



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.725375/2013-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-007.000 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2024
Recorrente INFRASERVICE INFRA ESTRUTURA E SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. NÃO APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO OU DO LIVRO CAIXA.

É cabível o arbitramento do lucro se a pessoa jurídica, optante pela forma de tributação pelo lucro presumido, apesar de intimada, não apresenta livros de sua escrituração nem o Livro Caixa.

RECEITAS AUFERIDAS E NÃO DECLARADAS.

A constatação de recebimento de receitas, refletidas pelas notas fiscais emitidas em nome da pessoa jurídica, e não declaradas, enseja a formalização de Autos de Infração para constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ e reflexos de CSLL, PIS e COFINS, não confessados em DCTF, ainda que verificadas (i) retenções na fonte, bem como (ii) para alguns períodos, a realização de pagamentos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA. CANCELAMENTO.

Deve-se proceder ao cancelamento do **agravamento** da multa de ofício, por não haver nenhum tipo de restrição que pudesse obstaculizar o trabalho fiscal, permanecendo, assim, somente a multa de ofício **qualificada**.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário da Contribuinte e do apontado como responsável solidário, o Sr. José Ricardo Lima Gonzaga, tão somente para afastar o agravamento da multa de ofício e aplicar a retroatividade benigna à multa qualificada por força da aplicação da Lei nº 14.689/2023

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lisias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de recurso voluntário apresentado pela Interessada tendo em vista que a decisão de primeira instância julgou procedente em parte a impugnação, então dirigida aos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos ao ano de 2010, sob o regime de tributação apurado sob as regras do Lucro Arbitrado, fundamentado no inciso III do art.530 do RIR/99. As exigências fiscais se fizeram acompanhar de multa de ofício qualificada e agravada, no caso de 225%.

No **item 1.0 HISTÓRICO** do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, consta a dificuldade encontrada pela auditoria fiscal em conseguir a intimação da contribuinte e dos seus sócios e ex-sócio, e que, apesar de conseguir após algumas tentativas, nada responderam à fiscalização ou ignoraram as solicitações fiscais.

Destaca no referido Termo que a DIPJ do ano calendário de 2010 fora entregue sem qualquer informação relativa à receita apurada, entretanto em DIRF apresentada por terceiros constatou-se pagamentos à Interessada autuada da ordem de R\$ 5.012.000,00.

No sentido de obter os elementos probatórios dos pagamentos, foram feitas circularizações à várias empresas, conforme detalhes no **item 1.1. Diligências – Circularização de Informações**.

Com base nas informações coletadas (notas fiscais e/ou contratos), e tendo em vista que a contribuinte, declarante pela tributação com base no Lucro Presumido, não apresentou livro Diário e Razão e nem o Livro Caixa, acabou incorrendo em uma das hipóteses de arbitramento constantes do art.530 do RIR/99.

2.1 – DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

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

I – ...

II – ...

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

IV – ...

V – ...

VI – ...

Em virtude da não apresentação dos livros contábeis o recurso utilizado para identificação

das receitas do contribuinte foi a utilização das Notas Fiscais fornecidas pelo contribuinte, notas estas validadas com as obtidas através das diligências realizadas junto a diversos clientes do contribuinte, descritas acima. Planilhas elaboradas no curso da ação fiscal apresenta o faturamento mensal, com a indicação dos valores retidos na fonte correspondentes ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS. Outras planilhas apresentam, para cada trimestre a discriminação de cada uma das notas fiscais com a indicação do Número da Nota, data de emissão, valor da nota e valor da retenção de cada um dos tributos. Foi apresentada também uma relação discriminando cada uma das empresas contratantes. Estas planilhas integram os Autos de Infração lavrados e foram entregues ao contribuinte e ao Sujeito Passivo Solidário, José Ricardo Lima Gonzaga.

No item 2.2 – DA MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA, as devidas motivações fiscais para a sua aplicação e no item 3.0 – SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA, a atribuição de responsabilidade solidária ao sócio, à época, Sr. José Ricardo Lima Gonzaga, nos termos do art.135 do CTN.

6.0 -. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em razão das infrações acima descritas e de acordo com o escopo deste trabalho, foi constituído de ofício o lançamento do IRPJ, com as contribuições CSLL, PIS e COFINS lançadas como reflexo, conforme descrito nos respectivos Autos de Infração.

Todos os demonstrativos produzidos por esta fiscalização foram entregues ao sujeito passivo.

Os devidos enquadramentos legais encontram-se descritos nos Autos de Infração.

Todos os livros e documentos utilizados neste procedimento fiscal foram devolvidos ao sujeito passivo, no estado em que foram entregues, conforme Termo de Devolução de Documentos.

O crédito tributário foi constituído de ofício com multa de ofício, com o agravamento em função da falta de atendimento a diversas intimações, além da qualificação da multa, já descritos em itens específicos do presente Termo, acrescidos de juros moratórios.

Anexei ao processo administrativo fiscal, dentre outros documentos, o Termo de Início de Procedimento Fiscal e demais intimações feitas ao contribuinte, intimações feitas aos sócios no ano de 2010, Notas Fiscais de prestação de serviços, intimações e respostas obtidas das diligências de circularização, assim como cópias de livros e documentos necessários à comprovação dos lançamentos efetuados. Também em anexo, cópias e extratos de declarações apresentadas pelo contribuinte, DCTF, DIPJ e DACON. Em anexo também os dados cadastrais de sócios, ex-sócios e contribuinte.

DA IMPUGNAÇÃO

Em face da bem resumida Impugnação como consta no relatório da decisão recorrida, dela me aproveito:

A ciência da autuação à pessoa jurídica se deu por via postal em 27/06/2013, conforme AR de fls. 856. O Termo de Sujeição Passiva e os autos de infração foram também cientificados à pessoa física a quem atribuída responsabilidade Solidária (José Ricardo Lima Gonzaga), por via postal em 25/06/2013 (AR fls. 854).

Em nome da pessoa jurídica autuada e da pessoa física em face da qual foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária, foi apresentada em 25/07/2013, por seu advogado (instrumentos de procuração às fls. 72 e 872) impugnação de fls. 860/871, acompanhada dos documentos de fls. 872/901 e complementada com os documentos de fls.905/1197, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Os Impugnantes registram de início a tempestividade da defesa e apontam como equívoco da auditoria a desconsideração de todos os pagamentos de

IRPJ (2089) e CSLL (2372) feitos pela Infraservice no ano de 2010, como demonstram os documentos anexos (02 e 03), compreendendo o período de janeiro a agosto de 2010, pelo que pede a exclusão do auto de infração de todos estes valores pagos, com a consequente improcedência da autuação e a exoneração da multa e de quaisquer outros encargos.

Reportam-se à apresentação de DIPJ com faturamento zero no ano de 2010, atribuindo-a à mudança de gestores ocorrida em setembro de 2010, com interrupção de fornecimento de informações fiscais, bem como problemas internos de comunicação e também mudança do escritório da empresa para a Cidade de Itabuna. Alega que objetivava promover no futuro a retificação da DIPJ, o que por erro não aconteceu, contudo com a identificação do equívoco após a notificação da lavratura do auto, de logo foi promovida a sua retificação (doc04), pois jamais sonegou qualquer receita.

Sob o título Histórico asseveram que:

- há mais de dez anos, atua na área de terceirização, mas devido a questionamentos do Ministério Público, a partir de 2008, teria passado a ter diminuição de clientes com rescisão antecipada de contratos e grande ajuizamento de Reclamações Trabalhistas, ensejando diminuição de receitas e aumento de custos;

- a empresa sempre recolheu os seus tributos, sempre emitiu notas fiscais de todos os valores recebidos dos seus clientes, não havendo jamais, em momento algum, qualquer atitude ou intenção de sonegar tributo de qualquer natureza. Quem emite Notas Fiscais e tem retenção de boa parte dos tributos, não tem intenção de sonegar, isto é claro.

Abordam a autuação, destacando que o faturamento da empresa foi obtido por meio das retenções na fonte pelos clientes e pelas notas fiscais fornecidas pela própria autuada, de modo que, se alguma intenção em sonegar tivesse, jamais entregaria as Notas Fiscais ou mesmo as teria emitido.

Alegam erro na base de cálculo expondo que além da não identificação dos pagamentos de IRPJ e CSLL, equivocou-se a Fiscalização quanto ao percentual da base de cálculo, posto que a empresa é tributada pelo Lucro Presumido no percentual de 32% do faturamento e não 38,40% conforme consta no referido Auto de Infração.

Reportam-se a juntada de planilha (doc. 06), que resume todo o faturamento (exatamente coincidente com os valores apurados pela Auditoria da Receita Federal através das Notas Fiscais) e com as repercussões tributárias nos tributos federais incidentes, sendo esta a base correta de apuração do imposto e contribuição apurados, o que espera seja reconhecida.

Opõem-se ao arbitramento do lucro argumentando que: tratando-se de Lucro Presumido o arbitramento do lucro é a utilização da base de cálculo, e embora não tenha a contabilidade fornecido a tempo os livros contábeis devidamente arrumados, foram entregues pelo contribuinte todas as Notas Fiscais emitidas e documentos pertinentes ao objeto da apuração. Notas Fiscais estas que foram validadas e confrontadas com as informações dos terceiros clientes e declarações de retenção de impostos pelos mesmos prestados, estando de acordo inclusive até nos centavos com os valores informados pelo contribuinte.

Discordam da Multa Qualificada e Agravada, alegando que:

- todas as informações solicitadas e pertinentes ao objeto da apuração foram prestadas a tempo e a hora, tanto que os valores de faturamento e a apuração dos tributos incidentes, a exceção da base de cálculo e dos valores pagos que não foram levados em conta por desatenção e presunção de que haveria uma atitude de sonegação pela Auditoria da Receita Federal, estão coincidentes.

- haveria inicialmente uma nulidade do auto, pois já identificados pagamentos de tributos objeto da apuração, por descuido/equívoco da Auditoria, claro está que toda a presunção e juízo de valor ali exposto de que haveria intenção de sonegar cai por terra, existindo no máximo, para os meses finais alguns valores em aberto, sem a incidência de multas agravadas e qualificadas, apenas os encargos moratórios normais;

- o atraso de eventual parcela tributária por si só, como é o presente caso, não caracteriza qualquer ilícito, como quer fazer crer a Auditoria da Receita Federal;

- a multa qualificada e agravada foi incluída pela Auditoria em um cenário de sonegação, o que não houve;

- o erro administrativo contábil – ... falta de retificação da DIPJ 2011, não pode ser fundamento para caracterização de tentativa de omissão de receita, sonegação, conluio e fraude como dito pela Auditoria;

- toda receita da Infraservice foi objeto de emissão de notas fiscais, os pagamentos a ela feitos foram todos declarados pelos seus clientes, foram retidos e recolhidos integralmente PIS e COFINS e percentual de IRPJ e CSLL retidos, além disso os tributos referentes a 2/3 do período fiscalizado foi pago integralmente, sendo em verdade outro cenário que não o relatado no auto de infração;

- quem sonega não emite Nota Fiscal e nem as apresenta à Receita Federal, pois estaria fazendo prova contrária, o que não aconteceu;

- se a Fiscalização, assim como verificou a DIRF de terceiros, tivesse verificado o extrato de pagamentos (doc. 02 e 03), teria identificado os pagamentos e teria, não a presunção, mas a certeza de que não está diante de “atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto” (artigo 135 do CTN);

- não houve a prática de ato ilícito, não é verdade o quanto afirmado pela Auditoria de que houve sonegação fiscal. Existe apenas para um período pequeno do apurado alguns valores não recolhidos, mas jamais sonegados e/ou omitidos, o que espera e confia seja reconhecido, excluindo as multas por completo dos meses recolhidos e dos eventuais meses em aberto, assim como rejeitada qualquer ameaça de representação para fins penais.

Acerca da Sujeição Passiva Solidária classificam de precipitada e equivocada a acusação ao ex- sócio e sujeito passivo solidário e aqui também impugnante, de interposição de terceira pessoa, de sonegação fiscal, tipificando como incurso no Art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502.

Transcrevem o art. 399 do Código Penal que penaliza com reclusão e multa a ação de dar causa à instauração de investigação policial, de processo judicial, instauração de investigação administrativa, inquérito civil ação de probidade administrativa contra alguém, imputando-lhe crime de que o sabe inocente.

Sob o título “crimes contra a ordem tributária”, argumenta que:

- se não houver supressão ou redução, não haverá crime, ou seja, o crime não estará caracterizado [...] o momento consumativo do crime dá-se ao reduzir ou suprimir o tributo ou contribuição [...];

- as considerações feitas pela Auditoria com relação a venda das quotas, também são precipitadas;

- primeiro, o atual gestor trabalhou na Infraservice durante todo o período em que o contrato da EMASA estava em vigor e era, naquela cidade de Itabuna, o supervisor e responsável pela empresa, o que o fez capacitado à gestão da empresa quase três anos depois do seu desligamento. É filho de um ex-vereador de Itabuna, que é advogado, tem boa circulação em Itabuna, e ao transferir o escritório da empresa para aquela cidade tinha em mente o incremento das suas atividades na região, o que infelizmente não se tornou realidade, ante ao receio das empresas em terceirizarem parte da sua mão de obra, em razão da atuação do Ministério Público Estadual contra esta prática;

- o preço das quotas foi integralmente pago com parte da receita obtida com as atividades da Infraservice, não havendo qualquer ficção na aquisição;

- a segunda sócia, Sra. Genilúcia, trabalhou por muitos anos na área de recursos humanos, foi efetivamente funcionária da Infraservice, é contadora formada e grande conhecedora de folha de pagamento e RH. Ficou apenas por dois meses como sócia minoritária, sem poderes de gestão, e após a sua saída do quadro social, em razão de vínculo de amizade e atendendo as solicitações do Sr. Laert, fez a interface, quando necessário, com os clientes da Infraservice em Salvador, pela distância de deslocamento do representante legal para Salvador, por estar atualmente residindo em Itabuna;

- após 2008, a empresa viu reduzida a sua atividade, não conseguindo novos contratos, até que em 2010 foi vendida ao Sr. Laert, já com um tamanho bem menor do que fora um dia, mas ainda atuante, com contratos firmados quando da gestão do ora impugnante José Ricardo Lima Gonzaga, por isso que os contratos analisados, todos com datas anteriores a setembro de 2010, consta sempre a assinatura do antigo gestor;

- a empresa sempre se preocupou com o bem estar dos seus empregados e à medida em que os contratos vem sendo rescindidos, tem-se promovido as rescisões trabalhistas com o pagamento de todos os encargos previdenciários e de FGTS de todos os funcionários, o que em algumas oportunidades levou a inadimplência de alguns tributos;

- por acordo dos gestores, sempre que há uma rescisão de contrato com dispensa de empregados, o antigo gestor é informado e acompanha pessoalmente ou através de representante seu as demissões e rescisões, já que os referidos empregados iniciaram, na sua maioria, as atividades quando este ainda era o titular da empresa;

- contudo, ..., foi interposto Mandado de Segurança Processo nº 0004694-84-2013.4.01.3300 em curso na 11ª Vara Federal de Salvador, com o fim de suspender a exigibilidade e recuperação dos cinco anos anteriores ao início do processo, das contribuições sociais previdenciárias incidentes sob re aviso prévio, 13º salário, terço de férias, primeiros 15 dias de afastamento previdenciário, valores estes substanciais e de grande relevância econômica para a empresa;

- também foi ajuizada ação ordinária contra a EMASA na cidade de Itabuna, com o objetivo de ser ressarcido de todos os valores desembolsados nas reclamações trabalhistas,....., valores estes que ultrapassam em muito os valores em aberto em alguns tributos.

Finaliza resumindo suas alegações e requerendo a improcedência da autuação.

DA DECISÃO RECORRIDA: VOTO

Em destaque, podemos resumir, no ponto, as conclusões da DRJ.

Em face das alegações de que o órgão fiscalizador teria desconsiderado uma série de pagamentos de tributos, então feitos pela contribuinte, a decisão recorrida reconhece a sua procedência e, em pesquisas no sistema SIEF, confirma a existência de pagamentos de IRPJ e de CSLL “que se encontram com saldo não alocado.”

Apresenta no voto várias telas do **sistema SIEF** acerca dos pagamentos.

Acrescenta que “Os pagamentos encontram-se não alocados porque não foram declarados débitos para o período autuado” e, ainda, informa que as DCTF apresentadas relativas ao período de 2010 (objeto dos lançamentos) “estão sem débito declarado.”

Apresenta no voto várias telas de pesquisas **DCTF 2010**.

Nas palavras da decisão recorrida:

*Assim, inexistindo débito confessado em instrumento próprio (DCTF) a que pudesse ser alocado o pagamento alegado, necessária se fez a constituição do correspondente crédito tributário, **ao qual a autoridade competente da DRF, antes de promover a cobrança, deverá vincular o montante pago.***

No âmbito de julgamento da Impugnação, tratando-se de pagamentos efetuados tempestivamente (até as respectivas datas de vencimento), confirma-se que atendem à condição prevista na Solução de Consulta acima mencionada para exoneração da multa de ofício, incidente sobre as parcelas pagas, as quais podem ser assim resumidas:

Pagamentos				
Período	Cód. 2372		Cód. 2089	
1º tr	8.635,81	24.907,10	30.065,54	86.368,45
	8.407,56		29.112,14	
	7.863,73		27.190,77	
2º tr	8.648,66	26.193,73	30.113,37	91.210,31
	9.191,39		31.992,81	
	8.353,68		29.104,13	
3º tr	8.414,58	8.414,58	29.330,89	29.330,89

Assim, não há que se cogitar de erro da Fiscalização ao formalizar a constituição do crédito tributário sem considerar os valores pagos (posto que não declarados os débitos), cabendo à autoridade competente da DRF, antes de promover a cobrança, alocar os pagamentos ao presente processo e cobrar apenas a diferença ainda não paga, com os acréscimos do lançamento de ofício.

Também injustificável a alegação de erro quanto ao percentual da base de cálculo, porque a empresa é tributada pelo Lucro Presumido no percentual de 32% do faturamento e não 38,40% conforme consta no referido Auto de Infração, bem como quanto à adoção da sistemática do lucro arbitrado.

Com efeito, como descreve a Fiscalização, a DIPJ apresentada em nome da pessoa jurídica para o ano-calendário 2010, com receitas zeradas, indica opção pela sistemática do lucro presumido.

Ocorre que, na autuação, não foi possível manter essa forma de tributação posto que presente hipótese legal de arbitramento do lucro, como adiante se verá.

De fato, como descrito no Termo e Verificação e não refutado pela defesa, o contribuinte, optante pelo lucro presumido, apesar de regularmente intimado, deixou de apresentar escrituração contábil e/ou Livro Caixa do período de 2010.

Neste aspecto, recorde-se, acerca da apuração do imposto de renda, que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), em seu artigo 44, define três tipos de base de cálculo tributável: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A regra é de que as pessoas jurídicas sejam tributadas de acordo com o seu lucro real, determinado a partir das demonstrações financeiras, ou subsidiariamente pelo lucro presumido, se o contribuinte puder optar pela escrituração simplificada de suas operações, aplicando sobre a receita auferida os percentuais de lucro previstos na legislação de acordo com a atividade exercida pela empresa.

É de se ressaltar que a sistemática de apuração da base tributável do IRPJ e CSLL adotada pelos contribuintes somente prevalece quando são apresentados, durante o procedimento fiscal, elementos suficientes que comprovem a regularidade da apuração informada ao órgão fiscalizador constituído pelo Poder Público, no caso a RFB.

A legislação tributária impõe obrigações aos contribuintes de tributos federais, sendo a principal a de recolher os tributos devidos sobre as receitas e lucros auferidos no desenvolvimento de suas atividades econômicas, conforme dispositivos legais consolidados no Regulamento do Imposto de Renda vigente [destaques acrescidos]:

Daqui em diante, no voto da DRJ, ela se encarrega de transcrever vários artigos do RIR/99 pertinentes ao litígio posto: arts.18 e 19 (base de cálculo do IRPJ), art.220 (período de apuração), art.251 e 264 (escrituração contábil e conservação de documentos), art.276 e 923 (fiscalização do imposto e verificação dos documentos dos contribuintes) e art.527 (observância das regras de tributação pelo lucro presumido).

Continuando com o voto da DRJ:

Portanto, não remanesce qualquer dúvida quanto à obrigatoriedade imposta aos contribuintes de tributos federais acerca da manutenção em boa ordem e guarda da escrituração exigida na legislação e da documentação que ampare os registros ou, para os optantes pelo Lucro Presumido, pelo menos o Livro Caixa contemplando toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

No caso, não foram apresentados os Livros e Documentos da escrituração e não foi cumprida a obrigação acessória de apresentação de declaração anual de ajuste refletindo as receitas auferidas.

Nesse contexto, apenas a emissão de Notas Fiscais e sua apresentação quando do procedimento fiscal não é suficiente para amparar a apuração do resultado.

[...]

No mesmo sentido, na ausência de escrituração hábil e da correspondente documentação de suporte, a permitir a apuração do lucro real, a adoção da forma de tributação pelo arbitramento encontra-se prevista no art. 530, inciso III, do RIR/99:

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

I - 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;

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

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

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

(...)

Correta, pois, a adoção da forma de tributação pelo lucro arbitrado para apuração do IRPJ e da CSLL, diante da ausência de escrituração.

*E, para apuração do lucro arbitrado, a Lei nº 249/95, art. 16 e a Lei 9.430/96, art. 27, I - base legal do art. 532 do RIR/99 -, determinam a utilização dos percentuais previstos para o lucro presumido **acrescidos de 20%**:*

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

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

...

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

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

...

Assim, a utilização da forma de tributação pelo lucro arbitrado e aplicação do coeficiente de 38,4% (32% + 20%) para obtenção da base de cálculo encontram amparo legal para a hipótese presente nos autos - falta de apresentação da escrituração ou do Livro Caixa -, fato não afastado pela defesa.

As objeções dos impugnantes quanto à adoção da forma de tributação pelo lucro arbitrado e quanto à obtenção deste mediante utilização do percentual de 38,4% refletem, assim, inconformismo destes quanto às normas integrantes do ordenamento jurídico.

E, neste aspecto, pertinente registrar que a apreciação das autoridades administrativas limita-se às questões de sua competência, estando fora de seu alcance o debate sobre aspectos da validade, constitucionalidade ou legalidade da legislação.

[...]

Confirmando este posicionamento, já foi editada Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dispondo, in verbis:

“Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

[...]

Discordam também os Impugnantes da penalidade aplicada no percentual de 225%.

Neste aspecto observe-se que a penalidade aplicada teve por fundamento o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação da pela Lei nº 11.488, de 2007, que dispõe:

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

I - de 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;

(...)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

(...)

Conforme expressamente definido na legislação, a imputação da fraude latu sensu vincula-se às hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõem:

“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 suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou 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 artigos 71 e 72.”

No caso verifica-se que a Fiscalização expressamente justificou a qualificação da penalidade, descrevendo os fatos que ensejaram o aumento do percentual de 75% para 150%, entre os quais destacam-se:

- Valores devidos de tributos não declarados em DCTF, conforme extrato em anexo, transferindo a titularidade da empresa para terceiros, caracterizados como interpostas pessoas, conforme relato a seguir.

- A prática de sonegação, conforme disposto no art. 71, configurada pela tentativa fraudulenta de ocultação do verdadeiro titular das cotas da sociedade, condições pessoais inerentes à constituição do contribuinte, aliado a não apresentação dos livros e documentos fiscais objeto das intimações e da não declaração em DCTF dos valores devidos, restou configurada.

- Também a fraude prevista no mesmo diploma legal, que modifica de maneira essencial a responsabilidade imposta pela legislação tributária aos sócios, restou configurada, já que, conforme já demonstrado, as sucessões societárias indicadas nos contratos sociais registrados, foram fraudulentas. Considerando que, a fraude, prevista no art. 72, caracterizada pela utilização de interpostas pessoas, Laert e Genilúcia, também a sonegação, prevista no art. 71, contou com a atuação consciente de ambos, além da atuação do principal beneficiário, José Ricardo, configurado está também a prática do conluio, previsto no art. 73.

- A utilização de interpostas pessoas, através da fraude na composição societária, criando a figura dos sócios aparentes, os quais são normalmente chamados de “laranjas” ou “testas de ferro”, em geral, como verificado no contribuinte fiscalizado, utilizando-se de pessoas, como os são os sócios LAERT e GENILÚCIA, ambos com reduzida capacidade econômica, com o intuito de excluir a responsabilidade do verdadeiro titular das cotas societárias, já que as mesmas, como restou comprovado, nunca foram efetivamente transferidas.

E tais constatações não foram afastadas pelos Impugnantes que alegam a ocorrência de pagamentos e de retenções na fonte, a emissão e apresentação das Notas Fiscais e admitem apenas a falta de retificação da declaração ofertada.

Contudo, tais alegações vêm, na verdade, confirmar que os interessados conheciam perfeitamente a receita auferida no ano-calendário de 2010, sabiam que deviam tributos ao Fisco Federal e que deveriam declará-los e recolhê-los. Entretanto, foram efetuados recolhimentos apenas em relação aos meses de janeiro a julho de 2010 sem que débito algum fosse declarado, nem para os meses em que há pagamento, nem para os meses de agosto a dezembro de 2010.

Acerca da transferência de cotas da empresa para outras pessoas físicas limitam-se os Impugnantes a alegar que houve o pagamento respectivo, mas não trazem a correspondente prova documental.

Ainda, nada esclarecem quanto às constatações fiscais de que as pessoas físicas, às quais transferidas as cotas da sociedade, apresentam condições financeiras incompatíveis com a titularidade da empresa autuada.

*Nestas circunstâncias não há como afastar as imputações fiscais de **sonegação, fraude e conluio** que justificam a qualificação da penalidade.*

*No tocante ao **agravamento da multa** por meio do aumento de 50% (de 150% para 225%), vê-se que, conforme descreve a Fiscalização, diversas foram as intimações que não foram atendidas, como se extrai dos seguintes excertos contidos no Termo de Verificação:*

*- Em 22/04/2013, o contribuinte foi intimado, através do Termo de Fiscalização 05, cópia em anexo [fls. 110], a apresentar extratos bancários, cópias de cheques, contratos de mútuo e procurações para movimentar contas bancárias. **Não houve atendimento à fiscalização.***

...

*- Em 03/06/2013, foi cientificado do emitido Termo de Fiscalização 06, cópia em anexo [fls. 122]. **Não atendendo à fiscalização.***

...

*- Em 10/06/2013, o contribuinte foi cientificado do Termo de Fiscalização 07, cópia em anexo [fls. 137], através do qual se deixa claro que o livro razão correspondente ao ano de 2012, indicado como entregue à fiscalização não foi entregue, reintimando o contribuinte a apresentar os livros Caixa, Razão e Diário, com os respectivos arquivos digitais, correspondentes ao período fiscalizado. Intimando-o também a apresentar as justificativas para os diversos registros de mútuos, indicados na conta 1.1.02.002.003, conta "contrato de mútuo", única fornecida pelo contribuinte, o contribuinte **não atendeu à fiscalização.***

...

Vê-se que identifica a Fiscalização várias intimações que não foram atendidas, e na defesa, embora aleguem que todas as informações solicitadas e pertinentes ao objeto da apuração foram prestadas a tempo e a hora não apresentam os Impugnantes provas no sentido de comprovar seu atendimento.

Por sua vez, a legislação já mencionada, consolidada no RIR/99 assim prevê:

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

I - prestar esclarecimentos;

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

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

*Do dispositivo supra extrai-se que o agravamento se impõe se o sujeito passivo não atender, **no prazo marcado**, intimação para prestar esclarecimentos, **fato mais do que comprovado em razão das reintimações lavradas no curso do procedimento fiscal**.*

Assim, as alegações apresentadas pelos Impugnantes não afastam a confirmação da falta de atendimento a Intimações formalizadas no curso do procedimento, ensejando as consequências previstas na legislação.

Observe-se, ainda, que tal penalidade tem por objetivo reparar os prejuízos causados à Administração Pública com a necessidade de reintimações e ampliação do tempo gasto com o procedimento fiscal, não se perquirindo, para tal majoração, de dolo ou intuito de fraude, ou mesmo da caracterização de óbice intransponível ao lançamento tributário.

Acrescente-se que o agravamento da penalidade está objetivamente fixado na norma, sendo impróprio exigir-se a prova de que o procedimento fiscal foi inviabilizado em razão da conduta que se pretende reprimir.

Portanto, não afastados os fatos que justificam o aumento da penalidade em 50%, impõe-se a manutenção da penalidade no percentual aplicado.

[...]

Também opõem-se os Impugnantes à formalização do Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome do Sr. JOSÉ RICARDO LIMA GONZADA.

Neste aspecto, observe-se, de início, que somente o Impugnante José Ricardo de Lima tem interesse e legitimidade para questionar a atribuição de responsabilidade solidária.

*A discordância da pessoa jurídica quanto à atribuição de responsabilidade a seu sócio administrador além de traduzir a existência, à época dos fatos, de **interesse econômico comum entre eles** (sócio administrador e pessoa jurídica autuada), mostra-se, ao mesmo tempo, incompatível com os interesses da própria pessoa jurídica e dos demais sócios formais em verem liquidado, **pelo responsável**, o crédito tributário lançado.*

De toda forma, como a Impugnação foi apresentada também em nome da pessoa física que figura como sujeito passivo solidário impõe-se, neste julgamento apreciar as razões apresentadas.

*E, assim procedendo, cumpre observar que as alegações no sentido de que o novo sócio titular Laerte seria **filho de vereador** local e teria **capacidade para a gestão** da empresa e que a sócia Genilúcia teria conhecimento de contabilidade e de folha de pagamento não suprem a necessária comprovação de que elas teriam efetivamente pago pelas cotas que adquiriram da empresa autuada e que não eram apenas "sócios laranjas" como constatou a Fiscalização.*

Alegam os Impugnantes que o atual gestor Sr. Laert teria trabalhado na Infraservice durante todo o período em que o contrato da EMASA estava em vigor e era, naquela cidade de Itabuna, o supervisor e responsável pela empresa, o que o fez capacitado à gestão da empresa quase três anos depois do seu desligamento.

Afirmam também que a segunda sócia, Sra. Genilúcia, trabalhou por muitos anos na área de recursos humanos, foi efetivamente funcionária da Infraservice, é contadora formada e grande conhecedora de folha de pagamento e RH. Ficou apenas por dois meses como sócia minoritária, sem poderes de gestão, e após a sua saída do quadro social, em razão de vínculo de amizade e atendendo as solicitações do Sr. Laert, fez a interface, quando necessário, com os clientes da Infraservice em Salvador, pela distância de deslocamento do representante legal para Salvador, por está atualmente residindo em Itabuna.

*Todavia, recorde-se que, no curso do procedimento, foram todos os interessados (pessoa jurídica e pessoas físicas) intimados a comprovar vínculos trabalhistas com o contribuinte, **a aquisição/venda de cotas** da participação, sem que fossem apresentadas provas documentais.*

Descreve, ainda, a Fiscalização ter constatado que os sócios a partir de 09/09/2010, Laert e Genilúcia constam no Cadastro Nacional de Informações Sociais, CNIS, cópias em anexo, como ex--empregados do Contribuinte, Genilúcia entre 15/10/2007 e 30/09/2010, posterior inclusive à sua inclusão no quadro societário, e Laert no período compreendido entre 01/10/2005 e 30/11/2007, bem como que segundo informado no Termo de Declaração do sócio Laert, o sócio José Ricardo continua participando das atividades do contribuinte no que se refere às demissões e acompanhamento de ações trabalhistas, mesmo após a sua saída do quadro societário.

*Também foi demonstrado nos autos que os sócios formais Laert e Genilúcia **não apresentam condições econômicas** de figurarem como titulares da empresa.*

*Neste contexto, a alegação de que por acordo dos gestores, sempre que há uma rescisão de contrato com dispensa de empregados, o antigo gestor é informado e acompanha pessoalmente ou através de representante seu as demissões e rescisões, já que os referidos empregados iniciaram, na sua maioria, as atividades quando este ainda era o titular da empresa, **apenas vem confirmar a imputação fiscal de que o antigo gestor**, apesar de formalmente ter repassado suas cotas para outras pessoas físicas, **permanece sendo o real interessado nas demandas** da pessoa jurídica autuada.*

Reportam-se também os Impugnantes à apresentação de petição inicial (fls. 907/913) por meio da qual a Infraservice - representada pelo mesmo advogado que, na impugnação ora em análise, defende tanto a pessoa jurídica como a pessoa física José Ricardo -propõe Ação Ordinária de Ressarcimento de Indenização em face da EMASA, para tentar reaver dispêndios com ações trabalhistas, a exemplo daquelas apresentadas às fls. 914/1197.

*Contudo, a tentativa de a Infraservice de transferir para sua cliente EMASA os encargos trabalhistas de empregados por ela contratados, embora possa demonstrar a existência de dificuldades na gestão do negócio, **não justifica o procedimento de deixar de declarar receitas em 2010 representadas pelas Notas Fiscais emitidas** e muito menos de transferir a titularidade da empresa a pessoas físicas **sem capacidade econômica e sem comprovar o recebimento do preço** das cotas.*

O art. 135, inciso III, do CTN estabelece a responsabilidade **pessoal** dos diretores gerentes e representantes da pessoa jurídica aos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei:

“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 – (...);

II – (...);

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

Como se vê, de acordo com a previsão contida no caput art. 135 do CTN, a **demonstração de prática de atos com infração à lei** é suficiente para permitir a atribuição de responsabilidade solidária.

E, no caso, a Fiscalização demonstrou que: (i) em todo o período de 2010 a empresa auferiu receitas e que, embora tenha efetuado pagamentos referentes a janeiro a julho/2010, apresentou declaração anual de ajuste com receitas zeradas e não confessou débito algum em DCTF, mesmo tendo emitido Notas Fiscais, e, portanto, sabendo existirem valores devidos a título de tributos; (ii) a partir de 09/09/2010, **foi transferida, apenas formalmente a titularidade da empresa para pessoas físicas que não dispunham de condições econômicas** para tanto. Além disso, recorde-se que os pagamentos alegados foram efetuados entre 26/02/2010 e 31/08/2010 e que, após este último recolhimento, com a transferência da empresa para sócios apenas formais, não há mais notícia de pagamento algum para os períodos autuados. Ou seja, com a transferência da empresa para aqueles sócios, além de continuar não declarando débitos, também cessam os pagamentos.

Nestas circunstâncias, não há como afastar a atribuição de responsabilidade solidária ao sócio administrador José Eduardo tanto no período em que figurou no Contrato Social, como após a sua saída formal.

Acrescente-se que tais circunstâncias, distintamente do que alegado, não se restringem apenas a simples não recolhimento ou recolhimento a menor de tributos gerados pela pessoa jurídica, mas evidenciam a **prática consciente de omitir receitas**, já que nada foi declarado e pagamentos ocorreram apenas em partes do período (janeiro a julho) apesar dos valores constantes das Notas Fiscais de serviços emitidas em nome da pessoa jurídica.

Tributação reflexa.

No tocante à exigência de CSLL e aos lançamentos (sem crédito tributário) de PIS e Cofins, não tendo sido apresentadas razões de defesa específicas e tratando-se de lançamentos que têm por base os mesmos fatos que ensejaram a exigência de IRPJ, adota-se igual orientação decisória.

Conclusão

Diante do exposto, o presente VOTO é no sentido de considerar PROCEDENTES EM PARTE as impugnações para:

- **MANTER EM PARTE** o crédito tributário lançado relativo ao IRPJ e reflexo de CSLL, **para afastar apenas a penalidade sobre os valores lançados cujos pagamentos foram confirmados nos sistemas informatizados**, devendo a autoridade competente da DRF, antes da cobrança, aproveitar tais pagamentos para amortizar os valores principais mantidos, conforme quadro resumo ao final deste voto;

- **MANTER** a atribuição de responsabilidade solidária à pessoa física Impugnante pelo crédito tributário mantido.

[...]

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado em 21 de novembro de 2013 da decisão recorrida, a Interessada apresentou seu Recurso Voluntário em 23 de dezembro de 2013, no qual, repete inteiramente as alegações da Impugnação.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

O Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte constitui-se em repetições dos argumentos utilizados em sede de impugnação, os quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

Cumprе ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, com apenas uma ressalva que destaco no voto.

A seguir reproduzo os pontos principais do voto da decisão recorrida.

DA DECISÃO RECORRIDA: VOTO

Em destaque, podemos resumir, no ponto, as conclusões da DRJ.

Em face das alegações de que o órgão fiscalizador teria desconsiderado uma série de pagamentos de tributos, então feitos pela contribuinte, a decisão recorrida reconhece a sua procedência e, em pesquisas no sistema SIEF, confirma a existência de pagamentos de IRPJ e de CSLL “que se encontram com saldo não alocado.”

Apresenta no voto várias telas do **sistema SIEF** acerca dos pagamentos.

Acrescenta que “Os pagamentos encontram-se não alocados porque não foram declarados débitos para o período autuado” e, ainda, informa que as DCTF apresentadas relativas ao período de 2010 (objeto dos lançamentos) “estão sem débito declarado.”

Apresenta no voto várias telas de pesquisas **DCTF 2010**.

Nas palavras da decisão recorrida:

*Assim, inexistindo débito confessado em instrumento próprio (DCTF) a que pudesse ser alocado o pagamento alegado, necessária se fez a constituição do correspondente crédito tributário, **ao qual a autoridade competente da DRF, antes de promover a cobrança, deverá vincular o montante pago.***

No âmbito de julgamento da Impugnação, tratando-se de pagamentos efetuados tempestivamente (até as respectivas datas de vencimento), confirma-se que atendem à condição prevista na Solução de Consulta acima mencionada para exoneração da multa de ofício, incidente sobre as parcelas pagas, as quais podem ser assim resumidas:

Pagamentos				
Período	Cód. 2372		Cód. 2089	
1º tr	8.635,81	24.907,10	30.065,54	86.368,45
	8.407,56		29.112,14	
	7.863,73		27.190,77	
2º tr	8.648,66	26.193,73	30.113,37	91.210,31
	9.191,39		31.992,81	
	8.353,68		29.104,13	
3º tr	8.414,58	8.414,58	29.330,89	29.330,89

Assim, não há que se cogitar de erro da Fiscalização ao formalizar a constituição do crédito tributário sem considerar os valores pagos (posto que não declarados os débitos), cabendo à autoridade competente da DRF, antes de promover a cobrança, alocar os pagamentos ao presente processo e cobrar apenas a diferença ainda não paga, com os acréscimos do lançamento de ofício.

Também injustificável a alegação de erro quanto ao percentual da base de cálculo, porque a empresa é tributada pelo Lucro Presumido no percentual de 32% do faturamento e não 38,40% conforme consta no referido Auto de Infração, bem como quanto à adoção da sistemática do lucro arbitrado.

Com efeito, como descreve a Fiscalização, a DIPJ apresentada em nome da pessoa jurídica para o ano-calendário 2010, com receitas zeradas, indica opção pela sistemática do lucro presumido.

Ocorre que, na autuação, não foi possível manter essa forma de tributação posto que presente hipótese legal de arbitramento do lucro, como adiante se verá.

De fato, como descrito no Termo e Verificação e não refutado pela defesa, o contribuinte, optante pelo lucro presumido, apesar de regularmente intimado, deixou de apresentar escrituração contábil e/ou Livro Caixa do período de 2010.

Neste aspecto, recorde-se, acerca da apuração do imposto de renda, que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), em seu artigo 44, define três tipos de base de cálculo tributável: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A regra é de que as pessoas jurídicas sejam tributadas de acordo com o seu lucro real, determinado a partir das demonstrações financeiras, ou subsidiariamente pelo lucro presumido, se o contribuinte puder optar pela escrituração simplificada de suas operações, aplicando sobre a receita auferida os percentuais de lucro previstos na legislação de acordo com a atividade exercida pela empresa.

É de se ressaltar que a sistemática de apuração da base tributável do IRPJ e CSLL adotada pelos contribuintes somente prevalece quando são apresentados, durante o procedimento fiscal, elementos suficientes que comprovem a regularidade da apuração informada ao órgão fiscalizador constituído pelo Poder Público, no caso a RFB.

A legislação tributária impõe obrigações aos contribuintes de tributos federais, sendo a principal a de recolher os tributos devidos sobre as receitas e lucros auferidos no desenvolvimento de suas atividades econômicas, conforme dispositivos legais consolidados no Regulamento do Imposto de Renda vigente [destaques acrescidos]:

Daqui em diante, no voto da DRJ, ela se encarrega de transcrever vários artigos do RIR/99 pertinentes ao litígio posto: arts.18 e 19 (base de cálculo do IRPJ), art.220 (período de apuração), art.251 e 264 (escrituração contábil e conservação de documentos), art.276 e 923 (fiscalização do imposto e verificação dos documentos dos contribuintes) e art.527 (observância das regras de tributação pelo lucro presumido).

Continuando com o voto da DRJ:

Portanto, não remanesce qualquer dúvida quanto à obrigatoriedade imposta aos contribuintes de tributos federais acerca da manutenção em boa ordem e guarda da escrituração exigida na legislação e da documentação que ampare os registros ou, para os optantes pelo Lucro Presumido, pelo menos o Livro Caixa contemplando toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

No caso, não foram apresentados os Livros e Documentos da escrituração e não foi cumprida a obrigação acessória de apresentação de declaração anual de ajuste refletindo as receitas auferidas.

Nesse contexto, apenas a emissão de Notas Fiscais e sua apresentação quando do procedimento fiscal não é suficiente para amparar a apuração do resultado.

[...]

No mesmo sentido, na ausência de escrituração hábil e da correspondente documentação de suporte, a permitir a apuração do lucro real, a adoção da forma de tributação pelo arbitramento encontra-se prevista no art. 530, inciso III, do RIR/99:

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

I - 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;

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

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

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

(...)

Correta, pois, a adoção da forma de tributação pelo lucro arbitrado para apuração do IRPJ e da CSLL, diante da ausência de escrituração.

*E, para apuração do lucro arbitrado, a Lei nº 249/95, art. 16 e a Lei 9.430/96, art. 27, I - base legal do art. 532 do RIR/99 -, determinam a utilização dos percentuais previstos para o lucro presumido **acrescidos de 20%**:*

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

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

...

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

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

...

Assim, a utilização da forma de tributação pelo lucro arbitrado e aplicação do coeficiente de 38,4% (32% + 20%) para obtenção da base de cálculo encontram amparo legal para a hipótese presente nos autos - falta de apresentação da escrituração ou do Livro Caixa -, fato não afastado pela defesa.

As objeções dos impugnantes quanto à adoção da forma de tributação pelo lucro arbitrado e quanto à obtenção deste mediante utilização do percentual de 38,4% refletem, assim, inconformismo destes quanto às normas integrantes do ordenamento jurídico.

E, neste aspecto, pertinente registrar que a apreciação das autoridades administrativas limita-se às questões de sua competência, estando fora de seu alcance o debate sobre aspectos da validade, constitucionalidade ou legalidade da legislação.

[...]

Confirmando este posicionamento, já foi editada Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dispondo, in verbis:

“Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

[...]

Discordam também os Impugnantes da penalidade aplicada no percentual de 225%.

Neste aspecto observe-se que a penalidade aplicada teve por fundamento o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação da pela Lei nº 11.488, de 2007, que dispõe:

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

I - de 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;

(...)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

(...)

Conforme expressamente definido na legislação, a imputação da fraude latu sensu vincula-se às hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõem:

“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 suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou 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 artigos 71 e 72.”

No caso verifica-se que a Fiscalização expressamente justificou a qualificação da penalidade, descrevendo os fatos que ensejaram o aumento do percentual de 75% para 150%, entre os quais destacam-se:

- Valores devidos de tributos não declarados em DCTF, conforme extrato em anexo, transferindo a titularidade da empresa para terceiros, caracterizados como interpostas pessoas, conforme relato a seguir.

- A prática de sonegação, conforme disposto no art. 71, configurada pela tentativa fraudulenta de ocultação do verdadeiro titular das cotas da sociedade, condições pessoais inerentes à constituição do contribuinte, aliado a não apresentação dos livros e documentos fiscais objeto das intimações e da não declaração em DCTF dos valores devidos, restou configurada.

- Também a fraude prevista no mesmo diploma legal, que modifica de maneira essencial a responsabilidade imposta pela legislação tributária aos sócios, restou configurada, já que, conforme já demonstrado, as sucessões societárias indicadas nos contratos sociais registrados, foram fraudulentas. Considerando que, a fraude, prevista no art. 72, caracterizada pela utilização de interpostas pessoas, Laert e Genilúcia, também a sonegação, prevista no art. 71, contou com a atuação consciente de ambos, além da atuação do principal beneficiário, José Ricardo, configurado está também a prática do conluio, previsto no art. 73.

- A utilização de interpostas pessoas, através da fraude na composição societária, criando a figura dos sócios aparentes, os quais são normalmente chamados de “laranjas” ou “testas de ferro”, em geral, como verificado no contribuinte fiscalizado, utilizando-se de pessoas, como os são os sócios LAERT e GENILÚCIA, ambos com reduzida capacidade econômica, com o intuito de excluir a responsabilidade do verdadeiro titular das cotas societárias, já que as mesmas, como restou comprovado, nunca foram efetivamente transferidas.

E tais constatações não foram afastadas pelos Impugnantes que alegam a ocorrência de pagamentos e de retenções na fonte, a emissão e apresentação das Notas Fiscais e admitem apenas a falta de retificação da declaração ofertada.

Contudo, tais alegações vêm, na verdade, confirmar que os interessados conheciam perfeitamente a receita auferida no ano-calendário de 2010, sabiam que deviam tributos ao Fisco Federal e que deveriam declará-los e recolhê-los. Entretanto, foram efetuados recolhimentos apenas em relação aos meses de janeiro a julho de 2010 sem que débito algum fosse declarado, nem para os meses em que há pagamento, nem para os meses de agosto a dezembro de 2010.

Acerca da transferência de cotas da empresa para outras pessoas físicas limitam-se os Impugnantes a alegar que houve o pagamento respectivo, mas não trazem a correspondente prova documental.

Ainda, nada esclarecem quanto às constatações fiscais de que as pessoas físicas, às quais transferidas as cotas da sociedade, apresentam condições financeiras incompatíveis com a titularidade da empresa autuada.

*Nestas circunstâncias não há como afastar as imputações fiscais de **sonegação, fraude e conluio** que justificam a qualificação da penalidade.*

*No tocante ao **agravamento da multa** por meio do aumento de 50% (de 150% para 225%), vê-se que, conforme descreve a Fiscalização, diversas foram as intimações que não foram atendidas, como se extrai dos seguintes excertos contidos no Termo de Verificação:*

*- Em 22/04/2013, o contribuinte foi intimado, através do Termo de Fiscalização 05, cópia em anexo [fls. 110], a apresentar extratos bancários, cópias de cheques, contratos de mútuo e procurações para movimentar contas bancárias. **Não houve atendimento à fiscalização.***

...

*- Em 03/06/2013, foi cientificado do emitido Termo de Fiscalização 06, cópia em anexo [fls. 122]. **Não atendendo à fiscalização.***

...

*- Em 10/06/2013, o contribuinte foi cientificado do Termo de Fiscalização 07, cópia em anexo [fls. 137], através do qual se deixa claro que o livro razão correspondente ao ano de 2012, indicado como entregue à fiscalização não foi entregue, reintimando o contribuinte a apresentar os livros Caixa, Razão e Diário, com os respectivos arquivos digitais, correspondentes ao período fiscalizado. Intimando-o também a apresentar as justificativas para os diversos registros de mútuos, indicados na conta 1.1.02.002.003, conta "contrato de mútuo", única fornecida pelo contribuinte, o contribuinte **não atendeu à fiscalização.***

...

Vê-se que identifica a Fiscalização várias intimações que não foram atendidas, e na defesa, embora aleguem que todas as informações solicitadas e pertinentes ao objeto da apuração foram prestadas a tempo e a hora não apresentam os Impugnantes provas no sentido de comprovar seu atendimento.

Por sua vez, a legislação já mencionada, consolidada no RIR/99 assim prevê:

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

I - prestar esclarecimentos;

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

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

*Do dispositivo supra extrai-se que o agravamento se impõe se o sujeito passivo não atender, **no prazo marcado**, intimação para prestar esclarecimentos, **fato mais do que comprovado em razão das reintimações lavradas no curso do procedimento fiscal**.*

Assim, as alegações apresentadas pelos Impugnantes não afastam a confirmação da falta de atendimento a Intimações formalizadas no curso do procedimento, ensejando as consequências previstas na legislação.

Observe-se, ainda, que tal penalidade tem por objetivo reparar os prejuízos causados à Administração Pública com a necessidade de reintimações e ampliação do tempo gasto com o procedimento fiscal, não se perquirindo, para tal majoração, de dolo ou intuito de fraude, ou mesmo da caracterização de óbice intransponível ao lançamento tributário.

Acrescente-se que o agravamento da penalidade está objetivamente fixado na norma, sendo impróprio exigir-se a prova de que o procedimento fiscal foi inviabilizado em razão da conduta que se pretende reprimir.

Portanto, não afastados os fatos que justificam o aumento da penalidade em 50%, impõe-se a manutenção da penalidade no percentual aplicado.

[...]

Também opõem-se os Impugnantes à formalização do Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome do Sr. JOSÉ RICARDO LIMA GONZADA.

Neste aspecto, observe-se, de início, que somente o Impugnante José Ricardo de Lima tem interesse e legitimidade para questionar a atribuição de responsabilidade solidária.

*A discordância da pessoa jurídica quanto à atribuição de responsabilidade a seu sócio administrador além de traduzir a existência, à época dos fatos, de **interesse econômico comum entre eles** (sócio administrador e pessoa jurídica atuada), mostra-se, ao mesmo tempo, incompatível com os interesses da própria pessoa jurídica e dos demais sócios formais em verem liquidado, **pelo responsável**, o crédito tributário lançado.*

De toda forma, como a Impugnação foi apresentada também em nome da pessoa física que figura como sujeito passivo solidário impõe-se, neste julgamento apreciar as razões apresentadas.

*E, assim procedendo, cumpre observar que as alegações no sentido de que o novo sócio titular Laerte seria **filho de vereador** local e teria **capacidade para a gestão** da empresa e que a sócia Genilúcia teria conhecimento de contabilidade e de folha de pagamento não suprem a necessária comprovação de que elas teriam efetivamente pago pelas cotas que adquiriram da empresa atuada e que não eram apenas "sócios laranjas" como constatou a Fiscalização.*

Alegam os Impugnantes que o atual gestor Sr. Laert teria trabalhado na Infraservice durante todo o período em que o contrato da EMASA estava em vigor e era, naquela cidade de Itabuna, o supervisor e responsável pela

empresa , o que o fez capacitado à gestão da empresa quase três anos depois do seu desligamento.

Afirmam também que a segunda sócia, Sra. Genilúcia, trabalhou por muitos anos na área de recursos humanos, foi efetivamente funcionária da Infraservice, é contadora formada e grande conhecedora de folha de pagamento e RH. Ficou apenas por dois meses como sócia minoritária, sem poderes de gestão, e após a sua saída do quadro social, em razão de vínculo de amizade e atendendo as solicitações do Sr. Laert, fez a interface, quando necessário, com os clientes da Infraservice em Salvador, pela distância de deslocamento do representante legal para Salvador, por está atualmente residindo em Itabuna.

*Todavia, recorde-se que, no curso do procedimento, foram todos os interessados (pessoa jurídica e pessoas físicas) intimados a comprovar vínculos trabalhistas com o contribuinte, **a aquisição/venda de cotas** da participação, sem que fossem apresentadas provas documentais.*

Descreve, ainda, a Fiscalização ter constatado que os sócios a partir de 09/09/2010, Laert e Genilúcia constam no Cadastro Nacional de Informações Sociais, CNIS, cópias em anexo, como ex--empregados do Contribuinte, Genilúcia entre 15/10/2007 e 30/09/2010, posterior inclusive à sua inclusão no quadro societário, e Laert no período compreendido entre 01/10/2005 e 30/11/2007, bem como que segundo informado no Termo de Declaração do sócio Laert, o sócio José Ricardo continua participando das atividades do contribuinte no que se refere às demissões e acompanhamento de ações trabalhistas, mesmo após a sua saída do quadro societário.

*Também foi demonstrado nos autos que os sócios formais Laert e Genilúcia **não apresentam condições econômicas** de figurarem como titulares da empresa.*

*Neste contexto, a alegação de que por acordo dos gestores, sempre que há uma rescisão de contrato com dispensa de empregados, o antigo gestor é informado e acompanha pessoalmente ou através de representante seu as demissões e rescisões, já que os referidos empregados iniciaram, na sua maioria, as atividades quando este ainda era o titular da empresa, **apenas vem confirmar a imputação fiscal de que o antigo gestor**, apesar de formalmente ter repassado suas cotas para outras pessoas físicas, **permanece sendo o real interessado nas demandas** da pessoa jurídica autuada.*

Reportam-se também os Impugnantes à apresentação de petição inicial (fls. 907/913) por meio da qual a Infraservice - representada pelo mesmo advogado que, na impugnação ora em análise, defende tanto a pessoa jurídica como a pessoa física José Ricardo -propõe Ação Ordinária de Ressarcimento de Indenização em face da EMASA, para tentar reaver dispêndios com ações trabalhistas, a exemplo daquelas apresentadas às fls. 914/1197.

*Contudo, a tentativa de a Infraservice de transferir para sua cliente EMASA os encargos trabalhistas de empregados por ela contratados, embora possa demonstrar a existência de dificuldades na gestão do negócio, **não justifica o procedimento de deixar de declarar receitas em 2010 representadas pelas Notas Fiscais emitidas** e muito menos de transferir a titularidade da empresa a*

peças físicas sem capacidade econômica e sem comprovar o recebimento do preço das cotas.

O art. 135, inciso III, do CTN estabelece a responsabilidade **peçoal** dos diretores gerentes e representantes da pessoa jurídica aos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei:

“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 – (...);

II – (...);

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

Como se vê, de acordo com a previsão contida no caput art. 135 do CTN, a **demonstração de prática de atos com infração à lei** é suficiente para permitir a atribuição de responsabilidade solidária.

E, no caso, a Fiscalização demonstrou que: (i) em todo o período de 2010 a empresa auferiu receitas e que, embora tenha efetuado pagamentos referentes a janeiro a julho/2010, apresentou declaração anual de ajuste com receitas zeradas e não confessou débito algum em DCTF, mesmo tendo emitido Notas Fiscais, e, portanto, sabendo existirem valores devidos a título de tributos; (ii) a partir de 09/09/2010, **foi transferida, apenas formalmente a titularidade da empresa para pessoas físicas que não dispunham de condições econômicas** para tanto. Além disso, recorde-se que os pagamentos alegados foram efetuados entre 26/02/2010 e 31/08/2010 e que, após este último recolhimento, com a transferência da empresa para sócios apenas formais, não há mais notícia de pagamento algum para os períodos autuados. Ou seja, com a transferência da empresa para aqueles sócios, além de continuar não declarando débitos, também cessam os pagamentos.

Nestas circunstâncias, não há como afastar a atribuição de responsabilidade solidária ao sócio administrador José Eduardo tanto no período em que figurou no Contrato Social, como após a sua saída formal.

Acrescente-se que tais circunstâncias, distintamente do que alegado, não se restringem apenas a simples não recolhimento ou recolhimento a menor de tributos gerados pela pessoa jurídica, mas evidenciam a **prática consciente de omitir receitas**, já que nada foi declarado e pagamentos ocorreram apenas em partes do período (janeiro a julho) apesar dos valores constantes das Notas Fiscais de serviços emitidas em nome da pessoa jurídica.

Tributação reflexa.

No tocante à exigência de CSLL e aos lançamentos (sem crédito tributário) de PIS e Cofins, não tendo sido apresentadas razões de defesa específicas e tratando-se de lançamentos que têm por base os mesmos fatos que ensejaram a exigência de IRPJ, adota-se igual orientação decisória.

Conclusão

Diante do exposto, o presente VOTO é no sentido de considerar PROCEDENTES EM PARTE as impugnações para:

*- **MANTER EM PARTE** o crédito tributário lançado relativo ao IRPJ e reflexo de CSLL, **para afastar apenas a penalidade sobre os valores lançados cujos pagamentos foram confirmados nos sistemas informatizados**, devendo a autoridade competente da DRF, antes da cobrança, aproveitar tais pagamentos para amortizar os valores principais mantidos, conforme quadro resumo ao final deste voto;*

*- **MANTER** a atribuição de responsabilidade solidária à pessoa física Impugnante pelo crédito tributário mantido.*

[...]

A ressalva quanto ao decisório supra descrito, deve-se apenas ao fato de que se deve proceder ao cancelamento do **agravamento** da multa de ofício, por não haver nenhum tipo de restrição que pudesse obstaculizar o trabalho fiscal, permanecendo, assim, somente a multa de ofício qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano