



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10215.720096/2017-11
ACÓRDÃO	1003-004.415 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAMOTOS COMERCIO DE PEÇAS LTDA - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. HIPÓTESES.

Os lançamentos passíveis de nulidade são os realizados, nos termos do art. 59, do Decreto nº 70.235/72 (PAF), ou com ausência de algum dos requisitos essenciais do auto de infração e dos lançamentos em geral, fixados no art. 10 do PAF e no art. 142 do CTN, respectivamente. Tais situações não ocorreram no caso em análise.

LUCRO PRESUMIDO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O não cumprimento das obrigações acessórias para opção pelo Lucro Presumido (livro caixa ou, na sua falta, escrituração contábil regular), submetem a pessoa jurídica ao Lucro Arbitrado.

ARBITRAMENTO. RECEITA NÃO CONHECIDA

Não se aplica os percentuais de presunção do lucro de que trata o art. 286 do RIR/99, quando o arbitramento se fundamenta no art. 535 do RIR/99, em razão do não fornecimento ou apresentação de livros contábeis ou livro caixa, e que impossibilita o conhecimento da receita bruta. Aplicação da inteligência da Sumula CARF nº 97, de onde se extrai que *“o arbitramento do lucro em procedimento de ofício pode ser efetuado mediante a utilização de qualquer uma das alternativas de cálculo enumeradas no art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, quando não conhecida a receita bruta.”*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, conforme estabelece a lei, sempre que houver o intuito de fraude ou sonegação, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. No caso, multa qualificada fica

limitada a 100% (cem por cento), em razão da aplicação da retroativa benigna da Lei nº 14.689/23.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN.

Nos termos do art. 135 do CTN, o administrador responde pelos tributos devidos pela pessoa jurídica por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratório, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de Ofício. Súmula CARF nº 108, de efeito vinculante, e, portanto, observação obrigatória.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade, e, no mérito, dar parcial provimento, apenas para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos da lei nº 14.689/23, mantida a responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão de Impugnação nº 02-87.110, da 10ª Turma da DRJ/BHE, por meio do qual julgou IMPROCEDENTE a impugnação da ora Recorrente.

Assim restou assentada a Decisão ora Recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. HIPÓTESES.

Os lançamentos passíveis de nulidade são os realizados por autoridade incompetente, nos termos do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 (PAF), ou com ausência de algum dos requisitos essenciais do auto de infração e dos lançamentos em geral, fixados no art. 10 do PAF e no art. 142 do CTN, respectivamente. Tais situações não ocorreram no caso em análise.

LUCRO ARBITRADO.

O imposto deve ser determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, quando deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal e quando 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver o intuito de fraude ou sonegação, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN.

Nos termos do art. 135 do CTN, o administrador responde pelos tributos devidos pela pessoa jurídica por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ:

Relatório

Contra a Contribuinte acima identificada, foram lavrados Autos de Infração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 02/16) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 17/31), cumulados com multa de ofício nº percentual de 75% e juros de mora pertinentes:

Tributo	Valor (R\$)	Juros (R\$)	Multa (75%)	Crédito Apurado
IRPJ	361.893,55	173.896,85	542.840,31	1.078.630,71
CSLL	138.921,67	66.772,51	208.382,49	414.076,67

O procedimento fiscal resultou no arbitramento do lucro da empresa no ano-calendário 2012, tendo em vista que a contribuinte não apresentou os documentos solicitados. Houve a responsabilização solidária do sócio-administrador Sérgio Lima da Rocha por agir com infração à lei, conforme prevê o art. 135, inciso I do CTN.

Eis os principais pontos que a Fiscalização aborda em seu Relatório de Verificação Fiscal (fls. 33/41):

A empresa SAMOTOS COMERCIO DE PECAS LTDA – EPP (...)apresentou DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) ano-calendário 2012 optando pela tributação na forma de Lucro Presumido e informou uma

receita bruta de R\$ 112.850,69 sujeita ao percentual de presunção de lucro de 8% e R\$ 5.033,00 no percentual de 32%.

5. Efetuou compras de mercadorias no valor de R\$ 3.858.935,86, valor obtido através do somatório das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas para o sujeito passivo no ano de 2012, excluídas as NF-e canceladas, de entrada ou itens com CFOP(Código Fiscal de Operações e Prestações) que não correspondam a compra de mercadorias.

6. Vinte e três dos maiores fornecedores do sujeito passivo foram circularizados por amostragem para confirmar o pagamento das compras de mercadorias realizadas no período fiscalizado. A circularização abrangeu 77% de todas as compras do contribuinte. Essa circularização foi feita em branco, quando não são indicados valores esperados na carta de confirmação.

7. Os fornecedores encaminharam uma planilha assinada contendo a relação dos pagamentos das compras de mercadorias seguindo o regime de caixa confirmando as transações comerciais. Também foram enviados documentos comprobatórios das compras, como comprovantes de pagamentos e notas fiscais.

(...) o contribuinte foi intimado a esclarecer qual foi a origem dos valores utilizados para pagamento de todas as compras no período de 2012. Ele alegou desconhecer a totalidade das supostas compras e que no anexo da intimação não constavam todas as informações sobre estas notas. Nesta resposta o contribuinte faz uma alegação genérica, nem se dando ao trabalho de apontar quais as notas fiscais que ele não reconhece como compras de seu estabelecimento.

17. Nova intimação foi encaminhada solicitando esclarecimentos sobre a origem dos recursos utilizados para pagamento das compras (...) Novamente ele alegou que não reconhece as compras e citou o seu direito de não autoincriminação.

(...) o contribuinte teve diversas oportunidades para apresentar sua escrituração contábil, porém este recusou-se, alegando inclusive a inviabilidade de elaboração desses livros dado a discrepância entre a receita declarada e o valor de compras de mercadorias no período. A apresentação do Livro Registro de Entrada e Saída sem as assinaturas e autenticações não supre a falta da apresentação dos outros livros obrigatórios nos termos da legislação comercial, conforme o inciso I, art. 527 do RIR/99.

20. Todas as pessoas físicas ou jurídicas são obrigadas a prestar as informações e esclarecimentos requisitados pelos Auditores, não podendo se eximir de fornecê-los nos prazos marcados (RIR/99, arts. 927 e 928). O descumprimento dessa obrigação gera consequências para o contribuinte, uma delas é o arbitramento dos lucros, que ocorrerá sempre que o contribuinte deixar de apresentar ao Fisco sua escrita contábil(RIR/99, art. 530, inciso III).

21. Diante do ocorrido, procedeu-se o arbitramento dos lucros baseado no inciso V, art. 535 do RIR/99, usado quando a receita bruta do contribuinte é desconhecida. Optou-se pelo cálculo do lucro pelo inciso V (quatro décimos do

valor das compras de mercadorias efetuadas no período), uma vez que as informações necessárias para o cálculo pelos outros critérios foram omitidas pelo sujeito passivo.

26. O sócio-administrador da empresa Samotos Comércio de Peças LTDA-EPP é o Sr. Sergio Lima da Rocha, o qual estava respondendo às intimações enviadas pelo fisco.

27. Como explicado anteriormente, ao ser questionado sobre a origem do dinheiro para o pagamento das compras de mercadorias, o responsável legal da empresa tenta esquivar-se da tributação alegando que não reconhece essas compras e cita o direito de não se autoincriminar.

28. O direito de o sujeito não ser obrigado a produzir provas contra si mesmo ou de não se auto intitular como culpado não pode ser confundido com a arbitrariedade de faltar com a verdade. Depois de tantas provas da ocorrência da compra de mercadorias (prestadas por terceiros circularizados e até por ele próprio no LRE e DIPJ), o sócio administrador prestar declarações falaciosas no final da ação fiscal alegando que não reconhece as compras, em tese, caracteriza uma ação dolosa tendente a eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, conduta tipificada como sonegação fiscal, conforme art. 1º, inciso I da Lei nº 4.729/1965.

29. Além disso, o Sr. Sérgio confessa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 129/NUFIS/2016 ao ratificar as informações prestadas por sua contadora que foi alertado que deveria emitir todas as notas fiscais no ato da venda, porém ignorava essa solicitação de sua contadora. Percebe-se uma conduta dolosa de não emitir todas as notas fiscais de vendas da empresa, declarando ainda uma receita menor que a realidade. Em tese, essa conduta de omitir operações em documentos exigidos pelas leis fiscais com o intuito de reduzir o valor do tributo devido enquadra-se no art. 1º, inciso II da Lei nº 4.729/1965.

31. Sobre o valor dos impostos e contribuições lançado neste auto de infração foi aplicada multa qualificada de 150%.

32. A multa foi qualificada de acordo com o previsto no art. 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/96, uma vez que o sujeito passivo tentou esvair-se do pagamento dos tributos devidos, prestando declarações falaciosas e confessando a sua omissão de receitas ao deixar de emitir todas as notas fiscais de vendas. Ao fugir do cumprimento de suas obrigações tributárias, dificultando o conhecimento e a exigência dos créditos tributários devidos ele enquadrou-se, em tese, no conceito de sonegação, dado pelo artigo 71, da Lei 4.502/64.

Impugnação

O sujeito passivo e o responsável solidário foram cientificados dos Autos de Infração e do Relatório de Verificação Fiscal pela via postal, em 06/03/2017 (fls. 81/82).

Ambos apresentaram suas impugnações em 28/03/2017.

Apresenta-se, a seguir, a síntese dos argumentos de defesa da empresa autuada (fls. 1.151/1.171):

II- DO DIREITO Pelos cálculos do auto de infração, os valores declarados foram diluídos das compras, sendo possível enxergar a receita, que foi arbitrada equivocadamente como não conhecida; quando certamente é conhecida.

Cabe lembrar que a partir de 01/01/1995, desde que conhecida a receita bruta, o contribuinte pode proceder ao auto-arbitramento e efetivar o pagamento dos tributos com base no lucro arbitrado (Lei nº 8.981/95, art. 47, §§ 1º e 2º, Lei nº 9.430/96, art. 1º).

Assim, a impugnante não pode ser penalizada com o coeficiente de 40%, mais adicional de 10%, enquanto a legislação prevê um coeficiente bem menor, não pode o fisco arbitrar o imposto daquela fórmula.

A base de cálculo, quando conhecida a receita bruta, é composta do valor resultante da aplicação dos percentuais para estimativa sobre a receita, no caso de venda de mercadoria de 9,6%, com acréscimos de 20%, diverso do auto de infração.

A título de esclarecimentos quando uma empresa não contabiliza uma compra é um indicativo de que o pagamento foi feito com receita omitida, o que explica a não contabilização.

Pois bem. Em relação ao lançamento fiscal, constata-se a incorreção na tipificação do enquadramento legal do auto de infração, pois a fiscalização detectou omissão de receitas, só se debruçando sobre a falta de registro de compras, quando deveria documentar o pagamento efetuado. Não há provas de pagamentos efetuados no lançamento fiscal.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, pacificou entendimento e está extinguindo lançamento, por entender que omissão de receita é a falta de escrituração de "pagamentos efetuados" e não a omissão de compras propriamente dita (...)

Dessa feita, nos termos do entendimento do CARF, deve ser extinto o crédito tributário do nome da contribuinte, uma vez que se trata de uma presunção simples, que exige outra capitulação no auto de infração (o artigo 286 do RIR/99).

A legislação é clara de que omissão de receita é falta de escrituração de pagamentos, diverso do fundamento do auto de infração. Assim, a impugnante não conhece os fundamentos fáticos em que se fundou a autoridade administrativa lançadora, não podendo exercer na plenitude o direito de defender-se com todos os meios que lhe estão disponíveis como deseja o texto constitucional.

O presente caso, o auto de infração é CONFUSO desde do início por não atender o disposto no art. 10, inciso III e IV, do Decreto n. 70.235, de 1972 que trata dos

requisitos da lavratura do auto de infração, ato pelo qual se formaliza a exigência do crédito tributário. Isto porque não permite ao contribuinte precisar exatamente a infração cometida, vedando o pleno exercício ao seu direito ao contraditório e a ampla defesa. Desta forma, não tendo o lançamento atendido aos requisitos de forma impostos pela legislação de vigente a época do fato gerador, deve ser anulado por vício formal o Auto de infração.

REFUTANDO O LANÇAMENTO PRINCIPAL E SEU REFLEXO.

A Receita Federal não poderá efetuar o lançamento tributário com em possível omissão de compras, estas por si só não caracterizam omissão de receita, uma vez que a impugnante não reconhece as compras e não efetivou pagamentos, não sabe quem comprou e endereço onde foram recebidas.

No auto de infração também não consta documentos de que foi a impugnante que efetivamente efetuou os pagamentos das mercadorias, tais como: depósitos bancários, identificando o nome da impugnante, não constam quaisquer títulos que dê suporte ao lançamento.

Não constam nos autos títulos que comprove a relação de comércio entre a impugnante e as possíveis empresas que informaram a Receita Federal vendas mercadorias a impugnante; nada disso tem nos autos, sendo desprotegido de suporte fático e jurídico o lançamento, em total desrespeito a legislação tributária.

Ademais, a omissão de compra não caracteriza omissão de receita, pois não consta pagamento de mercadorias nos autos.

DA INDEVIDA PRESUNÇÃO FISCAL

O lançamento que constituiu o crédito tributário é absolutamente nulo, já que foi baseado somente em supostas COMPRAS DE MERCADORIAS, inexistindo pagamentos o que caracteriza indevida presunção fiscal.

Salienta-se que, para se caracterizar a presunção, os indícios devem ser fortes o suficiente para que não haja dúvidas. Não foi o que ocorreu no lançamento tributário.

Ao lançamento tributário não se aplica a tese segundo o qual os atos administrativos gozam de presunção de validade, restando ao particular o ônus da prova, o ônus da prova cabe aos Auditores Fiscais e não a contribuinte, pois não reconhece as compras e não existe seus pagamentos nos autos.

Por fim, é cediço que o artigo 112 do Código Tributário Nacional prevê que em caso de dúvida, a lei tributária que define infrações deverá ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte. Inclusive, o Conselho de Contribuintes aplicando este dispositivo (...)

Portanto, resta mais que evidente que, todo ato administrativo (AUTO DE INFRAÇÃO) baseado e mantido apenas com base em supostas omissão de compras, sem identificação de pagamentos, caracteriza a SIMPLES PRESUNÇÃO, sendo nulo de pleno direito o auto de infração.

MULTA DE OFÍCIO DE 150%, INAPLICABILIDADE.

A multa de 150% constante no Auto de Infração, imposta a contribuinte, constitui-se flagrantemente confiscatória.

Como se verifica, não houve embaraço a fiscalização, para a autoridade fiscal imputar a contribuinte a multa de 150%, inadmissível a multa.

Para comprovar a inaplicabilidade da multa de ofício de 150%, traz-se a colação parte do Acórdão n°. 104-21.622 do Primeiro Conselho de Contribuintes (...)

(...) a simples e suposta omissão de compras, por si só, não serve de base para a qualificação e transformação da multa de 75% para 150%.

As Súmulas n°. 25 e 96 do CARF, esclarecem que a falta de escrituração de documentos e omissão de receita, não autoriza qualificação de multa de ofício(...)

Assim, não há que ser aplicada a multa na forma qualificada de 150%, se não estão presentes nos autos as provas da fraude e do dolo da impugnante.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN.(...)Assim, deve o fisco se abster de cobrar os juros SELIC sobre a Multa de Ofício, uma vez que são vários julgados favoráveis ao Impugnante no Conselho Administrativo de Recursos Fiscal.

Já Sérgio Lima da Rocha fez as seguintes considerações (fls. 1.174/1.184):

O fisco deveria saber que nos termos do artigo 135, inciso I, do CTN, para que a cobrança do crédito tributário da pessoa jurídica seja redirecionada para a pessoa de seus sócios, obrigatoriamente, há de serem observados seus pressupostos legais, quais sejam: que haja excesso de poder ou infração à lei, nos atos praticados. Isso não foi demonstrado nos autos, sendo ilegal tal responsabilidade, devendo ser excluída a responsabilidade do nome do impugnante.

Cabe lembrar que a suposta omissão de compras ou a mera ausência do pagamento de tributos não pode ser caracterizada como infração à lei, contrato social ou estatutos. Torna-se necessária a prova de que o administrador da pessoa jurídica tenha se beneficiado pessoalmente com a inadimplência ou tenha dissolvido irregularmente a sociedade, para haver eventual caracterização de sua responsabilidade tributária. Mais uma vez, isso não foi provado nos autos.

Ressalta-se que a mera afirmação unilateral do Fisco efetuada após a constituição de seus créditos tributários sobre a existência de responsáveis tributários para fins de responsabilização passiva é atitude que não tem amparo no Direito positivo, porquanto acaba por menoscar a própria garantia constitucional da ampla defesa.

(...) o descumprimento do dever jurídico de motivar o ato administrativo, ou seja, a tentativa de responsabilização do impugnante sem prova contundente e cabal importa na declaração de nulidade do referido processo.

(...) nos termos da jurisprudência do CARF deve ser afastada a solidariedade imputada no sócio da empresa, ora impugnante.

Corroborando com o entendimento do CARF, tem-se decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1101728/SP sob a sistemática dos recursos repetitivos (...)

(...) a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. (...)

Além do mais, em relação ao lançamento fiscal, constata-se a incorreção na tipificação do enquadramento legal do auto de infração, pois a fiscalização detectou omissão de receitas, só se debruçando sobre a falta de registro de compras. quando deveria documentar o pagamento efetuado. Não há provas de pagamentos efetuados no lançamento fiscal.

O sócio de empresa não pode ser responsabilizado tributariamente com supedâneo no art. 135 do CTN porque, em regra, não possui interesse jurídico no fato gerador tributário praticado pela sociedade, sendo que o interesse econômico não é suficiente para gerar responsabilidade.

Por sua vez, a DRJ afastou a Preliminar de Nulidade, porquanto não havia identificado nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 e no art. 60 do Decreto nº 7-235/72, bem como no art. 10 do mesmo diploma legal, ou mesmo do art. 142 do CTN. E, no mérito, assim decidiu:

3 – DA APLICABILIDADE DO ARBITRAMENTO ANTE A NÃO APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL.

A empresa fiscalizada teve seu lucro arbitrado devido à não apresentação da escrita contábil e de documentos que amparassem a receita declarada. O arbitramento se deu por meio da soma dos valores das NF-e em que a impugnante figurou como compradora (lucro arbitrado igual a quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no período), tendo em vista a impossibilidade de se conhecer a receita bruta da empresa (As compras totalizaram R\$ 3.858.935,86, destoando completamente da receita declarada, de R\$ 117.883,69). No curso do procedimento fiscal, a impugnante alegou desconhecer a totalidade dessas compras, mesmo declarando em seu livro de registro de entradas e em sua DIPJ compras em montante praticamente idêntico. Citou seu direito de não auto-incriminação.

(...)

De acordo com o Relatório de Verificação Fiscal, os motivos que levaram ao arbitramento, não contestados objetivamente pela impugnante, foram os seguintes:

- A empresa foi intimada diversas vezes a apresentar a escrituração contábil ou esclarecer o motivo da não apresentação desta. Apresentou apenas um CD não validado com os livros de Registro de Entradas e Saídas, deixando de apresentar os Livros Diário e Caixa. Quando reintimado a apresentar os livros faltantes, a impugnante apenas alegou que estava impossibilitada de apresentar os livros no momento.

- Em documento que, em tese, seria de lavra da contadora da empresa, consta que era de seu conhecimento as supostas compras realizadas pelo seu cliente e que solicitava constantemente que ele emitisse todas as notas fiscais no ato da venda, porém, tal solicitação era ignorada. Teria ela alegado ainda a inviabilidade de apresentar os livros nos termos das normas contábeis devido à discrepância entre os valores de receita declarada e as supostas compras de mercadorias. A resposta a esta intimação teria sido redigida pela contadora com anuência do representante legal da empresa, o Sr. Sérgio Lima da Rocha, uma vez que ele próprio assinou o documento.

Pelo exposto, o arbitramento está perfeitamente amparado no art. 530, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, tendo em vista a não apresentação, por parte da empresa autuada, da escrituração, documentos e outros elementos de prova que comprovassem as operações e a receita bruta de R\$ 117.883,69 declarada pela empresa.

Ante a falta de documentos e de escrituração que amparassem as operações e a receita bruta declarada, a base de cálculo do arbitramento levou em conta as compras efetuadas em cada um dos meses do ano-calendário de 2012. O montante de R\$ 3.858.935,86 em compras foi obtido por meio da totalização dos valores das NF-e emitidas em que a empresa impugnante consta como compradora (essas NF-e foram anexadas aos autos: Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável - Planilha das Notas Fiscais eletrônicas, fl. 270). De acordo com o Relatório de Verificação Fiscal, houve ainda a circularização para a maioria dessas compras, a fim de se dar maior robustez aos documentos:

Vinte e três dos maiores fornecedores do sujeito passivo foram circularizados por amostragem para confirmar o pagamento das compras de mercadorias realizadas no período fiscalizado. A circularização abrangeu 77% de todas as compras do contribuinte. Essa circularização foi feita em branco, quando não são indicados valores esperados na carta de confirmação.

Os fornecedores encaminharam uma planilha assinada contendo a relação dos pagamentos das compras de mercadorias seguindo o regime de caixa confirmando as transações comerciais. Também foram enviados documentos comprobatórios das compras, como comprovantes de pagamentos e notas fiscais.

As respostas das empresas fornecedoras circularizadas, presentes nos autos, contêm a lista das aquisições e alguns dos comprovantes dos pagamentos efetuados pela impugnante.

É importante notar que, embora a impugnante afirme não reconhecer as compras utilizadas pela Fiscalização no arbitramento, a própria empresa informou valor semelhante de compras em sua DIPJ (fl. 100) e no livro de registro de entradas (fl. 213), sendo que neste livro, listou o nome e CNPJ dos fornecedores, além da data e valor de cada uma das compras):

(...)

Para amparar o valor das compras, a Fiscalização não se baseou meramente nas declarações prestadas pela impugnante. Buscou as notas fiscais emitidas pelas empresas vendedoras e ainda solicitou, por meio de circularização, a comprovação dos pagamentos. Esses documentos, que foram anexados aos autos, são comprovação documental suficiente das compras efetuadas pela empresa.

Do outro lado, a receita bruta a qual a empresa afirma ser conhecida se baseia em mera declaração. A própria contadora afirma que a impugnante ignorava a solicitação de emissão de todas as notas fiscais de venda. Ademais, não foi apresentada escrituração para amparar tais valores:

(...)

A impugnante alega ainda haver erro na fundamentação do lançamento, sendo que a omissão deveria ser enquadrada no art. 286 do RIR/99. Entretanto, tal alegação não merece prosperar.

O lançamento em análise tem como fundamento a ausência de escrituração, o que justifica o arbitramento adotado pela Fiscalização, de acordo com os dispositivos legais supramencionados. O artigo apontado pela impugnante, que corresponde à omissão de receita determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de mercadorias adquiridas para a revenda, trata de ajustes a serem feitos na escrituração em caso escrituração existe, foi disponibilizada ao Fisco e não é imprestável, sendo possível corrigi-la com determinados ajustes. Obviamente não há a possibilidade de se aplicar tal artigo sem que a empresa apresente sua escrituração.

(...)

4- DA MULTA QUALIFICADA.

O lançamento impôs a sanção prevista no art. 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, segundo o qual, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 75%, que será duplicada para 150% nos casos de sonegação, fraude e conluio, conforme definição contida nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964:

(...)

De acordo com a Fiscalização, houve a qualificação da multa porque o *sujeito passivo tentou esvair-se do pagamento dos tributos devidos, prestando declarações falaciosas e confessando a sua omissão de receitas ao deixar de emitir todas notas fiscais de vendas. Ao fugir do cumprimento de suas obrigações*

tributárias, dificultando o conhecimento e a exigência dos créditos tributários devidos ele enquadrou-se, em tese, no conceito de sonegação.

(...)

À luz da legislação pertinente, as ações caracterizadas como sonegação ou fraude (o conluio é o ajuste que combina ambas), nos termos definidos por lei, são as que autorizam a qualificação da multa.

(...)

No caso em análise, a própria contadora da empresa, em resposta a intimação assinada pelo representante legal da empresa, confessa que as compras eram de seu conhecimento e que a empresa se negava a emitir todas as notas fiscais de venda, mesmo após constantes solicitações. A não apresentação dos documentos relativos às compras efetuadas e da escrituração contábil da empresa demonstram de forma flagrante os obstáculos impostos pela impugnante à Fiscalização. Não resta dúvida que tais comportamentos foram dolosos, e tentaram impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

(...)

No que diz respeito à afirmação de que a multa seria confiscatória, cumpre consignar que o princípio do não-confisco, cujo fundamento encontra-se no direito de propriedade e foi explicitado pelo inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, representa, primeiramente, uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional para impedi-lo de conferir caráter confiscatório aos tributos, de tal modo que venha a onerar em excesso o contribuinte. Em segundo plano, este princípio dirige-se ao Poder Judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

O princípio do não-confisco, por conseguinte, não se direciona à Administração Tributária, que se submete ao Princípio da Legalidade e não pode, por qualquer meio, esquivar-se a aplicar lei editada em conformidade com o processo legislativo constitucional.

5 – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A Autoridade Fiscal imputou responsabilidade tributária solidária ao sócio-administrador da empresa, Sérgio Lima da Rocha, tendo em vista as ações praticadas por ele que resultaram em condutas tipificadas como sonegação fiscal (art. 1º, incisos I e II da Lei nº 4.729/1965) e caracterizaram a infração à lei:

- ao ser questionado sobre a origem do dinheiro para o pagamento das compras de mercadorias, mesmo diante das provas relativas a essas compras, o responsável legal da empresa tenta esquivar-se da tributação prestando declarações falaciosas, alegando que não as reconhece, e cita o direito de não se autoincriminar;

- em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 129/NUFIS/2016, confessa, ao ratificar as informações prestadas por sua contadora, que foi alertado que deveria emitir todas as notas fiscais no ato da venda, porém ignorava essa solicitação de sua contadora. A não emissão de todas as notas fiscais de venda da empresa reduziu artificialmente a receita da empresa.

(...)

Em sua impugnação, Sérgio Lima da Rocha solicita a exclusão da responsabilidade atribuída a ele, pois entende que o Fisco não demonstrou excesso de poder ou infração à lei nos atos praticados. Acrescenta que suposta omissão de compras ou a mera ausência do pagamento de tributos não pode ser caracterizada como infração à lei, contrato social ou estatutos, e que o interesse econômico não é suficiente para gerar responsabilidade.

(...)

Ao contrário do que aduz o impugnante, a responsabilização se dá não por mera ausência de pagamento de tributos. Conforme o conteúdo dos autos e o que já foi exposto nesse voto, da análise dos elementos probatórios juntados, verificou-se a existência de dolo nos atos praticados por Sérgio Lima da Rocha e a caracterização da sonegação, que resultou na qualificação da multa e em representação fiscal para fins penais.

(...)

No presente caso, como já enfatizado, não se olvida ter havido infração de lei com repercussão no âmbito tributário, dada a ocorrência da subtração de rendimentos à tributação, tendo em vista a não emissão das notas fiscais de venda, resultando em sonegação.

6 – JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

(...)

Portanto, ao contrário do que entende a Impugnante, a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício está prevista no CTN e na Lei nº 9.430/96.

Cabe reiterar, no caso, que o conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, de forma que, não efetuado o pagamento no prazo legal, o contribuinte caracteriza-se em débito para com a União, incidindo juros de mora sobre o principal e a multa de ofício.

(...)

Nesse sentido, já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais(CSRF) do Ministério da Fazenda:

Acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem

por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido. (grifos no original)

(...)Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

(...)Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

(...)

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si. (grifos no original)

(...)

A Recorrente, por seu turno, alega em seu Recurso Voluntário que:

- i) A decisão “contraria a legislação e argumentos da recorrente, em face de sua manifesta impropriedade, especialmente por inexistência de justa causa para lavratura do auto de infração..”
- ii) Os cálculos do auto de infração encontram-se errados pois “sendo possível enxergar a receita que foi arbitrada de forma equivocada como não conhecida, quando certamente é conhecida...”
- iii) A partir de 1/01/1995 dever-se-ia utilizar “uma base de cálculo mais benéfica (Lei 8.981/95, art. 47, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96).”
- iv) Por ser a receita conhecida, e a empresa ter optado pelo lucro presumido, “no caso de venda de mercadorias, esse percentual é de 9,6%, com acréscimo de 20%, isso a partir de 01/01/96, que passou a vigorar o art. 16, da Lei nº 9.249/95 c/c o art. 15...” e, que “assim, nos moldes da jurisprudência, deve ser extinto o crédito tributário, uma vez que se trata de presunção simples, que exige outro capitulação legal no auto de infração (art. 286, do RIR/99)”

- v) *“o fisco não pode efetuar lançamento com base em possível omissão de compra, estas por si só não caracterizam omissão de receita, uma que a recorrente não conhece as compras e não efetivou pagamentos, não sabe que comprou e endereço onde foram recebidas, inexistem provas nos autos”. “omissão de compra não caracteriza omissão de receita...”*
- vi) *A decisão seria nula nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 por preterição do direito de defesa, pois deveria descrever o fato e a lei violada. No caso “o lançamento com base em supostos pagamentos de origem não comprovada tem validade apenas no caso se a fiscalização individualizar os pagamentos que entende como não comprovado, para que com base nessa individualização o atuado se defenda a presente provas. Não existe nos autos títulos etc..., vínculos em nome da recorrente, comprando a fragilidade do lançamento fiscal.”*
- vii) *A multa qualificada contraria o art. 112 do CTN. “Não houve embaraço a fiscalização para a autoridade imputar a multa de 150%”. Colaciona em seu favor as sumulas 25 e 96 que “esclarecem que a falta de escrituração de documento e omissão de receita, não autorizam a qualificação de multa de ofício”*
- viii) *No caso da incidência de juros Selic sobre a multa de ofício, colaciona julgado do CARF - “processo nº 19515.720681/2011-15, Acórdão nº 2202002.165, 2ª Câmara, Turma Ordinária.*

Já o Responsável Solidário alega que:

- i) *A autoridade tributária não teria demonstrado “se o suposto ato foi praticado com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social da empresa”. “...sem demonstrar qual foi a infração cometida pelo sócio da empresa”.*
- ii) *O auto de infração “foi baseado em supostas compras de mercadorias, inexistindo pagamentos o que caracteriza indevida presunção fiscal”*
- iii) *“... dos fatos do lançamento constam meras afirmações e forma unilateral do fisco”. “...o fisco busca prova baseado no princípio inquisitivo, com finalidade de demonstrar a prática de atos infracionais.”*
- iv) *Houve “o descumprimento pelo fisco do dever jurídico de motivar o ato administrativo, ou seja, a tentativa de responsabilização do recorrente sem prova contundente e cabal, importa na declaração de nulidade do referido processo.”*
- v) *“O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade.” “no relatório de fiscalização não há, pois, qualquer descrição de condutas supostamente dolosas praticadas pelo responsável solidário (recorrente”, sendo descritas somente infrações*

realizadas pela pessoa jurídica e transcritos os dispositivos legais que embasaram a responsabilização”

- vi) *“o simples inadimplemento das obrigações tributárias não é o suficiente para completar a hipótese de incidência do art. 135 do CTN.”* Colacionando decisão do STJ – Resp 1101728/SP, sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 532 antigo CPC).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

ADMISSIBILIDADE

Os Recursos Voluntário do Sujeito Passivo e do respectivo Responsável Tributário foram protocolizados em 10 de outubro de 2018 (conforme carimbos apostos na folhas de rosto). Houve uma tentativa de ciência do Sujeito Passivo Principal em relação ao Acórdão de Impugnação ora atacado em 18 de setembro de 2018, cujo AR foi devolvido com o motivo de “desconhecido” (fls. 1219). Nesse sentido a ciência promovida por edital e afixado em 02/10/2018, com ciência presumida em 17/10/2018 (fls. 1222). Já a ciência do Responsável Tributário ocorreu em 21 de setembro de 2018 (fls. 1221). Considerando-se a data limite de ciência do edital, e a data de ciência do responsável tributário, os Recursos são tempestivos.

Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

PRELIMINARES

Ao longo da peça recursal, há questões preliminares que precisam ser enfrentadas.

A saber:

INCORREÇÃO DA TIPIIFICAÇÃO DO ENQUADRAMENTO LEGAL – VICIO FORMAL

Nas razões recursais, a Recorrente alega que há erro no enquadramento legal do lançamento, que tem como consequência o cerceamento do seu direito de defesa e ao contraditório, devendo *“ser anulado o lançamento por vício formal”*.

Nota-se que essa alegação surge no contexto da discussão de nos casos de imputação de omissão de receita, quando esta última é conhecida, os percentuais aplicados deveriam ser os mais benéficos – art. 24, da Lei nº 9.249/95.

Entretanto, esta matéria diz respeito ao mérito do caso analisado, e assim será enfrentado adiante, não se revestindo de caráter de uma preliminar. Para se chegar à conclusão de erro de enquadramento, há que se analisar todos os fatos narrados, e se eles se subsomem à base legal utilizada pela autoridade lançadora.

Portanto, afasto esta primeira liminar.

INFRAÇÃO AO ART. 59, II DO DECRETO Nº 70.235/72¹

A alegação da ora Recorrente está centrada na acusação de que a DRJ “fechou os olhos” para o fato de o lançamento ter sido “baseado em supostas COMPRAS DE MERCADORIAS”, que a ela insiste em afirmar desconhecê-los; que “os indícios são frágeis e não são dão suporte fático ao lançamento”, e, portanto, trata-se de mera presunção sem prova.

Novamente, não assiste razão à Recorrente. Para se chegar à conclusão que o argumento não deve prosperar, porquanto desprovido de provas daquilo que se afirma como fato que consubstancia o lançamento do crédito tributário, há que se avaliar ou mesmo valorar as provas. Portanto, trata-se de matéria de mérito.

O ato foi lavrado por autoridade competente, narrados os fatos, apresentada a base de cálculo, alíquotas, fundamentação legal, da mesma forma que competente foi a DRJ para o julgamento da impugnação da Recorrente, com as devidas razões de decidir dos pontos aventados na impugnação da Recorrente. Não houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte, como se pode observar das comunicações entre as partes (intimações e respostas), de onde se conclui que foi oportunizada à Recorrente prestar as informações sobre os fatos observados e identificados pela fiscalização ao longo do procedimento fiscalizatório, e do seu direito de se defender e apresentar as suas razões, argumentos e documentos.

Além disso a alegação de lançamento por presunção ou ficção, em verdade, é uma consequência de um cotejamento entre os fatos narrados e o que se utilizou como elemento de prova na respectiva imputação. Portanto, da mesma forma que o comentado na preliminar precedente, é matéria de mérito (prova).

Com efeito, afasto também esta preliminar de nulidade.

MÉRITO**DA APLICABILIDADE DO ARBITRAMENTO ANTE A NÃO APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL.**

Cabe destacar, nesse momento, a principal questão de mérito sobre os fatos narrados pela fiscalização e combatidos pela Recorrente, e que diz respeito ao que foi efetivamente a base para fins de lançamento fiscal.

Para a Recorrente, a fiscalização teria se utilizado de presunções, que, no seu entendimento, seria o caso de mera omissão de receita, e é nesse sentido que estrutura o seu Recurso Voluntário. Não assiste razão à Recorrente. Os fatos narrados pela fiscalização foram para suportar o arbitramento do lucro da sociedade, nos termos do disposto nos art. 527, art. 530 e art. 535 do RIR/99.

¹ Art. 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.

(...)

O arbitramento é um procedimento extremo que resulta na desconsideração das escritas fiscais da sociedade, seja por sua inexistência e impossibilidade de reconstituição, seja pela falta de fé quando fornecida, dentre outros casos. No caso, os motivos utilizados foram:

- i) Não apresentação da própria escritura contábil e nem do livro caixa, inclusive com resposta de *“inviabilidade de apresentar os livros nos termos das normas contábeis”*;
- ii) Falta de registro de livro contábil na Junta Comercial do Estado do Pará;
- iii) Movimentações obtidas das informações de compras na DIPJ sem apresentação das justificativas;
- iv) Informações da contadora da sociedade sobre a falta de emissão de notas fiscais;
- v) Não apresentação de documentos que suportassem a receita declarada.

Portanto, não há acusação de mera omissão de receita, mas cálculo dos tributos a partir do arbitramento do lucro da sociedade, em razão da não apresentação dos livros e documentos obrigatórios. Vejamos excertos do TVF:

ARBITRAMENTO DOS LUCROS

19. Como explanado anteriormente, o contribuinte teve diversas oportunidades para apresentar sua escrituração contábil, porém este recusou-se, alegando inclusive a inviabilidade de elaboração desses livros dado a discrepância entre a receita declarada e o valor de compras de mercadorias no período. A apresentação do Livro Registro de Entrada e Saída sem as assinaturas e autenticações não supre a falta da apresentação dos outros livros obrigatórios nos termos da legislação comercial, conforme o inciso I, art. 527 do RIR/99.

20. Todas as pessoas físicas ou jurídicas são obrigadas a prestar as informações e esclarecimentos requisitados pelos Auditores, não podendo se eximir de fornecê-los nos prazos marcados (RIR/99, arts. 927 e 928). O descumprimento dessa obrigação gera consequências para o contribuinte, uma delas é o arbitramento dos lucros, que ocorrerá sempre que o contribuinte deixar de apresentar ao Fisco sua escritura contábil (RIR/99, art. 530, inciso III).

Nesse sentido, não vislumbro no caso em apreço hipótese de mera presunção ou ilicitude por parte da autoridade lançadora ou mesmo da DRJ no que toca aos fatos que justificaram o arbitramento do lucro da sociedade. No caso, a base para a aplicação do lucro arbitrado foi o não cumprimento das obrigações acessórias.

Na mesma ordem de ideias, colaciono o Acórdão nº 1803.00.916, de 26 de abril de 2011 e Acórdão nº 9101-002.076, de 20 de janeiro de 2015, de onde se extraem as ementas que são suficientemente claras para o que até aqui se discutiu:

Acórdão nº 180300.916

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2003, 30/06/2003, 30/09/2003, 31/12/2003

LUCRO PRESUMIDO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O não cumprimento das obrigações acessórias para opção pelo Lucro Presumido (escrituração contábil regular ou livro caixa), submetem a pessoa jurídica ao Lucro Arbitrado.

nº 9101-002.076 – 1ª Turma/CSRF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa LUCRO PRESUMIDO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO.

Mostra-se correto o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido não mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou, alternativamente, Livro Caixa com escrituração da toda a movimentação financeira inclusive bancária.

No caso concreto, como visto, nenhuma escrituração ou livro caixa foi fornecido à fiscalização, quando regularmente intimada a ora Recorrente.

BASE DE CÁLCULO DO ARBITRAMENTO – RECEITA NÃO CONHECIDA

Ultrapassada a hipótese de possibilidade de arbitramento do lucro da empresa optante pelo Lucro Presumido, quando não são apresentados os livros e documentos obrigatórios pela legislação de regência, o que se passa neste instante a verificar é a base de cálculo.

A Recorrente alega que a receita é conhecida. Entretanto, não identificou este Conselheiro sob qual base se sustenta tal assertiva.

A única receita “conhecida” é a que consta declarada no Livro de Registro de saídas no valor de R\$ 112.0037,06, havendo emissão de R\$ 80.556,52 em Notas Fiscais de venda no período fiscalizado. Ou seja, em mera declaração de sua lavra.

Já o arbitramento ocorreu em face de evidências tratar-se de declaração não merecedora de fé, seja pela falta de outros elementos contábeis, seja pela incongruência das compras declaradas na própria DIPJ 2013, seja nos dados obtidos do arquivo do Livro de Registro de Entradas da sociedade, e, principalmente, nas informações de terceiros.

A autoridade lançadora, assim, confrontou as informações do Livro de Registro de Entradas, no qual se declarou um total de compras no valor de R\$ 3.722.436,36, valor este muito próximo ao que constava na DIPJ 2013, no valor de R\$ 3.724.734,24. Vejamos o que restou consignado no TVF:

Nesse sentido, aplicou o disposto no art. 535, do RIR/99. Vejamos:

21. Diante do ocorrido, procedeu-se o arbitramento dos lucros baseado no inciso V, art. 535 do RIR/99, usado quando a receita bruta do contribuinte é desconhecida. Optou-se pelo cálculo do lucro pelo inciso V (quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no período), uma vez que as informações necessárias para o cálculo pelos outros critérios foram omitidas pelo sujeito passivo.

22. Os valores das NF-e de compras de mercadorias foram listados mensalmente conforme Tabela 2 e utilizados para o arbitramento dos lucros para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme art. 148 do CTN/1966.

LEI Nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN)

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

23. Optou-se pela utilização dos valores das NF-e obtidos pelo Portal da Nota Fiscal Eletrônica (www.nfe.fazenda.gov.br) ao invés dos valores do Livro Registro de Entradas ou da DIPJ, pois o primeiro segue o regime de competência e por ser uma prova mais confiável, já que foi emitida por terceiros, os quais são mais imparciais nesta situação. Além do fato que o arquivo digital dos livros foi entregue sem a validação digital.

O art. 535, IV, do RIR/99 prevê:

Base de Cálculo quando não conhecida a Receita Bruta

Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):

(...)

V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

(..)

Ou seja, quando se está diante de um arbitramento do lucro a partir de outras rubricas, justamente porquanto desconhecida a receita pela não apresentação ou fornecimento de demonstrativos ou livros contábeis ou livro caixa ou informações merecedoras de fé, a base de cálculo pode apurada com base em um dos métodos permitidos pela legislação, sendo, no caso concreto, utilizada a base que consta do inciso V, do art. 535, do RIR/99, pois era aquela que dispunha a autoridade lançadora (de fontes oficiais, inclusive).

No que toca ao argumento por parte do Recorrente sobre comprovação de tais pagamentos de compras, este não é requisito objetivo que estabelece a o RIR/99.

A Recorrente não traz outros elementos em seu Recurso Voluntário a contrapor tal arbitramento, mas, apenas afirma que as receitas seriam conhecidas e que, nesse sentido, a apuração seria a de que tratam os art. 15 e 16 (20% de acréscimo), da Lei nº 9.249/95. Além disso, que o art. 16 da Lei 9.249/95 teria regulado integralmente a matéria do lucro arbitrado quando a receita é conhecida.

Entretanto, como já enfrentado alhures, o lançamento não se dá no presente feito por “omissão de receita”, mas por arbitramento do lucro presumido. Não assiste razão à Recorrente, pois a aplicação da legislação evocada requer que a receita seja conhecida, e, no caso concreto, não há sequer escrituração contábil ou mesmo livro caixa. Com efeito, aplica-se a inteligência da Súmula CARF nº 97. Vejamos:

Súmula CARF nº 97

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

O arbitramento do lucro em procedimento de ofício pode ser efetuado mediante a utilização de qualquer uma das alternativas de cálculo enumeradas no art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, quando não conhecida a receita bruta. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 107-07.325, de 10/09/2003; Acórdão nº 105-14.330, de 18/03/2004; Acórdão nº 101-94.964, de 18/05/2005; Acórdão nº 107-08419, de 25/01/2006; Acórdão nº 1202-00.074, de 17/06/2009; Acórdão nº 1803-001.578, de 07/11/2012

Sem reparos à decisão da DRJ.

DA MULTA QUALIFICADA

No presente processo administrativo, não houve agravamento da multa de ofício, mas, tão somente, a qualificação pela aplicação da multa de 150%. A razão para tal qualificação e sua manutenção pela DRJ foi:

- a) O contribuinte teria prestado declarações falaciosas e confessando sua omissão de receitas ao deixar de emitir notas fiscais de vendas.
- b) Ao fugir do cumprimento de suas obrigações tributárias, teria dificultado o conhecimento e a exigência dos crédito tributários.
- c) *“a própria contadora da empresa, em resposta a intimação assinada pelo representante legal da empresa, confessa que as compras eram de seu conhecimento e que a empresa se negava a emitir as notas fiscais de venda, mesmo após constantes solicitações.”;*

- d) A Súmula CARF 25 aplicar-se-ia aos casos de omissão de receita, mas a autuação foi o arbitramento do lucro, a partir do não fornecimento dos livros e demonstrativos obrigatórios;
- e) A Súmula 96 está relacionado com o agravamento da multa, o que não ocorreu no presente feito;
- f) O argumento de que a multa seria confiscatória e infringiria o princípio do não confisco, segundo a DRJ representam uma *“limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional”* além de *“dirigir-se ao Poder Judiciário, que deve aplica-lo no controle difuso ou concentrado de constitucionalidade”*, O seja, *“não se direciona à Administração Pública Tributária, que se submete ao Princípio da Legalidade e não pode, por qualquer meio, esquivar-se a aplicar a lei editada em conformidade com o processo legislativo constitucional.”*.

A Recorrente insiste que não houve embaraço à fiscalização, porquanto a *“simples omissão de compras, por si só, não serve de base para a qualificação e transformação da multa de 75% para 150%”*, voltando a evocar as Súmulas CARF nº 25 e nº 96. Além disso, que as dúvidas quanto aos fatos, ao sujeito e ao conteúdo normativo deveriam advogar em favor do contribuinte (art. 112, combinado com o art. 106, ambos do CTN), em homenagem ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade.

Entendo que os fatos não socorrem à Recorrente, pelos mesmos motivos já explicitados na decisão da DRJ e acima resumidos. Adiciono que não se está diante de divergência legislativa ou mesmo de dúvida quanto à sua interpretação, afastando-se assim o art. 112 do CTN.

Restou claro que a autuação ocorreu em decorrência de inexistência de cumprimento das obrigações acessórias da Recorrente. No que se refere a questionamentos que poderiam pôr fim às dúvidas da fiscalização, a Recorrente preferiu manter-se em silêncio, socorrendo-se no direito de não produzir prova incriminatória, o que exigiu da fiscalização esforço em buscar outros elementos junto a terceiros (fornecedores). Não resta dúvida do embaraço à fiscalização.

No que se refere à alegação de aplicação dos princípios constitucionais, aplica-se, no caso em concreto a SÚMULA CARF nº 2, de onde se extrai o verbete:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004

Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000

Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Contudo, em razão da vigência da Lei nº 14.689/23 (art. 8º), e da aplicação do princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, “c”, do CTN²), entendo que a multa deverá ser reduzida a 100% (cem por cento), em razão da inexistência de notícia, no caso concreto, de reincidência.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Com relação à essa matéria, encontra-se em vigor a SUMULA CARF nº 108, cuja observância é obrigatória, ainda que editada após a lavratura do auto de infração, mas ainda pendente de julgamento, nos termos do RICARF/15.

Vejamos o seu verbete:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

CSLL – EFEITOS REFLEXOS

² Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – omitido;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

O lançamento do crédito tributário foi realizado tendo em conta os mesmos efeitos aplicáveis à apuração do IRPJ. A DRJ não se manifestou especificamente sobre a matéria, mas entende este Conselheiro que não existe prejuízo para a defesa e nem para a apresentação do Recurso Voluntário, pois, de fato, não há argumento autônomo da fiscalização para o lançamento, e nem poderia a DRJ inaugurar argumento que não foi trazido quando da lavratura do auto de infração.

Na decisão da DRJ, a CSLL consta na parte final do dispositivo da decisão ora atacada, e no Recurso Voluntário da Recorrente, não há nenhum argumento adicional ao que já havia sido trazido em sua impugnação, e que assim se reproduz:

Da Tributação Reflexa.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, anulando-se o lançamento principal (IRPJ), aplica-se à exigência reflexa, o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Entende este Conselheiro como despiciendo requer qualquer complemento na decisão da DRJ, em prestígio ao benefício da celeridade processual, e aplicação da teoria da causa madura, porque não há, para esta matéria, argumentos divergentes ou autônomos na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no presente feito, não se exigindo diligências probatórias adicionais para solução do caso.

Dessa forma, aplica-se à CSLL os mesmos efeitos aplicáveis à apuração do IPRJ e acima tratados.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – ART. 135, I, DO CTN.

Segundo a DRJ, a imputação de responsabilidade tributária solidária ao sócio administrador ocorreu em razão da conduta ser tipificada com sonegação fiscal (art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 4.749/65) e que caracterizariam infração à lei, destacando:

- *ao ser questionado sobre a origem do dinheiro para o pagamento das compras de mercadorias, mesmo diante das provas relativas a essas compras, o responsável legal da empresa tenta esquivar-se da tributação prestando declarações falaciosas, alegando que não as reconhece, e cita o direito de não se autoincriminar;*
- *em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 129/NUFIS/2016, confessa, ao ratificar as informações prestadas por sua contadora, que foi alertado que deveria emitir todas as notas fiscais no ato da venda, porém ignorava essa solicitação de sua contadora. A não emissão de todas as notas fiscais de venda da empresa reduziu artificialmente a receita da empresa.*

Segundo a DRJ:

Ao contrário do que aduz o impugnante, a responsabilização se dá não por mera ausência de pagamento de tributos. Conforme o conteúdo dos autos e o que já foi

exposto nesse voto, da análise dos elementos probatórios juntados, verificou-se a existência de dolo nos atos praticados por Sérgio Lima da Rocha e a caracterização da sonegação, que resultou na qualificação da multa e em representação fiscal para fins penais

(...)

No presente caso, como já enfatizado, não se olvida ter havido infração de lei com repercussão no âmbito tributário, dada a ocorrência da subtração de rendimentos à tributação, tendo em vista a não emissão das notas fiscais de venda, resultando em sonegação.

Nesse contexto, subsiste a sujeição passiva do sócio administrador expressamente responsabilizado na autuação.

Aqui reside um pouco de confusão sobre os fundamentos do lançamento – arbitramento do lucro por inexistência de cumprimento de obrigações acessórias, notadamente em relação aos livros e registros requeridos pela legislação, mas que não é exatamente o motivo para a responsabilização solidária – omissão de receita (falta de emissão de notas fiscais) e fornecimento de informações falseadas, visando esquivar-se das provas sobre as aquisições incompatíveis com as receitas de venda ou outras fontes.

Este Conselheiro entende que, em princípio, não há necessária vinculação direta entre os fundamentos do lançamento e o da responsabilidade tributária solidária. Um exemplo disso é o caso de uma dissolução irregular da sociedade. O lançamento do crédito tributário tem como fundamento uma infração tributária, mas a atração do sócio para o polo passivo decorre de outro evento/fato (dissolução irregular).

No caso concreto, a capitulação foi o art. 135, I, do CTN. Vejamos o TVF:

30. De acordo com art. 135, I, do CTN, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas do direito privado responderão pelos créditos tributários exigidos por conta de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, qualificando tais administradores como responsáveis pelos créditos tributários que forem exigidos da pessoa jurídica.

Segundo tal dispositivo são pessoalmente responsáveis as pessoas referidas no art. 134. Na lista desse artigo, não consta a figura do sócio, a não ser em caso de liquidação da sociedade de pessoas (inciso VII, do art. 134, do CTN), ou dos administradores de bens de terceiros (inciso III, do art. 134, do CTN). Como se vê, nenhuma das situações correspondente para alcançar o Sr. Sergio Lima Rocha.

Contudo, entende este Conselheiro que esse erro de indicação na capitulação, em princípio, não gera nulidade, pois a descrição dos fatos é clara a indicar ser caso do inciso III e não o inciso I do art. 135, do CTN, não se tendo verificado qualquer impossibilidade ou embaraço ao direito de defesa do Responsável Solidário, na mesma linha das razões de decidir da I. Conselheira

Livia de Carli Germano, no Acórdão nº 9101-004.853³, de 19 de março de 2020, julgado por unanimidade, e de onde se extrai a seguinte ementa:

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE CAPITULAÇÃO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA. DESCRIÇÃO DOS FATOS PRECISA E INDICAÇÃO EXPRESSA DA BASE LEGAL QUE FUNDAMENTOU A EXIGÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade do auto de infração erros de capitulação legal que impliquem, em tese, cerceamento do direito de defesa do contribuinte. A análise deve ser feita caso a caso. No caso, não se verificou qualquer omissão por parte da autoridade autuante, que foi clara tanto ao indicar os fatos que deram origem ao lançamento (atraso na entrega da DCTF) quanto ao calculá-la, ao descrever a fundamentação e ao indicar expressamente a base legal para a cobrança da penalidade.

No presente caso, não há qualquer omissão ou imperfeição por parte da autoridade lançadora no sentido da descrição dos fatos que levaram à conclusão da verificação da hipótese prevista no art. 1º, incisos I e II da Lei nº 4.749/65, a saber:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal: (Vide Decreto-Lei nº 1.060, de 1969)

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

Revedo os documentos, principalmente o que consta às fls. 236 e 237 (resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 129/2016), percebe-se da construção, estrutura e inconsistências entre a qualificação (SAMOTOS), declarações (qualidade de contadora) e do conteúdo do documento (*“solicitávamos constantemente ao cliente...”*), não correspondem a uma resposta elaborada pela mesma pessoa que o assina – sócio administrador da sociedade.

Outrossim, o sócio-administrador não enfrenta os documentos acostados pela fiscalização e fornecidos pelos clientes da SAMOTOS, alguns deles, inclusive, com cópia das transferências bancárias, limitando-se a simples declaração de desconhecimento e de que a falta do conhecimento de transportes impediria o pleno e amplo direito de defesa.

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício)

Portanto, entendo que o conjunto probatório acostado aos autos e a descrição por parte da autoridade lançadora são suficientes a sustentar a responsabilidade solidária nos termos do art. 135, III, do CTN.

CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, voto para AFASTAR AS PRELIMINARES DE NULIDADE, e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO, apenas para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos da Lei nº 14.689/23, mantida a responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior