



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720361/2016-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.265 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente AMERICAS BARRA RIO LTDA (RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS: ADRIANO JOSÉ REIS MARTINS, THIAGO BAPTISTA MARTINS E JAIME FERNANDO REIS MARTINS JÚNIOR)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ARBITRAMENTO. RECEITA CONHECIDA COM BASE EM NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS.

A emissão de notas fiscais eletrônicas, por si só, não implica na contabilização das correspondentes receitas nem no seu oferecimento à tributação.

No presente caso, de forma reiterada nos períodos fiscalizados, a contribuinte apresentou as DIPJ com os valores de todas as fichas “zeradas” (custos, despesas, demonstrações do resultado e do lucro real, cálculos do IRPJ e CSLL, balanço patrimonial, etc.). Não apresentou as devidas escriturações contábil e fiscal conforme as determinações regulamentares do Sistema SPED. Não fez qualquer recolhimento e/ou confessou débitos relativos aos tributos lançados. Quando por diversas vezes intimada e reintimada, não atendeu aos reclamos para a apresentação dos arquivos digitais que dariam suporte à escrituração, mesmo que extemporânea, dos registros contábeis de suas atividades.

ARBITRAMENTO. OPÇÃO PELO LUCRO REAL ANUAL. IRRETRATABILIDADE.

A irretratabilidade mencionada no art. 232 do RIR/99 só se aplica para o contribuinte, ou seja, se optar pelo lucro real anual, não poderá mudar para o lucro real trimestral no decorrer do mesmo ano-calendário. Isso não impede que a fiscalização utilize o regime arbitrado quando verificar que o contribuinte não obedece ao requisito fundamental daquele outro regime, qual seja, manter a escrituração contábil-fiscal e apresentá-la nas formas previstas na legislação (por meio do Sistema SPED ou por meio de arquivos digitais quando regularmente intimado).

ARBITRAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DO IRRF SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS.

Se a receita contida nas notas fiscais eletrônicas que embasaram a atuação tratassem de prestação de serviços, seria possível cogitar do abatimento de

valores de tributos eventualmente retidos. Contudo, as notas fiscais eletrônicas que embasaram a omissão de receita contida no lançamento não ensejaram retenção na fonte porque apenas tratam de vendas de mercadorias ou vendas de combustíveis e lubrificantes.

ARBITRAMENTO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

Inexiste previsão legal para a compensação de prejuízos quando a tributação se dá pelos regimes do lucro presumido ou arbitrado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. ILEGALIDADE.

Inexiste ilegalidade do feito fiscal, não caracterizando nulidade por preterição do direito de defesa, se a infração foi claramente descrita, os fatos alegados foram documentalmente comprovados e a fundamentação legal expressamente declarada.

NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL. CONTADOR. MÁ FÉ.

A alegação de que o antigo contador agiu de má fé ao não noticiar o andamento do procedimento fiscal não socorre a contribuinte. A prova de que as intimações foram enviadas para o domicílio fiscal é suficiente para legitimar feito. Na conformidade da Súmula CARF nº 9, é válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

A qualificação da multa foi claramente exposta no TVF e está associada à conduta reiterada, fartamente demonstrada, de a contribuinte não oferecer a receita auferida à tributação (por conseguinte não recolheu nem confessou valores relativos ao IRPJ e CSLL). Desse modo, ficou configurada a sonegação tipificada no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

MULTA AGRAVADA. INADMISSIBILIDADE.

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

No presente caso, não houve a solicitação direta de outros elementos que poderiam ampliar o contexto da fiscalização. Os pedidos focaram em elementos genéricos (relacionados à escrituração e correspondentes documentos) cujo não atendimento resultou no arbitramento.

MULTA REGULAMENTAR. FALTA/ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS. TERMO INICIAL. CONTAGEM DE DIAS.

Mantém-se a multa aplicada quando verificado que estão corretos os cálculos realizados pela fiscalização no que diz respeito ao termo inicial da infração e à contagem dos dias até a lavratura do auto de infração.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Incabível a responsabilização solidária por interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, quando não se verifica a confusão patrimonial de esferas pessoais típica desse conceito.

No presente caso, faltou demonstrar que o produto da receita não tributada foi apropriado por aquelas pessoas apontadas como responsáveis. Inexistiu, pelo menos nas provas produzidas, a reclamada confusão patrimonial que justificaria o enquadramento dos fatos no conceito do interesse comum.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES.

Cabível a responsabilização de administradores quando se apresentam provas concretas capazes de justificar as condutas dolosas (ou meramente culposas) características dos atos com excesso de poderes ou infração de lei previstos no artigo 135, III, do CTN.

No presente caso, as pessoas apontadas como responsáveis são administradores da empresa contribuinte. Portanto, assumem a responsabilidade pela conduta da sonegação. Na condição de administradores, deveriam ter zelado pela não ocorrência da infração de natureza penal constatada (a sonegação).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as arguições de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo principal, para cancelar o agravamento da multa de ofício, vencido o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que deu provimento em maior extensão para cancelar também a qualificação da multa. Votou pelas conclusões do relator, quanto à não ocorrência de decadência do lançamento, o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo. Acordam, ainda, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso dos responsáveis solidários quanto à imputação do art. 124, inc. I do CTN, mantida a responsabilidade com base no art. 135, III do CTN, vencido o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que deu provimento integral nesta parte. Votaram pelas conclusões os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho

Machado (Presidente). Ausente o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, substituído pelo conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por AMERICAS BARRA RIO LTDA e responsáveis tributários contra acórdão que julgou procedente em parte a impugnação apresentada diante de autos de infração lavrados no âmbito da DRF/Rio de Janeiro-II.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte, foram lavrados, em 09/09/2016, com ciência por via postal em 14/09/2016 (fls. 349/354), os seguintes Autos de Infração, referentes aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013: 1) Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ de fls. 229/268, com exigência de crédito tributário no total de R\$ 63.483.463,24, sendo: R\$ 17.290.735,17 de imposto, R\$ 7.288.573,99 de juros de mora (calculados até 09/2016) e R\$ 38.904.154,08 de multa proporcional (passível de redução); 2) Contribuição Social - CSLL de fls. 269/308, com exigência de crédito tributário no total de R\$ 28.686.939,06, sendo: R\$ 7.813.230,80 de contribuição, R\$ 3.293.939,02 de juros de mora (calculados até 09/2016) e R\$ 17.579.769,24 de multa proporcional (passível de redução); 3) Outras Multas Administradas pela RFB de fls. 309/326, no valor total de R\$ 6.232.635,23, sendo R\$ 6.175.635,23 pela falta/atraso na entrega de arquivo magnético e R\$ 57.000,00 pelo não cumprimento à intimação para apresentar escrituração digital, arquivos ou sistemas no prazo estipulado.

O procedimento fiscal se encontra detalhado no Termo de Verificação Fiscal (Anexo do Auto de Infração) de fls. 217/227.

Integram também os autos de infração "Demonstrativo de Responsáveis Solidários" em nome de Adriano José Reis Martins, que tomou ciência do lançamento em 15/09/2016 (fls. 355/361); Thiago Baptista Martins, com ciência do lançamento em 15/09/2016 (fls. 362/368) e Jaime Fernando Reis Martins Junior, com ciência do lançamento em 14/09/2016 (fls. 369/375).

Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, através do processo 10872.720362/2016-81, contra todos os integrantes do polo passivo, como se verifica no trecho abaixo extraído daquele processo.

6. QUALIFICAÇÃO DOS RESPONSÁVEL/TESTEMUNHAS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS:

AMERICAS BARRA RIO LTDA, CNPJ Nº 04.780.166/0001-29 - Domiciliada na Avenida das Américas, nº 3693, loja 102, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 22.631-003;

ADRIANO JOSE REIS MARTINS JOSÉ, CPF: 888.492.447-20 – Sócio-administrador.

Informa como seu domicílio tributário o endereço situado na Avenida das Américas, nº 10.333, bloco 2, apto. 1.501, Barra da Tijuca – Rio de Janeiro/RJ – CEP:22.793-082.

JAIME FERNANDO REIS MARTINS JUNIOR, CPF: 109.727.417-98 – Administrador domiciliado na Rua Jornalista Tim Lopes, nº 255, apto. 604, Barra da Tijuca/RJ – CEP:22.631-003;

THIAGO BAPTISTA MARTINS, CPF: 125.656.577-65 – Administrador domiciliado no Avenida Lúcio Costa, 5.600, apto. 701, Barra da Tijuca/RJ, CEP: 22631-003.

O lançamento do IRPJ, conforme descrição de fls. 241/242, com detalhamento no Termo de Verificação Fiscal, decorreu do arbitramento do lucro, com base na receita bruta conhecida, realizado em função da contribuinte, sujeito à tributação com base no Lucro Real, não possuir escrituração na forma das leis comerciais e fiscais e não disponibilizar os documentos que lhe daria lastro (art. 530, inciso I e III, do RIR/99), tendo sido apurada omissão de receita pela falta de escrituração de notas fiscais de vendas, com suporte no art. 173, I, do CTN; no art. 3º da Lei nº 9.249/95 e art. 537 do RIR/99.

O auto de infração de CSLL decorre do lançamento do IRPJ.

O auto de infração de multa regulamentar foi motivado: 1) pela falta/atraso na entrega de arquivo magnético e 2) pelo não cumprimento à intimação para apresentar escrituração digital, arquivos ou sistemas no prazo estipulado.

No Termo de Verificação Fiscal consta, em relação aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, que a empresa:

- 1) apresentou DIPJ no lucro real com todas as fichas em branco;
- 2) não transmitiu os arquivos digitais de sua Escrituração Contábil Digital (ECD) ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED);
- 3) apesar de reiteradamente intimada, não apresentou o Lalur, os demonstrativos de apuração do IRPJ e da CSLL, sua escrituração contábil digital devidamente transmitida no ambiente Sped (SPED-ECD), assim como Controle Fiscal e Contábil de Transição (SPED-Fcont);
- 4) não esclareceu o motivo da transmissão de suas DIPJ com todas as Fichas em branco;
- 5) foi cientificada sobre a hipótese de arbitramento do lucro, caso não transmitisse ao ambiente SPED sua Escrituração Contábil Digital (ECD);
- 6) foi reiteradamente intimada para se manifestar acerca das Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) de vendas localizadas no SPED - módulo NFe, conforme demonstrativos anexados aos termos de intimação, bem como disponibilizar todos os documentos e demais papéis que serviram de base para sua escrituração contábil/fiscal, sem que apresentasse resposta até o final da ação fiscal;

E ainda:

Diante do exposto, em face da não apresentação de suas Escriturações Contábeis Digitais (ECD), relativas aos anos-base de 2011, 2012 e 2013, assim como de todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração contábil/fiscal, não restou alternativa a este Fisco, senão proceder a determinação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, devido trimestralmente, com base nos critérios do lucro arbitrado, consoante o disposto no art. 530 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) e artigos 47 da Lei nº 8.981/95 e 1º da Lei nº 9.430/96.

1.1 DA RECEITA CONHECIDA (RECEITA DECLARADA/RECEITA OMITIDA)

Ex vi do art. 532 do RIR/1999, quando conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus

parágrafos, acrescidos de vinte por cento (artigos 16 da Lei nº 9.249/96 e 27, I da Lei nº 9.430/96).

(...)

Ressalte-se ainda que de acordo com o disposto no art. 537 do RIR/99, verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, a saber:

(...)

1.1.1 OMISSÃO DE RECEITAS – NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS DE VENDAS – ANOS-CALENDÁRIO DE 2011, 2012 E 2013 - NÃO ESCRITURADAS/DECLARADAS

Considerando que a sociedade AMÉRICAS BARRA RIO LTDA, não escriturou suas receitas brutas, tampouco informou tais valores em suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais, exercícios 2012, 2013 e 2014, anos-calendário 2011, 2012 e 2013, consolidamos trimestralmente os valores de receitas de vendas, conforme “Demonstrativo das Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) de vendas”, obtidas no Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, módulo NFe, relativas aos períodos de apuração compreendidos entre 01/01/2011 a 31/12/2013, anexadas aos Termos Fiscais lavrados em 28/06/2016, 26/07/2016 e 16/08/2016, para fim de apurarmos as bases de cálculo para o lucro a ser arbitrado (omissões de receitas não escrituradas/declaradas), conforme abaixo: (...)

Considerando, ainda, a atividade de comércio, o lucro arbitrado será obtido mediante aplicação do percentual de 8% sobre a receita conhecida, por trimestre, acrescido de vinte por cento, perfazendo o total de 9,6%.

2 DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA DA CSLL

(...)

3 MULTA POR FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD) – ANOS-CALENDÁRIO DE 2011, 2012 E 2013

(...)

4 FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS

(...)

5 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Cabe ressaltar que, relativamente aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, o fiscalizado apresentou a este Fisco suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) com todas as fichas em branco (Custos, Despesas, Demonstração de Resultados, do Lucro Real, Cálculo do Imposto de Renda, da CSLL, Balanço Patrimonial, etc.). Não constam nos sistemas desta RFB recolhimentos e/ou confissão de débitos em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, relativos ao IRPJ e CSLL, tampouco entrega de suas Escriturações Contábeis Digitais – ECD no Sistema Público de Escrituração Digital – Sped.

Denota-se, portanto, o fiscalizado não ofereceu à tributação nenhum valor a título de receita e não recolheu/confessou valores relativos ao IRPJ e CSLL, não obstante ter emitido nos citados anos-calendário de 2011, 2012 e 2013,

Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) de vendas nos montantes de R\$ 188.386.121,80, R\$ 252.796.293,94 e R\$ 282.264.887,20, respectivamente, conforme informações constantes no Sistema Público de Escrituração Digital– Sped, módulo Notas Fiscais Eletrônicas (NFe).

*Apesar de ter sido instado **reiteradamente** a apresentar suas escriturações contábeis Digitais (ECD), bem como demonstrativos de apuração do Lucro Real e da CSLL, relativos aos citados anos-base, o contribuinte não as apresenta, tampouco justifica o motivo de sua inação. Ademais, tendo sido encaminhados Termos de Intimação Fiscais ao contribuinte para se manifestar acerca da emissão de Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) de venda nos referidos anos-base nos montantes anuais de R\$ 188.386.121,80, R\$ 252.796.293,94 e R\$ 282.264.887,20, o interessado também não se pronunciou sobre tais receitas de vendas.*

Dos levantamentos acima descritos, chega-se à conclusão que a conduta reiterada adotada pelo contribuinte supracitado se enquadra em omissão dolosa tendente a impedir o Fisco de conhecer as atividades/operações da pessoa jurídica e, portanto, a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, configurando sonegação fiscal e justificando aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, aumentada de metade, haja vista não atendimento pelo sujeito passivo à intimações para prestar esclarecimentos, bem como para entregar seus arquivos digitais, alcançando o percentual de 225% de multa.

Em que pese a disponibilidade das notas fiscais eletrônicas de vendas emitidas pelo fiscalizado constantes no ambiente Sped e sua utilização neste lançamento, excluídas estas informações, estaria o Fisco impossibilitado de conhecer as atividades/operações do contribuinte, haja vista que o fiscalizado em todos os anos-calendário em tela apresentou suas DIPJ com as fichas em branco, assim como não transmitiu suas ECD ao ambiente Sped e não atendeu as diversas intimações do Fisco para prestar informações/esclarecimentos, entre outras solicitações.

As multas de ofício qualificadas aplicadas pelo percentual de 225% tiveram por fundamento legal o artigo 44, § 1º e 2 da Lei 9.430, de 27.12.1996, que assim estabelece: (...)Fica materializada, portanto, hipótese de sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Além disso, fica reconhecido o alcance dos fatos pela Lei nº 8.137/90, na forma abaixo:(...)

Considerando o exposto acima e, tendo sido evidenciado indícios de crime contra a ordem tributária previsto nos artigos 1º e/ou 2º da Lei nº 8.137/90, foi lavrada a respectiva Representação Fiscal para Fins Penais, conforme estabelece o art. 83 da Lei nº 9.430/96 e o art. 1º da Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010.

Cumprir observar que, no presente lançamento de autos de infração, restou caracterizada nos termos do art. 124, inciso I e art. 135, inciso III da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), a sujeição passiva solidária, em face do sócio-administrador ADRIANO JOSE REIS MARTINS, CPF nº 888.492.447-20 e dos administradores JAIME FERNANDO REIS MARTINS

JUNIOR e THIAGO BAPTISTA MARTINS, CPF nº 109.727.417-98 e 125.656.577-65, respectivamente.

(...)

Ressalte-se ainda que os lançamentos do IRPJ e da CSLL, relativos ao 1º e 2º trimestres de 2011, foram efetuados com base no art. 173, inciso I, da Lei nº 5.172/66, tendo em vista que o sujeito passivo não antecipou o pagamento de tributos federais, bem como foram apuradas condutas fraudulentas/dissimuladas, não sendo observado o disposto no art. 150 desta mesma Lei (lançamento por homologação).

Em sua impugnação, às fls. 404/437, com solicitação de juntada em 14/10/2016 (fls. 402), a contribuinte aduz, em síntese, que:

4. DOS ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS À IMPUGNAÇÃO

(...)

Desde sua criação, a Américas Barra Rio Ltda. age, como sempre agiu, com dedicação e lisura no cumprimento do seu objetivo social, não descumprindo regras sociais e muito menos legais.

*No entanto, para o seu espanto, no dia 14.09.2016, os administradores da Impugnante tiveram conhecimento de que, o seu contador, **MARCO ANTONIO FERREIRA DANTAS**, não havia atendido a solicitação de informações pela fiscalização da Receita Federal do Brasil, embora reiteradamente intimado, e, por esta razão, haviam sido efetuados lançamentos fiscais contra si.*

(...)

*Os administradores pautados na boa-fé e confiança que possuíam no seu setor contábil, especialmente, em seu contador **MARCO ANTÔNIO FERREIRA DANTAS**, acreditavam que sua contabilidade encontrava-se em perfeita consonância com a legislação aplicável a seu ramo empresarial.*

Não tinham conhecimento de que, algumas obrigações acessórias, como transmissões de declarações, não haviam sido entregues a Receita Federal do Brasil nos anos de 2011, 2012 e 2013.

Os administradores da Impugnante somente tiveram a ciência de tais fatos, quando foram intimados pessoalmente como corresponsáveis solidários dos autos de infração.

*Assim que tomaram conhecimento de tamanha desídia do seu contador, **este foi demitido por justa causa, conforme se pode comprovar no Termo de Comunicação de Rescisão de Contrato de Trabalho abaixo copiado e em anexo: (...)***

Nota-se, também, nos termos de intimações realizados pela autoridade fiscal, que as intimações eram direcionadas e recebidas pelo contador Marcos Antônio Ferreira Dantas; o que, comprova, a alegação da Impugnante de que desconhecia do descumprimento reiterado de solicitação de documentação da fiscalização.

Não houve, como não há, motivo para a Impugnante sonegar informações à Receita Federal do Brasil ou, ainda, não cumprir as obrigações acessórias de

transmissões de suas informações, pois todos os seus impostos estão regularmente pagos, mas não foram considerados pela fiscalização.

O artigo 1.177 do Código Civil do Brasileiro atribui expressamente à responsabilidade solidária pelos danos causados pelo Contador a seus representados, salvo se os atos efetivados pelo Contador não forem eivados de má-fé:(...)

*A interpretação a contrario sensu que o dispositivo nos fornece é que, nos casos de má-fé do contador, este deverá ser responsabilizado, **pessoalmente**, pelos lançamentos em livros, fichas ou escrituração contábil.*

(...)

A presente celeuma não estaria aqui sendo tratada, se o Auditor-Fiscal tivesse intimado os administradores da Impugnante, ao invés de ter insistido na intimação do Contador, que não repassava as informações aos seus administradores.

(...)

No nosso sentir, houve manifesto cerceamento no direito de defesa, pois, os responsáveis legais da Impugnante, se houvessem sido intimados, teriam prestados todos os esclarecimentos necessários à fiscalização; até, PORQUE, TODA SUA ESCRITURAÇÃO SE ENCONTRA EM PERFEITO ESTADO DE CONSERVAÇÃO. Podendo, mediante abertura de simples diligência, ser comprovado pela Receita Federal do Brasil.

(...)

5- PRELIMINARES AO MÉRITO

5.1 — Nulidade da Intimação — *Duas Intimações referentes aos mesmos lançamentos fiscais - emitidas por autoridades diversas*

(...)

Qual data é a inicial da constituição do crédito tributário e fluência do prazo de defesa da Impugnante? Qual a data constará na CDA na eventual manutenção dos autos de Infração lançados? A do d. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil ou a do Delegado da Receita Federal do Brasil?

(...)

Não tem como a Impugnante responder a tais indagações, o edital de publicação não é claro e nem fundamentado, gerando a Impugnante manifesta insegurança em sua defesa. Tornando-se nulo de pleno direito o lançamento fiscal, por manifesto vício na intimação da Impugnante.

5.2 - Da Transmutação da forma de apuração do Lucro Real De Anual para Trimestral

Ocorre que o disposto no artigo 530 do Decreto nº 3.000/99 e no artigo 1º da Lei nº 9430/96, determinam a regra de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica: seja trimestral ou anual.

Quando eleito pelo contribuinte a apuração anual, na forma do §3º, do artigo 2º, da Lei nº 9430/96, não pode a autoridade fiscalizadora alterar a forma de cálculo do «imposto devido», até porque, o artigo 232 do RIR/99, estabelece expressamente que a opção será IRRETRATAVEL:

(...)

O arbitramento tão somente é utilizado para estimar o "lucro" do contribuinte, e não a sua forma de apuração. Ou seja, o arbitramento é mecanismo para se chegar à base de cálculo do Imposto de Renda, não servindo como instrumento de se determinar a forma como se dará o pagamento da exação.

(...)

A adoção da transmutação do Lucro Real dos anos-calendário de 2012 e 2013 de ANUAL para TRIMESTRAL pela autoridade fiscal, não só fere a OPÇÃO DECLARADA nas DIPJs (DIPJ 201312012 - fis. 75 - FICHA 1 - DADOS INICIAIS - Apuração do IRPJ e da CSLL: Anual - Data e Hora de Recepção: 2810612013 19:28:28 (fis. 74); DIPJ 201412013 - fis. 114 - FICHA 1 - DADOS INICIAIS - Apuração do IRPJ e da CSLL: Anual - Data e Hora de Recepção: 3010612014 12:14:06 (fis. 113), ambas DIPJ ORIGINAIS), como, de forma ilegal, vaza o contido no parágrafo terceiro do art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pois a opção pelo pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica sob a forma de estimativas mensais é opção exclusiva do contribuinte, sendo, por conseguinte, seu fato gerador a ocorrer em 31 de dezembro do ano-calendário.

(...)

*Pelo exposto, não pode ao seu talante a autoridade fiscal transmutar para apuração trimestral, a opção elencada de forma unilateral pela Impugnante, subvertendo comandos legais e patrocinando bases de cálculos ilegais, eis que as mesmas se tornam indevidamente majoradas. **O que, por consequência, acarretou na nulidade In totum do auto de infração.***

5.3 - Da manifesta ausência de Omissão de Receita - Inobservância aos preceitos legais

*Com relação às supostas OMISSÕES DE RECEITAS, as normas que as tipificam, contidas no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, arts 281 (Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamentos, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo), 282 (Suprimento de Caixa), 283 (**Falta de Emissão de Notas Fiscais**), 284 (Arbitramento da Receita por Índícios de Omissão), 285 (Outros Tipos de Arbitramento), 286 (Lançamento Quantitativo por Espécie) e 287 (Depósitos Bancários), em nenhum momento nos podem ser aplicadas.*

Isso ocorre, pois o referido RIR/99 detalha, de forma clara e objetiva, quais os casos em que se caracterizam OMISSÕES DE RECEITAS, os quais não se aplicam à Impugnante, mormente após a própria fiscalização acessar o SPED de Notas Fiscais Eletrônicas emitidas nos anos-calendário de 2011 a 2013, pela Impugnante.

Agravando ainda mais, a autoridade fiscal fundamentou a constituição desse crédito tributário como OMISSÃO DE RECEITAS (fato esse inverossímil, pois foram emitidas todas as Notas Fiscais nos anos-calendário objeto da

fiscalização), com base no art. 537 do RIR/99, que expressamente determina ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO, e não aplicação de percentuais para então obter as Bases de Cálculos.

5.4 - Da decadência dos supostos créditos exigidos do primeiro e segundo trimestre de 2011 - IRPJ e CSLL

Impõe-se a contagem do Prazo Decadencial com base no parágrafo quarto do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, e não pelo inciso 1 do caput do art. 173, do referido CTN; até porque, conforme comprovam o discriminativo de recolhimento dos impostos federais e o de retenções, ambos emitidos eletronicamente do sítio da Receita Federal do Brasil, foram efetuados pagamentos parciais dos pretensos tributos exigidos nestes autos.

Cumprе observar que o Art. 150, §4º, do CTN, que trata dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, que é o caso do IRPJ, dispõe que a Fazenda tem o prazo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador para homologar o pagamento ou realizar lançamento de ofício.

No caso em tela, estamos nos referindo ao IRPJ-Fonte, ou seja, o imposto é retido na fonte, ocorrendo verdadeira antecipação do pagamento, que deve ser submetida à posterior homologação por parte da Fazenda, tal qual se opera com as declarações anuais do Imposto sobre a Renda.

(...)

Desta forma, o prazo decadencial deve ser contado na forma do Art. 150, § 4º, do CTN, visto que este se refere à contagem de quando há o pagamento, ainda que parcial, nos tributos sujeitos à lançamento por homologação, enquanto que o Art. 173, 1º, do CTN, se refere a hipótese de ausência de pagamento.

No presente caso, cumpre lembrar que a Impugnante emitiu notas fiscais por meio eletrônico, bem como houve recolhimento de IRRF, assim, a Fazenda Nacional desde então teve ciência do fato gerador, portanto, não há que se falar na aplicabilidade do artigo 173 do CTN.

De todo o exposto, restou evidente que o IRPJ e a CSLL referente ao 1º e 2º Trimestres do ano base 2011, restam extintos pela decadência, na forma do Art. 156, V, do CTN, razão pela qual devem ser excluídos, desde já, dos Autos de Infração.

6- MÉRITO

6.1 - Da Ausência de Omissão de Rendimentos - Erro na base de cálculo e no enquadramento legal - IRPJ

(...)

Portanto, desnecessárias suas solicitações a Impugnante, pois a RFB tem acesso, por Convênio estabelecido com o Governo do Estado do Rio de Janeiro, com base no art. 199 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), de todas as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pelas pessoas jurídicas estabelecidas no referido Estado.

Mais discrepante se torna a conclusão da fiscalização ao entender e registrar como OMISSÃO DE RECEITAS a não apresentação das Notas Fiscais pela Impugnante, quando a mesma Fiscalização arrola todas as Notas Fiscais eletronicamente emitidas pela Impugnante, e que de fato e direito serão necessárias aos registros dos veículos por ela vendidos a clientes diversos junto ao DETRAN/RJ, para inscrição dos mesmos no RENAVAM.

Omissão de Receitas, como a própria definição diz, é o escamoteamento de TODA (fraude) ou PARTE (Nota Fiscal "calçada"- com oferecimento de somente uma parte à tributação) da operação comercial ou da prestação dos serviços realizados, o que em nenhum momento tal fato ocorreu, conforme se observa pela emissão das Notas Fiscais nos anos-calendário de 2011 a 2013, objeto da fiscalização.

(...)

Por ser a Receita da Impugnante conhecida de forma inequívoca, inclusive convalidada com chancela oficial de Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP/Brasil (MP 2.200-2/2001), portanto, revestida de todas as formalidades legais, afasta-se, de imediato, qualquer pretensão de fraude, conforme quer fazer entender a autoridade fiscal, ao aplicar os arts 71,72 e 73 da Lei nº4.502, de 1964.

Os referidos artigos não guardam pertinência ou conexão com o disposto na MP 2.200-2/2001 e demais normas estabelecidas no Decreto nº 6.022, de 2007, pois de forma evidente as receitas da Impugnante estão declaradas, sendo, portanto, de conhecimento das Secretarias de Fazenda.

*Com relação à formação das bases de cálculo dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, para fins de cobrança do Imposto de Renda da Impugnante, nos assustam os equívocos cometidos pela autoridade fiscal, pois ao fundamentar como **OMISSÕES DE RECEITAS**, capitulando-as com base no art. 537 do RIR/99, teria de fazer **ADIÇÕES ÀS BASES DE CÁLCULO** dos referidos anos-calendário (o que não fez, contrariando o dispositivo legal ao qual se subordina), e não proceder à aplicação dos **percentuais sobre a Receita Bruta**, o qual deve ter outra capitulação legal, que não é do conhecimento da Impugnante, acarretou no cerceamento do seu correto direito de defesa.*

(...)

6.3 - Da contradição na formação dos lançamentos fiscais - Arbitramento x Omissão de Rendimentos

(...)

Conforme já foi exaustivamente afirmado nesta peça, a Impugnante não deixa de contabilizar receita, eis que emitiu Notas Fiscais e houve recolhimento de IR-Fonte. Consequentemente, não houve sonegação de receita.

Tal situação afasta manifestamente qualquer possibilidade de se alegar que houve omissão de receita, tendo em vista que a Receita Federal do Brasil havia conhecimento da receita ganha pelo Impugnante, tanto que as utilizou para arbitrar a base de cálculo do imposto alvo da autuação fiscal.

(...)

Tem-se assim que o arbitramento é uma medida extrema, que só pode ser adotada pela fiscalização quando não houver meios de se computar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda.

Nesse sentido, oportuno é lembrar que a autoridade administrativa utilizou documentos declarados pelo Impugnante para realizar o lançamento de ofício mediante arbitramento, o que é extremamente irrazoável, já que os mesmos documentos indicam o faturamento da empresa autuada.

(...)

Portanto, o que é importante consignar é que a autoridade deveria ter, antes de realizar o arbitramento, verificar se havia alguma forma de se apurar o lucro real.

No presente caso, o fiscal se utilizou da modalidade do lucro arbitrado como meio de punição da Impugnante, o que é extremamente vedado e torna o lançamento nulo, conforme entendimento do CARF acima citado.

É até contraditório utilizar documentos e declarações feitas pela própria contribuinte à Receita Federal para lançar o tributo e, ao mesmo tempo, considerar que houve omissão de receita.

Se o agente fiscal entendeu que não havia documentação apta para apurar os tributos, os quais supostamente foram, nas palavras dele, sonegados intencionalmente, não poderia, unicamente, com base nas notas fiscais emitidas pela Impugnante, ter efetuado os lançamentos fiscais, mas, sim, ter requisitado: (i) os extratos bancários as instituições financeiras; (ii) os Certificados de Troca de Titularidade no DETRAN, para veículos usados, bem como o registro de venda de veículos novos; (iii) notas fiscais de entradas e saídas dos veículos; enfim, diversos documentos que, certamente, comprovariam a omissão de receitas, caso houvessem.

Ora, se houvesse omissão, a autoridade administrativa não teria conhecimento de tais valores para levar à base de cálculo - o que o próprio significado do vocábulo "omissão" sugere.

Diante de tudo que se levantou, é evidente que o lançamento fiscal se tornou nulo.

6.4 - Das Multas Qualificadas - Ausência de Comprovação de intuito de fraude da Contribuinte - Inaplicabilidade

A Impugnante em nenhum momento incorreu em FRAUDE ou tentou esconder do fisco valores advindos da exploração de sua atividade empresarial, pois todas as suas operações de natureza mercantil foram registradas através de Nota Fiscal Eletrônica, com chancela de fidedignidade da Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira- ICP/Brasil.

(...)

Assim, consolidando nossos entendimentos, trazemos como suporte neste quesito, as Súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, n os 14, 25 e 96, abaixo reproduzidas, por si só resolvem a questão:

"Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."

"Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64."

"Súmula CARF n.º 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."

(...)

Cabe ainda frisar que de acordo com o parágrafo segundo do art. 24 da Lei n.º 9.249, de 1995, caso a autoridade fiscal estivesse correta em relação às supostas OMISSÕES DE RECEITAS nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, **as referidas omissões seriam consideradas adições às bases de cálculos e não submetidas a aplicações de percentuais para fins de obtenção das bases de cálculos das CSLL dos citados anos-calendário, como fez a autoridade fiscal; e mais, de acordo com o caput do citado artigo 24 da Lei n.º 9.249, de 1995, as omissões se sujeitariam ao regime de tributação a que a Impugnante estivesse sujeita: a) Lucro Real Trimestral no ano de 2011; b) Lucro Real Anual em 2012 e 2013, conforme estabelecido no parágrafo terceiro do art. 20, cc art. 30, ambos da Lei n.º 9.430, de 1996.**

6.5 - Multas Regulamentares

Com relação à aplicação de **MULTAS PELO NÃO CUMPRIMENTO A INTIMAÇÃO PARA APRESENTAR ESCRITURAÇÃO DIGITAL, ARQUIVOS OU SISTEMAS NO PRAZO ESTIPULADO**, quer nos parecer que a autoridade fiscal exasperou em relação ao Termo Inicial para fins de contagem do número de meses (vide fls. 221), senão vejamos: a) a fiscalização iniciou-se com a emissão do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização (TDPF) n.º 07.1.09.00-2016-00158-6, de 12 de abril de 2016, e findou-se com o Auto de Infração constituído em setembro do corrente ano de 2016; portanto, um atraso de seis meses, ou seja, Multa no valor de R\$ 3.000,00 (três mil reais), por mês de atraso (seis meses) não atendidos nos Termos de Intimações relativos aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, e não a contar da data de entrega dos Arquivos Digitais correspondentes (junho 2012, 2013 e 2014).

Ao contar de forma equivocada o termo Inicial a autoridade majorou indevidamente o valor da Multa aplicada, a qual perfaz o montante de R\$ 9.000,00 e não R\$ 57.000,00.

A norma contida no inciso II, do caput do art. 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001 é clara: II- por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013). Sendo assim, é inadmissível a autoridade retroagir aos respectivos anos-calendário mencionados.

*Ainda neste diapasão, com relação à **FALTA/ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVO MAGNÉTICO** solicitado no Termo de reintimação de 16 de agosto de 2016, no qual a autoridade fiscal solicitava a entrega dos Arquivos Magnéticos dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, verificamos equívocos na contagem dos dias, pois se no referido termo o prazo era de 3 (três) dias, a contagem inicial dar-se-ia a partir do momento da entrega do Termo por AR/ECT (fis. 216), que ocorreu no dia 20 de agosto. Contando os três dias, teríamos como marco inicial o dia 24 de agosto.*

(...)

7 - DA NECESSIDADE DA PERÍCIA TÉCNICA EM SUA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL

(...)

No entanto, por causa de um único funcionário, dentre os 209 que possui, teve contra si a lavratura de substanciais lançamentos fiscais; o que poderá, com toda certeza, caso não seja revisto por esse Órgão Julgador, a descontinuidade de sua atividade empresarial, ocasionado, por consequência, a demissão de todos os seus funcionários.

Tratando-se o presente caso de autuação de pessoa jurídica optante pela tributação pelo lucro real, e considerando que, mesmo sem a Impugnante ter respondido à fiscalização, a autoridade fiscal não considerou os tributos recolhidos pela fonte pagadora, os quais se encontravam à sua disposição, aliado ao fato de que, também, não foram excluídos do cálculo dos tributos arbitrados, seus prejuízos fiscais, os quais, por si só, são capazes de alterar o resultado do julgamento, é, necessária a realização da perícia (Decreto nº 70.235/75, artigo 16, inciso IV, c/c artigo 18).

(...)

8 - DO INÍCIO DA EXTERIORIZAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL DA IMPUGNANTE - DIPJ'S

Conforme será comprovado pela perícia na análise da escrituração contábil fiscal da Impugnante, mas, desde já, demonstrando-se a ausência de tributos a pagar, solicita a juntada das DIPJ's retificadoras dos exercícios de 2011, 2012 e 2013.

(...)

Requer, ainda, o deferimento posterior de juntada de documentação suplementar necessárias para o melhor esclarecimento desse d. Órgão Julgador.

Às fls. 648/661, impugnação apresentada pelos responsáveis solidários, de onde se extrai os argumentos a seguir:

- 1) tempestividade;
- 2) nenhuma intimação foi apresentada pessoalmente ou, ainda que em nome da empresa, por eles recebida;
- 3) violação da ampla defesa e contraditório em razão do item acima;

- 4) a autoridade fiscal não poderia desconsiderar a personalidade jurídica da empresa;
 - 5) não há sonegação porque todos os impostos estão recolhidos, não houve qualquer ato em excesso de poder, contrário à lei ou ao contrato social, ausente, portanto, a responsabilidade pessoal;
 - 6) o auto de infração não trouxe a descrição das condutas de forma individualizada de cada sócio que demonstrasse que eles agiram com excesso de poderes ou em violação da lei, contrato social ou estatuto;
 - 7) houve simplesmente descumprimento de obrigações acessória e, ainda, se houve alguma irregularidade a responsabilidade é unicamente do gerente contábil;
 - 8) não há omissão de rendimentos ou falta de pagamento de tributo federal;
 - 9) o art. 124, I, do CTN não é aplicável ao caso. A autoridade lançadora não poderia fundamentar a responsabilidade solidária nos artigos 124, I, e 135 do CTN, implicando tal fato na nulidade do auto no que toca aos impugnantes.
- (...)

A DRJ/Juiz de Fora-MG proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

LUCRO ARBITRADO.

Na falta de apresentação dos livros obrigatórios para apuração do IRPJ com base no Lucro Real (Diário, Razão e Lalur) e da documentação que lhes daria suporte, impõe-se a apuração com base no Lucro Arbitrado.

OMISSÃO DE RECEITA

Se a contribuinte apresentou DIPJ, com seus campos zerados, não confessou débitos de IRPJ nas DCTF e não apresentou escrituração contábil e fiscal, apesar de reiteradamente intimado, a receita proveniente de notas fiscais de venda por ela emitidas, apuradas em procedimento fiscal, caracterizam omissão de receita.

RECEITA BRUTA CONHECIDA.

As notas fiscais emitidas pela contribuinte, não escrituradas e não declaradas, constituem elementos hábeis para comprovação da receita bruta auferida pela empresa.

MULTA QUALIFICADA. ADMISSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO. CONFIGURAÇÃO DE PRÁTICA DE CONDUTA FRAUDULENTA. DOLO. A omissão expressiva, reiterada e sistemática, das receitas auferidas nas declarações em que deveria informar a apuração das bases de cálculo (DIPJ) e os tributos e contribuições devidos (DCTF), revela a ocorrência de conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal da ocorrência dos fatos geradores, bem assim a aplicação da multa qualificada.

DECADÊNCIA

No caso de dolo, fraude ou simulação ou ainda quando não houver pagamento para determinada rubrica de imposto, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. DECORRÊNCIA.

Princípio de causa e efeito que impõe aos lançamentos reflexos a mesma sorte do principal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RESPONSABILIDADE PESSOAL

A caracterização de atos praticados com infração de lei (omissão de receita) conduz a responsabilização pessoal, que também é solidária, dos sócios administradores da empresa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A prática de omissão de receita tem por finalidade o aumento do lucro da empresa ao arrepio da lei, gerando benefícios aos seus sócios (interesse comum) de fato e de direito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA

Observados os requisitos previstos no CTN, no tocante à constituição do crédito tributário, e na legislação que rege o processo administrativo fiscal, não há que se cogitar sobre a nulidade do lançamento.

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE

Revela-se desnecessária a realização de perícia contábil quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

LANÇAMENTO. IRREGULARIDADES.

Cumpra a autoridade julgadora sanar as irregularidades constantes do lançamento regularmente realizado, com base nos argumentos e provas apresentados pela defesa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

Ementa: MULTA REGULAMENTAR.

MULTA PELA FALTA/ATRASSO NA ENTREGA DE ARQUIVO MAGNÉTICO

Cabível a aplicação de multa regulamentar pela falta de entrega dos arquivos magnéticos, tendo como termo inicial, para contagem dos dias de atraso, o final do prazo para apresentação estipulado na intimação fiscal, contado de sua ciência.

MULTA PELO NÃO CUMPRIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAR ESCRITURAÇÃO DIGITAL, ARQUIVOS OU SISTEMAS NO PRAZO ESTIPULADO

Com base na legislação pertinente, o termo inicial da multa pelo não cumprimento à intimação para apresentação de escrituração digital é o termo final para apresentação definida na intimação que deixou de ser atendida, contado a partir da data de sua ciência.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cumpra esclarecer que a decisão recorrida apenas reduziu a multa regulamentar pelo não cumprimento à intimação para apresentar escrituração digital, arquivos ou sistemas no prazo estipulado. Assim, o valor R\$ 57.000,00 originalmente lançado concernente a esta multa foi reduzido para R\$ 6.500,00.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde inicialmente pede que se reflita sobre algumas questões na análise das matérias de defesa alegadas nos tópicos subsequentes. São elas:

- (1) Quem tem intenção de sonegar tributo ao Fisco Federal possui ativo permanente que vale mais de R\$ 100.0000,00 (cem milhões de reais) – imóveis onde se localizam as concessionárias e centenas de veículos seminovos em seu ativo circulante? É óbvio que não!;
- (2) Deixaria de responder a fiscalização quando essa lhe concedera prazo para transmitir as respectivas declarações, fato este que, por si só, reduziria substancialmente a autuação, tendo em vista que seriam excluídas as astronômicas multas aplicadas, mesmo que parcialmente? É óbvio que não!;
- (3) Abriria mão de deduzir o pagamento de suas despesas, como p.ex. o pagamento de seus 230 (duzentos e trinta) funcionários? É óbvio que não!;
- (4) Após intimada pela fiscalização para regularizar sua contabilidade eletrônica – intimação recebida unicamente pelo malfadado Contador, demitido por justa causa -, intencionalmente deixaria de cumprir tal solicitação fiscal, e por causa dessa conduta deixaria ao alvedrio da fiscalização arbitrar seu lucro em 9,6%! Sendo que, conforme se demonstrará abaixo, seu lucro bruto com a venda de carros novos gira em torno de 1,5% a 3%? É óbvio que não!; e,
- (5) Se a intenção da Recorrente fosse omitir receitas ela teria emitido todas as Notas Fiscais de vendas e serviços prestados? É óbvio que não!

Depois, apresenta então suas alegações nos seguintes tópicos:

- a) Da ausência de omissão de receitas – impossibilidade de aplicação do lucro arbitrado;
- b) Do erro na base de cálculo – transmutação da opção;

- c) Do erro na base de cálculo – desconsideração do IRPJ-Fonte;
- d) Do erro na base de cálculo – desconsideração dos serviços prestados;
- e) Do erro na base de cálculo – capitulação legal equivocada;
- f) Do erro na base de cálculo – prejuízo fiscal de anos anteriores;
- g) Da consideração do lucro real da empresa – confisco;
- h) Do cerceamento do direito de defesa – desconsideração da DIPJ;
- i) Da culpa exclusiva do contador – ausência de infração ou exclusão da multa;
- j) Da decadência;
- k) Do afastamento das multas (apenas quanto à qualificação e agravamento das multas de ofício);
- l) Do princípio da razoabilidade e da proporcionalidade - confisco;
- m) Da perícia.

Por fim, pede que se aplique o conteúdo do que se decidir à autuação da CSLL e aos responsáveis solidários. Cumpre esclarecer que não houve nova argumentação ou questionamento quanto ao decidido pela DRJ no tocante às multas regulamentares. Tão somente, no pedido final, foi solicitado seus afastamentos com base na mesma afirmação de que estariam com o termo inicial da contagem de dias equivocados.

As pessoas indicadas como responsáveis, por sua vez, apresentaram também recursos reunidos numa mesma peça processual. Essencialmente, protestaram pela ausência de responsabilização com base nos arts. 124, I, e 135, do CTN, bem como que se declarasse a nulidade dessa atribuição em face da impossibilidade de aplicação conjunta de ambos os dispositivos. No mérito, reportam-se aos argumentos deduzidos no recurso da empresa contribuinte e reforçam o pedido de perícia.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

Como relatado, a empresa apontou de início algumas questões para reflexão na análise das matérias de defesa subsequentemente alegadas. Dado o caráter meramente persuasivo com que foram postas, não possuem o condão de objetivamente desconstituir os fatos que motivaram o feito fiscal. Por isso, não lhes cabe maiores considerações.

Considerando a argumentação temática contida no recurso da contribuinte, o presente voto enfrentará as correspondentes alegações na conformidade dos itens apresentados.

Antes, no entanto, serão feitas algumas considerações preliminares acerca das alegações de nulidade encontradas nos recursos. São elas: (i) nulidade pela ausência de omissão de receitas, tornando impossível a aplicação do lucro arbitrado; (ii) nulidade pela transmutação da opção do lucro real anual para o lucro arbitrado trimestral; (iii) nulidade por ausência da descrição de que o IRPJ-fonte foi desconsiderado; (iv) nulidade por desconsideração dos serviços prestados no coeficiente de presunção do lucro; (v) nulidade por capitulação legal equivocada; (vi) nulidade por não consideração dos prejuízos fiscais de anos anteriores; (vii) nulidade pelo erro manifesto de a fiscalização ter aplicado o art. 124, I, do CTN, na atribuição da responsabilidade; e (viii) nulidade pela aplicação conjunta do art. 135 c/c o art. 124, I, do CTN, na atribuição de responsabilidade;

Como se vê, as recorrentes apontam nulidades em praticamente todas as questões que suscitaram. Nada obstante, essas alegações estão intimamente relacionadas com as questões de mérito contidas nos recursos, as quais serão oportunamente enfrentadas. Mesmo que fossem verdadeiras, só implicariam em nulidade se resultassem de atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa da recorrente, *ex-vi* do art. 59 do Decreto nº 70.235 (Processo Administrativo Fiscal - PAF). E não é isso que se verifica no presente caso. Toda a matéria fática e legal que fundamentou o lançamento foi claramente descrita no Relatório Fiscal. Tanto foi bem compreendida que as recorrentes não se esquivaram de produzir em suas peças impugnatórias e recursais toda a sorte de argumentos que julgaram convenientes para a sua defesa.

- Da ausência de omissão de receitas – impossibilidade de aplicação do lucro arbitrado:

Neste tópico, a empresa discorre sobre uma variedade de assuntos para tentar justificar a impossibilidade de aplicação do lucro arbitrado. Assim, essencialmente, alega que:

- a própria DRJ reconheceu que emitiu notas fiscais;
- emitiu as notas, porque os adquirentes delas necessitam para registro dos veículos no DETRAN;
- a fiscalização deveria ter recomposto sua escrituração (cita jurisprudência do CARF nesse sentido);
- não se pode falar em escrituração imprestável, já que as notas fiscais serviram para a autoridade conhecer as receitas;
- não se pode confundir omissão de receitas com omissão de custos;
- a autoridade poderia ter circularizado a fabricante dos veículos que revende;
- com as notas fiscais de entrada, o lucro poderia ser apurado;
- os órgãos de trânsito também poderiam prestar informações sobre as transferências de veículos;

- as instituições financeiras também possuem condições de prestar informações sobre os veículos financiados; e

- com o balanço e as demonstrações do resultado do exercício, seria possível constatar o ativo, passivo, receitas e despesas.

Como se vê, a recorrente elenca um conjunto de argumentos (muitos já deduzidos na impugnação) para sustentar sua alegação de que a autuação não poderia se dar com base no arbitramento. Nada obstante, em nenhum momento conseguiu refutar o que já havia sido explicado na decisão recorrida, isto é, o fato de que a emissão de notas fiscais eletrônicas, por si só, não implica na contabilização das correspondentes receitas nem no seu oferecimento à tributação.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (TVF), de forma reiterada nos períodos fiscalizados, a contribuinte apresentou as DIPJ com os valores de todas as fichas “zeradas” (custos, despesas, demonstrações do resultado e do lucro real, cálculos do IRPJ e CSLL, balanço patrimonial, etc.). Não apresentou as devidas escriturações contábil e fiscal conforme as determinações regulamentares do Sistema SPED. Não fez qualquer recolhimento e/ou confessou débitos relativos aos tributos lançados. Quando por diversas vezes intimada e reintimada, não atendeu aos reclamos para a apresentação dos arquivos digitais que dariam suporte à escrituração, mesmo que extemporânea, dos registros contábeis de suas atividades.

Nesse sentido, vale a pena reproduzir o que já salientou a instância *a quo*:

A autoridade administrativa não utilizou documentos declarados pela contribuinte para realizar o lançamento de ofício. Norteou seu trabalho nas notas fiscais levantadas em procedimento de Fiscalização, exatamente porque nada foi declarado ou registrado na escrituração contábil que não foi apresentada.

O entendimento do CARF é pacífico no sentido de que não apresentada a escrituração contábil/fiscal e nem a documentação que lhe daria suporte, apesar das reiteradas intimações, procede o lançamento com base no lucro arbitrado.

O lucro real pressupõe a escrituração de receitas operacionais e não operacionais, custos, despesas, adições e exclusões toda uma gama de procedimentos que permitam sua apuração, além da apresentação de documentos que comprovem todos esses itens necessários à caracterização do regime de tributação do lucro real. Não basta, para a empresa se enquadrar no lucro real, ter emitido notas fiscais de venda. Como salienta a própria empresa, as notas fiscais de venda indicam o faturamento obtido com essa atividade (venda de mercadorias) e nada mais.

Os acórdãos do CARF mencionados pela empresa nem ao menos correspondem à motivação que levou ao arbitramento no caso em apreço (falta de apresentação de livros e documentos).

Se as receitas omitidas podem ser quantificadas e identificadas, não há motivação para utilização do lucro arbitrado, desde que a escrituração contábil/fiscal e os documentos que suportam o lucro real apurado pela contribuinte sejam apresentados ao Fisco.

As obrigações acessórias existem para o Fisco poder exercer o controle sobre os valores tributados pela contribuinte. Se essa apresenta declarações com valores zerados, quando seu faturamento é expressivo, evidentemente está omitindo do Fisco sua real situação quanto às receitas auferidas.

Não cabe ao Fisco apurar o lucro real para a contribuinte, buscando informações em órgãos públicos, privados, instituições financeiras, etc...

A empresa que optar pelo Lucro Real ou a ele estiver obrigada é que deve manter escrituração regular contábil/fiscal e documentação pertinente em boa guarda e ordem para que o Fisco possa aferir os resultados por ela obrigatoriamente a ele informados e confessados.

Importa registrar a sumula do CARF sobre 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. (Portaria CARF nº 49, de 1/12/2010, publicada no DOU de 7/12/2010, p. 42)

Ainda neste tópico, a recorrente repete o erro de alegar que as normas que tipificam as omissões de receita – arts. 281 a 287 do RIR/99 – não poderiam ser aplicadas. Porém, como já explicado pela decisão recorrida, a omissão de receita tratada no presente caso foi aquela apurada de forma direta. A autoridade fiscal, portanto, não se utilizou das presunções legais previstas naqueles dispositivos.

Ademais, a empresa novamente se insurge contra o emprego de percentuais para a obtenção das bases de cálculo. Sustenta que houve equívocos na aplicação dos arts. 530, 532 e 537 do RIR/99. Como essa questão foi repetida no tópico que alega erro na capitulação legal do auto de infração, deixo para apreciá-la no momento propício.

- Do erro na base de cálculo – transmutação da opção:

A empresa também replica a alegação de que houve transmutação da opção que havia feito pelo lucro anual nos anos-calendário de 2012 e 2013 para o lucro na forma trimestral.

Ora, a instância *a quo* foi clara ao explicar que o fato de a contribuinte não ter apresentado a escrituração contábil e fiscal impôs à fiscalização o dever de tributar a receita conhecida pelo regime do lucro arbitrado na conformidade do art. 530 do RIR/99, *verbis*:

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;

(...)

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;

Perceba-se que esse comando estipula que o imposto seja determinado pelo regime do lucro arbitrado quando o contribuinte não mantém a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. E, diferentemente do que ocorre com o regime do lucro real, o regime do

lucro arbitrado só existe na forma trimestral. Não houve qualquer equívoco tal como invocado pela recorrente.

A irretratabilidade mencionada no art. 232 do RIR/99 só se aplica para o contribuinte, ou seja, se optar pelo lucro real anual, não poderá mudar para o lucro real trimestral no decorrer do mesmo ano-calendário. Isso não impede que a fiscalização utilize o regime arbitrado quando verificar que o contribuinte não obedece ao requisito fundamental daquele outro regime, qual seja, manter a escrituração contábil-fiscal e apresentá-la nas formas previstas na legislação (por meio do Sistema SPED ou por meio de arquivos digitais quando regularmente intimado).

O recurso se volta também contra os comentários sobre inconstitucionalidade e ilegalidade veiculados na decisão recorrida.

Contudo, essas questões só foram levantadas porque a contribuinte havia sugerido que a referida transmutação do lucro real (do anual para o trimestral) feriu a legalidade esculpida no art. 2º da Lei nº 9.430/96. Nesse contexto, o voto condutor daquela decisão apenas esclareceu que a competência do órgão julgador administrativo se circunscreve dentro dos parâmetros da legalidade, sendo defeso superar os ditames legais com amparo em arguições que propugnem por sua inconstitucionalidade. Não haveria, portanto, como dar guarida à pretensão da impugnante, que iria de encontro à determinação legal, observada pela fiscalização, de tributar a receita conhecida pelo regime do arbitramento.

- Do erro na base de cálculo – desconsideração do IRPJ-Fonte:

Neste ponto, a empresa alega que o lançamento desconsiderou o imposto retido pelas fontes pagadoras no tocante às notas fiscais de serviços.

Com efeito, se a receita contida nas notas fiscais eletrônicas que embasaram a autuação tratassem de prestação de serviços, seria possível cogitar do abatimento de valores de tributos eventualmente retidos. Contudo, compulsando as três extensas planilhas que relacionam aquelas notas fiscais (uma para cada ano-calendário - juntadas aos autos na forma de arquivos não pagináveis), não verifico a presença de nenhuma nota fiscal de serviços, mas, apenas, notas fiscais cujos códigos CFOP tratam de vendas de mercadorias (códigos 5102, 5405, 6102, 6403 e 6404) ou vendas de combustível e lubrificantes (códigos 5656 ou 6656).

Por outro lado, a empresa tão somente afirma que a fiscalização se utilizou da totalidade de suas notas fiscais, dentre as quais as de prestação de serviços, mas não traz qualquer elemento para sustentar essa afirmativa. Não se pode, assim, dar guarida ao recurso se tudo indica que a receita conhecida pela fiscalização não sofreu retenção dos tributos lançados.

Além disso, numa confusa argumentação, a recorrente acrescenta que causa espanto a DRJ ter afirmado que o lançamento não incluiu os valores retidos por fonte pagadora. Em seu entender, o próprio agente lançador não teria dito isto.

Nada obstante, sobre o assunto, a decisão recorrida apenas confirmou, como aqui já salientado, que não houve recolhimentos (retenções) sobre as vendas de mercadorias que motivaram o lançamento objeto do presente contencioso. Para poder deduzir valores retidos na fonte, haveria que se incluir as correspondentes receitas na apuração do lucro arbitrado. Como a

fiscalização não teve conhecimento de receitas de outra natureza, não caberia qualquer dedução ou, muito menos, incluí-las no lançamento de modo a agravá-lo.

- Do erro na base de cálculo – desconsideração dos serviços prestados:

Aqui a empresa permanece no enredo da prestação de serviços. Argumenta que essa atividade está também na essência do seu negócio. Por isso, sustenta que houve erro da fiscalização pelo fato de esta não ter segregado a presunção do lucro ao ter tributado toda a receita no percentual de 9,6% (8% da presunção destinado às atividades de comércio acrescidos de 20% pelo arbitramento). Seria um vício insanável que acarretaria a nulidade do lançamento. Complementa seu raciocínio afirmando que é óbvio que os fatos não estariam corretamente descritos porque a autoridade fiscal não disse que as notas fiscais também se refeririam à prestação de serviços. Sua defesa, neste ponto, seria em favor da legalidade.

É notório que se pretende desconstituir o feito com uma retórica que, no fundo, sugere que o lançamento deveria ser ainda mais gravoso. A recorrente insiste que dentro da receita computada haveria também alguma parte decorrente da prestação de serviços sujeita ao percentual de 38,4% (32% da presunção acrescidos de 20% pelo arbitramento). Não aponta, no entanto, qual parte seria esta.

Porém, como já anunciado, as notas fiscais utilizadas no lançamento não indicam que a receita que veio a ser conhecida pela fiscalização pudesse ser atribuída à prestação de serviços. Todas possuem códigos CFOP referentes à venda de mercadorias ou de combustíveis e lubrificantes.

- Do erro na base de cálculo – capitulação legal equivocada:

Ao capitular a autuação com base no art. 537 do RIR/99, a empresa entende que a fiscalização teria de fazer adições às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos respectivos anos-calendário. Não poderia, deste modo, proceder à aplicação dos percentuais sobre a receita bruta determinado pelos arts. 532 e 518 daquele mesmo regulamento porque estes dispositivos não constam de suas fundamentações legais.

Em outras palavras, em seu entender: (i) o referido art. 537 não autoriza utilizar os percentuais de presunção para o arbitramento; e (ii) a fiscalização teria que invocar os arts. 530, III, c/c 532 e 518, para que a fundamentação ficasse de acordo com a descrição dos fatos (a não apresentação de arquivos, documentos, DIPJ, etc.).

Ora, parece claro que a recorrente pretende se socorrer de argumentos falaciosos porque não possui justificativas fáticas para macular o feito fiscal.

O TVF foi claro quanto à qualificação dos fatos no espectro dos arts. 530, 532 e 537 do RIR/99. A insurgência contra o art. 537 não faz sentido. Veja-se seu conteúdo:

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

Portanto, o próprio texto manda observar o disposto no art. 532 (que determina a aplicação do percentual de presunção de lucro de 8% estabelecido na forma do art. 518, acrescidos de vinte por cento, na apuração do lucro arbitrado). Quando aquele comando diz que o montante omitido será computado na base de cálculo, observado o disposto no art. 532, isto significa que o lucro arbitrado deve ser somado à base de cálculo originalmente declarada. Contudo, como já mencionado na decisão recorrida, a contribuinte declarou “zero” a título de tributos devidos. Ou seja, não havia base de cálculo declarada para se somar ao lucro arbitrado apurado a partir da receita conhecida pela totalização das notas fiscais encontradas.

- Do erro na base de cálculo – prejuízo fiscal nos anos anteriores:

De forma inovadora, já que não constou da impugnação, a empresa alega que deveria ser feita a compensação dos prejuízos de anos anteriores na proporção de 30% conforme dispõe o art. 250, II, do RIR/99.

Apesar de preclusa a alegação, cumpre lembrar que a compensação de saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL acumulados só é possível nos períodos em que a tributação ocorre pelo regime do lucro real. Nesse sentido, o *caput* do citado art. 250 é expresso ao limitar o seu âmbito de aplicação ao “lucro real”. Ademais, ao contrário do que afirmou a recorrente, a hipótese da referida compensação está no seu inciso III e, não, no II. Confira-se:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §3º):

(...)

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Inexiste, por outro lado, previsão legal para a referida compensação quando a tributação se dá pelos regimes do lucro presumido ou arbitrado.

Da consideração do lucro real da empresa – confisco / Do princípio da razoabilidade e da proporcionalidade – confisco:

Neste ponto, reunimos dois tópicos onde a empresa questiona: (i) o regime de tributação adotado (o lucro arbitrado) porque ele não corresponderia à margem de lucro bruto verificada nas suas operações; e (ii) a ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Sem embargo, como já ressaltado, o arbitramento do lucro é um regime que se impõe por determinação legal quando a empresa, optante pelo lucro real, não observa o requisito da apresentação ao Fisco da escrituração contábil e fiscal, bem como da documentação que lhe

dá suporte. A suspeita de as consequências dessa imposição não atenderem aos princípios constitucionais do sistema tributário não lhe socorre na esfera administrativa.

É que competência desta Casa está circunscrita a verificar os aspectos legais dessa atuação. Quanto a isso, vale a pena transcrever o que dispõem o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e a Súmula CARF nº 2:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (grifei)

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

Ademais, cumpre enfatizar a exigência regimental para que os julgados desta Casa observem os entendimentos sumulados. É o que está determinado no artigo 72 do Anexo II do RICARF:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

- Do cerceamento do direito de defesa – desconconsideração da DIPJ / Da culpa exclusiva do contador – ausência de infração ou exclusão da multa / Da perícia:

Nesta parte do voto, reunimos três tópicos do recurso pelo fato de ensejarem a mesma refutação.

A recorrente questiona a não aceitação, pela DRJ, das DIPJ retificadoras juntadas com a impugnação. Sustenta que se deveria privilegiar a verdade material na apuração do lucro real. Argumenta que a culpa dos acontecimentos que justificaram a autuação deveria ser imputada ao seu antigo contador. Agiu com boa fé sem praticar qualquer tipo de fraude. Seria primordial a realização de uma perícia técnica-contábil para que se verifique se omitiu receita e/ou se deixou de pagar tributos ou cumprir obrigações acessórias.

Com todo o respeito, a fiscalização esgotou as chances para que a empresa pudesse apresentar a escrituração contábil e fiscal da totalidade de suas operações nos anos-calendário fiscalizados. Se houvesse atendido aos pontos pelos quais foi intimada, com bastante probabilidade, teria sido possível apurar o seu lucro real e não se teria partido para o arbitramento. As retificadoras apresentadas carecem de espontaneidade. O CARF já possui súmula que valida o arbitramento nessas condições. Veja-se:

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.

A alegação de que o antigo contador agiu de má fé não lhe socorre. Como apontado pela decisão recorrida, das dez intimações e reintimações que foram lavradas no procedimento fiscal, apenas duas foram entregues pessoalmente ao referido contador. Uma foi pessoalmente entregue à pessoa de nome Herica de Aquino Pereira. As outras sete, além do encerramento da ação fiscal (auto de infração e termo de verificação fiscal), foram encaminhadas

por via postal. A prova de que as intimações foram enviadas para o domicílio fiscal do contribuinte é suficiente para legitimar o feito. Novamente, há súmula do CARF regulando a questão:

Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

Querer agora que a investigação seja reiniciada, mediante perícia, é um total desrespeito ao trabalho da fiscalização. A apuração pelo lucro arbitrado com base na receita conhecida não é uma punição como quer fazer crer a recorrente, mas, simplesmente, uma forma de apuração determinada pela lei quando não se possui os elementos necessários para a apuração (ou sua confirmação) segundo o regime do lucro real. Cumpre lembrar que não se está tributando diretamente a omissão de receita, mas, tão somente, o lucro arbitrado a partir dessa receita. Como já dito, não há espaço aqui para se questionar eventual excesso do percentual legalmente estabelecido para o lucro arbitrado.

- Do afastamento das multas:

A empresa entende que não se materializam no caso a qualificação e o agravamento das multas aplicadas. Argumenta que as receitas foram declaradas e conhecidas pelos Fiscos estadual e federal com a emissão das notas fiscais eletrônicas. Sustenta que as Súmulas CARF nº 14, 25 e 96 resolvem a questão.

As Súmulas 14 e 25 não socorrem à recorrente no quesito da qualificação. Ambas dizem que a simples omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa. É necessária a comprovação do evidente intuito de fraude e a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ora, a qualificação da multa foi claramente exposta no TVF e está associada à conduta reiterada, fartamente demonstrada, de a contribuinte não oferecer a receita auferida à tributação (por conseguinte não recolheu nem confessou valores relativos ao IRPJ e CSLL). Desse modo, ficou configurada a sonegação tipificada no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

No tocante à outra questão, sei que boa parte da jurisprudência desta Casa inclina-se no sentido de restringir o agravamento da multa às situações em que a falta de cooperação do contribuinte causa prejuízos para a ação fiscal. Noutros casos, a ideia de “causar prejuízos” é substituída por expressões de conteúdo semelhante como “dificultar”, “impedir” ou “embaraçar” a fiscalização.

Nada obstante, não concordo com esse entendimento.

Para começar, a redação do artigo 44, § 2º, “a”, da Lei nº 9.430/96, enuncia um critério absolutamente distinto: o “não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos”. Admito até discutir a amplitude do conceito indeterminado “prestar esclarecimentos”, mas não vejo motivo para impor uma restrição que a lei não previu.

Ademais, como inferir que não houve prejuízo, dificuldade, impedimento ou embaraço à fiscalização se não se pode ter certeza de que outros fatos poderiam estar sendo

ocultados? E se tais fatos ensejassem créditos tributários de maior soma? E se comprovassem outras responsabilidades tributárias? E se motivassem a ampliação da ação fiscal (tributos, períodos, outros contribuintes)? E se, por outro lado, atuassem em benefício dos sujeitos passivos, não haveria também que se considerar o prejuízo de uma ação fiscal que indevidamente imputou o ônus tributário?

O dever de prestação de informações à Receita Federal tem respaldo legal e foi consolidado nos artigos 927 e 928 do RIR/99, *verbis*:

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

Portanto, a falta de resposta à intimação que solicita informações ou esclarecimentos caracteriza verdadeira falta de respeito para com a Administração Tributária. Por isso, a determinação legal é de que tal conduta deva ser penalizada.

Sem embargo, as informações solicitadas não poderão ter conteúdo dissociado daquilo que for razoavelmente necessário para a apuração das situações fáticas concernentes aos tributos e períodos preestabelecidos para a ação fiscal. Nada impede, contudo, se as respostas fornecidas revelarem indícios de que houve descumprimento de obrigações tributárias em outros tributos e/ou períodos, que seja solicitada a ampliação da ação fiscal. A partir de então, os elementos solicitados deverão estar circunscritos dentro dessa nova amplitude. Obedecida essa premissa, o agravamento da multa nada mais é do que a sanção legal para o não cumprimento do mencionado dever legal de prestação de informações. Diante disso, prefiro seguir a literalidade da lei.

Por outro lado, quando a lei prevê uma consequência direta para a não apresentação dos elementos solicitados, entendo que não cabe o agravamento. É o caso, por exemplo, da não apresentação da escrituração contábil/fiscal, que acarreta o arbitramento do lucro. Ou da não apresentação da documentação comprobatória de uma determinada despesa, que autoriza a sua glosa. E também da não comprovação da origem de depósitos bancários, que concretiza a presunção legal de omissão de receita. Nestes casos, o conflito normativo é resolvido pelo critério da especialidade de modo que os elementos solicitados não podem ser incluídos no âmbito dos “esclarecimentos” veiculados no artigo 44, § 2º, “a”, da Lei nº 9.430/96.

Este, aliás, foi entendimento consubstanciado na Súmula CARF nº 96, *verbis*:

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.

No presente caso, o conteúdo das intimações ficou restrito ao esclarecimento dos motivos para as DIPJ terem sido apresentadas com as fichas em branco, à solicitação de transmissão da escrituração digital que não havia sido apresentada e, em seguida, à solicitação da

apresentação de arquivos digitais da escrituração na forma das regras de armazenamento e formatação estabelecidos pelo Ato Declaratório Cofis nº 25/2010. Por fim, foi ainda solicitado que a contribuinte se manifestasse sobre as notas fiscais eletrônicas que serviram de base para o arbitramento e que fossem disponibilizados todos os documentos e papéis que serviram de base para a escrituração.

Como se vê, não houve a solicitação direta de elementos que poderiam ampliar o contexto da fiscalização. Os pedidos focaram em elementos genéricos (relacionados à escrituração e correspondentes documentos) cujo não atendimento resultou no arbitramento. A DRJ, inclusive, parece ter se confundido ao dizer que o teor das intimações propiciaram a apuração de omissão de receitas e que, por isso, elas não se encaixariam no contexto da referida súmula. Ocorreu, justamente, o contrário. Porque a empresa não atendeu às intimações é que foi possível o arbitramento com base na receita então conhecida.

É de se aplicar, portanto, o entendimento da Súmula nº 96 e afastar o agravamento das multas aplicadas (a redução do percentual de 225% para 150%).

- Da decadência:

A empresa contesta a aplicação da regra de decadência contida no art. 173, I, do CTN, porque entende que não se poderia falar em dolo, fraude ou simulação. Por isso, a contagem deveria se dar com base no art. 150, § 4º, e seria necessário cancelar a autuação no que diz respeito ao primeiro e segundo trimestres de 2011.

Contudo, a presença da figura dolosa da sonegação já foi atestada no tópico da qualificação das multas aplicadas. Não procede, assim, a mudança da regra decadencial pretendida pela recorrente. O art. 173, I, deve ser aplicado na conformidade já apontada pela instância *a quo*, mesmo porque não foram constatados quaisquer pagamentos dos tributos lançados.

Destarte, inexistente período atingido pela decadência.

- Das multas regulamentares:

Como relatado, a contribuinte não trouxe qualquer novidade sobre o assunto. Tão somente, no pedido final, solicitou seus afastamentos com base na mesma afirmação de que as multas estariam com o termo inicial da contagem de dias equivocados.

Quanto à multa pelo não cumprimento à intimação para apresentar escrituração digital, arquivos ou sistemas no prazo estipulado (cód. de receita 1438), a DRJ já acatou o pedido da recorrente ao reconhecer que houve erro na estipulação daquele termo inicial e reduzir a multa para o valor de R\$ 6.500,00.

No que concerne à multa pela falta/atraso na entrega de arquivo magnético (cód. de receita 3738), por concordar com o que foi prolatado na instância *a quo*, reproduzo os fundamentos daquela decisão, na esteira do que prevê o art. 57, § 3º, do RICARF:

A contribuinte alega que houve erro na estipulação do termo inicial para fins de contagem do número dias.

A base legal para aplicação da multa sob análise se encontra transcrita a seguir:

Lei 8.218/91:

Art.11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária..(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)(Vide Mpv nº 303, de 2006)

(...)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

III- multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

A multa foi apurada conforme demonstrativo abaixo (parte integrante do TVF):

Ano-calendário 2011

Receita bruta (RB)	Percentual (0,02% x 38 dias atraso, limitado a 1%)	Valor da multa (RB x %)
R\$ 188.386.121,80	0,76%	R\$ 1.431.734,53

Ano-calendário 2012

Receita bruta (RB)	Percentual (0,02% x 38 dias atraso, limitado a 1%)	Valor da multa (RB x %)
R\$ 252.796.293,94	0,76%	R\$ 1.921.251,83

Ano-calendário 2013

Receita bruta (RB)	Percentual (0,02% x 55 dias atraso, limitado a 1%)	Valor da multa (RB x %)
R\$ 282.264.887,20	1%	R\$ 2.822.648,87

Resta ainda demonstrado no TVF (fls. 221/223) que:

Tendo em vista que o contribuinte supracitado não atendeu as intimações fiscais lavradas em 19/05/2016 e 31/05/2016, para transmitir ao ambiente SPED sua Escrituração Contábil Digital (ECD), em 14/06/2016, lavramos Termo Fiscal, intimando o fiscalizado a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias seus arquivos digitais da escrituração, relativos ao ano-calendário de 2013, identificados no Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 25, de 07/06/2010, abaixo relacionados, ressaltando que os referidos arquivos digitais deveriam ser apresentados em conformidade com as disposições contidas no referido Ato Declaratório.

(...)

Cumpre observar que o Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 14/06/2016, foi entregue via postal com aviso de recebimento no domicílio tributário do fiscalizado em 22/06/2016, tendo o prazo para apresentação dos referidos arquivos digitais vencido em 12/07/2016.

Quanto aos anos-calendário de 2011 e 2012, o mesmo ocorreu. Não tendo sido atendida intimação fiscal lavrada em 09/06/2016, para transmitir ao ambiente SPED suas Escriturações Contábeis Digitais (ECD), em 01/07/2016, lavramos Termo Fiscal, intimando o fiscalizado a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias os arquivos digitais da escrituração discriminados acima e identificados no Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 25, de 07/06/2010. O citado Termo Fiscal foi entregue no domicílio tributário do fiscalizado em 08/07/2016, via postal com aviso de recebimento, tendo o prazo para apresentação dos citados arquivos digitais vencido em 01/08/2016.

Como explicitado nesse excerto do TVF, a data de início para contagem do prazo para apresentação dos arquivos se deu:

1. em relação ao ac 2013, em 13/07/2016 (dia seguinte ao prazo final para apresentação) até 09/09/2016 (data da lavratura do auto de infração), somando 59 dias e não 55 como apurado pelo Fisco;
2. em relação aos ac 2011 e 2012, em 02/08/2016 (dia seguinte ao prazo final para apresentação) até 09/09/2016 (data da lavratura do auto de infração), somando 38 dias;

Em 16/08/2016, a contribuinte foi intimada para esclarecer os motivos de não terem sido disponibilizados os arquivos digitais solicitados nos Termos de Intimação emitidos em 14/06/2016 e 01/07/2016, no prazo de 3 dias, ou seja: **aqui não houve intimação para apresentação dos arquivos.**

Assim, as intimações para apresentação dos arquivos magnéticos foram emitidas em 14/06/2016 (ac 2013) e 01/07/2016 (ac 2011 e 2012).

Equivoca-se a contribuinte ao entender que os cálculos deveriam ser realizados tendo como termo inicial 24 de agosto, data da ciência da intimação emitida em 16/08/2016 acrescida dos três dias para seu atendimento.

Os cálculos realizados pelo autuante estão corretos, posto que computou 38 dias para os anos-calendário 2011, 2012 e 55 dias para o ano-calendário 2013, quando se apurou 59 dias para esse último, ou seja: o cálculo realizado não sofre alteração em função da referida divergência.

Assim, deve-se manter o conteúdo da decisão recorrida no tocante às multas regulamentares aplicadas.

- Do recurso voluntário apresentado pelos responsáveis solidários:

As pessoas apontadas como responsáveis questionaram o fato de a autoridade fiscal ter utilizado conjuntamente as previsões contidas nos arts. 124, I, e 135, do CTN, para fundamentar sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária consubstanciada pelo lançamento. A seu ver, esses dispositivos tratam de situação distinta e até mesmo antagônicas. No entanto, seus recursos não deveriam tratar do art. 135 em sua inteireza, mas, sim, do seu caput c/c o inc. III. Isso porque foi essa a fundamentação inserida no TVF.

Vejamos, então, seus conteúdos e campos de aplicação.

O artigo 124, I, prescreve:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

O interesse comum é um conceito indeterminado que exige construção jurisprudencial. De imediato, impõe-se a consagrada interpretação segundo a qual ocorre tal hipótese quando duas ou mais pessoas se instalam no mesmo lado da relação obrigacional escolhido pelo legislador para a configuração da sujeição passiva tributária (exemplo clássico dos coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU). Além disso, o STJ cristalizou o entendimento de que o fato de haver empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária (AgRg no REsp nº 1.102.894, AgRg no Ag nº 1.055.860, REsp nº 834.044, REsp nº 1.001.450). Portanto, em situações semelhantes, há que se demonstrar algo mais do que a mera pertinência dentro do grupo econômico.

Entendo que caracteriza-se também o interesse comum quando é constatada a existência de pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. No caso de pessoas jurídicas, normalmente essa situação vem acompanhada de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. No caso de pessoas físicas, normalmente há a apropriação direta dos recursos da empresa contribuinte, marcada pela obtenção de empréstimos ou usufruto de bens desprovidos de maiores formalidades. Essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa. Têm também o interesse imediato e comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (a receita, o lucro). Isso porque se beneficiam dessas situações jurídicas diretamente, dispensando a regular distribuição de lucros, por obra da confusão patrimonial estabelecida entre suas esferas pessoais e a da empresa contribuinte.

Noutro prisma, o artigo 135, III, do CTN dispõe:

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:

(...)

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

Pelo que se depreende, os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas, pelo fato de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei que resultaram na obrigação tributária objeto da autuação, são considerados responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Para que se comprovem tais atos (com excesso de poderes ou infração de lei), há que se atribuir uma conduta dolosa ou, pelo menos, culposa a pessoas qualificadas como dirigentes (mesmo que de fato) da pessoa jurídica. O exemplo mais frequente da conduta culposa é a dissolução irregular das sociedades na esteira do que entende a jurisprudência do STJ (Súmula 435).

A necessidade de mera culpa para a caracterização do ato ilícito exigido pelo artigo 135 do CTN foi bem esclarecida no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, *verbis*:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao

contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

Pois bem.

No meu entender, nada impede que uma mesma situação fática enseje a aplicação daqueles dois dispositivos. Este seria o caso de um sócio administrador de determinada empresa que pratique condutas dolosas para ocultar a ocorrência do fato gerador (atraindo a aplicação do art. 135, III) e que com essa prática se aproprie diretamente dos recursos da empresa na sua esfera patrimonial (atraindo a aplicação do art. 124, I). Por exemplo, se o produto da omissão de receitas da empresa fosse diretamente depositado em suas contas bancárias pessoais. Portanto, diante de uma determinada situação fática, é perfeitamente legítimo que a fiscalização atribua a responsabilidade tributária com base em mais de uma previsão legal. Cabe aos responsabilizados construir suas defesas afastando a subsunção de seus casos particulares nas respectivas hipóteses.

No presente caso, verifico que não foram trazidos aos autos elementos suficientes para caracterizar a responsabilidade com base no art. 124, I. Com efeito, faltou demonstrar que o produto da receita não tributada foi apropriado por aquelas pessoas apontadas como responsáveis. Inexistiu, pelo menos nas provas produzidas, a reclamada confusão patrimonial que justificaria o enquadramento dos fatos no conceito do interesse comum. Divirjo, assim, do entendimento esposado pela instância *a quo* quanto a este ponto porque, salvo melhor juízo, a decisão recorrida entendeu que a mera caracterização da omissão de receita, por si só, já permitiria a responsabilização com base no art. 124, I.

Nada obstante, a situação é diferente no que diz respeito ao enquadramento na hipótese do art. 135, III. De fato, as pessoas apontadas como responsáveis são administradores da empresa contribuinte (o Sr. ADRIANO JOSÉ REIS MARTINS é, inclusive, sócio administrador). Portanto, assumem a responsabilidade pela conduta da sonegação (já confirmada no tópico que tratou da qualificação das multas aplicadas). Na condição de administradores, deveriam ter zelado pela não ocorrência da infração de natureza penal constatada (a sonegação). Não se trata, então, de mero inadimplemento dos tributos como equivocadamente alegam os recorrentes. Nesse contexto, é desnecessária qualquer diligência para verificação dos fatos.

Destarte, mantenho a atribuição das responsabilidades com base no art. 135, III, do CTN.

- Dispositivo:

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte apenas para afastar o agravamento das multas de ofício aplicadas, reduzindo-as do percentual de 225% para 150%. No que diz respeito ao recurso voluntário do responsável, rejeitar também as preliminares de

nulidade e, no mérito, dar provimento parcial para manter a responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio