



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.720506/2014-71  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.722 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2019  
**Matéria** IRPJ E REFLEXOS - ARBITRAMENTO  
**Recorrentes** EMBRASE EMPRESA BRASILEIRA DE SEGURANCA E VIGILANCIA LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

**ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.**

Constitui hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica a falta de apresentação à fiscalização de livros e documentos da sua escrituração comercial e fiscal.

**ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS IDENTIFICADAS PELA DIFERENÇA ENTRE NOTAS FISCAIS E VALORES DECLARADOS.**

A diferença entre o valor da receita bruta apurada a partir das notas fiscais emitidas e informadas ao fisco municipal pelo próprio contribuinte e o valor a menor declarado por ele ao fisco federal, constitui hipótese de omissão de receitas tributáveis, devendo integrar a base de cálculo dos tributos apurados por arbitramento quando cabível este método de tributação.

**AJUSTES NO LANÇAMENTO. VALIDADE.**

São válidos os ajustes nos valores exigidos dos tributos lançados em função de meros erros na base de cálculo, desde que tais erros não resultem na alteração do critério jurídico empregado pela autoridade responsável pelo lançamento.

**TRIBUTOS RETIDOS. DEDUÇÃO NÃO PERMITIDA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Não se admite a dedução de tributos supostamente retidos do contribuinte quando não restar comprovada a retenção e nem o oferecimento da receita correspondente à tributação.

OMISSÃO DE RECEITA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE DOLO OU FRAUDE. AFASTAMENTO.

A omissão de receita, por si só, não é causa para qualificação da multa. Aplicação das Súmulas CARF nºs 14 e 25.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL.

Na hipótese de inexistir dolo, fraude ou simulação, e havendo pagamento antecipado do tributo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se segundo o previsto pelo artigo 150, §4º do CTN, ou seja, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, conforme precedente vinculante do STJ.

MULTA AGRAVADA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO CABIMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO.

O agravamento da multa previsto no artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal de apurar os tributos devidos, o que não restou configurado.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ADMINISTRADORES E PROCURADORES.

A mera qualificação de sócio não enseja a imputação de responsabilidade pessoal ou solidária, devendo o fisco motivar e comprovar a prática de ato com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social ou caracterizar interesse comum, o que não restou demonstrado.

IRPJ. REFLEXOS.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL, PIS e COFINS) decorrente dos mesmos fatos.

PIS. COFINS. VALORES CONFESSADOS EM DCTF. DEDUÇÃO.

Deduz-se dos tributos reflexos exigidos no Auto de Infração os valores declarados em DCTF antes do início do procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: a) NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO, por unanimidade; b) DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para: (i) acatar o resultado da diligência (fls. 1.884/1.885), reduzindo os valores originários de acordo com as planilhas ali mencionadas, por unanimidade; (ii) exonerar as cobranças de PIS e COFINS referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2009 em razão da decadência, por maioria. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente) e Ângelo Abrantes Nunes (Suplente Convocado); (iii) afastar o agravamento da multa aplicada, por unanimidade. E afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, por maioria, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente) e Ângelo Abrantes Nunes (Suplente Convocado); e (iv) afastar a responsabilidade solidária do Sr. Wagner Martins, por maioria. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente) e Neudson Cavalcante Albuquerque.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Ângelo Abrantes Nunes (Suplente convocado), Jose Roberto Adelino da Silva (Suplente convocado), Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

## Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 897/944) de IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), referentes ao ano-calendário de 2009, acrescidos de multa qualificada e agravada (percentual de 225%), em razão da adoção do método de tributação por arbitramento.

Como resultado do procedimento de fiscalização, também foi emitido Termo de Sujeição Passiva por solidariedade ao Sr. Wagner Martins, inscrito no CPF 596.862.358-68.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 744/751:

*1. No termo de início supracitado a empresa foi intimada a apresentar, relativamente ao ano de 2009, dentre outras informações e documentos, os arquivos digitais das notas fiscais de entrada e saída de mercadorias e/ou serviços, os arquivos digitais das folhas de pagamento de todos os segurados bem como os livros diário e razão, também em meio digital. Em 10/12/12 a empresa apresentou apenas a DIPJ 2010, os contratos sociais, documentos de representação e uma planilha contendo apenas 5 colunas com o número das notas fiscais, o valor da nota, o valor da retenção da contribuição previdenciária, o CNPJ e a razão social do tomador do serviço. Não apresentou o arquivo de notas solicitado e nem os demais documentos e arquivos solicitados na intimação. Junto com esses documentos a empresa protocolizou pedido de prorrogação para apresentação dos demais documentos em mais 45 dias.*

*2. Nas datas abaixo listadas foram emitidos e entregues vários termos de continuidade comunicando o contribuinte que o mesmo permanecia sob ação fiscal.*

Emissão	Recebimento através de AR
---------	---------------------------

04/02/2013	06/02/2013
16/04/2013	19/04/2013
24/07/2013	28/07/2013
23/09/2013	26/09/2013

3. Em 05/11/2013 foi emitido o Termo de Intimação Fiscal 001, cuja ciência de deu via postal, através de aviso de recebimento (AR), em 07/11/2013 o qual re-intimava o contribuinte a apresentar os arquivos digitais das notas fiscais. Decorrido o prazo concedido o contribuinte permaneceu inerte.

4. Em 28/11/2013 foi emitido o Termo de Intimação Fiscal 002, cuja ciência de deu via postal, através de aviso de recebimento (AR), em 03/12/2013 o qual, além de outros documentos, mais uma vez intimava o contribuinte a apresentar os arquivos digitais das notas fiscais como também os arquivos das folhas de pagamento também já solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal. Como das vezes anteriores o contribuinte nada apresentou.

5. Em 05/02/2014 foi emitido o Termo de Intimação Fiscal 003, cuja ciência de deu via postal, através de aviso de recebimento (AR), em 07/02/2014 o qual, novamente intimava o contribuinte a apresentar os documentos solicitados nos termos anteriores além de outras providências. Em 17 de fevereiro de 2014 o contribuinte entregou nesta delegacia um pedido de dilação de prazo por 20 dias para apresentar a documentação e esclarecimentos e mesmo assim, decorrido o novo prazo, nada apresentou.

6. Em 26/03/2014 foi emitido o Termo de Intimação Fiscal 004, cuja ciência de deu via postal, através de aviso de recebimento (AR), em 31/03/2014 o qual, solicitava ao contribuinte que esclarecesse a divergência existente entre os valores declarados nas GFIPs de 2009 como compensação de retenção e os valores efetivamente recolhidos em GPS de código 2631 pelos tomadores de serviço. Em 10/04/14 o contribuinte protocolizou pedido de dilação de prazo e foram concedidos mais dez dias para a entrega do que foi solicitado. Mais uma vez o contribuinte nada apresentou e nem justificou.

7. Em 01/04/2014 foi emitido o Termo de intimação Fiscal 005, cuja ciência de deu via postal, através de aviso de recebimento (AR), em 03/04/2014 o qual, solicitava ao contribuinte que apresentasse os comprovantes anuais de retenção de Imposto de Renda, CSLL, PIS e COFINS sofridas pelo contribuinte no ano de 2009. Como das vezes anteriores o contribuinte nada apresentou e nem justificou.

8. Em 28/04/2014 foi emitido o Termo de Intimação Fiscal 006, cuja ciência de deu via postal, através de aviso de recebimento (AR), em 30/04/2014 o qual, solicitava ao contribuinte que apresentasse relação de imóveis integrantes do ativo imobilizado, com respectivos valores, e cópia das escrituras e relação de veículos integrantes do ativo imobilizado, com descrição, placa/chassis/RENAVAM e valor. Em 19/05/2014 o contribuinte protocolizou pedido no qual solicitava dilação de

*prazo para um item que havia sido solicitado no TIF 004 e cuja ciência se deu em 31/03/2014 e para os itens solicitados no TIF 006 e que já haviam sido pedidos em dois termos anteriores e portanto, por claramente tratar-se de atitudes protelatórias visando atrasar a conclusão da ação fiscal, o mesmo foi indeferido.*

## **9. DOS FATOS GERADORES E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO**

*9.1. A não apresentação da documentação solicitada tais como notas fiscais e folhas de pagamento impossibilitou a verificação da adequação dos lançamentos contábeis com os respectivos fatos não permitindo, portanto, a comprovação da correta apuração do LUCRO REAL, sujeitando a pessoa jurídica a ter o seu lucro arbitrado pela autoridade tributária, que para fins do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, será considerada a forma de tributação pelo LUCRO ARBITRADO por ter infringido o inciso III, do artigo 530 do RIR/99, Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.*

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

[...]

**III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527:**

*9.2. A empresa, no período analisado (ano-calendário de 2009) dedicou-se à Atividade Econômica Principal: **Atividades de vigilância e segurança privada**, recebendo o código CNAE: **80.11-1-01** , e tendo como natureza jurídica: Sociedade Empresaria Limitada (código: 206-2). No período apresentou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, DIPJ 2010, ano-calendário 2009 tendo como forma de tributação do lucro o LUCRO REAL.*

*9.3. A base de cálculo, do lucro arbitrado, a ser considerada está definida no Art. 15 e 16 da Lei 9.249/95 e Art. 532 do RIR/99, Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999.*

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

S 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

**III - trinta e dois por cento, para as atividades de:**

**a) prestação de serviços em geral**, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394. §11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

*9.4. O valor de receita a ser inicialmente considerado para efeito de tributação na forma de lucro arbitrado é o constante da linha 05, ficha 06A da DIPJ 2010, ano calendário 2009, Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno, no total de R\$ 41.139.241,96. Anexa a este relatório encontra-se uma planilha denominada "**ANEXO 1 - Demonstrativo do Cálculo do IRPJ - Receitas Declaradas**" na qual estão especificados os valores das receitas mês a mês, conforme DICON, DIPJ e contabilidade (conta 3.1.1.00.000 - Receita Bruta de Vendas e Serviços), o cálculo do imposto de renda e adicional e finalmente o imposto devido o qual será objeto de lançamento de ofício. Como o contribuinte, mesmo intimado no termo de intimação fiscal 005, não apresentou os comprovantes anuais de rendimentos pagos ou creditados entregues ao contribuinte pelos tomadores de serviço, nem os comprovantes anuais de retenção relativos à CSLL, PIS e COFINS e sequer justificou sua não apresentação, não foi possível apropriar nos lançamentos os valores das retenções de imposto de renda, CSLL, PIS e COFINS informados pelo contribuinte, por falta de comprovação dos mesmos.*

*Obs: As informações da contabilidade foram extraídas do arquivo baixado do SPED em 19/10/2012.*

*9.5. Pelo fato de o contribuinte não ter apresentado as notas fiscais solicitadas foram enviados ofícios para a Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico da Prefeitura de São Paulo e para a Prefeitura de Campinas solicitando os arquivos de notas fiscais emitidas pelo contribuinte no ano de 2009, nos respectivos municípios. Em resposta recebemos de ambas as Prefeituras as relações contendo as informações relativas às referidas notas. Estas relações encontram-se no **Anexo 5**. Com os dados recebidos foi possível constatar que a soma dos valores das notas fiscais informadas pelas Prefeituras era maior que os valores declarados pelo contribuinte, constantes da DIPJ e DICON. Essa diferença também não está contabilizada pois, como já informado no item 9.4 acima, os valores da DIPJ, DICON e contabilidade são os mesmos. Esse fato ensejou então uma segunda infração qual seja, o **lançamento de ofício** dos*

valores dessas diferenças , como **RECEITAS OMITIDAS**, nos termos do artigo 537 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. O valor do imposto referente a esta omissão será calculado de acordo com o disposto no artigo 288 deste mesmo Regulamento e portanto pelo LUCRO ARBITRADO conforme já esclarecido no item 9.1 acima. Os valores das diferenças foram obtidos comparando-se os valores constantes do **Anexo 7** (Planilha com as notas fiscais das Prefeituras) com o **Anexo 6** (Resumo Mensal Dacon) resultando então no **Anexo 8** (planilha da diferenças -valores omitidos). Todos os valores foram obtidos das relações enviadas pelas Prefeituras conforme **Anexo 5**, já mencionado. Ainda como anexo a este relatório encontra-se a planilha denominada "**ANEXO 9 - Demonstrativo do Cálculo do IRPJ -Receitas Omitidas**" na qual estão especificados os valores das diferenças conforme **Anexo 8**, o cálculo do imposto de renda e adicional e finalmente o imposto devido o qual será objeto de lançamento de ofício.

Ari. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei n- 9.249, de 1995, art. 24).

#### 10. DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

**10.1. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO -** Pelas razões já expostas no item 8 acima o contribuinte teve seu lucro arbitrado pela autoridade tributária, cabendo, no caso, a tributação reflexa da contribuição social sobre o lucro, tanto no que se refere as Receitas Declaradas quanto às Receitas Omitidas, prevista no Artigo 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88; Artigo 19 e 24 da Lei nº 9.249/95; Artigo 1º da Lei nº 9.316/96; Artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e Artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições. Em anexo encontram-se duas planilhas denominadas "**ANEXO 2 -Demonstrativo do Cálculo da CSLL - Receitas Declaradas**" e "**ANEXO 10 -Demonstrativo do Cálculo da CSLL - Receitas Omitidas**"

#### 10.2. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS -

Ainda pelas razões acima expostas cabe a tributação reflexa da Contribuição para o financiamento da Seguridade Social, prevista nos Artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91; Artigo 24, parágrafo 2º, da Lei nº 9.249/95; Artigos 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/98 com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições. Em anexo encontram-se

*duas planilhas denominadas "ANEXO 3 - Demonstrativo do Cálculo da COFINS - Receitas Declaradas" e "ANEXO 11 - Demonstrativo do Cálculo da COFINS - Receitas Omitidas"*

### 10.3. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS -

*Pelas mesmas razões acima expostas cabe a tributação reflexa da contribuição do Programa de Integração Social, prevista nos Artigos 1º e 3º, da Lei Complementar nº 07/70; Artigo 24, parágrafo 2º, da Lei n. 9.249/95; Artigos 2º, inciso I, 8º, inciso I, 9º da Lei n.º 9.715/98; e Artigos 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98. Em anexo encontram-se duas planilhas denominadas "ANEXO 4 - Demonstrativo do Cálculo do PIS - Receitas Declaradas" e "ANEXO 12 - Demonstrativo do Cálculo do PIS - Receitas Omitidas"*

*11. DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Ainda como conseqüência do até aqui exposto ocorrerá a MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE 150% (cento e cinquenta por cento), sobre os valores lançados, de acordo com o artigo 957, inciso II, do RIR/99, Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, por ter ocorrido sonegação, pois como já explicado anteriormente, o contribuinte ao não fazer constar, os valores lançados como omissão, nem DIPJ, nem em DICON, nem mesmo em DCTF e nem mesmo na contabilidade, tentou impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores, tendo os mesmos que serem buscados em fontes externas à empresa. Além disso ocorrerá o agravamento dessa multa em 50% (cinquenta por cento), por não ter prestado os devidos esclarecimentos de acordo com o artigo 959, inciso I, do RIR/99, Regulamento do imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, motivo pelo qual, no interesse da Fazenda Nacional, promovemos o presente lançamento de ofício do IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica.*

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n-4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de **duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente**, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei n- 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70. I):

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arguivos ou sistemas de que tratam os arts. 265 e 266;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 267.

Lei 4.502, de 30 de Novembro de 1964

**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 qualouer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

*12. DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO - Decorrido o prazo, ocorreu o não atendimento às intimações emitidas pela fiscalização, para apresentação dos livros e documentos fiscais, sendo que o contribuinte ficou alertado de que o não atendimento à intimação nos prazos especificados ensejaria o agravamento de penalidade, no caso de lançamento de ofício, em 50%, das multas a que se referem os incisos I e II do caput do art. 44 da Lei 9.430 de 27/12/1996, por ter infringido o artigo 959, incisos I do RIR/99, Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.*

*13. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - Diante dos fatos aqui relatados aliados aos descritos no Termo de Verificação/Relatório Fiscal do processo 19515.720.507/2014-15, também resultante dessa ação fiscal e no qual foram lançados valores relativos a glosas de retenções e compensações indevidas, cumpre a esta autoridade fazendária considerar o sócio e administrador da empresa, WAGNER MARTINS CPF: 596.862.358-68, como **SOLIDARIAMENTE RESPONSÁVEL** pelas infrações à lei, cometidas na administração do Sujeito Passivo, no decorrer do período fiscalizado, sendo portanto lavrado termo de sujeição passiva solidária, imputando àquele as obrigações que lhe competem, segundo a Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), art. 124 Inciso I e art 135, abaixo transcritos.*

O contribuinte apresentou defesa (fls. 957/997), alegando, em resumo, que:

- houve decadência parcial (relativa aos meses de janeiro/2009 a abril/2009);
- nulidade quanto ao período de apuração, que deveria ter sido anual, e não trimestral;
- indevida aplicação da multa qualificada e agravada, a qual, inclusive, torna-se confiscatória;
- nulidade das cobranças do PIS e COFINS, uma vez que tais montantes já teriam sido declarados em DCTF;
- erro de fundamentação para adoção do método do arbitramento, sendo cabível a tributação pelo Lucro Real;
- equívocos na indicação das receitas consideradas omitidas, consistentes em erros de digitação e falta de exclusão das notas canceladas;
- necessidade de abatimento dos tributos retidos; e
- impossibilidade de manutenção do arbitramento.

O responsável solidário também impugnou (fls. 1.530/1.550). Sustenta, em síntese, a ausência de cumprimento dos pressupostos da responsabilidade solidária, bem como a nulidade do arrolamento de bens.

Em Sessão de 27 de novembro de 2015, a DRJ/RPO julgou a defesa do contribuinte procedente em parte, por meio de Acórdão (fls. 1.652/1.674), o qual foi objeto de recurso de ofício e que restou assim ementado:

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS E DOCUMENTOS. Constitui hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica a falta de apresentação à autoridade tributária pela interessada de livros e documentos da sua escrituração comercial e fiscal.*

*IRF. DEDUÇÃO. Na apuração do IRPJ devido, somente se admite a dedução do IRF correspondente a rendimentos comprovadamente tributados.*

*RECEITAS. OMITIDAS. ERROS. Constatando-se erros na determinação do montante das receitas omitidas, altera-se o lançamento.*

*NULIDADE. Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.*

*IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.*

*DECADÊNCIA. DOLO COMPROVADO. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação em que o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.*

*MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. Mantém-se a multa de ofício de 150% sobre a receita omitida na escrituração e nas declarações.*

*MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. Mantém-se a multa de ofício agravada, quando se encontram materializados nos autos os pressupostos previstos na legislação tributária para sua majoração.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. É cabível a atribuição de responsabilidade solidária àquele que tiver interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO-GERENTE. É solidária a responsabilidade do sócio-gerente pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei.*

*JUROS DE MORA. A cobrança de juros de mora sobre os tributos lançados de ofício tem previsão legal.*

*ARROLAMENTO DE BENS. Impertinente a apresentação, em sede de impugnação a lançamento, de questionamentos acerca de arrolamentos de bens, por se tratar de matéria que não se insere no âmbito de competência deste colegiado.*

*PIS. VALORES RETIDOS. DEDUÇÃO. Somente se admite a dedução dos valores do PIS retidos na fonte quando devidamente comprovados.*

*PIS. VALORES CONFESSADOS. DEDUÇÃO. Deduz-se dos tributos exigidos no auto de infração os valores confessados, antes do início do procedimento fiscal, em declaração de compensação.*

*COFINS. VALORES CONFESSADOS. DEDUÇÃO. Deduz-se dos tributos exigidos no auto de infração os valores confessados, antes do início do procedimento fiscal, em declaração de compensação.*

*COFINS. VALORES RETIDOS. DEDUÇÃO. Somente se admite a dedução dos valores da Cofins retidos na fonte quando devidamente comprovados.*

O contribuinte foi cientificado da decisão em 05/03/2015 (fl. 1.712) e o solidário em 12/03/15 (fl. 1.714). Ambos interpuseram recursos voluntários (fls. 1.716/1.762 e 1.795/1.824), respectivamente em 01/04/2015 e 09/04/2015, reiterando os argumentos de defesa.

Tramitado o feito, sobreveio Resolução do CARF (fls. 1.851/1.856), solicitando diligências para fins de averiguar os erros de digitação alegados, bem como a não consideração dos valores das notas fiscais canceladas.

Conforme Termo de Encerramento de Diligência (fls. 1.884/1.885), foram reconhecidos os erros alegados pelo contribuinte, o que levou o fisco a substituir as planilhas de apuração (fls. 1.991/1.987).

Devidamente intimado, o contribuinte alega que essa conduta revela um "novo lançamento", já atingido pela decadência, além de cerceamento do direito de defesa em face do exíguo prazo de 10 (dez) dias para se manifestar.

Em face da alegação de cerceamento, o CARF resolveu baixar novamente o processo em diligência (fls. 2.008/2.020), concedendo prazo de 30 (trinta) dias ao contribuinte, que, mesmo intimado (fl. 2.029), não se manifestou.

Os autos, então, foram a mim distribuídos para julgamento dos recursos de ofício e voluntário.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

De início, cumpre destacar que os tributos ora em discussão foram calculados sobre receitas apuradas pelo método de arbitramento, a partir dos dados das notas fiscais emitidas pela contribuinte e fornecidos pelas Prefeituras de São Paulo e Campinas.

Assim, do total de receita lá informado (R\$ 51.955.721,08), a fiscalização percebeu que R\$ 41.139.241,96 foram informadas em DIPJ, DACON e contabilidade (cf. Anexo 1 - fl. 752 - "*receitas declaradas*"), ao passo que a diferença (R\$ 10.816.479,12, cf. Anexo 8 - fl. 892) não teriam sido escrituradas/declaradas, o que levou a caracterização de omissão de receitas que foram computadas no arbitramento.

Nesse contexto, a DRJ reconheceu o equívoco do valor de uma nota fiscal que integrou as receitas omitidas, bem como a não dedução de duas notas fiscais canceladas. Além disto, a decisão de piso afastou a multa qualificada em relação aos tributos exigidos sobre a receita conhecida (ou declarada) e excluiu os montantes de PIS e COFINS declarados em DCTF.

## **Recurso de Ofício**

### **Do equívoco de valores computados como receitas omitidas**

Nenhum reparo merece à decisão recorrida no que diz respeito a exclusão de valores equivocados na base de cálculo da receita omitida, que assim se manifestou:

*A contribuinte alega que ocorreram erros de digitação no Anexo 7 (que foram transportados para o Anexo 8), que majoraram as receitas omitidas em R\$ 2.326.428,37. Citou, como exemplo, a nota fiscal nº 9263 (outubro/2009) em que o valor correto seria R\$ 16.576,33 (anexo 5) mas foi lançada no anexo 7 com valor de R\$ 1.657.633,00. Apresentou o demonstrativo de fl.985.*

*Analisando os Anexos 7 e 8 e o demonstrativo de fls.756 a 794, verifica-se que assiste razão à contribuinte quanto à nota fiscal nº 9263, pois consta à fl. 785 que é de R\$ 16.576,33 o valor da referida nota. Cabe, portanto, corrigir esse erro e alterar o valor dos tributos devidos.*

*Quanto às demais diferenças indicadas na impugnação à fl.985, cumpre registrar que não foram apontadas as notas fiscais relativas a tais diferenças, motivo pelo qual não se pode analisar a alegação quanto a esses valores.*

*A contribuinte acrescentou que, além dos erros de digitação, o fisco deixou de excluir uma série de notas fiscais canceladas que constaram no Anexo 5 (informações das Prefeituras). Entretanto, indicou apenas as notas fiscais 6967 (janeiro/2009) e 8902 (agosto/2009), nos valores respectivos de R\$ 9.601,32 e R\$ 1.759,33.*

*Compulsando o relatório de notas fiscais apresentado pelas Prefeituras, verifica-se que tais notas fiscais constam como canceladas (fls. 757 e 781) e foram incluídas no Anexo 7. Dessa forma, como as demais notas fiscais “canceladas” foram excluídas da tributação e o autuante não informou a razão por que não excluiu as de nº 6967 e 8902 da tributação, deve-se agora proceder a sua exclusão.*

### **Da exclusão dos valores de PIS e COFINS declarados em DCTF**

Realmente os montantes declarados em DCTF não poderiam ter sido lançados, razão pela qual a exclusão procedida pela DRJ está correta.

### **Do não cabimento de multa qualificada sobre a receitas declaradas**

Como bem notou a decisão de primeira instância, *com relação às receitas declaradas, não há que se falar em ação dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.*

De fato, tendo em vista que a contribuinte declarou as receitas qualificadas como "conhecidas", inexistentes os pressupostos para a qualificação da penalidade.

### **Recursos Voluntários**

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem os demais pressupostos legais de admissibilidade, razão pela qual deles conheço e passo a apreciá-los.

### **Do arbitramento**

A Recorrente invoca a existência de vícios do procedimento de fiscalização que se valeu do método de tributação por arbitramento.

Razão, porém, não lhe assiste.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, dispõem os artigos 10º e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, que:

*“Artigo 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.*

*“Artigo 59 - São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.*

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima, bem como não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional abaixo transcrito.

**Artigo 142** - *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

**Parágrafo único.** *A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.*

Tal como determinado nesse dispositivo legal, os lançamentos têm como motivação a caracterização de ausência de apresentação de livros fiscais e documentos de controle das notas fiscais e folhas de pagamento, o que impossibilitou verificar a confiabilidade das informações fiscais e respectiva escrituração.

De fato, restou demonstrado que a Recorrente apresentou DIPJ/2010 com base no Lucro Real anual.

Ocorre, entretanto, que a empresa, após ter sido intimada e reintimada, deixou de apresentar seus Livros Diário e Razão, arquivos de notas fiscais de entrada e de Saída de mercadorias e/ou serviços, arquivos digitais das folhas de pagamento de todos os segurados e os comprovantes das retenções sofridas a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Esse fato levou o fisco a enviar ofício para as Prefeituras de São Paulo e Campinas, solicitando os arquivos de notas fiscais emitidas pela Recorrente no ano base de 2009. Manuseando os dados fornecidos, comprovou a fiscalização que a soma dos valores das notas fiscais informados pelas prefeituras supera os valores declarados em DIPJ e Dacon.

No exercício, então, de sua atividade plenamente vinculada, a autoridade fiscal responsável cumpriu seu dever de, após identificar esses fatos, efetuar o presente lançamento mediante arbitramento do lucro, apurados trimestralmente em face das receitas declaradas e omitidas, com fundamento no art. 530, III, do RIR/1999, tendo em vista a falta de apresentação dos documentos e livros solicitados.

Ressalte-se que a descrição dos motivos de fato e de direito caracterizadores das infrações está clara, explícita e congruente no TVF, permitindo o pleno conhecimento da lide e o julgamento do recurso voluntário, sem qualquer prejuízo a ampla defesa ou a busca pela verdade material.

Com razão a DRJ, portanto, ao assim fundamentar a legitimidade do arbitramento nesse caso concreto:

*[...] a legislação autoriza o arbitramento dos lucros, apurados trimestralmente (e não anualmente como alegado pela contribuinte), quando não for apresentada a documentação*

*comercial e fiscal que respalda a apuração com base no lucro real, ou o livro Caixa, no caso de apuração com base no lucro presumido.*

*Assim, o uso do arbitramento impõe-se como dever legal e é ato vinculado da autoridade fiscal.*

*Consta no processo que a DIPJ/2010 foi apresentada com a opção pela tributação pelo lucro real anual e, quando intimada e reintimada a apresentar o livro Diário e o Razão, os arquivos de notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias e/ou serviços, arquivos digitais das folhas de pagamento de todos os segurados, e os comprovantes anuais de retenção na fonte sofrida, a contribuinte nada apresentou. Assim, não há que se falar em falta de intimação para comprovação das diferenças apuradas.*

*O RIR/1999 dispõe em seus arts. 264 e 276:*

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

(...)

Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º).

§1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

*Vê-se, assim, que o lucro real declarado pelas pessoas jurídicas está sujeito à comprovação pela escrituração e pelos documentos que lhe deu base.*

*A contribuinte foi intimada várias vezes e teve tempo mais do que suficiente, mas não apresentou os elementos solicitados.*

*Constatou a fiscalização que a contribuinte transmitiu a sua Escrituração Contábil Digital (ECD) via Sped, porém sem a devida autenticação na Jucesp. Sendo intimada, em 07/02/2014, a regularizar essa situação, a contribuinte não atendeu a solicitação.*

*Dispõe a IN RFB 787, de 2007:*

**Art. 1º** Fica instituída a Escrituração Contábil Digital (ECD), para fins fiscais e previdenciários, de acordo com o disposto nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. A ECD deverá ser transmitida, pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas, ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e será considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém e, quando for o caso, após a autenticação pelos órgãos de registro.

**Art. 2º** A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;

III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

(...)

**Art. 6º** A apresentação dos livros digitais, nos termos desta Instrução Normativa e em relação aos períodos posteriores a 31 de dezembro de 2007, supre: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009 )

I - em relação às mesmas informações, a exigência contida na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12 , de 20 de junho de 2006. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009 )

II - a obrigatoriedade de escriturar o Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Lei nº 8.218, de 1991, art.14, e Lei nº 8.383 , de 1991, art. 62). ( Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009 )

III - a obrigatoriedade de transcrever no Livro Diário o Balancete ou Balanço de Suspensão ou Redução do Imposto de que trata o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1991 (Instrução Normativa SRF nº 93 , de 1997, art. 12, inciso 5, alínea b). ( Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009 )

*Neste sentido há de se recordar do disposto no parágrafo 2º do art. 2º do Decreto 6.022/2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a seguir transcrito, destacando-se em negrito o referido parágrafo:*

**Art. 2º** O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

§ 1º Os livros e documentos de que trata o caput serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º O disposto no caput não dispensa o empresário e a sociedade empresária de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação aplicável.

*Assim, ainda que estivesse desobrigada de escriturar o livro Razão, a contribuinte tinha o dever de apresentar o livro Diário e os demais documentos solicitados pela fiscalização.*

*Não tendo sido apresentados os documentos pela contribuinte não restou alternativa à fiscalização a não ser o arbitramento do lucro, como previsto na legislação.*

*Tendo ocorrido a hipótese para o arbitramento, ele deve ser mantido, pois não há arbitramento condicional, conforme entendimento da jurisprudência administrativa:*

ARBITRAMENTO CONDICIONAL. A apresentação de livros e documentos da escrituração contábil-fiscal, em momento posterior ao lançamento, não produz efeito para fins de exclusão de arbitramento ex officio, cujo fundamento foi a falta de apresentação, pelo contribuinte, dessa documentação. Inexiste arbitramento condicional.(Acórdão nº 101-96.582, de 05/03/2008).

ATRASO NA ESCRITURAÇÃO – Comprovada a inexistência e/ou recusa na apresentação dos livros que amparariam a tributação com base no lucro real, cabível é o arbitramento do lucro. Atendidos os pressupostos objetivos e subjetivos na prática do ato administrativo de lançamento, sua modificação ou extinção somente se dará nos casos previstos em lei (CTN art. 141). Como **inexiste arbitramento condicional, o ato administrativo de lançamento não é modificável pela posterior apresentação do documentário cuja inexistência e/ou recusa foi a causa de arbitramento.** (Ac.CSRF/01-0.241/82) (ressaltei)

*Sobre esse assunto, transcreve-se a seguir a Súmula do 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. (Portaria Carf nº 49, de 1/12/2010, publicada no DOU de 7/12/2010, p. 42)

Nesse sentido, entendo legítima a tributação pelo método de arbitramento na presente situação.

### **Da redução da base de cálculo**

O contribuinte insiste que ainda existiriam erros na apuração da base de cálculo, notadamente porque (i) a relação de notas fiscais de São Paulo teria sido considerado em excesso; e (ii) os tributos de fonte não teriam sido deduzidos.

No tocante ao item (i), em atendimento à diligência requerida pelo CARF, a autoridade fiscal responsável reconheceu a existência de determinados erros, erros estes que levaram a novos ajustes na base de cálculo do item "omissão de receitas".

Segundo penso, esses ajustes resultaram na correção da base de cálculo do lançamento, não havendo motivos para deixar de acatá-los.

Ressalte-se, nesse ponto, que essa redução da base de cálculo e, como consequência, no valor dos tributos ora exigidos, ao contrário do que sustenta a Recorrente, não constitui alteração de critério jurídico ou reforma no lançamento tendente a mudar o termo inicial de decadência.

Com efeito, *critérios jurídicos* dizem respeito à interpretação dos dispositivos legais ou aplicação do Direito por parte do fisco ao exercer a atividade vinculada do lançamento, estando ele sujeito aos ditames do artigo 146 do CTN<sup>1</sup>.

Diferentemente, eventuais equívocos quanto aos valores que compõem a base de cálculo que norteou a autoridade autuante não afetam o critério jurídico adotado, podendo ser modificados posteriormente.

Ora, diante dos elementos trazidos pelo contribuinte, especialmente a alegação de erros de digitação quando do transporte dos valores de notas fiscais e não observância de alguns cancelamentos, buscou-se uma diligência justamente para fins de confirmar qual seria a base de cálculo correta e compatível com o critério jurídico que norteou o lançamento.

O resultado pela redução parcial, a propósito, é inerente ao contencioso administrativo e está longe de caracterizar alteração de critério jurídico ou novo lançamento, como quer fazer crer o contribuinte.

No tocante ao suposto direito de deduzir tributos de fonte, entendo que o pedido deve ser negado em face da falta de liquidez e certeza do crédito.

Isso porque a Recorrente não cumpriu seu ônus de comprovar não só que a correspondente receita de fato teria sido oferecida à tributação, mas também a própria origem e competência dos valores retidos, fato este que impede a própria alocação do suposto crédito (lembre-se, aqui, que a periodicidade do IR/CS por arbitramento é trimestral, e não anual, ao passo que o das contribuições ao PIS e COFINS - que sequer há indícios de quanto teria sido retido - é mensal).

### **Da qualificação da multa de ofício em relação à omissão de receita**

---

<sup>1</sup> 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.

Conforme relatado, a DRJ afastou a multa qualificada apenas sobre os tributos decorrentes das receitas declaradas, mas manteve a qualificação em relação às receitas omitidas (que correspondem a aproximadamente 20% do valor informado na DIPJ e Dacon).

Para a autoridade julgadora, a omissão de receita caracterizaria, por si só, ato doloso ou exemplo de sonegação, fato este que enseja a duplicação da penalidade.

Esse entendimento, porém, contraia o que prescrevem as Súmulas CARF nºs 14 e 25, *in verbis*:

*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.*

Como se percebe, consolidou-se no Carf o entendimento de que a omissão de receita, por si só, não é causa para qualificação da multa.

E foi exatamente isso que ocorreu nessa situação particular: uma omissão de receitas em face da apuração do crédito tributário pelo método de arbitramento de lucro.

Não há, porém, nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte da Recorrente. Pelo contrário, os valores considerados como omissão de receitas foram apurados a partir do acesso de informações fornecidas pelo próprio contribuinte e repassadas ao fisco federal pelas Prefeituras de São Paulo e Campinas.

Não há dúvidas de que a omissão de receita gera "economia tributária", mas daí a se afirmar que restaria caracterizada sonegação, fraude ou conluio, com a devida vênia, existe uma enorme distância.

Não obstante, o que precisa ficar claro é que a falta de escrituração/declaração de parte das receitas constitui conduta enquadrada na hipótese legal de "declaração inexata" referenciada pelo inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, *verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

***I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;***

Da leitura desse dispositivo, extrai-se que o *não pagamento de tributos* e/ou a *apresentação de declaração inexata* são hipóteses já tipificadas e que ensejam a aplicação da multa ordinária de 75% em face de disposição legal expressa.

Cabível, nesse ponto, a explanação do Cons. Flávio Franco Corrêa quando do voto proferido no Acórdão 1301-002.079, *in verbis*:

*O inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelece multa sobre a totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser recolhido em consequência da inexactidão. Portanto, a inexactidão é a causa da sanção punitiva a incidir sobre o resultado danoso da própria inexactidão descoberta, e não sobre o resultado de outra causa. Isso porque o tipo legal constrange a ação punitiva do Estado, contendo a numa proporção determinada sobre o resultado (diferença de tributo) da conduta juridicamente indesejada (inexactidão), causadora do resultado.*

*O que deve prevalecer, na espécie, é o princípio que requer a necessária proporção entre a gravidade da conduta e a sanção a ser cominada sobre o resultado danoso provocado pela mesma conduta desvalorada. Esse raciocínio rejeita a aplicação da multa mais grave, prevista para as hipóteses de fraude ou sonegação, a incidir – não sobre o tributo calculado com base na receita sonegada – e, sim, sobre o tributo calculado com base na receita não sonegada, escriturada no Livro de Saldas, corrompendo a proporcionalidade, que é função da gravidade. Em termos mais simples, não se deve aplicar a multa mais grave, contemplada no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, aos resultados de condutas não qualificadas pelo dolo específico, assim como não se deve aplicar a multa menos grave, contemplada no inciso I do caput do mesmo artigo, aos resultados de condutas mais graves, qualificadas pelo dolo específico. Se a Fiscalização serviu-se da receita não sonegada para aplicar a sanção, então deveria adotar a sanção que lhe seja correspondente, isto é, a multa de 75%.*

Feitas essas considerações, entendo que a multa qualificada sobre as receitas consideradas omitidas também não se sustenta, devendo ela ser reduzida para 75%.

### **Decadência**

O Poder Judiciário, representado pelo STJ em sede de recurso repetitivo<sup>2</sup>, consolidou o entendimento de que o termo inicial para contagem de decadência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação – caso do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – depende de dois fatores: existência ou não de pagamento antecipado e constatação ou não de fraude, dolo ou simulação.

<sup>2</sup> Recurso Especial nº 973.733/SC (DJ e 18/09/2009).

Nessa conformidade, a regra que prevalece - e que vincula o presente Julgador à luz do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF - é a de que aplica-se o artigo 150, §4º (5 anos a contar do fato gerador) no caso de existir pagamento antecipado pelo contribuinte e desde que ele não tenha cometido fraude, dolo ou simulação.

Caso contrário, ou seja, apenas na hipótese de inexistir pagamento antecipado OU restando demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicável o artigo 173, I, do CTN.

Trazendo essas considerações para o caso concreto, e considerando que o não pagamento de tributo ou a declaração inexata não caracterizam fraude, dolo ou simulação, na linha de entendimento exposto acima, resta apurar se o contribuinte comprovou a antecipação ou não de pagamento dos tributos ora exigidos.

Relativamente ao PIS e COFINS, cumpre reiterar que a própria DRJ atestou que a contribuinte confessou débitos em DCTF, débitos estes que foram liquidados por compensação (que possui o mesmo efeito de pagamento) antes de iniciado o procedimento fiscal que culminou nos Autos de Inração em questão e que inclusive foram abatidos da presente exigência.

Assim, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 28/05/2014 (fl. 948), entendo que as cobranças de PIS e COFINS referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2009 foram atingidas pela decadência.

No tocante ao IRPJ e CSLL, o contribuinte não logrou êxito na comprovação de que antecipou pagamentos no primeiro trimestre de 2009, fato este que desloca o termo inicial para 01/01/2010, não operando a decadência.

### **Do agravamento da multa de ofício**

O agravamento da multa de ofício foi levado a efeito com base no artigo 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (base legal do art. 959, I, do RIR/99), que assim prevê:

*(...) § 2º - Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, **nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo**, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) 'grifei*

*I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

A meu ver tal dispositivo deve ser interpretado com cautelas, dirigindo-se apenas às situações de reiterado não atendimento às intimações feitas ao longo do procedimento fiscalizatório e desde que essa omissão não seja a causa jurídica do lançamento de ofício.

"Não atender" não é "sinônimo de "mal atender". O campo de aplicação do agravamento da penalidade, pois, não contempla a hipótese de prestação deficitária ou

insuficiente de documentos ou esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que , a meu ver, foi o que ocorreu nesse caso concreto.

A falta de apresentação de determinado livro e/ou documentos da escrituração, o descumprimento de dada formalidade de registro ou formato ou a não prestação de um esclarecimento pontual, em um universo onde foram apresentados outros documentos e respostas, por si só, não enseja o agravamento da multa de ofício.

A fiscalização, a bem da verdade, se valeu de dados fornecidos pelo próprio contribuinte ao fisco municipal para definir o montante da base de cálculo e se valeu da própria falta de apresentação de documentos para fundamentar os Autos de Infração.

Não se vislumbra, nessa situação fática, que a conduta da Recorrente tenha gerado obstáculos à apuração do crédito tributário. Muito pelo contrário, foi a falta de apresentação de livros e documentos que amparariam a contabilidade o motivo que gerou a adoção do método de tributação por arbitramento.

Vale assinalar, nesse contexto, que o CARF vem afastando o agravamento da multa quando a ausência de cumprimento integral aos termos de intimação não gere prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta as ementas dos seguinte julgados:

*MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO.*

*A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa. (Acórdão n. 9202-004.290. Data de publicação: 17/08/2016)*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA.*

*Incabível a exigência da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, afeta às condutas de sonegação, fraude e conluio, quando a receita tomada em conta pelo procedimento fiscal para o lançamento dos tributos do SIMPLES foi colhida em livro contábil (razão) e fiscal (apuração do ICMS) da própria contribuinte, aflorando a hipótese de declaração inexata, igualmente prevista no , mesmo comando legal e cuja penalidade pecuniária é aquela prevista em seu inciso I, qual seja, multa de 75%. (Acórdão nº 1102-00.058. Sessão de 29 de setembro de 2009)*

Invoca-se, ainda, como argumento contrário ao agravamento da penalidade a 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*".

Posto isso, afasto o agravamento da multa de ofício.

### **Da sujeição passiva por solidariedade**

A qualificação da responsabilidade solidária do Sr. Wagner Martins restringiu-se ao fato dele ter figurado como sócio-administrador da empresa, e nada mais!

O silogismo empregado pela autoridade autuante foi o seguinte: como referida pessoa física, no período autuado, foi o sócio da Recorrente e detentor de poderes para representar a pessoa jurídica, ela "automaticamente" possuiria responsabilidade pessoal por qualquer ato empresarial, além de interesse comum.

Tal conclusão, porém, não tem como prosperar, uma vez que há ao menos dois graves vícios que comprometem a imputação da responsabilidade nesse caso concreto: (i) nulidade por falta de motivação dos requisitos do artigo 135 do CTN; e (ii) não caracterização de "interesse comum".

Dispõe o artigo 135 do CTN:

*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*

Os pressupostos previstos no *caput* do artigo 135 - prática de ato com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social - não foi objeto de nenhum comentário pela fiscalização na imputação da responsabilidade.

Ora, se foi o uso indevido ou abusivo de sua qualificação como sócio ou administrador a causa da caracterização da responsabilidade, deveria a autoridade ter apontado e motivado qual ato teria sido este, como e onde foi praticado, qual a finalidade, seus efeitos etc, mas nada disso foi feito.

O TVF deveria, para valer sua tese de aplicação do artigo 135, além de indicar precisamente o inciso, ter demonstrado em qual e que medida o sócio agiu em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela fundamente adequadamente o Auto, bem como comprove a participação direta e consciente daquele que detém poder de representação no ato evasivo.

A atribuição de responsabilidade tributária não constitui expediente que possa ser utilizado “por atacado” ou “no modo piloto automático”, uma vez que tal instituto exige a comprovação de que os fatos ou atos que geraram o descumprimento de normas tributárias tenham sido praticados conscientemente (isto é, com dolo) pela pessoa qualificada como responsável.

A propósito, já foi consolidado pelo STJ que o *inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente* (Súmula 430), em sentido oposto ao que caminhou a autoridade fiscal responsável pelo lançamento e a DRJ.

A mera qualificação de sócio e/ou administrador, portanto, não constitui fundamento apto a ensejar responsabilidade pessoal.

Nesse ponto, vale assinalar ainda que o STF julgou inconstitucional o artigo 13 da Lei nº 8.620/93 (STF. RE 562.276. Plenário, 03/11/2010), dispositivo este que pretendeu vincular à simples condição de sócio a obrigação por débitos previdenciários de sociedades limitadas, o que ratifica tal conclusão.

Afasto, portanto, a imputação de responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN.

Diferentemente da *responsabilidade tributária* do artigo 135, onde terceiros são chamados a responder pela obrigação tributária, sempre que verificadas as condições postas pela legislação, a *responsabilidade solidária* prevista no artigo 124, I, do CTN - também utilizado como base legal -, não se dirige a terceiros, isto é, pessoas estranhas à relação jurídica que dá ensejo à obrigação tributária, mas sim às pessoas que efetivamente participam do fato que constitui a hipótese de incidência tributária.

As partes coobrigadas devem participar de uma única relação jurídica, da qual em um dos polos apenas figuram as duas partes. Trata-se de um pressuposto normativo que não admite restrições.

Como já se posicionou o STJ:

[...] 7. Conquanto a expressão “interesse comum” encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer

*participação na ocorrência do fato gerador da obrigação (STJ - REsp nº 884.845 – SC).*

A responsabilidade solidária constitui meio de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o polo passivo desde a origem da obrigação. Assim, por exemplo, ocorre com coproprietários de mercadorias que, vendidas, sujeitam-se ao ICMS. Neste caso, existe a solidariedade, pois ambos estão no mesmo polo da relação (são vendedores). Na hipótese, porém, de faltar esta equivalência - caso do usuário final que compra mercadoria com preço abaixo do mercado -, não há que se falar em interesse jurídico e, conseqüentemente, imputar a responsabilidade por interesse comum.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de *interesse comum*, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade.

Também a utilização da responsabilidade solidária como espécie de “sanção” a determinada pessoa que teria “contribuído” com dada operação ou estrutura não é cabível do ponto de vista jurídico.

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I do CTN é, portanto, sempre jurídico, não devendo ser confundido com “interesse econômico”, “sanção”, “meio de justiça” etc.

Não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja mandatário, acionista, sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida. Pelo contrário, é imprescindível a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária.

Do ponto de vista da jurisprudência administrativa, destaca-se a noção correlata entre interesse comum e confusão patrimonial. Assim, quando restar caracterizada a confusão patrimonial entre os dois ou mais sujeitos, cabível a aplicação da responsabilidade solidária.

A expressão “confusão patrimonial” é inerente a teoria da desconsideração da personalidade jurídica do direito privado. O artigo 50 do Código Civil, por exemplo, assim dispõe:

*“em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.*

Confundir consiste no ato ou efeito de enganar, de iludir, enfim, aparentar ser. Na prática, ocorre a confusão patrimonial quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresarias exercidas por mais de um sujeito. Tal

fenômeno costuma se revelar quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica; quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico; quando as partes se valem de pessoas interpostas etc.

A existência ou não de confusão patrimonial depende de cada situação fática, mas é possível identificar alguns indícios comuns que podem levar a esta constatação. São eles, sem prejuízos de eventuais outros: 1 - a capacidade dos sócios; 2 - a coincidência de administradores e/ou procuradores; 3 - gestão única do negócio; 4 - semelhança de atividades; 5 - identidade de endereço; 6 - empregados comuns; estrutura operacional dependente; 7 - incapacidade econômica; 8 - benefício financeiro; e 9 - impacto da carga tributária.

Apenas com a reunião de indícios precisos e convergentes, capazes de caracterizar a confusão patrimonial como um todo, é que estaremos no campo do interesse comum, em seu sentido jurídico e, conseqüentemente, da responsabilidade solidária.

Trazendo essas considerações ao presente caso, e considerando que não nenhum sinal ou até mesmo indício de que haveria confusão patrimonial entre a REcorrente e seu sócio, também afastamos a aplicação do artigo 124, I.

### **Inconstitucionalidade**

Atinente aos princípios de cunho constitucional que a Recorrente entende violados, tais como o do não confisco, cumpre frisar que este Conselho não detém poderes para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Falece ao presente julgador, portanto, competência para entrar nesse mérito.

### **Arrolamento**

Quanto aos argumentos contrários ao arrolamento de bens, vale mencionar que, de acordo com a Súmula CARF nº 109: *o órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens.*

### **Conclusão**

Por todo o exposto, NEGO PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO e DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para:

(i) acatar o resultado da diligência (fls. 1.884/1.885), reduzindo os valores originários de acordo com as planilhas ali mencionadas;

(ii) exonerar as cobranças de PIS e COFINS referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2009 em razão da decadência;

75%; e **(iii)** afastar o agravamento e qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para

**(iv)** afastar a responsabilidade solidária do Sr. Wagner Martins.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli