíveis entregou DIPJs retificadoras, correspondentes aos anos calendário 2006 e 2007, nas quais foram apurados IRPJ e CSLL a pagar, não cabendo assim o arbitramento do lucro;

- que, por falta de intimação, não podem ser responsabilizadas pelas multas aplicadas;

- por fim, requerem seja a impugnação julgada procedente, sendo permitido às suplicantes efetuar o pagamento do IRPJ e CSLL de acordo com o apurado nas DIPJs entregues em 22/10/2010.

O Acórdão recorrido, por sua vez, negou provimento à Impugnação, a partir dos seguintes fundamentos:

- “O arbitramento do lucro, "in casu", tem como fundamento legal o art. 530, inciso III, do RIR/99 (Lei n.º 8.981/95, art. 47)”, considerando que a autoridade intimou devidamente e sucessivamente o contribuinte a prestar informações e, na ausência de informações adequadas, procedeu ao arbitramento corretamente;
- Foi adequada a inclusão das ex-sócias no rol passivo das respectivas obrigações tributárias, pois fundamentadas nos artigos 121, inc.II, 124 e 135 da Lei 5172/66 (Código Tributário Nacional), considerando a caracterização da sonegação fiscal e da fraude, já que as DIPJs foram apresentadas zeradas, como se a empresa estivesse totalmente paralisada. Consequentemente, não acolheu o argumento apresentado pelas ex-sócias com fundamento no art.1003 do Código Civil, nem acolhendo também a alegação de não terem sido intimadas pela autoridade tributária na ocasião como requisito para nulidade do ato administrativo, considerando também adequada a inclusão, pela autoridade tributária, dos nomes das ex-sócias, considerando que o lançamento é ato administrativo vinculado, nos termos do art.142, CTN, já que, no dever de identificação do sujeito passivo, pode a autoridade fiscal fazê-la de forma ampla, se as circunstâncias fáticas já evidenciem a ampliação do polo passivo;
- Considerou correta também a imposição de multa qualificada de 150%, pois o recolhimento de contribuições sociais (PIS e COFINS), e que possuem como base de cálculo o faturamento, demonstrava a existência de movimentação financeira, comprovando, assim, a prática de quaisquer infrações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.4502/64. Por sua vez, constata que as multas foram aplicadas de acordo com o teor do art.44 , inc.I, parágrafo 1ª, da Lei 9430/1996, com as alterações efetuadas pela MPs 303/96 e 351/07 e Lei n.11488/07.
- Decidiu também que o mesmo procedimento será adotado em relação ao lançamento reflexo em virtude de ser o mesmo dele decorrente.

Não conformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, constante nas fls 1037/1048, repisando os principais argumentos já apresentados na Impugnação, especialmente quanto à: a) não procedência do argumento da suposta omissão alegada pelas autoridades fiscais na entrega dos documentos, em face de o escritório de contabilidade estar sofrendo cinco fiscalizações concomitantes, o que teria dificultado o cumprimento das obrigações acessórias, período que durou de abril a setembro; b) que demonstrou mediante provas de que a empresa não agiu de má fé, mas procurou atender as demandas da administração tributária, tendo inclusive apresentada a documentação exigida no mês da autuação, acostadas às fls 344 e ss; c) que as suspensões de expediente no período da COPA DO MUNDO teriam dificultado também o correto atendimento da administração tributária às demandas da Recorrente; d) que a dificuldade da empresa em manter escrituração contábil e fiscal em tempo real com fatos econômicos e patrimoniais da empresa; e) que a empresa entregou regularmente as Declarações (DCTF e DACON) com efetivo recolhimento de contribuições ao PIS e COFINS, que tem como base de cálculo o faturamento bruto da empresa, enviando ainda livros fiscais de registro de saída e entradas, com registros de confirmação de pagamento, portanto, não haveria que se falar em intuito de fraude na entrega do faturamento se em outras obrigações acessórias de menor complexidade de apresentação, a existência do faturamento foi demonstrada; f) que o lançamento por arbitramento é medida extrema e só deveria ser feita quando estão bem firmes as razões que comprovem a omissão, embaraço à fiscalização e má fé do contribuinte, o que não ficou confirmado no presente caso, além do fato de que a fiscalização transcorria entre meses de abril e setembro de 2010, sofre fatos geradores dos anos de 2006, 2007 e 2008, período distante do marco decadencial, motivo pelo qual não havia risco de prejuízo à constituição do crédito tributário se fossem aguardados alguns meses a mais.; g) a impropriedade da aplicação da multa qualificada de 150%, diante da inexistência da sonegação ou fraude dolosa praticada pela empresa e, por outro lado, na pior das hipóteses, dever-se-ia aplicar o art.112 do CTN; h) pugnou pela nulidade do ato de advertência do arbitramento, posto que as ex-sócias que compunham a sociedade empresária não foram intimadas por ocasião do termo de fiscalização; i) reforçou o pedido de oitiva de testemunhas e perícia; j) como a empresa encontrava-se com todos os documentos e formalização dos livros no mesmo mês (22/10/2010) em que houve a autuação fiscal, retificando as declarações do IRPJ nos anos calendários de 2006 a 2008, já adequadas à realidade dos fatos econômicos, pugna pela lançamento com base no lucro real (e não arbitrado).

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, posto que passo a conhecer do Recurso.

## **Do mérito**

Consta que o lançamento por arbitramento cumulado com os valores legais foram motivados pelo atraso na entrega (incompleta) dos documentos e livros contábeis-fiscais, nos

termos dos artigos 530 e 532 do RIR/99 (art. 16 da Lei 9.249/95, art. 47 da Lei 8.981/95 e arts. 1º e 27 da Lei 9.430/96).

A autoridade fiscalizadora, diante dos sucessivos descumprimentos por parte do contribuinte, optou por realizar o lançamento por arbitramento, diante da inviabilidade do lançamento por lucro real. Observa-se que, nos termos narrados, a autoridade fiscalizadora, não obstante os pedidos sucessivos de dilação do prazo para entrega dos documentos, seguiu concedendo a extensão do prazo diante das justificativas apresentadas pelo contabilista responsável pela empresa.

É verdade que a dilação do prazo para recebimento dos documentos para meses seguintes, conforme alega a Recorrente, não afetaria o prazo decadencial para realização do lançamento. Por outro lado, não menos verdade é que a autoridade tributária responsável atuou de forma responsável e ponderada, e seguiu concedendo dilações de prazo para o recebimento dos documentos, o que acabou não ocorrendo nos termos exigidos em lei.

Não obstante os esforços sucessivos da Recorrente em reunir os documentos necessários à apresentação à autoridade tributária, mostra-se evidente que a empresa não possuía boa parte dos documentos contábeis ou pelo menos não apresentava a organização contábil e documental necessária em conformidade com a legislação exigida até o momento em que sofreu a fiscalização.

Chama atenção o relato constante no Auto de Infração, nas folhas 41 e ss, que, embora intimada 4 vezes nos períodos referentes a 26/04/2010, 06/07/2010, 01/09/2010 e em 21/09/2010 (acostado às fls.63), não foi apresentado pelo contribuinte os seguintes documentos: a) Livros diário dos anos calendário 2006, 2007 e 2008; b) Livros Razão e Lalur dos anos-calendário 2007 e 2008; c) Livros Registro de Inventário dos anos-calendário 2006 a 2008; d) Livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS do ano-calendário 2008; e) Contrato social e alterações contratuais vigentes de 2006 a 2008; f) Parte dos extratos bancários das contas correntes mantidas junto à instituições; financeiras de 2006 a 2008; g) Notas fiscais referentes às entradas de combustíveis de 2006 e 2007;(Termo de Intimação Fiscal nº 02); h) Saldo a pagar da conta fornecedores em 2006 e 2007; ;(Termo de Intimação Fiscal nº02); i) Demais informações e esclarecimentos solicitados. Igualmente, também não houve recolhimento de IRPJ devido por estimativa nos anos de 2007 a 2008 (código de rastreamento n. 2362), e constatou-se que o contribuinte não efetuou qualquer recolhimento de IRPJ devido por lucro presumido entre os anos calendários 2006 a 2007 (código de rastreamento n. 2089) Não houve recolhimento de IRPJ devido por estimativa referente aos anos-calendário 2007 a 2008, código de recolhimento 2362. A COMERCIAL MM não efetuou qualquer recolhimento de IRPJ devido pelo lucro presumido referente aos anos-calendário 2006 a 2007, código de recolhimento 2089. Também não houve a formalização pelo regime de lucro presumido.

Por outro lado, o contribuinte afirma que, no mês de setembro, mês em que houve a autuação, já havia reunido e corrigido todas as declarações e livros necessários que viabilizariam o lançamento por lucro real, juntando documentos anexos à impugnação apresentada em 23/10/2010 .

Independente da entrega dos documentos e declarações solicitados pela autoridade fiscalizadora, constata-se que, diante das negativas e envios incompletos por parte do próprio contribuinte, sucessivamente, não houve alternativa senão a aplicação do lançamento de ofício

por arbitramento do lucro, pois até aquele momento não haviam informações precisas aptas à realização do lançamento por lucro real. O arbitramento do lucro, reforça-se, não é sanção mas consequência legal de que se vale a autoridade tributária quando presentes as hipóteses previstas no art.47 da Lei 8981/1995.

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o [Decreto-Lei nº 2.397, de 1987](#), não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

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

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no [§ 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958](#);

~~VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos [arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991](#), com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; [\(Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998\)](#)~~

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

~~VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o [§ 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), e [§ 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977](#). [\(Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)~~

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o [§ 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), e [§ 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Ademais, deve-se lembrar que a apresentação posterior de documentos necessários à apuração do lançamento não afasta o arbitramento do lucro, conforme pacificado pela jurisprudência do CARF e inclusive em entendimento sumulado:

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. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, a apresentação dos documentos e retificações juntadas à Impugnação não afastam a validade do arbitramento do lucro promovido pela autoridade fiscal, já que à época do lançamento, era o melhor caminho para a composição do lucro tributável. Da mesma forma, é pacífico o entendimento do CARF no sentido de que não há arbitramento condicional.

Ainda, o auto de infração, além de constituir o crédito tributário por arbitramento do lucro, considerando que a não entrega dos documentos solicitados ou a entrega de declarações “zeradas”, implicou em sonegação e fraude fiscal, motivo pelo qual foi aplicada multa qualificada de 150%, considerando haver indícios das condutas ilícitas abaixo previstas.

A Lei 4502 de 1964 dispõe:

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

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

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

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

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

Não se pode deixar de mencionar, nesse contexto, os art.1ª e 2ª da Lei n. 8.137/1990, que tipificam os citados delitos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

[\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

A configuração das citadas condutas, na visão da fiscalização, gerou a apresentação de representação fiscal para fins penais.

Contudo, para a caracterização das condutas tipificadoras da Lei é preciso que se demonstre a existência de **dolo**, o que, em minha interpretação, não ficou evidenciado no presente caso, no máximo, omissão ocasionada pelos fatores narrados pela empresa.

Conforme prevê o art.137, inc. I, II, III a responsabilidade subjetiva (com verificação da culpabilidade do agente), e exceção à regra geral de responsabilidade objetiva prevista no art.136, do CTN, aplica-se ao caso em tela:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

No entanto, mesmo diante de todos os fatos narrados pela autoridade tributária, não consigo vislumbrar a existência de dolo específico praticado pelo Contribuinte.

Note-se que dolo diferencia-se de culpa, que decorre de omissão ou ação por imperícia, negligência ou imprudência. Da narrativa dos fatos apresentados pelo Contribuinte, pode-se observar que são verossímeis. A responsabilidade subjetiva, nos casos citados, e a apuração da intenção efetiva do agente em causar danos ao erário público deve ser comprovada.

Reforce-se, ainda, que a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não é elemento definitivo para a caracterização das condutas autorizadas da qualificação a multa.

No mesmo passo, reproduz-se o teor da Súmula 96 do CARF:

Súmula CARF n.º 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.

Ainda, a simples omissão de receitas não tem o condão de, por si só, levar à qualificação da multa, conforme se pode observar em sucessivos entendimentos sumulados do CARF:

Súmula CARF n.º 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.

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão n.º 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão n.º 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão n.º 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão n.º 104-19855, de 17/03/2004

Súmula CARF n.º 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 n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Ainda, parece-me que não constou consignado o evidente intuito de fraude ou sonegação apto a caracterizar a aplicação da multa qualificada, por não ficar demonstrado o

ânimo ou esforço do contribuinte em ludibriar a fiscalização. Tanto é que 21 dias após o auto de infração conseguiu organizar a entrega de documentos e retificação de declarações. Há que se afastar portanto o dolo específico que deve compor as condutas fraudulentas ou sonegadas.

A respeito de situação semelhante já se pronunciou esta Turma, em Acórdão n. 1201-003.559, no Processo Administrativo n 10469.720886/2010-48, em sessão realizada no dia 22 de janeiro de 2020, por sua vez da relatoria de Alexandre Evaristo Pinto:

Inicialmente, cumpre destacar que, conforme o entendimento desta e. Turma, consignado no acórdão nº 1201-003.018: **A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas**, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.

Nesta toada, a não apresentação da DIPJ e a escrituração indevida da DCTF, a meu ver, são os elementos que estão caracterizando a omissão de receitas, mas não se mostram o suficiente para a qualificação da multa.

Por isso, entendo que é inaplicável a multa qualificada de 150%, mas apenas a multa de ofício de 75%.

Quanto à alegação da nulidade do ato de advertência de arbitramento em face da não notificação das ex-sócias, tal fundamento não deve prosperar, pois a formalização do polo passivo da relação tributária se manifestou quanto do auto de infração, por haver indícios de irregularidades, tendo sido lavrado termo de responsabilidade solidária, às fls.184 e ss.

Não há que se falar também em aplicação do art.1003 do Código Civil, excluindo a responsabilidade das ex-sócias, já que no Direito Tributário, também por força do art.109 do CTN, existe dispositivo legal específico a cuidar dessa modalidade de sujeição passiva, previstas no art. 124 e art.135 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Por outro lado, entendo que deve ser considerado também o art. 135, já que a autuante considerou a responsabilidade solidária das ex-sócias e dos sócio em face da prática de evidente intuito de fraude, o que, em minha leitura, não ficou plenamente demonstrado.

Sobre o assunto, já se manifestou a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento, no Acórdão n. 1201-002.250, no processo n. 10530.723779/2013-23:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135, III DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto social, não há que se falar em responsabilidade tributária dos sócios, ainda que detenha poderes de gestão.

Considerando que não houve evidente intuito de fraude devidamente comprovado, não vejo motivo para reconhecer a responsabilidade solidária dos sócios e ex-sócios no polo passivo, por não se verificar comprovação de conduta dolosa, não se aplicando, portanto, o art.135, III, do CTN.

Não se deve reconhecer também que a não notificação das ex-sócias durante a fiscalização tenha causado qualquer embaraço à defesa das mesmas no âmbito do processo tributário.

Não se deve deixar de reconhecer que a constituição do crédito tributário decorrente de auto de infração compõe o que se conhece por etapa oficiosa da relação tributária, no qual não há discussão entre as partes interessadas e nem litígio. O procedimento serve tão somente para reunir elementos adequados à composição do procedimento administrativo previsto no art.142 e seguintes do CTN. Embora não caiba à esta Turma discutir ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei, nos termos da Súmula n.2 do CARF, deve-se considerar que prova disso é que as ex-sócias interpuseram impugnação tempestivamente, defendendo-se dentro do rito regular do processo administrativo tributário.

Quanto ao pedido de oitiva de testemunha e perícia para comprovar o alegado pelo recorrente, não vejo necessidade de atender à demanda do contribuinte, posto que o processo já apresenta documentos necessários para os deslindes do caso, sendo desnecessária eventual diligência para oitiva de prova testemunhal ou de perícia. Observe-se, contudo, que, conforme os artigos 15 e 18 do Decreto n.º 70.235/72, é na fase impugnatória o momento adequado para a produção de tais provas.

Já quanto à apresentação de provas documentais posteriores, há expressa proibição prevista no parágrafo 4º do Decreto n.70.235/72, a não ser que se configurem as hipóteses do mesmo dispositivo. Ainda que considerando a prevalência da verdade material que deve orientar o julgamento, vê-se que as provas documentais necessárias para o deslinde do caso já foram acostadas nas próprias impugnações apresentadas pelos responsáveis solidários. Não há vislumbre de que algumas das hipóteses do parágrafo 4º do Decreto 70.235/72 tenham ocorrido no presente caso. Já quanto ao pedido de perícia e oitiva de testemunha, deve-se reforçar que a perícia técnica é instituto que se mostra necessário quando há dúvidas de ordem técnica que exijam manifestação de profissional especializado para esclarecê-las. Não parece ser o caso,

cujas circunstâncias fáticas parecem de fácil interpretação. Por tais motivos, mantenho o indeferimento do pleito do contribuinte, já que tais procedimentos não são necessários para a elucidação do caso.

O pedido do contribuinte para que o lançamento arbitrado seja convertido em lucro real deve ser analisado também, por outro lado.

Sobre o pedido apresentado pelo Recorrente, reforça-se que a mudança do critério jurídico para realização do lançamento é de competência da autoridade administrativa, nos termos do art.146:

Note-se que a discussão sobre o eventual afastamento do lucro arbitrado em hipótese de apresentação posterior de documentos já foi inclusive objeto vários precedentes do CARF, a partir de 2005, convertendo-se em súmula vinculante:

Súmula Vinculante n. 59 do CARF: 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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Uma vez tendo sido realizado o lançamento através do arbitramento do lucro, os seguintes dispositivos merecem comentário:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (Lei 5172/1966)

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (Lei 5172/1966).

Ainda, o art.18, parágrafo 3º do Decreto 70.235/72 dispõe que:

Art. 18. (...) § 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. ([Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993](#))

No mesmo sentido, o art. 41 do Decreto 7574/2011:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada ( [Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º](#) com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º ).

É de competência da própria autoridade, nos termos do art.142 do CTN, a constituição do crédito tributário, e não da autoridade julgadora. Além disso, para que fosse possível, em tese, a alteração, a revisão ou a invalidação do lançamento realizado, é preciso que se verifiquem as circunstâncias legalmente previstas. A eleição ou a mudança de critérios jurídicos no decorrer do processo dependeria do reconhecimento de incorreções, omissões ou inexatidões que resultem no agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, o que exigiria lançamento complementar. Evidentemente que, *in casu*, inaplicáveis os dispositivos supracitados, pela ausência de ocorrência de quaisquer das situações previstas. Portanto, incabível o pedido da Requerente de conversão do apuramento do lucro arbitrado para o lucro real.

Mesmo que os livros fiscais tenham sido apresentados e as declarações devidamente retificadas, mas após o auto de infração, não há que se falar em inviabilidade do lançamento do lucro por arbitramento, portanto.

### Dispositivo

Isto posto, voto para dar **PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para: **a)** reduzir a multa qualificada de 150% para a multa de ofício de 75%, nos termos do art.44, I, da Lei 9430 de 1996, haja vista que, em minha leitura, não ficou demonstrado evidente intuito de fraude ou sonegação; **b)** afastar do polo passivo os ex-sócios e sócios indicados como responsáveis solidários, ainda que no direito tributário prevaleçam os artigos 121, 124 e 135, não se aplicando o dispositivo do artigo 1003 do Código Civil; **c)** negar provimento ao recurso voluntário quanto aos demais aspectos alegados pela Recorrente, especialmente quanto à manutenção do lançamento realizado por arbitramento, nos termos da Súmula 159 do CARF e, no tocante aos lançamento reflexos, determino que o mesmo seja aplicado à tributação reflexa.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz

Fl. 16 do Acórdão n.º 1201-003.984 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10670.001917/2010-72