



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



**Processo nº** 10240.721781/2014-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1004-000.109 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 11 de março de 2024  
**Recorrente** EMEC ENGENHARIA E CONSTRUCAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. DILIGÊNCIA EM ÓRGÃO PÚBLICO.

Correto o lançamento de IRPJ, por omissão de receitas, obtidas em diligência junto a órgão público, verificando a existência de receitas de prestação de serviços não oferecidas à tributação.

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. DIVERGÊNCIA ENTRE RECEITA ESCRITURADA E DECLARADA. ERRO NA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE LUCRO.

Correto o lançamento de IRPJ, com base em divergências entre receitas escrituradas e declaradas, bem como em erro na aplicação do percentual do lucro presumido.

CSLL, PIS, COFINS. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se aos lançamentos reflexos alusivos à CSLL, ao PIS e à Cofins o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

MULTA. INAPLICABILIDADE DA MULTA PERCENTUAL DE 150%. Incorreta a aplicação da multa no percentual de 150%, quando não resta demonstrado cabalmente o nexo de causalidade da conduta do Recorrente e a intenção dolosa de evadir-se do pagamento de tributos. Mera descrição genérica de condutas não tem o condão de evidenciar o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AFASTAMENTO. ART. 135 DO CTN. NECESSIDADE DE SE DEMONSTRAR A CONDUTA DO AGENTE.**

Responde pelos tributos devidos pelo contribuinte as pessoas referidas no art. 135 do CTN, por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto social. Trata-se de responsabilidade pessoal, o que implica necessariamente na necessidade de demonstrar a conduta específica do agente para que se justifique a responsabilização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para afastar a responsabilidade solidária de Nadir Jordão dos Reis, vencido o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva; ii) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para afastar a multa qualificada, vencidos os Conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga (Relator) e Fernando Beltcher da Silva que mantiveram a multa qualificada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

(documento assinado digitalmente)

**Efigênio de Freitas Júnior** - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Itamar Artur Magalhães Alves Ruga** – Relator

(documento assinado digitalmente)

**Jeferson Teodorovicz** – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jeferson Teodorovicz, Henrique Nimer Chamas, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelo Filho, Fernando Beltcher da Silva e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª Turma da DRJ/CTA (Acórdão 06-53.460, e-fls. 276 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente.

Abaixo reproduzo excertos do relatório fiscal que explica as infrações.

### Do Relatório Fiscal

---

[...]

Em cruzamento com informações do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia encontraram-se empenhos realizados pela Prefeitura Municipal de Ariquemes – RO cujo beneficiário foi a empresa EMEC ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA, em valor total de R\$ 5.806.956,83 para o ano-calendário de 2010. Ainda que uma parte desse valor tenha sido empenhada em 2009, tanto a liquidação como o pagamento ocorreram, em sua maioria, em 2010. Na DIPJ de 2010 o contribuinte declarou como Receita Bruta o valor total de R\$ 347.018,92.

[...]

Em 20/11/2014, a Prefeitura do Município de Ariquemes encaminhou o Ofício n.º 393/SEMPOG/DIGECON/2014, de mesma data, apresentando uma relação de notas fiscais e encaminhando as respectivas cópias, com a observação de que, em relação a nota fiscal 661, no valor de R\$ 81.764,70, não foi encontrado o processo original, mas juntava-se a posição do empenho n.º 2239/2010 que demonstra o pago para comprovar a despesa realizada. A relação constante do referido ofício está no anexo 02 (e-fl. 75).

Em 26/11/2014, contribuinte recebeu o Termo de Intimação Fiscal n.º 4 para que confirmasse a emissão das notas fiscais relacionadas no termo, emitidas contra a Prefeitura de Ariquemes. Cópias das notas fiscais foram encaminhadas em anexo. Foi ressaltado que a não manifestação por escrito implicaria em presunção de certeza de autenticidade. Da relação abaixo, somente foram escrituradas as notas fiscais 642, 652, 660, 661 e 665, que totalizam o faturamento de R\$ 347.018,92. O contribuinte, até o fim da fiscalização, não atendeu ao intimado. A relação dessas notas está seguir:

Notas Fiscais apresentadas pela Pref. de Ariquemes					
SEQ	NF	DATA	Órgão	VALOR DA NF	VALOR MENSAL
1	641	12/01/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	96.332,33	115.256,48
2	642	15/01/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	18.924,15	
3	651	19/03/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	1.200.631,67	1.287.909,32
4	652	29/03/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	87.277,65	
5	654	25/05/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	345.927,00	1.787.679,63
6	705	31/05/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	1.441.752,63	
7	655	01/06/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	240.057,72	675.558,12
8	656	11/06/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	285.055,11	
9	660	29/06/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	56.671,91	184.145,21
10	662	29/06/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	93.773,38	
11	661	06/07/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	81.764,70	118.202,63
12	665	06/07/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	102.380,51	
13	667	22/09/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	108.062,63	19.069,87
14	671	27/09/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	10.140,00	
15	672	18/10/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	19.069,87	802.938,73
16	675	25/11/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	802.938,73	
17	680	08/12/10	PREF MUNIC DE ARIQUEMES	56.064,00	56.064,00
Total				5.046.823,99	5.046.823,99

[...]

O contribuinte apresentou cópia da DIPJ, entregue em 24/06/2011, pelo lucro presumido. Na sua DIPJ 2011 (cópia em anexo) verifica-se que o contribuinte informou um faturamento anual total de R\$ 347.018,92. Para o cálculo do IRPJ o contribuinte considerou a receita como sujeita a alíquota de 16% para a base de cálculo do IRPJ e de 32% para a base de cálculo da CSLL.

PERÍODO	RECEITA	BC 16% IRPJ	IRPJ	BC 32% CSLL	CSLL
1º TRIM	106.201,80	16.992,29	2.548,84	33.984,58	3.058,61
2º TRIM	56.671,91	9.067,51	1.360,13	18.135,01	1.632,15
3º TRIM	184.145,21	29.463,23	<b>4.419,49</b>	58.926,47	<b>5.303,18</b>
4º TRIM	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	347.018,92	55.523,03	8.328,45	111.046,05	9.994,14

Nota-se que o contribuinte tratou a sua receita como sendo prestação de serviços, ou seja, no caso de contrato apenas de mão de obra ou com fornecimento parcial de materiais, situação em que se aplica o percentual de presunção de 32% para ambos os tributos (Lei n.º 9.249/1995, art. 15, caput, § 1º, inciso III, e § 2º e art. 20). Muito embora tenha usado o percentual de 32% para determinar a base de cálculo da CSLL, usou o percentual de 16% para a determinação da base de cálculo do IRPJ. Desse modo, se fez necessário o cálculo da diferença do IRPJ e adicional por erro na base de cálculo. Vejamos abaixo essa situação:

DIFERENÇA DE IRPJ POR ERRO NA BASE DE CÁLCULO NA DIRPJ					
PERÍODO	RECEITA	BC 16% IRPJ declarada	IRPJ declarado	BC 32% IRPJ	IRPJ diferença
1º TRIM	106.201,80	16.992,29	2.548,84	<b>33.984,58</b>	<b>2.548,84</b>
2º TRIM	56.671,91	9.067,51	1.360,13	<b>18.135,01</b>	<b>1.360,13</b>
3º TRIM	184.145,21	29.463,23	4.419,49	<b>58.926,47</b>	<b>4.419,49</b>
4º TRIM	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
TOTAL	347.018,92	55.523,03	8.328,45	<b>111.046,05</b>	<b>8.328,45</b>

O PIS e a COFINS foram calculados com base nesses faturamentos mensais. Com base nesses lançamentos contábeis nos livros Diário e Razão, assim como no Livro de apuração de ISS, constamos que o contribuinte escriturou e declarou em DIRPJ apenas cinco notas fiscais de serviços, a saber:

NF NÚMERO	DATA	VALOR	PIS	COFINS
642	31/01/10	18.924,15	123,01	567,72
652	31/03/10	87.277,65	567,30	2.618,33
660	30/06/10	56.671,91	368,37	1.700,16
661	31/07/10	81.764,70	531,47	2.452,94
665	31/07/10	102.380,51	665,47	3.071,42
	<b>TOTAL</b>	<b>347.018,92</b>	<b>2.255,62</b>	<b>10.410,57</b>
1º TRIMESTRE		106.201,80	690,31	3.186,05
2º TRIMESTRE		56.671,91	368,37	1.700,16
3º TRIMESTRE		184.145,21	<b>1.196,94</b>	<b>5.524,36</b>
4º TRIMESTRE		0,00	0,00	0,00
	<b>TOTAL</b>	<b>347.018,92</b>	<b>2.255,62</b>	<b>10.410,57</b>

Ao analisarmos os documentos apresentados pelo contribuinte e pela Prefeitura Municipal de Ariquemes, verificamos que a empresa auferiu uma Receita Bruta total no valor de R\$ 5.046.823,99 sendo R\$ 347.018,92 escriturada e R\$ 4.699.805,07 não escriturada, no AC 2010.

Notas Fiscais apresentadas pela Pref. de Ariquemes e não escrituradas pela EMEC Engenharia				
SEQ	NF	DATA	VALOR DA NF	VALOR MENSAL
1	641	12/01/10	96.332,33	96.332,33
3	651	19/03/10	1.200.631,67	1.200.631,67
5	654	25/05/10	345.927,00	
6	705	31/05/10	1.441.752,63	1.787.679,63
7	655	01/06/10	240.057,72	
8	656	11/06/10	285.055,11	618.886,21
10	662	29/06/10	93.773,38	
13	667	22/09/10	108.062,63	
14	671	27/09/10	10.140,00	118.202,63
15	672	18/10/10	19.069,87	19.069,87
16	675	25/11/10	802.938,73	802.938,73
17	680	08/12/10	56.064,00	56.064,00
			<b>4.699.805,07</b>	<b>4.699.805,07</b>

Assim, a partir dos valores constantes dos documentos apresentados, tanto pelo contribuinte, quanto pela Prefeitura Municipal de Ariquemes, apuramos o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e seus tributos reflexos devidos e os confrontamos com os valores declarados em DCTF, restando evidenciada a omissão de Receita dos impostos e das contribuições sociais.

Do que foi escriturado, e declarado na DIRPJ, o contribuinte declarou na DCTF apenas os valores correspondentes ao terceiro trimestre:

Tributo	P.A	Valor Total do Débito
COFINS	Julho de 2010	R\$ 5.524,36
CSLL	3º trimestre de 2010	R\$ 5.303,38
IRPJ	3º trimestre de 2010	R\$ 4.419,48
PIS/PASEP	Julho de 2010	R\$ 1.196,94
	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 16.444,16</b>

Isto posto, em relação ao IRPJ e a CSLL, temos que os valores abaixo foram escriturados, mas não foram pagos nem declarados em DCTF

VALORES NÃO DECLARADOS EM DCTF NEM PAGOS				
PERÍODO	IRPJ diferença DIRPJ	IRPJ declarado DIRPJ	IRPJ TOTAL	CSLL
1º TRIM	2.548,84	2.548,84	5.097,68	3.058,61
2º TRIM	1.360,13	1.360,13	2.720,26	1.632,15
3º TRIM	4.419,49	0,00	4.419,49	0,00
4º TRIM	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	8.328,45	3.908,96	12.237,41	9.994,14

Em relação ao PIS e a COFINS, os valores abaixo foram escriturados, mas não foram pagos nem declarados em DCTF:

DATA	RECEITA	PIS	COFINS
31/01/10	18.924,15	123,01	567,72
31/03/10	87.277,65	567,30	2.618,33
30/06/10	56.671,91	368,37	1.700,16

Os valores declarados em DCTF e pagos foram:

PERÍODO	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS
3º TRIM	4.419,49	6.303,38		
JULHO			1.196,94	5.524,36

A Autoridade Fiscal apontou três infrações:

A primeira por erro de aplicação de alíquota para a determinação da base de cálculo do IRPJ .

A segunda por insuficiência de recolhimento dos tributos escriturados, declarados em DIRPJ, mas não declarados em DCTF nem pagos, nos meses dos dois primeiros trimestres.

A insuficiência de recolhimentos, e declaração em DCTF, implicou no cálculo do IRPJ e da CSLL pela alíquota de 32% na determinação do Lucro Presumido nos dois primeiros trimestres. O PIS e a COFINS foram calculados pelas respectivas alíquotas de 0,65% e 3%.

A terceira infração resultou do confronto entre a Receita apurada e a Receita declarada e escriturada, resultando na constatação da ocorrência de Receita Omitida, sobre o qual incidiu o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS.

Os valores da receita omitida correspondem às notas fiscais não escrituradas, a saber:

Notas Fiscais apresentadas pela Pref. de Ariquemes e não escrituradas pela EMEC Engenharia				
SEQ	NF	DATA	VALOR DA NF	VALOR MENSAL
1	641	12/01/10	96.332,33	96.332,33
3	651	19/03/10	1.200.631,67	1.200.631,67
5	654	25/05/10	345.927,00	
6	705	31/05/10	1.411.752,63	1.787.679,63
7	655	01/06/10	240.057,72	
8	656	11/06/10	285.055,11	618.886,21
10	662	29/06/10	93.773,38	
13	667	22/09/10	108.062,63	
14	671	27/09/10	10.140,00	118.202,63
15	672	18/10/10	19.069,87	19.069,87
16	675	25/11/10	802.938,73	802.938,73
17	680	08/12/10	56.064,00	56.064,00
			4.699.805,07	4.699.805,07

A multa qualificada justifica-se pela comprovação da ação dolosa do contribuinte por deixar de escriturar nos livros fiscais as Notas Fiscais de Prestação de Serviço, deixar de declarar esses valores à Receita Federal do Brasil e não empreender esforços para apresentar à Fiscalização, quando solicitado, documentos hábeis e idôneas a comprovar a totalidade da receita auferida durante o ano-calendário de 2010, com a intenção de impedir o conhecimento do Fisco Federal sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Transcrevo o relatório exposto pelo julgador de origem que resume os fatos até aquele momento.

### ***Do Relatório da Decisão Recorrida (e-fls. 278 e ss.)***

---

Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativos ao ano calendário de 2010, e de Termo de Sujeição Passiva Solidária contra Nadir Jordão dos Reis.

2. O auto de infração de IRPJ (fls. 03/20) exige o recolhimento de R\$ 372.380,11 de imposto e R\$ 544.936,53 de multa de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, narradas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 57/76:

*Omissão de receitas da atividade. Receita bruta mensal na prestação de serviços em geral: nos períodos de 01/2010, 03/2010, 05/2010, 06/2010, 09/2010, 10/2010, 11/2010 e 12/2010. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 518, 519 e 528 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99. Multa de 150%;*

*Receita da atividade escriturada e não declarada. Receita bruta mensal na prestação de serviços em geral: nos períodos de 01/2010, 03/2010 e 06/2010. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 518 e 519, § 1º, inciso III, alínea 'a', e §§ 4º e 5º do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99. Multa de 75%;*

*Lucro presumido. Aplicação indevida de percentual de determinação do lucro presumido: no período de 07/2010. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 518 e 519 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99. Multa de 75%;*

3. O auto de infração de CSLL (fls. 22/35) exige o recolhimento de R\$ 140.045,15 de contribuição e R\$ 206.549,66 de multa de lançamento de ofício. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 57/76:

*Omissão de receitas. Falta de recolhimento da CSLL sobre receitas omitidas: nos períodos de 01/2010, 03/2010, 05/2010, 06/2010, 09/2010, 10/2010, 11/2010 e 12/2010. Enquadramento legal nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 2º e 24, § 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 29 inciso I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Multa de 150%;*

*Receitas escrituradas e não declaradas. Falta ou insuficiência de recolhimento da CSLL sobre receitas da atividade escrituradas e não declaradas: nos períodos de 01/2010, 03/2010 e 06/2010. Enquadramento legal nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 29 inciso I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Multa de 75%;*

4. O auto de infração de Cofins (fls. 37/45) exige o recolhimento de R\$ 145.880,37 de contribuição e R\$ 215.155,92 de multa de lançamento de ofício. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 57/76:

*Incidência cumulativa padrão. Insuficiência de recolhimento da Cofins: nos períodos de 01/2010, 03/2010 e 06/2010. Enquadramento legal nos arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Multa de 75%;*

*Incidência cumulativa padrão. Omissão de receitas sujeita à Cofins: nos períodos de 01/2010, 03/2010, 05/2010, 06/2010, 09/2010, 10/2010, 11/2010 e 12/2010. Enquadramento legal nos arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 24 § 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Multa de 150%;*

5. O auto de infração de PIS (fls. 47/55) exige o recolhimento de R\$ 31.607,42 de contribuição e R\$ 46.617,14 de multa de lançamento de ofício. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 57/76:

*Incidência cumulativa padrão. Insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep: nos períodos de 01/2010, 03/2010 e 06/2010. Enquadramento legal no art. 1º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; art. 2º inciso I, 8º e 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; art. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 79 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Multa de 75%;*

*Incidência cumulativa padrão. Omissão de receita sujeita à contribuição para o PIS/Pasep: nos períodos de 01/2010, 03/2010, 05/2010, 06/2010, 09/2010, 10/2010, 11/2010 e 12/2010. Enquadramento legal no art. 1º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; art. 2º inciso I, 8º e 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; art. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 79 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Multa de 150%;*

### **Da Impugnação**

6. Cientificada em 22/12/2014, conforme AR de fl. 179, tempestivamente, em 21/01/2015, foi interposta impugnação aos lançamentos, às fls. 713/738, instruída com os documentos de fls. 194/205, que se resume a seguir:

### **PRELIMINARMENTE. CERCEAMENTO DEFESA**

- a. Alega que o Termo de verificação e constatação fiscal é bastante confuso visto que resultou num AUTO DE INFRAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO, CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP e CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. Desde 1º.01.1996, nos termos da Lei nº 9.249/1995, art. 24 (matriz legal do RIR/1999, art. 288), verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do Imposto de Renda e do adicional a ser lançada de acordo com o regime de tributação a que estiver submetido à pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão;
- b. Argumenta que, no caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, se não for possível a identificação da atividade a que se refere à receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado. Esse critério também deve ser adotado na hipótese de lançamento durante o ano-calendário se a pessoa jurídica for optante pelo pagamento do Imposto de Renda mensal por estimativa (Instrução Normativa SRF nº 11/1996, art. 63, § 2o);
- c. Considera violadoras do art. 138 do CTN, todas as multas moratórias (penalidade administrativa) exigidas em nível federal, estadual e municipal, quando seja por meio de denúncia espontânea satisfeita a obrigação tributária capaz de ensejar autuação do contribuinte, porque não cumprida a tempo ou como exigida por lei. Nos termos da Lei nº 9.249/1995, art. 24, § 2o, alterado pela Lei nº 1.941/2009, art. 29, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da: a) Contribuição Social

sobre o Lucro (Instrução Normativa SRF n.º 390/2004. art. 102); b) COFINS; c) Contribuição para o PIS-Pasep; d) Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a receita. Para a determinação do valor das contribuições para o PIS-Pasep e da COFINS, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, deve aplicar à alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas;

d. Aduz que, no caso de a pessoa jurídica sujeitar-se ao recolhimento da COFINS e da contribuição para o PIS-Pasep, calculadas por unidade de medida de produto, não sendo possível identificar qual o produto vendido ou a quantidade que se refere à receita omitida as contribuições serão determinada com base na alíquota ad valorem mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas. Se a obrigação era de pagar tributo devido, e o pagamento é feito após o vencimento, mas antes de qualquer autuação do contribuinte, a esse pagamento se acrescem apenas o juros de mora. Pagar-se-á o montante atualizado do tributo acompanhado dos juros de mora. Mas não de multa fiscal moratória. Se a obrigação for de, meramente, entregar documentos ou declaração ao Fisco, e a entrega ocorrer a destempo, mas antes de qualquer autuação, não caberá à exigência de multa fiscal moratória;

e. Entende ser ilegal, assim, o art. 9º, parágrafo 3º, da Instrução Normativa n.º 6/69, que, no âmbito do imposto de renda, determina a comprovação do pagamento da multa prevista no art. 88 da Lei n.º 8.981/95, no ato da entrega extemporânea, porém espontânea, da declaração de rendimento. Logo, o auto de infração é nulo de pleno de direito!!!

#### **NO MÉRITO DO DIREITO**

f. Reclama que os auditores fiscais acharam por bem lavrar o presente auto de infração com base no enquadramento da empresa no LUCRO PRESUMIDO;

g. Relata que os Auditores afirmaram que houve retenção, logo deveriam ter deduzido o valor retido para fins de cobrança do crédito tributário. E de se ressaltar que o termo "poderá" é faculdade do contribuinte e não do fisco. Enquanto o contribuinte "pode" deduzir, o fisco "deve" deduzir;

h. Cita decisão do CARF;

i. Acrescenta que outro fato que merece ser analisado é que apesar dos Auditores intimarem os órgãos públicos com a finalidade do levantamento de omissão de receita e aliado ao fato do contribuinte ter declarado que optou pelo lucro presumido em momento algum os Auditores perguntaram aos órgãos se havia alguma retenção de imposto efetuada. Seria uma pergunta no mínimo prudente para evitar cobrança de crédito indevido, principalmente considerando que no Termo de verificação e constatação fiscal constam várias perguntas efetuadas aos órgãos públicos e a IN SRF n.º 480/2004 (vigente a época do acontecimento dos fatos) dispõe sobre a obrigatoriedade de retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelos órgãos públicos;

j. Sintetiza os pontos de discordância apontados nesta Impugnação: a) ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO do crédito apurado por não deduzir os impostos retidos na fonte; b) DESPROPORCIONALIDADE E EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA -150%;

k. Assevera que a necessária proporcionalidade entre a multa aplicada e a infração cometida, ainda que prevalecessem as exigências ora hostilizadas, o que se admite apenas para argumentar, não poderia ser exigido do Impugnante valores decorrentes da aplicação de multa no percentual exigido, conforme pretende a entidade fazendária. Ora, a imposição de multa sobre o valor supostamente devido demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade. Há que se considerar que o artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser

utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado;

l. Anota que a severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas; deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger. As multas, em geral, que são utilizadas não apenas com finalidade punitiva, servem também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do contribuinte, quando for este o caso. Entretanto, a penalidade, no presente, caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco;

m. Cita decisão judicial;

n. Defende que, por mais grave que seja o ilícito praticado, o que evidentemente não corresponde ao presente caso, em que a Autora entende não ter ocorrido sequer fato ilícito, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional às supostas infrações. Portanto, deve ser cancelada a multa ora exigida, por se revestir de caráter evidentemente confiscatório. Em não havendo intenção de fraudar, a multa deve ter simplesmente o condão de advertir e orientar o contribuinte e não, como se verifica no caso em apreço, a efetiva punição mediante carga pecuniária elevadíssima. Deve imperar a proporcionalidade entre a suposta infração e a aplicação da multa correspondente. Ao se fixar quantitativamente a sanção, tanto o legislador como o aplicador da lei, devem considerar a natureza da infração, devendo a respectiva cominação guardar estrita proporção com o dano causado pelo descumprimento da obrigação consignada pelo direito posto. Uma simples corrida de olhos sobre os cálculos efetuados nas autuações é suficiente para constatar a manifesta natureza confiscatória da penalidade aplicada. Daí concluir-se que se trata de multa confiscatória, cuja aplicação deve ser imediatamente afastada, uma vez que inexistente qualquer traço de proporcionalidade ou razoabilidade na sua cobrança pelo fisco;

o. Cita doutrina;

p. Afirma que fica claro que deve haver proporcionalidade entre a infração e a sanção, de modo a não configurar o confisco indireto, vedado em âmbito constitucional. Este foi o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1 RJ, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro. A Ação Direta de Inconstitucionalidade acima citada trata de caso semelhante ao discutido no presente feito em que se constata a tentativa de imposição de multas abusivas e revestidas de caráter confiscatório. O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado de proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica e sua consequência jurídica, a própria multa;

1. Cita decisão judicial;

r. Conclui que a penalidade imposta não pode, de forma alguma, ser aplicada validamente à Autora, devendo, em observância ao princípio da proporcionalidade, ser afastada de plano diante da natureza confiscatória que apresenta. Diante do exposto, resta demonstrada a impertinência da multa aplicada no lançamento fiscal impugnado, devendo a multa aplicada ser reduzida ao patamar máximo de 2% (dois por cento);

## DO PEDIDO

6. Requer que seja acolhida a presente Impugnação, devendo ser julgado totalmente improcedente o Auto de Infração n.º 10240-721.781/2014-12, por ser medida de DIREITO!!! Requer poder provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, dentre elas oitiva de testemunhas, juntada de novos documentos, pericial, dentre outros. Pugna pela juntada da procuração original no prazo legal.

7. O Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 180/181 foi recebido por Nadir Jordão dos Reis em 16/01/2015, conforme recebimento de fl. 181. Tempestivamente, em 21/01/2015, o interessado apresentou a impugnação de fls. 206/217, com teor idêntico ao apresentado pela pessoa jurídica.

8. É o relatório.

### ***Do Recurso Voluntário Conjunto (e-fl. 339 e ss.)***

---

#### **PRELIMINARMENTE – CERCEAMENTO DEFESA (e-fls. 341 e ss.)**

Em que pese o Termo de verificação e constatação fiscal descrever os fatos de forma minuciosa podemos afirmar que ele é bastante confuso visto que resultou nem AUTO DE INFRAÇÃO DOM IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP e CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Desde 1o.01.1996, nos termos da Lei nº9.249/1995, art.24 (matriz legal do RIR/1999, art.288), verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto de Renda e do adicional a ser lançada de acordo com o regime de tributação a que estiver submetido à pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, se não for possível a identificação da atividade a que se refere à receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

Esse critério também deve ser adotado na hipótese de lançamento durante o ano calendário se a pessoa jurídica for optante pelo pagamento do imposto de renda mensal por estimativa (Instrução Normativa SRF nº11/1996, art.63, § 2o).

Considero violadoras do art. 138 do CTN, todas as multas moratórias (penalidade administrativa) exigidas em nível federal, estadual e municipal, quando seja por meio de denúncia espontânea satisfeita a obrigação tributária capaz de ensejar autuação do contribuinte, porque não cumprida a tempo ou como exigida por lei.

Nos termos da Lei nº9.249/1995. Art. 24 § 2o, alterado pela lei nº 11.941/2009, art.29, valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da:

- a) *Contribuição Social sobre o Lucro (Instrução Normativa SRF nº 390/2004. Art. 102);*
- b) *COFINS;*
- c) *Contribuição para o PIS-Pasep; e*
- d) *Contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.*

Para a determinação do valor das contribuições para o PIS-Pasep e da COFINS, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável á receita omitida, deve aplicar a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para a receita auferidas.

No caso de a pessoa jurídica sujeitar-se ao recolhimento da COFINS e da contribuição para o PIS-Pasep, calculadas por unidade de medida de produto, não sendo possível identificar qual o produto vendido ou a quantidade que se refere á receita omitida, as contribuições serão determinada com base na alíquota ad valorem elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas.

Se a obrigação era de pagar tributo devido, e o pagamento é feito após o vencimento, mas antes de qualquer atuação do contribuinte, a esse pagamento se acrescentam apenas o juro de mora. Pagar-se-á o montante atualizado do tributo acompanhado dos juros demora. Mas não de multa fiscal moratória.

Se a obrigação for de, meramente, entregar documentos ou declaração ao Fisco, e a entrega ocorrer a destempo, mas antes de qualquer atuação, não caberá a exigência de multa fiscal moratória.

Logo, o auto de infração é nulo de pleno de direito!!!

### **NO MÉRITO - DO DIREITO**

Os auditores acharam por bem lavrar o presente auto de infração com base no enquadramento da empresa no LUCRO PRESUMIDO, assim se manifestado:

É possível constatar que os Auditores AFIRMARAM que o contribuinte sofreu retenção na fonte, porém em momento algum do processo esta retenção foi DEDUZIDA no valor do imposto de renda apurado pelos Auditores, ou seja, o valor levantado é maior do que o devido ficando o contribuinte tolhido de um direito líquido e certo, senão vejamos:

*Súmula CARF N° 80: Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprada retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.*

Os Auditores afirmaram que houve retenção, logo deveriam ter deduzido o valor retido para fins de cobrança do crédito tributário. É de se ressaltar que o termo "poderá" é faculdade do contribuinte e não do fisco. Enquanto o contribuinte "pode" deduzir, o fisco "deve" deduzir.

Em caso análogo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais assim decidiu:

*8. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA N°: Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do simples, devem se deduzidos eventuais e colhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada, (o grifo é nosso)*

Sendo assim é possível afirmar que o Auto de Infração é nulo pois contém erro na construção de lançamento e também em caso análogo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais assim decidiu:

[...]

*ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Se a Fiscalização considerou os depósitos bancários como receita operacional, deveria, em conformidade, com art. 288do RIR/99, respeitar, no lançamento, do imposto, o regime de tributação e o período de apuração a que estava submetido a contribuinte. Se o auditor fiscal utiliza critério diverso daquele que a legislação prescreve para a realização do lançamento, acarretando, inclusive, o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, resta violado o art. 142do CTN e caracterizado erro na construção do lançamento, que impõe a sua nulidade.*

[...]

Outro fato que merece ser analisado é que apesar dos auditores intimarem os órgãos públicos com a finalidade de levantamento de omissão de receita e aliado ao fato do contribuinte ter declarado que optou pelo lucro presumido em momento algum os auditores perguntara, aos órgãos se havia alguma retenção de impostos efetuada.

Seria uma pergunta no mínimo prudente para evitar cobrança de crédito indevido, principalmente considerando que no termo de verificação e constatação fiscal constam várias perguntas efetuadas aos órgãos públicos e a IN SRF nº 480/2004 (vigente a época do acontecimento dos fatos) dispõe sobre a obrigatoriedade de retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoa jurídicas pelos órgãos públicos. Senhores julgadores, são estes, em síntese, os pontos de discordância apontados nesta Impugnação:

a) *ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO do crédito apurado por não deduzir os impostos retidos na fonte.*

b) *DESPROPORCIONALIDADE E EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA - 150%.*

**DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E VEDAÇÃO AO CONFISCO NA APLICAÇÃO DAS MULTAS- AUSÊNCIA DE DOLO PARA QUALIFICAÇÃO DA MULTA**

A autoridade fiscal aplicou aos valores apurados aplicou multa de ofício e multa de ofício qualificada nos termos do auto de infração.

Discorre a autoridade fiscal que a multa qualificada justifica-se pela comprovação da omissão dolosa do contribuinte por deixar de escriturar nos livros Fiscais as notas fiscais de prestação de serviço, deixar de declarar esses valores à Receita Federal do Brasil, com a intenção de impedir o Fisco Federal sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do tributo devido.

Não assiste razão a autoridade fiscal quanto a aplicação das referidas multas.

A recorrente em momento algum deixou de atender as determinações da autoridade fiscal, nem mesmo deixou de empreender esforços para atender as solicitações, ou dificultar a apuração da ocorrência do fato gerador e consequente crédito fiscal.

A multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os impostos/contribuições apurados com base na receita supostamente omitida, aplicada de acordo com o inciso I e §1º do artigo 44 da Lei n. 9.430/96 indevida, pois o fisco não trouxe aos autos nenhum elemento que comprove que o contribuinte tenha praticado qualquer ato que nos termos da lei possa ser caracterizado como doloso.

Nesse sentido

*Acórdão 108-08829, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes: ARBITRAMENTO - POSSIBILIDADE - ELEMENTOS DISPONÍVEIS - É possível o lançamento por arbitramento realizado nos estritos comandos legais com base em elementos disponibilizados pela Secretaria da Fazenda Estadual, declarações estas efetuadas pela própria contribuinte, quando não existirem outros elementos para INTIMAÇÕES ATENDIDAS - IMPOSSIBILIDADE - A resposta da contribuinte às intimações do agente fiscal impossibilita a majoração da multa de ofício, ainda que de tal resposta não permita a efetuação do lançamento, o qual foi obtido através de informações dadas pelo mesmo às repartições fiscais estaduais. MULTA QUALIFICADA - AUSÊNCIA DE PROVA DE DOLO. INOCORRENCIA - Não ocorre a qualificação da multa para 150%, quando não fica comprovado nos autos a ocorrência do dolo tanto. MULTA AGRAVADA praticado pela contribuinte.*

Assim, a majoração da multa prevista no inciso I e §1º do artigo 44 da Lei n. 9.430/96 deve ser afastada.

Nobres julgadores, além de ser ilegal tal conduta fiscal, ofende ainda princípios basilares do Estado Democrático de Direito, pois multa nesse patamar configura um verdadeiro confisco da renda do contribuinte, tornando muitas vezes impagável.

A necessária proporcionalidade entre a multa aplicada e a infração cometida ainda que prevalecessem as exigências ora hostilizadas, o que se admite apenas para argumentar, não poderia ser exigido dos recorrentes valores decorrentes da aplicação de multa no percentual exigido, conforme pretende a entidade fazendária.

Ora, a imposição de multa sobre o valor supostamente devido demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade.

Há que se considerar que o artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

A severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas; deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado assim como o bem jurídico que se deseja proteger.

As multas, em geral, que são utilizadas não apenas com finalidade punitiva, servem também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributaria por parte do contribuinte, quando for este caso. Entretanto, a penalidade, no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco.

[...]

Por mais grave que seja o ilícito praticado, o que evidentemente não corresponde ao presente caso, em que a Autora entende não ter ocorrido sequer fato ilícito, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional às supostas infrações. Portanto, deve ser cancelada a multa ora exigida, por se revestir de caráter evidentemente confiscatório.

Em não havendo intenção de fraudar, a multa deve ter simplesmente o condão de advertir e orientar o contribuinte e não, como se verifica no caso em apreço, a efetiva punição mediante carga pecuniária elevadíssima. Deve imperar a proporcionalidade entre a suposta infração da multa correspondente.

Nobre julgador, além de ser ilegal tal conduta fiscal, ofende ainda princípios basilares do Estado Democrático de Direito, pois multa nesse patamar configura um verdadeiro confisco da renda do contribuinte, tornando muitas vezes impagável.

O artigo 150, inciso IV, da Constituição, do capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional, da Seção II - Das Limitações do Poder de Tributar, consagra o Princípio do Não Confisco.

Trata-se de uma inovação no Sistema Tributário Nacional, visto que o constituinte de 1988 preocupou-se em conferir à sociedade um elemento positivo que impossibilitasse o livre alvedrio estatal na instituição de tributos.

Não se trata de um princípio específico dirigido apenas a um ente federativo. É um dirigido às quatro esferas federativas da República, a saber: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Insera-se dessa forma como um contrapeso ao poder de tributar. Por ser este parte do poder político estatal, é aquele, de forma ampla, uma barreira de que os detentores deste não podem dispor livremente.

É uma norma dirigida ao Estado como forma de garantir ao contribuinte, limites para a ação estatal. Impede o livre-arbítrio do legislador na instituição de tributos. Sendo assim, o tributo utilizado com efeito de confisco será tido como inconstitucional, devendo a lei instituidora ser extirpada do ordenamento jurídico pátrio.

[...]

Não é só afronta ao princípio do não confisco que se vislumbra no presente caso, mas também a proporcionalidade e razoabilidade da sanção aplicada, pois parte dos lançamentos já foram recolhidos pelos cofres públicos, ou era beneficiário de isenção.

[...]

A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade, legalidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

[...]

Assim, fica claro que deve haver proporcionalidade entre a infração e a sanção, de modo a não configurar o confisco indireto, vedado em âmbito constitucional.

Este foi o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a Ação direta de Inconstitucionalidade 551-1 RJ, ajuizada pelo Governo do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos §§ 2o e 3o do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro, conforme ementa abaixo transcrita:

*“Ação Direta de Inconstitucionalidade”. §§ 2o e 3o do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de Valores Mínimos para multas pelo Não recolhimento e Sonegação de Tributos Estaduais. Violação do Inciso IV do art.150 da Carta da República.*

*A desproporção entre o desrespeito á norma tributaria e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando conta o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. “Ação julgada procedente”. (ADIn 551-1 RJ- Rei. Min. limar Galvão - DJU 14.2.2003, p. 58- negritos acrescidos)*

Diante do exposto, esta demonstrada a impertinência da multa aplicada no lançamento fiscal impugnado, já que a qualificação da multa nos patamares aplicados ofende a própria lei que a determina em casos de dolo praticado pelo sujeito passivo o que não se coaduna com o presente caso e pro não restar provado o dolo do sujeito passivo.

#### **DA RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA DE NADIR JORDÃO DOS REIS**

[...]

Não há sustentação jurídica e fática que possa eleger Nadir Jordão dos Reis como responsável tributário, pois não restou provado que efetivamente tenha praticado algum ato que pudesse caracterizar como dolo, ou mesmo com intenção. A mera presunção não pode servir de base para lavratura de autos, fazendo com que pessoas sejam compelidas ao pagamento de quantias elevadíssimas derivadas de autos de infrações embasados em meras presunções/ suposições, infringindo desta forma os princípios e garantias constitucionais.

[...]

No Estado de Direito como o nosso, a certeza deve sempre sobrepor, e não podemos deixar que mera presunção prevaleça, para fazer com que pessoas sem nenhuma capacidade contributiva sejam compelidas a pagar, ou cumprir determinada obrigação. A fiscalização deve ter por escopo a busca da verdade material, a real existência essência dos fatos relevantes para a apuração e o recolhimento dos tributos.

[...]

Como bem exposto acima através das palavras do ilustre estudioso de direito tributário, Geraldo Ataliba, cabe ao Fisco trazer provas exaustivas de que o recorrente tenha praticado algum fato que a si pudesse ser imputado a responsabilidade tributária. A Constituição prevê a obrigatoriedade de se conceder aos acusados (seja na esfera administrativa, seja na judicial) a mais ampla defesa, com os recursos a ela inerentes, assegurando-lhes o devido processo legal e garantindo-lhes, outrossim, o direito ao contraditório, conforme dispõe o seu art. 5o, incisos LIV e LV.

Por tais razões requer seja afastada a responsabilidade tributária de Nadir Jordão dos Reis.

**DO PEDIDO**

Por todo o exposto, requer a Vossa Senhoria, o recebimento da presente Recurso Voluntário, a fim de reconhecer a improcedência e insubsistência do presente Auto de Infração, lavrados e consolidados no Processo administrativo n.º10240-721.781/2014- 12, a fim de seja cancelada a exigência fiscal.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

De início, destaque-se que o objeto deste julgamento é o conteúdo decisório aplicado pelo Colegiado de origem. Em preliminar, a recorrente pede a nulidade do auto de infração, mas não articula adequadamente as suas razões de modo a demonstrar qualquer vício na decisão atacada. Rememore-se que o pedido de nulidade de fundamentar-se em vício insuperável, de modo que não seja possível dar o normal prosseguimento ao processo.

No mérito, em essência, repetiu as alegações já apresentadas exordialmente. Com exceção da responsabilização do sócio-gerente Nadir Jordão dos Reis, adoto as razões da decisão recorrida, por já ter o Colegiado enfrentado todas as matérias apresentadas pela recorrente.

**Do Voto Condutor da Decisão Recorrida (e-fls).**

9. Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativos ao ano calendário de 2010, e de Termo de Sujeição Passiva Solidária contra Nadir Jordão dos Reis.

**Preliminar. Cerceamento de defesa.**

10. Preliminarmente, a impugnante suscita a nulidade dos lançamentos, com o seguinte arrazoado: i) o TVF é bastante confuso; ii) no caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, se não for possível a identificação da atividade a que se refere à receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado; iii) são violadoras do art. 138 do CTN, todas as multas moratórias (penalidade administrativa) exigidas em nível federal, estadual e municipal, quando seja por meio de denúncia espontânea satisfeita a obrigação tributária capaz de ensejar autuação do contribuinte, porque não cumprida a tempo ou como exigida por lei; iv) nos termos da Lei n.º 9.249/1995. art. 24, § 2º, alterado pela Lei n.º 1.941/2009, art. 29, o valor

da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL, Cofins, PIS e Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a receita; v) para a determinação do valor das contribuições para o PIS-Pasep e da COFINS, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, deve aplicar à alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas; vi) no caso de a pessoa jurídica sujeitar-se ao recolhimento da COFINS e da contribuição para o PIS-Pasep, calculadas por unidade de medida de produto, não sendo possível identificar qual o produto vendido ou a quantidade que se refere à receita omitida as contribuições serão determinada com base na alíquota ad valorem mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas; vii) se a obrigação era de pagar tributo devido, e o pagamento é feito após o vencimento, mas antes de qualquer autuação do contribuinte, a esse pagamento se acrescentam apenas o juros de mora. Pagar-se-á o montante atualizado do tributo acompanhado dos juros de mora. Mas não de multa fiscal moratória; viii) é ilegal, assim, o art. 9º, parágrafo 3º, da Instrução Normativa n.º 6/69, que, no âmbito do imposto de renda, determina a comprovação do pagamento da multa prevista no art. 88 da Lei n.º 8.981/95, no ato da entrega extemporânea, porém espontânea, da declaração de rendimento. Logo, o auto de infração é nulo de pleno de direito.

11. Inicialmente, cabe esclarecer que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são taxativamente previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

*“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.*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (Grifou-se).*

12. Nesses termos, o cerceamento do direito de defesa somente pode ser cogitado em face de despachos e decisões. Sendo o auto de infração um ato administrativo, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no lançamento não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

13. No caso, os motivos invocados referem-se a matéria de mérito, que passo a apreciar.

**Mérito. Receitas escrituradas e não declaradas. Omissão de receitas. Aplicação de percentual incorreto do lucro presumido.**

14. No mérito, a litigante apresenta os seguintes argumentos:

*i) os Auditores afirmaram que houve retenção, logo deveriam ter deduzido o valor retido para fins de cobrança do crédito tributário. E de se ressaltar que o termo "poderá" é faculdade do contribuinte e não do fisco. Enquanto o contribuinte "pode" deduzir, o fisco "deve" deduzir;*

*ii) em momento algum os Auditores perguntaram aos órgãos se havia alguma retenção de imposto efetuada. Seria uma pergunta no mínimo prudente para evitar cobrança de crédito indevido, principalmente considerando que no Termo de verificação e constatação fiscal constam várias perguntas efetuadas aos órgãos públicos e a IN SRF nº 480/2004 (vigente a época do acontecimento dos fatos) dispõe sobre a obrigatoriedade de retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelos órgãos públicos;*

*iii) os pontos de discordância são:*

a) *ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO do crédito apurado por não deduzir os impostos retidos na fonte;*

b) *DESPROPORCIONALIDADE E EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA -150%;*

iv) *a imposição de multa sobre o valor supostamente devido demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade;*

v) *o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado;*

vi) *deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas; deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente;*

vii) *a Autora entende não ter ocorrido sequer fato ilícito, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional às supostas infrações. Portanto, deve ser cancelada a multa ora exigida, por se revestir de caráter evidentemente confiscatório;*

viii) *a penalidade imposta não pode, de forma alguma, ser aplicada validamente à Autora, devendo, em observância ao princípio da proporcionalidade, ser afastada de plano diante da natureza confiscatória que apresenta. Diante do exposto, resta demonstrada a impertinência da multa aplicada no lançamento fiscal impugnado, devendo a multa aplicada ser reduzida ao patamar máximo de 2% (dois por cento).*

15. O exame dos fatos indica que não há reparos a fazer nos lançamentos.

16. De acordo com o contrato social, às fls. 235/241, a empresa autuada tem por objeto social a construção civil, pavimentação, terraplanagem, construção de estradas e construção de obras de arte. No período fiscalizado, ano calendário 2010, o contribuinte era optante do lucro presumido.

17. Ao término da auditoria, a autoridade fiscal identificou três infrações à legislação do IRPJ:

i) *omissão de receitas de prestação de serviços;*

ii) *receitas escrituradas e não declaradas;*

iii) *aplicação indevida de percentual do lucro presumido.*

18. A omissão de receitas decorreu de serviços prestados pelo contribuinte à Prefeitura de Ariquemes – RO. A DRF de origem dispunha de informações do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, dando conta da existência de empenhos realizados por aquele órgão municipal cujo beneficiário foi a empresa EMEC ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA, em valor total de R\$ 5.806.956,83 para o ano-calendário de 2010. Essa constatação deu ensejo a procedimento de diligência junto à Prefeitura do Município de Ariquemes, que foi intimada a apresentar cópias dos documentos fiscais de emissão da empresa fiscalizada, conforme termo de fls. 93/97. Na resposta, às fls. 98/122, a prefeitura encaminhou o Ofício n.º 393/SEMPOG/DIGECON/2014, acompanhado de relação de notas fiscais com respectivas cópias. Após analisar os documentos apresentados pelo contribuinte e pela Prefeitura Municipal de Ariquemes, a fiscalização constatou que a empresa auferiu, em 2010, uma Receita Bruta total no valor de R\$ 5.046.823,99 sendo R\$ 347.018,92 escriturada e R\$ 4.699.805,07. As notas fiscais que não foram contabilizadas, configurando omissão de receitas, são resumidas abaixo:

SEQ	NF	DATA	VALOR DA NF	VALOR MENSAL
1	641	12/01/10	96.332,33	96.332,33
3	651	19/03/10	1.200.631,67	1.200.631,67
5	654	25/05/10	345.927,00	1.787.679,63
6	705	31/05/10	1.441.752,63	
7	655	01/06/10	240.057,72	618.886,21
8	656	11/06/10	285.055,11	
10	662	29/06/10	93.773,38	
13	667	22/09/10	108.062,63	118.202,63
14	671	27/09/10	10.140,00	
15	672	18/10/10	19.069,87	19.069,87
16	675	25/11/10	802.938,73	802.938,73
17	680	08/12/10	56.064,00	56.064,00
			4.699.805,07	4.699.805,07

19. A segunda infração teve origem em divergências entre as receitas escrituradas e as que foram consideradas pelo contribuinte no cálculo dos débitos declarados em DCTF. Esse exame resultou em receitas não declaradas para os três primeiros trimestres de 2010, nos valores de R\$ 18.924,15, R\$ 87.277,65 e R\$ 56.671,91, respectivamente.

20. A terceira infração foi motivada pela aplicação incorreta do percentual do lucro presumido, equívoco este que ocorreu somente na apuração do IRPJ. Apesar de ter aplicado corretamente o percentual de 32% no cálculo da CSLL, o contribuinte aplicou equivocadamente o percentual de 16% na apuração do IRPJ, dando margem a ajustes feitos pela fiscalização.

21. Na peça de defesa, a título de preliminares, a impugnante alega que, no caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, se não for possível a identificação da atividade a que se refere à receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado. O argumento é totalmente impertinente, já que a natureza das receitas omitidas é conhecida; no caso, trata-se de prestação de serviços à órgão público, detalhadas nas notas fiscais enviadas pelo tomador dos serviços.

22. Alega ainda a litigante que a autoridade fiscal deixou de considerar as retenções de fonte por parte do órgão público. Ocorre que não houve retenção. Conforme se verifica nas cópias das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela fiscalizada contra a Prefeitura de Ariquemes, às fls. 99/119, não consta destaque de valor retido em nenhuma delas. E a ausência de retenção se confirma pelos dados das DIRFs enviadas pelas fontes pagadoras, cujo relatório anexei às fls. 272/274. Constam somente duas fontes pagadoras, ambas informando retenções relativas a rendimentos de natureza financeira, enviadas por bancos.

23. A impugnante também contesta as multas aplicadas, alegando ser desproporcional e confiscatória, e que não praticou nenhum fato ilícito. Pede a redução ao patamar máximo de dois por cento.

24. O pleito não procede. O auditor fiscal aplicou corretamente a multa qualificada de 150% para a omissão de receitas, e a multa de ofício de 75% para as demais infrações. A multa de ofício tem fundamento no art. 44 inciso I da Lei n.º 9.430/96, a qual incide de forma objetiva, ou seja, independentemente da conduta do contribuinte. A multa qualificada tem previsão no art. 44, §1º da mesma lei, combinada com os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, a seguir transcritos:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

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

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

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

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

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

25. Efetivamente, os fatos explanados caracterizam a figura da sonegação. As circunstâncias narradas nos autos evidenciam, de forma inequívoca, o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes a seu faturamento. A empresa ofereceu à tributação receitas de prestação de serviços, em percentual ínfimo, que representou cerca de 7% do total auferido, em todos os meses e trimestres de 2010. Essa conduta afasta qualquer possibilidade de eventual erro que pudesse descaracterizar o dolo.

26. Quanto à arguição de inconstitucionalidade por confisco, importa compreender que a apreciação da inconstitucionalidade de normas é de competência privativa do Poder Judiciário. A instância administrativa não é o foro adequado para discussões a respeito de ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis legitimamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio, por absoluta falta de competência das autoridades administrativas a essa função, que é reservada pela Constituição Federal em caráter exclusivo aos juízes e tribunais. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada, não podendo, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar as normas da legislação tributária, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN.

27. Ao final, a interessada requer poder provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, dentre elas oitiva de testemunhas, juntada de novos documentos, pericial, dentre outros.

28. Esses pedidos devem ser todos indeferidos. A perícia, disciplinada pelos artigos 16, IV e 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, merece rejeição por ser totalmente desnecessária, já que não subsistiu qualquer dúvida que pudesse ser sanada por diligência ou perícia. Tampouco merece ser deferido o pedido de juntada de novos documentos, dado que a prova documental deve ela ser apresentada na impugnação, de acordo com o art. 16, §4º do PAF. E a prova testemunhal não encontra fundamento na legislação processual tributária, por inexistir dispositivo legal regulando a matéria. A manifestação do contribuinte se dá, tão somente, por escrito nos termos do comando contido no artigo 15 do PAF.

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;*

(...)

*§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.*

*Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.*

29 Por todo o exposto, entendo que devem ser mantidas as exigências de IRPJ. Como os fatos são mesmos, a mesma decisão vale para a CSLL, PIS e Cofins.

### **Responsabilidade solidária. Nadir Jordão dos Reis.**

30. A fiscalização atribuiu a responsabilidade pelos tributos constituídos no presente processo à pessoa física do sócio-gerente, Nadir Jordão dos Reis, com base no art. 135 do CTN. Assim justificou a autoridade fiscal, no corpo do auto de infração, à fl. 05:

*Responsabilidade Tributária*

*Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto*

*Motivação*

*O sócio-gerente Nadir Jordão dos Reis é detentor de 80% das cotas da empresa autuada EMEC – ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA, 01.682.344/0001-90, e emitiu várias notas fiscais de serviços para a Prefeitura Municipal de Ariquems – RO sendo que só escriturou e declarou em DIPRJ uma parcela mínima. De um faturamento total de R\$ 5.046.823,99, a empresa só escriturou e declarou R\$ 347.018,92, resultando numa omissão de receitas de R\$ 4.699.805,07. Não há dúvidas de que houve intenção/dolo nessa conduta pelo que foi agravada a multa de ofício.*

31. Na contestação ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, o sócio repete todas as alegações apresentadas na impugnação da pessoa jurídica, argumentos estes já analisados e rejeitados anteriormente.

32. A responsabilização é procedente, já que, de acordo com o art. 135 do CTN, os dirigentes de pessoa jurídica respondem pelas obrigações tributárias da empresa, caso pratiquem ato com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Conforme relatado no item anterior, restou comprovada a prática de sonegação, conduta esta que configura infração de lei. Nos cadastros da RFB, o interessado é sócio-administrador da empresa desde 20/02/1997. Conforme contrato social (fls. 235/241), Nadir Jordão dos Reis é sócio da empresa desde sua constituição, em 03/08/1988.

*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.*

### **CONCLUSÃO.**

33. À vista do exposto, voto no sentido de: i) relativamente aos lançamentos, afastar a preliminar de nulidade, rejeitar o pedido de produção de outras provas, e, no mérito, julgar procedentes os lançamentos, para manter as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, com as respectivas multas e juros de mora; ii) relativamente Termo de Sujeição Passiva contra Nadir Jordão dos Reis, julgar procedente a atribuição de responsabilidade tributária.

Curitiba, 22 de outubro de 2015.

Roberto Massao Chinen

Relator

### **Da Multa Qualificada – Retroatividade Benigna**

Houve a inclusão do inciso VI, no art. 44 da L.9.430/96, pela Lei nº 14.689, de 2023. Assim, a Lei nº 14.689/2023 alterou a redação dos dispositivos relacionados à multa qualificada na Lei nº 9.430/1996 (art. 44). Antes dessa alteração, o percentual da multa qualificada era de 150%. Com a Lei nº 14.689/2023, a multa qualificada foi reduzida para 100%, salvo situações com comprovada a falsidade na declaração, ou então no caso de reincidência.

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Desse modo, entendo que se deve reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional supratranscrito.

***Demonstrativo de Responsáveis Solidários (e-fls. 05, 24, 39 e 49)***

---

**Demais Responsáveis Tributários**

---

CPF

289.318.076-00

Nome

NADIR JORDAO DOS REIS

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

O sócio-gerente Nadir Jordão dos Reis é detentor de 80% das cotas da empresa atuada EMEC – ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA, 01.682.344/0001-90, e emitiu várias notas fiscais de serviços para a Prefeitura Municipal de Ariquems – RO sendo que só escriturou e declarou em DIPRJ uma parcela mínima. De um faturamento total de R\$ 5.046.823,99, a empresa só escriturou e declarou R\$ 347.018,92, resultando numa omissão de receitas de R\$ 4.699.805,07. Não há dúvidas de que houve intenção/dolo nessa conduta pelo que foi agravada a multa de ofício.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

---

Entendo que ato de constituição do responsável não foi motivado adequadamente, situação que enseja a sua nulidade. Não há especificamente o dispositivo do art. 135 a que se recorreu a Autoridade Fiscal, bem como não demonstrou a conduta específica da pessoa física que se enquadre no ato ilícito previsto no referido dispositivo.

Ser detentor de 80% não é motivo. Emitir notas fiscais, escriturar e declarar são condutas da PJ, para responsabilizar o administrador há que se juntar outros elementos e para delinear a conduta específica para o enquadramento no art. 135 (responsabilidade pessoal).

***Conclusão***

---

Desta forma, VOTO por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para:

- reduzir o percentual da multa qualificada para 100% (em relação à infração 002);
- afastar do polo passivo da exigência tributária o sócio-gerente Nadir Jordão dos Reis.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Redator designado.

Designado para redigir o voto vencedor do presente acórdão de segunda instância, informo que o recurso voluntário é tempestivo e, por esse motivo, dele tomo conhecimento.

Em relação à votação do colegiado, ficou prevalente em parte o entendimento pela manutenção do lançamento tributário.

Na ocasião, o Ilustre Conselheiro Relator votou por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: - reduzir o percentual da multa qualificada para 100%; - afastar do polo passivo da exigência tributária o sócio-gerente Nadir Jordão dos Reis.

O colegiado de maneira unânime, concordou com a exclusão do polo passivo solidário o sócio-gerente Nadir Jordão dos Reis, pelos motivos já bem delineados pelo relator em seu voto vencido, que me abstenho de reproduzir.

Contudo, a única divergência restante em relação ao entendimento do relator foi justamente na aplicação da multa qualificada de 150%, posteriormente reduzida, por retroatividade benigna, a 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Na ocasião, o Ilustre Relator concordou com a integralidade da autuação qualificada, que assim descreveu:

15. O exame dos fatos indica que não há reparos a fazer nos lançamentos.

16. De acordo com o contrato social, às fls. 235/241, a empresa atuada tem por objeto social a construção civil, pavimentação, terraplanagem, construção de estradas e construção de obras de arte. No período fiscalizado, ano calendário 2010, o contribuinte era optante do lucro presumido.

17. Ao término da auditoria, a autoridade fiscal identificou três infrações à legislação do IRPJ:

i) omissão de receitas de prestação de serviços;

ii) receitas escrituradas e não declaradas;

iii) aplicação indevida de percentual do lucro presumido.

18. A omissão de receitas decorreu de serviços prestados pelo contribuinte à Prefeitura de Ariquemes – RO. A DRF de origem dispunha de informações do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, dando conta da existência de empenhos realizados por aquele órgão municipal cujo beneficiário foi a empresa EMEC ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA, em valor total de R\$ 5.806.956,83 para o ano-calendário de 2010. Essa constatação deu ensejo a procedimento de diligência junto à Prefeitura do Município de Ariquemes, que foi intimada a apresentar cópias dos documentos fiscais de emissão da empresa fiscalizada, conforme termo de fls. 93/97. Na resposta, às fls. 98/122, a prefeitura encaminhou

o Ofício n.º 393/SEMPOG/DIGECON/2014, acompanhado de relação de notas fiscais com respectivas cópias. Após analisar os documentos apresentados pelo contribuinte e pela Prefeitura Municipal de Ariquemes, a fiscalização constatou que a empresa auferiu, em 2010, uma Receita Bruta total no valor de R\$ 5.046.823,99 sendo R\$ 347.018,92 escriturada e R\$ 4.699.805,07. As notas fiscais que não foram contabilizadas, configurando omissão de receitas, são resumidas abaixo:

SEQ	NF	DATA	VALOR DA NF	VALOR MENSAL
1	641	12/01/10	96.332,33	96.332,33
3	651	19/03/10	1.200.631,67	1.200.631,67
5	654	25/05/10	345.927,00	1.787.679,63
6	705	31/05/10	1.441.752,63	
7	655	01/06/10	240.057,72	618.886,21
8	656	11/06/10	285.055,11	
10	662	29/06/10	93.773,38	
13	667	22/09/10	108.062,63	
14	671	27/09/10	10.140,00	118.202,63
15	672	18/10/10	19.069,87	
16	675	25/11/10	802.938,73	802.938,73
17	680	08/12/10	56.064,00	56.064,00
			4.699.805,07	4.699.805,07

19. A segunda infração teve origem em divergências entre as receitas escrituradas e as que foram consideradas pelo contribuinte no cálculo dos débitos declarados em DCTF. Esse exame resultou em receitas não declaradas para os três primeiros trimestres de 2010, nos valores de R\$ 18.924,15, R\$ 87.277,65 e R\$ 56.671,91, respectivamente.

20. A terceira infração foi motivada pela aplicação incorreta do percentual do lucro presumido, equívoco este que ocorreu somente na apuração do IRPJ. Apesar de ter aplicado corretamente o percentual de 32% no cálculo da CSLL, o contribuinte aplicou equivocadamente o percentual de 16% na apuração do IRPJ, dando margem a ajustes feitos pela fiscalização.

21. Na peça de defesa, a título de preliminares, a impugnante alega que, no caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, se não for possível a identificação da atividade a que se refere à receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado. O argumento é totalmente impertinente, já que a natureza das receitas omitidas é conhecida; no caso, trata-se de prestação de serviços à órgão público, detalhadas nas notas fiscais enviadas pelo tomador dos serviços.

22. Alega ainda a litigante que a autoridade fiscal deixou de considerar as retenções de fonte por parte do órgão público. Ocorre que não houve retenção. Conforme se verifica nas cópias das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela fiscalizada contra a Prefeitura de Ariquemes, às fls. 99/119, não consta destaque de valor retido em nenhuma delas. E a ausência de retenção se confirma pelos dados das DIRFs enviadas pelas fontes pagadoras, cujo relatório anexei às fls. 272/274. Constam somente duas fontes pagadoras, ambas informando retenções relativas a rendimentos de natureza financeira, enviadas por bancos.

23. A impugnante também contesta as multas aplicadas, alegando ser desproporcional e confiscatória, e que não praticou nenhum fato ilícito. Pede a redução ao patamar máximo de dois por cento.

24. O pleito não procede. O auditor fiscal aplicou corretamente a multa qualificada de 150% para a omissão de receitas, e a multa de ofício de 75% para as demais infrações. A multa de ofício tem fundamento no art. 44 inciso I da Lei n.º 9.430/96, a qual incide de forma objetiva, ou seja,

independentemente da conduta do contribuinte. A multa qualificada tem previsão no art. 44, §1º da mesma lei, combinada com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a seguir transcritos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

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

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

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

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

25. Efetivamente, os fatos explanados caracterizam a figura da sonegação. As circunstâncias narradas nos autos evidenciam, de forma inequívoca, o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes a seu faturamento. A empresa ofereceu à tributação receitas de prestação de serviços, em percentual ínfimo, que representou cerca de 7% do total auferido, em todos os meses e trimestres de 2010. Essa conduta afasta qualquer possibilidade de eventual erro que pudesse descaracterizar o dolo.

26. Quanto à arguição de inconstitucionalidade por confisco, importa compreender que a apreciação da inconstitucionalidade de normas é de competência privativa do Poder Judiciário. A instância administrativa não é o foro adequado para discussões a respeito de ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis legitimamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio, por absoluta falta de competência das autoridades administrativas a essa função, que é reservada pela Constituição Federal em caráter exclusivo aos juízes e tribunais. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada, não podendo, sob pena de responsabilidade funcional, desprestigiar as normas da legislação tributária, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN.

27. Ao final, a interessada requer poder provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, dentre elas oitiva de testemunhas, juntada de novos documentos, pericial, dentre outros.

28. Esses pedidos devem ser todos indeferidos. A perícia, disciplinada pelos artigos 16, IV e 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, merece rejeição por ser totalmente desnecessária, já que não subsistiu qualquer dúvida que pudesse ser sanada por diligência ou perícia. Tampouco merece ser deferido o pedido de juntada de novos documentos, dado que a prova documental deve ela ser apresentada na impugnação, de acordo com o art. 16, §4º do PAF. E a prova testemunhal não encontra fundamento na

legislação processual tributária, por inexistir dispositivo legal regulando a matéria. A manifestação do contribuinte se dá, tão somente, por escrito nos termos do comando contido no artigo 15 do PAF.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

29 Por todo o exposto, entendo que devem ser mantidas as exigências de IRPJ. Como os fatos são mesmos, a mesma decisão vale para a CSLL, PIS e Cofins.

Contudo, após debates realizados durante a sessão de julgamento, o Colegiado ventilou o entendimento, que acabou acatado pela maioria dos conselheiros, para tão somente afastar a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, considerando que as condutas praticadas se encaixavam como omissão de receitas mas que, por outro lado, não houve demonstração cabal (inclusive do dolo necessário aos tipos legais mencionados) para autorizar a qualificadora da multa de ofício.

Assim, o colegiado se inclinou ao entendimento já sumulado neste Tribunal Administrativo:

#### **Súmula CARF nº 14**

#### **Aprovada pelo Pleno em 2006**

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Acórdãos Precedentes:

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

Ainda, é importante destacar que a cautela manifestada neste Tribunal para majoração/qualificação da multa de ofício na conduta de omissão de receita deve ser bem delimitada.

Em análogo sentido, já expunha a Súmula CARF n. 25:

### **Súmula CARF n.º 25**

#### **Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009**

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão n.º CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão n.º 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão n.º 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão n.º 3402-00.145, de 02/06/2009

Assim, não basta a simples omissão de receitas para gerar a incidência da qualificadora, deve-se demonstrar cabalmente que o contribuinte realmente fez esforço adicional para a ocultação da omissão de receitas, para que se verifique a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44 da Lei 9430/96, devendo haver condutas adicionais aos elementos do núcleo base da conduta típica de omissão de receitas, e que demonstram um dolo específico do contribuinte em evadir ilicitamente suas receitas apuradas da tributação.

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

Inicialmente, cumpre destacar que, conforme o entendimento desta e. Turma, consignado no acórdão n.º 1201-003.018:

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.

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

Na mesma linha, já me pronunciei sobre caso semelhante, no julgamento do Acórdão n. 1201-005.546.

Nessa linha, entendo que a fiscalização não demonstra de forma cabal as condutas que teriam sido praticadas pelo contribuinte e que levariam à imputação de fraude, e que acarretariam à qualificação da multa de ofício. Logo, não é possível vislumbrar com clareza o “esforço adicional” praticado pelo contribuinte, através da demonstração entre o nexo de causalidade da conduta dolosa e a situação

Por esse motivo, entendo que deve ser afastada a qualificadora da multa de ofício.

No tocante aos demais pontos questionados, entendo que o Ilustre Relator muito bem tratou a questão, de modo que faço dos fundamentos adotados pelo Relator os meus próprios argumentos, seja em relação à caracterização da omissão de receitas, não afastada pelo contribuinte, assim como à exclusão da sujeição passiva solidária do senhor sócio-gerente Nadir Jordão dos Reis.

#### Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso e, no mérito, conceder PARCIAL PROVIMENTO, para: i) afastar a responsabilidade solidária de Nadir Jordão dos Reis e; ii) afastar a multa qualificada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz, Redator designado.