



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.729587/2014-16
ACÓRDÃO	1201-007.350 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	O.M.G CONSTRUTORA LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INSTRUMENTO DISCRICIONÁRIO. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 16, IV, DO DECRETO Nº 70.235/72. PEDIDO SEM EFICÁCIA.

A conversão do julgamento em diligência é medida de natureza discricionária e apenas se justifica quando a prova existente nos autos se revela insuficiente. No caso, os elementos apresentados pela Fiscalização e pela Recorrente já permitem o pleno esclarecimento das questões examinadas. Pedidos que não observam os requisitos de fundamentação exigidos pelo art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72 são tidos como não formulados.

CERCEAMENTO DE DEFESA. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. INTIMAÇÃO REGULAR. CIÊNCIA POR EDITAL. NULIDADE PROCESSUAL. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A alegação de cerceamento de defesa exige demonstração concreta do prejuízo, ônus que incumbe à parte que suscita a nulidade. A Recorrente não comprovou o suposto erro de endereço indicado, enquanto a fiscalização diligenciou no endereço constante dos registros oficiais. A cientificação por edital decorreu da própria conduta da empresa, que encerrou suas atividades sem comunicar o Fisco. Ausentes vício procedimental e prejuízo efetivo, afasta-se o requerimento de nulidade.

MATÉRIAS COGNOSCÍVEIS DE OFÍCIO. IMPARCIALIDADE DO JULGADOR ADMINISTRATIVO. SEPARAÇÃO ENTRE FUNÇÃO ATIVA E FUNÇÃO JUDICANTE. PRINCÍPIO DA CONGRUÊNCIA. INTERFERÊNCIA NO POLO PASSIVO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR.

Entre as matérias que podem ser apreciadas de ofício estão tanto os vícios que afetam a formação do crédito tributário quanto aqueles que comprometem a imparcialidade do órgão julgador. Sob essa ótica, a determinação da DRJ para que os autos retornassem à fiscalização com o objetivo de incluir responsáveis solidários revela indevida atuação substitutiva da função ativa. Essa interferência rompe a linha divisória entre fiscalizar e julgar, viola o princípio da congruência e instaura presunção antecipada de responsabilidade, esvaziando o caráter imparcial do julgamento. Diante da gravidade do vício identificado, impõe-se a declaração, de ofício, da nulidade do auto de infração complementar, determinando a exclusão dos responsáveis solidários do polo passivo.

ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO POR APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS POSTERIORES. SÚMULA CARF Nº 59. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. AUSÊNCIA DE PROVA DA NATUREZA DOS SERVIÇOS.

A ausência de escrituração fiscal e contábil inviabiliza a apuração do resultado tributável, legitimando a adoção do arbitramento pela fiscalização. Uma vez regularmente efetuado, o arbitramento não pode ser revisto em razão da apresentação posterior de documentação, conforme Súmula CARF nº 59. Nas atividades de construção executadas por empreitada, aplicam-se os percentuais de 32% ou 8% sobre a receita bruta, conforme haja, respectivamente, prestação exclusiva de mão de obra ou emprego de materiais. Diante da ausência de elementos que definam a natureza dos serviços, é inaplicável o percentual reduzido.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFRAÇÃO DE NATUREZA OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE VERIFICAÇÃO DO ELEMENTO SUBJETIVO. INTIMAÇÃO REGULAR. PENALIDADE LEGÍTIMA.

O descumprimento de obrigação instrumental configura infração de natureza objetiva, prescindindo de análise quanto ao elemento subjetivo do agente. Constatado que a fiscalização intimou regularmente o contribuinte para a entrega das obrigações acessórias e que não houve atendimento ou manifestação, revela-se legítima a aplicação das penalidades.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS SUBJETIVOS. DOLO NÃO CONFIGURADO. ENTREGA ZERADA DA DIPJ. INSUFICIÊNCIA. ARBITRAMENTO E AGRAVAMENTO. FUNDAMENTO COMUM. VEDAÇÃO DE CUMULAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 96. AFASTAMENTO DO AGRAVAMENTO.

A qualificação da multa exige prova de dolo específico, nos termos dos artigos. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, não sendo possível inferi-lo da simples falta de entrega ou do envio zerado da DIPJ. Consoante a Súmula CARF nº 96, é vedada a cumulação entre arbitramento dos lucros e agravamento da penalidade quando ambos se apoiam no mesmo fato.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: a) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade calcada no vício de intimação do Sujeito Passivo. O Conselheiro Lucas Issa Halah acompanhou o relator pelas conclusões; b) por unanimidade de votos, acatar a preliminar de nulidade dos Termos de Sujeição Passiva proposta de ofício pelo Relator. O Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho acompanhou o relator pelas conclusões; e c) no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, da seguinte forma: c.1) por unanimidade de votos, manter o lançamento das multas regulamentares imputadas. O Conselheiro Lucas Issa Halah acompanhou pelas conclusões; c.2) por maioria de votos, afastar o agravamento da multa de ofício imputada. Vencido o Conselheiro Marcelo Antônio Biancardi que mantinha; e c.3) por unanimidade de votos, afastar a qualificação da multa de ofício imputada reduzindo o percentual de 150% para 75%.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros(as): Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

O Auto de Infração nº 10580.729.587/2014-16 tem origem no lançamento fiscal realizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador, que resultou na constituição de

crédito tributário relativo a IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e Multa, totalizando R\$ 1.891.071,07 (um milhão, oitocentos e noventa e um mil, setenta e um reais e sete centavos:

TRIBUTO	VALOR DO CRÉDITO
IRPJ	R\$ 495.428,25
CSLL	R\$ 583.042,77
COFINS	R\$ 608.505,38
PIS/PASEP	R\$ 131.842,89
MULTA	R\$ 72.251,78
TOTAL	R\$ 1.891.071,07

De acordo com o Relatório Fiscal, no ano-calendário de 2011, a Recorrente teria auferido receita bruta no valor de R\$ 5.725.178,25 proveniente de serviços prestados. Todavia, a DIPJ correspondente foi entregue com valores zerados, e não houve a apresentação das declarações DCTF e DACON em nenhum dos meses daquele ano-calendário.

A autoridade fazendária procedeu à cientificação da ação fiscal mediante a afixação do Edital de Intimação nº 166/2014, em razão de todas as tentativas de intimação da empresa, seja de forma presencial, seja por correspondência enviada ao endereço de sua sede restarem infrutíferas (Av. Tancredo Neves, nº 274, Bloco A, Sala 427, Centro Empresarial Iguatemi).

Decorrido o prazo previsto no Termo de Início de Ação Fiscal, sem que o contribuinte atendesse às solicitações formuladas, a autoridade fiscal expediu ofícios às Prefeituras de Santa Cruz Cabralia e de Eunápolis, requisitando informações e comprovantes relativos aos pagamentos efetuados à Recorrente, o que foi atendido pelas municipalidades.

Diante da impossibilidade de localização da empresa e da falta de apresentação de informações fiscais e contábeis, a fiscalização procedeu à apuração do Lucro Arbitrado, nos termos do art. 530, inciso III, do RIR/99.

Houve a imposição de multa pela não apresentação da ECD e pela falta de fornecimento dos arquivos magnéticos. A multa de ofício foi agravada em virtude do descumprimento do prazo da intimação e qualificada, uma vez que a autoridade fiscal entendeu ser dolosa a conduta do contribuinte ao informar receita bruta zerada.

Em sua impugnação administrativa, a Contribuinte alegou: (i) a nulidade do auto de infração; (ii) a necessidade de realização de perícia ou diligências; (iii) a revisão dos percentuais utilizados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e (iv) a improcedência das multas aplicadas.

O Presidente da 1ª Turma da DRJ/Curitiba exarou despacho determinando que a SEFIS da DRF/Salvador procedesse ao aprofundamento das verificações, com vistas à obtenção de novos elementos probatórios e, sendo o caso, à lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de Ricardo Luiz Rodrigues Bassalo e Maria José de Jesus Santos.

Em observância à determinação expedida, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador lavrou termo complementar ao auto de infração, ampliando o polo passivo da autuação para incluir o Sr. Ricardo e Sra. Maria José.

Em primeira instância, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, em Curitiba concedeu parcial provimento às impugnações. Transcrevo, abaixo, a ementa do acórdão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

INTIMAÇÃO POR EDITAL.

É válida a intimação por edital quando resultar improfícuo um dos meios de intimação previstos no caput do artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 1972 - intimação pessoal, por via postal ou meio eletrônico -, ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal. PEDIDO DE PERÍCIA. Considera-se não formulado o pedido de perícia quando a interessada protesta por ela, mas deixa de formular os quesitos referentes aos exames desejados; além do mais, sua realização é totalmente desnecessária em face de as peças dos autos serem suficientes para formação de convicção sobre a matéria em litígio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL.

Legítimo o arbitramento do lucro quando a contribuinte deixa de apresentar à Autoridade Tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal solicitados no curso da ação fiscal.

LUCRO ARBITRADO. CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

A receita bruta decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada com fornecimento de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 9,6% para determinação da base de cálculo do imposto de renda com base no lucro arbitrado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2011****DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS.**

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e à Cofins.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ afastou a preliminar de nulidade suscitada e, ao apreciar o mérito, concluiu pela procedência parcial dos lançamentos referentes ao IRPJ e à CSLL, preservando as quantias de R\$ 109.455,07 e R\$ 82.313,88. Por fim, declarou à revelia dos responsáveis solidários Ricardo Luiz Rodrigues Bassalo e Maria José de Jesus.

A Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário buscando a reforma do acórdão. Em sua peça recursal, apresentou os seguintes argumentos:

- Nulidade do processo, afirmando que sua “revelia” no procedimento fiscal decorreu de erro na citação, supostamente enviada a endereço diverso do seu.
- Reiteração do pedido de perícia, anteriormente negado pela primeira instância.
- Nulidade do arbitramento, ao argumento de que este teria sido indevidamente proposto pela fiscalização.
- Erro nos percentuais aplicados, defendendo que, para o IRPJ, o percentual correto seria de 8% — e não 32% — e, para a CSLL, de 12% — e não 32%.
- Indevida aplicação da multa por falta de entrega da ECD e da multa pela não apresentação dos arquivos digitais contábeis;
- Improcedência das agravantes e da qualificadora, por entender que não se configuram os elementos que justificariam sua imposição.

O processo foi então distribuído à minha relatoria para análise e elaboração de voto, o qual apresento à mesa para apreciação deste colegiado. Em síntese, este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Relator, **Renato Rodrigues Gomes.**

Da admissibilidade do recurso:

A Contribuinte apresentou dois Recursos Voluntários: o primeiro, juntado às e-fls. 1.049/1.098, dirigido à Primeira Seção, versando sobre as exigências de IRPJ e CSLL; o segundo, às e-fls. 1.109/1.157, encaminhado à Terceira Seção, tendo por objeto o PIS e a COFINS.

Nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CARF, incumbe à Primeira Seção julgar os recursos voluntários e de ofício atinentes ao IRPJ e à CSLL, estendendo-se essa competência aos lançamentos reflexos de PIS e COFINS, desde que derivados do mesmo lançamento fiscal e apoiados nos mesmos elementos de prova.

Nesse contexto, firmo minha competência para a apreciação conjunta dos recursos, os quais foram tempestivamente apresentados e atendem aos requisitos de admissibilidade.

Preliminar | Do pedido de realização de Perícia:

A contribuinte alega que a negativa de realização da perícia teria acarretado cerceamento do direito de defesa, ao impedir a produção de elementos probatórios que reputa essenciais para demonstrar a inexistência dos valores exigidos.

O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu como não formulado o pedido de perícia, porquanto a Recorrente deixou de apresentar os quesitos obrigatórios quando da apresentação de sua impugnação.

A jurisprudência deste Colegiado tem evoluído no sentido de afirmar que a conversão do julgamento em diligência/perícia, embora figure como instrumento valioso de instrução, não se qualifica como direito subjetivo da parte. Iustram esse entendimento o acórdão nº 202-19.129, do Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, e o acórdão nº 1302-003.608, de relatoria do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

NULIDADE. As nulidades absolutas limitam-se aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa. **DILIGÊNCIA. Poderá a autoridade julgadora denegar pedido de diligência ou perícia quando entendê-las desnecessária ou julgamento do mérito, sem que isto ocasione cerceamento de direito de defesa.** PERÍCIA. Desnecessária a realização de perícia quando todos os documentos que poderiam comprovar a tese de defesa da recorrente já se encontram acostados aos autos.

NULIDADE. DECISÃO QUE INDEFERE PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. **O pedido de realização de diligência não elide nem tem o condão de transferir o ônus probatório da parte quanto ao que alega. Cabe à autoridade julgadora decidir sobre a realização de diligências, de ofício ou a pedido, indeferindo as que considera**

prescindíveis e seu indeferimento fundamentado não enseja cerceamento ao direito de defesa. SIMPLES. ATIVIDADE VEDADA EXPRESSAMENTE PREVISTA NOS ATOS CONSTITUTIVOS. PRESUNÇÃO DE SEU EXERCÍCIO. AFASTAMENTO. ÔNUS DA PROVA. A atividade econômica explorada pelo contribuinte é exteriorizada, em princípio, pelo objeto definido em seus estatutos sociais, cabendo ao contribuinte o ônus de comprovar que não a exerce de fato por meio de elementos hábeis.

A conversão do julgamento em diligência/perícia pelo conselheiro somente é cabível quando ainda remanescem dúvidas substanciais a respeito dos elementos probatórios, sobretudo nos casos em que a ausência de segurança jurídica impede o exame pleno do direito invocado:

Súmula CARF nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

No caso em exame, considero correta a conclusão do acórdão recorrido ao afirmar que a mera formulação de pedido de perícia pela contribuinte, nos termos em que apresentado na impugnação, não gera automaticamente o dever de seu deferimento.

Incumbia à contribuinte demonstrar, com clareza e objetividade, a indispensabilidade da providência, indicando de forma explícita as questões que demandavam esclarecimento e os elementos probatórios cuja produção ou elucidação se fazia necessária:

Decreto nº 70.235/72

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 dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do 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.

Pedidos que não observam os requisitos exigidos no inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 são considerados como não formulados. Nesse sentido, destaco o acórdão nº 1001-002.372, de relatoria do Conselheiro José Roberto Adelino da Silva:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005 COMPENSAÇÃO NÃO COMPROVADA - IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ A certeza e a liquidez do crédito tributário são condições *sine qua non* para a Fazenda autorizar a sua compensação. Incumbe ao requerente o ônus da prova do seu direito. **DILIGÊNCIAS Considera-se não formulado o pedido de diligência ou**

perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16, do Decreto 70.235/72.

No caso em julgamento, a contribuinte não apresentou os requisitos exigidos em sua impugnação e, quando interpôs o Recurso Voluntário, embora tenha incluído quesitos, deixou de indicar o nome, o endereço e a qualificação do assistente técnico. Diante da ausência desses elementos essenciais, impõe-se a manutenção do indeferimento da perícia, em conformidade com o entendimento firmado no Acórdão nº 1302-003.170:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 PRODUÇÃO PROVA PERICIAL. REQUISITOS. **O artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, elenca os requisitos que deverão ser apresentados quando do pedido de perícia, quais sejam: os motivos que justificam a produção da prova pericial, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, bem como a indicação do nome, endereço e qualificação profissional do perito. Sem a indicação de todos esses requisitos, o pedido deve ser indeferido.** A produção de prova pericial só deve ser deferida quando, com base nos argumentos e documentos acostados aos autos, o julgador administrativo sentir necessidade da análise desses por um técnico. Não se admite a produção de prova pericial apenas para atender a pedido do contribuinte, quando este não acosta aos autos em documentação hábil e idônea para comprovação de suas alegações.

Em razão desse contexto, mantenho a decisão de indeferir o pedido de perícia, uma vez que foi formulado de maneira genérica. Além disso, deixo de determinar sua realização de ofício, visto que os documentos e os elementos fáticos constantes nos autos são suficientes para formar meu convencimento sobre o caso.

Preliminar | Pedido de nulidade por vício na intimação:

Desde a fase de impugnação, a contribuinte alega a nulidade do processo em razão de suposto erro na sua intimação quanto ao início do procedimento fiscalizatório. Reproduzo, a seguir, o trecho pertinente:

O que está sendo julgado neste ponto, é o fato de que o endereço apostado pela fiscalização (vide pág 93 do processo), não era o endereço correto da AUTUADA, naquele documento, como já afirmado em sua impugnação inicial, a suposta constatação e os atos que a seguiram perde totalmente sua eficácia, pois, os atos contínuos se fizeram, após erro material.

Em decisões anteriores, já destaquei que a análise de eventual cerceamento de defesa exige demonstração concreta do prejuízo alegado, não bastando afirmações genéricas. O ônus dessa prova recai sobre quem suscita a nulidade - encargo que não foi cumprido pela Recorrente - que se limitou a apontar o suposto erro no endereço sem apresentar comprovação.

A análise do Termo de Verificação Fiscal revela que a fiscalização efetuou diligência no endereço constante dos registros oficiais - Av. Tancredo Neves, nº 274, Bloco A, Sala 427, Centro Empresarial Iguatemi. Na ocasião, verificou que a Recorrente não mais se encontrava instalada no local, onde funcionava a empresa SB Alves Construções e Pinturas Ltda, inscrita no CNPJ nº 08.106.339/0001-89.

O endereço objeto de diligência coincide com aquele indicado no contrato de constituição da Recorrente e preservado nas alterações contratuais subsequentes. Desse modo, afasta-se qualquer alegação de vício de intimação. Como se nota, a necessidade de cientificação por edital decorreu da própria conduta da empresa, que cessou suas atividades sem a devida comunicação ao Fisco.

Ressalto, ainda, que o endereço em questão figura em diversos documentos anexados aos autos: qualificação da empresa na impugnação e recurso voluntário, DIPJ, notas de liquidação, autorizações de pagamento, notas fiscais de serviços, contratos de obras, certificado de regularidade do FGTS e certidões municipais, o que novamente confirma a regularidade das intimações realizadas.

A atuação diligente da autoridade fiscal incluiu o envio de carta de cientificação à Recorrente (e-fl. 83), a qual retornou com o aviso de “mudou-se”. Apesar de não ter atendido às intimações pessoais, a Recorrente respondeu a todas as intimações fictas subsequentes, regularmente publicadas por meio de edital, o que demonstra que a empresa acompanhava as publicações oficiais. Esse conjunto fático reforça a inexistência de vício no procedimento de intimação.

A nulidade processual somente pode ser reconhecida em situações excepcionais, nas quais restem demonstrados, de forma concomitante, o vício procedimental e o prejuízo efetivo à parte. Na espécie, não se identificam elementos que evidenciem tais pressupostos, motivo pelo qual o pleito não merece acolhimento.

Preliminar | Nulidade da Imputação de Responsabilidade Solidária:

Antes de adentrar o mérito do Recurso Voluntário, entendo ser imprescindível apreciar, de ofício, a nulidade do termo complementar do auto de infração que imputou responsabilidade solidária ao Sr. Ricardo Luiz Rodrigues Bassalo e à Sra. Maria José de Jesus Santos.

A medida ora adotada opera-se de ofício, uma vez que, apesar de intimados por edital, os responsáveis solidários permaneceram silentes, deixando de apresentar impugnação e Recurso Voluntário. Cuida-se de providência saneadora, preventiva por natureza, voltada à preservação da higidez e da segurança jurídica do processo administrativo fiscal.

De acordo com o art. 337 do CPC, compete ao julgador conhecer, de ofício, as questões de ordem pública. Embora o Código não apresente rol taxativo dessas matérias, é certo que todas se relacionam a elementos essenciais à existência e regular desenvolvimento da relação processual.

Entre as matérias cognoscíveis de ofício figuram os vícios que atingem a constituição do crédito tributário - como eventual irregularidade no lançamento complementar - e aqueles que comprometem a imparcialidade do julgador administrativo. Por afetarem diretamente os pressupostos de formação e desenvolvimento válido do processo, tais defeitos impõem análise imediata.

Da análise do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, verifico que inicialmente não houve inclusão de responsáveis solidários pelo adimplemento da obrigação tributária. Contudo, após a apresentação da impugnação, o processo foi distribuído à DRJ de Curitiba, que, de ofício, determinou sua devolução à DRF de Salvador para que fossem incluídos no polo passivo do lançamento o Sr. Ricardo e a Sra. Maria.

A essência do Devido Processo Legal Administrativo reside na nítida separação das funções exercidas pela Administração. De um lado, está a função ativa ou executiva, responsável pela fiscalização e pela lavratura dos autos de infração. De outro, encontra-se a função judicante, incumbida de solucionar litígios e apreciar, com imparcialidade, a legalidade dos atos praticados na esfera ativa.

É pressuposto básico que essas duas funções não possam ser exercidas pela mesma autoridade, pois sua combinação compromete diretamente o princípio da imparcialidade. Tal vedação remonta à teoria da separação dos poderes, formulada por Montesquieu em sua obra *O Espírito das Leis*.

Embora formalmente integrado ao Poder Executivo, o Contencioso Administrativo Tributário detém autonomia funcional destinada a garantir que seus conselheiros exerçam suas atribuições com a imparcialidade exigida de um órgão julgador.

A imparcialidade é uma garantia processual prevista expressamente na Convenção Americana sobre Direitos Humanos:

Convenção Americana sobre Direitos Humanos

Toda pessoa tem direito a ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinem seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza.

A meu ver, no presente caso, a imparcialidade exigida do órgão julgador restou comprometida quando a DRJ de Curitiba determinou de ofício a remessa dos autos à DRF para que o Sr. Ricardo e a Sra. Maria fossem incluídos no polo passivo do lançamento.

Compreendo que não é possível tratar o despacho como mera recomendação. Ao emitir tal ordem, a Turma Julgadora acabou por exercer influência indevida sobre a autoridade lançadora, que, de algum modo, se viu instada a refazer o lançamento para incluir terceiros no polo passivo, modificando a interpretação inicialmente adotada no ato fiscal.

Por outro prisma, observo que o órgão julgador antecipou indevidamente seu juízo de valor acerca da responsabilidade das pessoas físicas, o que se evidencia no excerto reproduzido abaixo:

Considerando que a contribuinte está na situação de INAPTA no cadastro do CNPJ e que ela apresentou a DIPJ do exercício de 2015 na condição de inativa e as dos exercícios de 2014 e 2013, com base no lucro presumido, e de 2012, com base no lucro real, foram apresentadas com seus campos totalmente zerados, e tendo em vista que de nada adianta a manutenção da exigência fiscal nos julgamentos de 1º e 2º instâncias administrativas se na fase de cobrança e de eventual execução fiscal a contribuinte não tiver condições de adimplir a obrigação, **para garantia do crédito tributário é necessário que se atribua a responsabilidade tributária solidária às pessoas que tiveram participação na ocorrência das infrações apuradas em procedimento de ofício.**

Portanto, tais indícios apontam que **RICARDO LUIZ RODRIGUES BASSALO (CPF nº 613.350...)** teve participação no comando das atividades da interessada, razão pela qual deveria responder solidariamente pelo crédito tributário em análise.

Também solicito que seja verificado se a sócia MARIA JOSÉ DE JESUS SANTOS era simples interposta pessoa colocada no quadro de sócios quotistas da O.M.G. Construtora Ltda. ou se efetivamente teve participação nas operações da empresa e também deve responder solidariamente pelo crédito tributário.

O modo de condução do procedimento, ao levar as partes a ingressarem no feito sob uma presunção prévia de responsabilidade e com a sensação de condenação antecipada,

compromete a finalidade do processo administrativo fiscal. Aquilo que deveria constituir um julgamento imparcial acaba reduzido à simples confirmação de um entendimento previamente formado pelo órgão julgador.

A imparcialidade não é apenas uma regra, mas sim a alma do devido processo legal. Sua função primordial é garantir que as teses defensivas apresentadas pelo interessado sejam avaliadas com a necessária isenção e neutralidade por parte do julgador.

Esclareço que não se discute aqui a possibilidade de lavratura de auto de infração complementar para fins de inclusão de responsáveis. O que reputo inadmissível é a inclusão de pessoas físicas no polo passivo desta demanda em momento processual inadequado - após a apresentação da defesa inicial - e, sobretudo, por iniciativa do próprio órgão julgador, cuja função não se confunde com a atividade fiscalizatória.

O Auto de Infração, como ato de lançamento fiscal, estabelece de maneira precisa os contornos fáticos (matéria tributável) e subjetivos (sujeitos passivos) que vinculam a atividade julgadora. É vedado ao órgão julgador ampliar esses limites para incluir pessoa física sob a justificativa de resguardar a satisfação do crédito tributário, pois tal providência extrapola o conteúdo do ato originário que instaurou o processo e revela ingerência incompatível com a imparcialidade exigida da função judicante.

Ao agir dessa forma, o julgador violou o Princípio da Congruência, pois lhe cabe revisar a legalidade e o mérito do auto de infração, e não substituir a administração fiscal ativa para promover ou ampliar o lançamento fiscal. O julgador deve decidir com base no que está no auto de infração, e não no que poderia ter sido incluído.

O julgador pode, legitimamente, solicitar esclarecimentos para melhor compreender a dinâmica dos fatos. Porém, quando essa iniciativa ultrapassa o propósito de esclarecimento e começa a assumir feições acusatórias, ela deixa de auxiliar na busca da verdade e passa a funcionar como sustentação adicional à tese fiscal, comprometendo a imparcialidade do julgamento.

A interferência indevida no polo passivo da demanda viola a imparcialidade do julgador, motivo pelo qual decreto a nulidade do auto de infração complementar, determinando a exclusão do Sr. Ricardo Luiz Rodrigues Bassalo e à Sra. Maria José de Jesus Santos do polo passivo da obrigação tributária.

Tendo em vista que o Auto de Infração originário caracteriza lançamento tributário válido, dotado de autonomia e independência em relação a qualquer lançamento

complementar posteriormente produzido, a condução do presente processo deve prosseguir rumo ao exame do mérito do crédito tributário nele formalizado.

Mérito | Do pedido de retificação da base de cálculo do lucro arbitrado:

Passando ao mérito, observa-se que a Recorrente, em linhas praticamente idênticas às da impugnação, sustenta que desenvolvia atividade de engenharia com fornecimento de materiais e que, por essa razão, o percentual a ser aplicado no arbitramento dos lucros deveria ser de 9,6%, em substituição aos 38,4% utilizados pela fiscalização.

O arbitramento do lucro, cumpre recordar, é instituto de caráter excepcional, destinado à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando o contribuinte deixa de apresentar registros contábeis e fiscais aptos a comprovar o resultado do período.

Na hipótese dos autos, a utilização do arbitramento resultou diretamente da inobservância, pela Recorrente, das obrigações acessórias que lhe competiam, circunstância que inviabilizou a aferição do resultado tributável relativo ao ano-calendário de 2011. À luz desses elementos, reputo correta a aplicação do arbitramento, especialmente porque já foi afastada, em tópico próprio, a alegação de que tal omissão seria consequência de irregularidade na intimação.

A inércia da contribuinte em apresentar sua escrituração fiscal e contábil levou a autoridade fiscal a arbitrar o lucro, utilizando como base a receita bruta conhecida, apurada trimestralmente. Sobre essa receita, aplicou-se os percentuais de 32% (prestação de serviços em geral), acrescidos de 20%:

Lei nº 9.249/95

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Lei nº 9.430/96

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e

Como bem detalhou o acórdão recorrido, nas atividades de construção executadas por empreitada, o percentual aplicável à receita bruta para fins de determinação da

base de cálculo do IRPJ, no regime do lucro presumido, é de 32% quando o serviço envolve exclusivamente mão de obra e de 8% quando há emprego de materiais.

Sobre o tema, destaco a Solução de Consulta nº 2.021/2023:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA. FORNECIMENTO DE MATERIAL. PERCENTUAL.**

Às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplica o percentual de presunção de 8% (oito por cento) para o IRPJ na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta.

As demais receitas decorrentes de prestação de serviços, salvo as de serviços médicos e hospitalares definidos na legislação, sujeitam-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Solução de Consulta vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 8, de 7 de Janeiro de 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; Lei nº 9.718, de 1998, art. 14; Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 2º, § 7º, II, e § 9º, e 38; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA.
LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA. FORNECIMENTO DE MATERIAL. PERCENTUAL.**

Às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplica o percentual de presunção de 12% (doze por cento) para o CSLL na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta.

As demais receitas decorrentes de prestação de serviços, salvo as de serviços médicos e hospitalares definidos na legislação, sujeitam-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Solução de Consulta vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 8, de 7 de janeiro de 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; Lei nº 9.718, de 1998, art. 14; Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 2º, § 7º, II, e § 9º, e 38; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997.

Examinando os contratos celebrados com a Prefeitura Municipal de Eunápolis, a instância de origem concluiu que a pavimentação asfáltica do sistema viário configura serviço de construção civil executado por empreitada total, modalidade em que o empreiteiro assume integralmente a execução, inclusive o fornecimento dos materiais necessários. Em razão disso, entendeu aplicável os percentuais de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL.

Esse entendimento não pode ser estendido às atividades relacionadas à Prefeitura de Santa Cruz de Cabralia, uma vez que a Recorrente deixou de apresentar qualquer documentação comprobatória capaz de revelar a natureza dos serviços prestados. Não foram juntados contratos, notas fiscais ou quaisquer outros elementos que permitissem a adequada qualificação jurídica da prestação, o que impede a aplicação dos percentuais reduzidos.

Dessa forma, ratifico como correta a distinção adotada pelo acórdão recorrido ao aplicar os percentuais de 9,6% e 12% para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, relativos à receita dos serviços prestados à Prefeitura Municipal de Eunápolis. Quanto aos serviços prestados à Prefeitura Municipal de Santa Cruz de Cabralia, devem incidir os percentuais de 38,40% e 32%, na mesma ordem.

Por fim, cabe lembrar que o arbitramento do lucro não possui natureza condicional, como sugere a Recorrente. Uma vez regularmente efetuado, o lançamento não pode ser alterado em razão da apresentação posterior de livros ou documentos cuja ausência, justamente, motivou a adoção do arbitramento:

Súmula CARF nº 59: A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

À vista das considerações apresentadas, voto por negar provimento ao recurso da contribuinte no aspecto examinado, preservando integralmente o entendimento adotado pelo acórdão recorrido.

Mérito | Do pedido de cancelamento das multas (Dever Instrumental):

A finalidade precípua do Direito consiste em ordenar a vida social, estabelecendo normas que regulem a conduta das pessoas em suas interações. No âmbito tributário, tal ordenação se revela por meio de duas espécies de relações jurídicas. A primeira é a obrigação tributária principal, de natureza patrimonial, cujo objeto é o pagamento do tributo.

A segunda é composta pelos deveres instrumentais, materializados em atos positivos (fazer) ou negativos (não fazer), concebidos para permitir o efetivo controle, fiscalização e arrecadação do crédito tributário, garantindo a funcionalidade do sistema.

O inadimplemento de uma obrigação instrumental caracteriza infração de natureza eminentemente objetiva, cuja penalidade prescinde de qualquer investigação sobre o elemento subjetivo do agente. A análise concentra-se exclusivamente na ocorrência da violação formal.

Ao estruturar esses deveres, o legislador não condicionou a imposição da sanção à comprovação de dolo ou culpa. A simples constatação do não atendimento ao comando normativo já legitima a penalidade.

No caso em julgamento, o contribuinte foi sancionado por duas condutas: (i) deixar de entregar a ECD no ambiente SPED, fato que ensejou multa de R\$ 15.000,00 (artigo 57 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001); e (ii) não apresentar os arquivos digitais, resultando em multa de R\$ 57.251,78 (artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991).

Na peça defensiva, o contribuinte sustenta não ter sido intimado para transmitir as informações devidas, reiterando a tese de nulidade fundada em alegado vício de intimação. Todavia, como já evidenciado em tópico próprio, a intimação por edital foi válida e somente se deu em razão da impossibilidade de localização da empresa no endereço constante de seu contrato social.

Diante disso, e uma vez constatado que a fiscalização intimou regularmente o contribuinte para a entrega das obrigações instrumentais legalmente instituídas, conforme demonstrado nas e-fls. 80 e 89, sem que houvesse qualquer manifestação ou atendimento, revela-se legítima a aplicação das penalidades.

À vista dessas razões, voto pelo não provimento do recurso.

Mérito | Do pedido de cancelamento das multas (qualificada e agravada):

Entendo que assiste razão a Recorrente quanto ao pedido de desqualificação da multa, pois a simples transmissão zerada da DIPJ não configura, por si só, fundamento suficiente para a aplicação da penalidade qualificada. A multa qualificada pressupõe a prática de infração de natureza subjetiva, caracterizada por conduta dolosa, ou seja, pela vontade livre e consciente de cometer o ilícito.

A mera ausência ou envio da DIPJ zerada não demonstra esse elemento volitivo, tampouco autoriza, isoladamente, a qualificação da penalidade, ainda que o fato também justifique o lançamento complementar dos tributos e a multa de ofício correspondente.

É certo que a ausência de recolhimento e de declaração dos tributos caracteriza infração tributária. Entretanto, reconhecer a existência de dolo demanda a demonstração de um elemento subjetivo específico, que vai muito além da simples ocorrência do ilícito:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco). O ônus da prova da qualificação é da autoridade fiscal.

Esse mesmo entendimento já foi adotado por essa turma quando do julgamento do processo nº. 10530.725536/2015-91, de relatoria do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. DOLO. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTO. “DCTF ZERADA”. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez ausente a figura do dolo, a multa qualificada deve ser afastada. **O não pagamento de tributo, a não apresentação de declaração ou a apresentação de declaração inexata, por si só, não revelam condutas dolosas.** Tratam-se, na verdade, de situações típicas que ensejam a aplicação da multa de ofício de 75% (e não 150%), nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Ainda que a conduta dos autuados seja reprovável, a legislação tributária impõe requisitos estritos para a multa qualificada. Não é suficiente a constatação de qualquer dolo; exige-se o dolo específico, caracterizado pela vontade livre e consciente de cometer um dos ilícitos previstos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, o que não verifico no presente caso.

Relativamente ao agravamento da penalidade, a autoridade fiscal motivou sua aplicação na falta de entrega dos livros e documentos que compõem a escrituração comercial e fiscal da empresa. Conforme registrado no relatório, essa omissão teria imposto dificuldades adicionais e provocado atraso no desenvolvimento das atividades de apuração e lançamento do crédito tributário.

A jurisprudência administrativa é pacífica ao reconhecer que o arbitramento dos lucros e o agravamento da penalidade não podem coexistir quando o mesmo fato que justificou o arbitramento é utilizado como fundamento para agravar a multa:

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Cumprе registrar, ainda, que a autoridade fiscal obteve as informações pertinentes mediante ofícios expedidos às Prefeituras de Santa Cruz Cabralia e de Eunápolis, que encaminharam informação dos pagamentos realizados à Recorrente.

Logo, ausente qualquer fundamento autônomo para o agravamento da penalidade, diverso daquele que deu causa ao arbitramento dos lucros, entendo que o agravamento deve ser afastado. Diante disso, acolho parcialmente o recurso voluntário para cancelar a multa qualificada e a multa agravada, reduzindo a multa de ofício ao percentual legal de 75%.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de:

- i)** Manter a decisão que indeferiu o pedido de perícia, pois não foram atendidos os requisitos legais para sua realização. Deixo de determinar a realização de ofício, considerando que o acervo probatório já é suficiente para a formação do meu convencimento sobre a matéria;
- ii)** Manter o lançamento baseado no lucro arbitrado, assim como as multas pela falta de entrega da ECD e dos arquivos magnéticos, tendo em vista que o contribuinte, apesar de regularmente intimado a fornecer suas informações contábeis e fiscais, não apresentou qualquer documentação;
- iii)** Acolher parcialmente o recurso voluntário, determinando o cancelamento da multa qualificada e da multa agravada, reduzindo a multa de ofício ao percentual legal de 75%.
- iv)** Reconhecer a nulidade do auto de infração complementar e, em decorrência, determinar a exclusão do Sr. Ricardo Luiz Rodrigues Bassalo e da Sra. Maria José de Jesus Santos do polo passivo da obrigação tributária.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator