



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.721991/2020-93
ACÓRDÃO	1302-007.633 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NEGOCIOS IMOBILIARIOS ADSEL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016, 2017

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO SOBRE OS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE PIS E COFINS. INFRAÇÃO RELACIONADA À OMISSÃO DE RECEITAS.

Constatada a infração de omissão de receitas para IRPJ e CSLL, é possível lançar de maneira reflexa o PIS e a Cofins, porquanto são reflexas e decorrentes do não oferecimento à tributação das receitas omitidas.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

PROCEDIMENTO FISCAL. LEGITIMIDADE.

É legítimo o procedimento fiscal que, após proceder a intimações ao contribuinte e promover cruzamentos de informações, identificou receitas omitidas e corretamente apurou o imposto devido.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. ART. 26-A DO DECRETO-LEI Nº 70.235/1972.

Ao julgador administrativo é vedado afastar a aplicação da lei sob fundamento de inconstitucionalidade, não sendo de sua competência apreciar as alegações de ofensa aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

CSLL, PIS E COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao IRPJ aplica-se à CSLL, ao PIS e à COFINS.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

LUCRO ARBITRADO.

O IRPJ será determinado com base no lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, ou ainda quando apresentá-la com imprecisões que impeçam a identificação da efetiva movimentação financeira ou do lucro real, conforme hipóteses do art. 47 da Lei nº 8981/1995.

FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. SUBSUNÇÃO ÀS NORMAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Observado que na ação fiscal ocorreu a correta subsunção dos fatos concretos às normas legais tributárias, gerais e abstratas, em face da ausência de explicações hábeis e concretas do contribuinte no curso da ação fiscal, perfeito o procedimento da autoridade tributária em constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício.

AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, demanda sua consubstanciação por via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações processualmente não acatáveis.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ÔNUS DA PROVA

Tendo em vista que os atos administrativos gozam de presunção de veracidade e legitimidade, cabe ao sujeito passivo o ônus de produzir provas que infirmem o lançamento tributário.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2016, 2017

MULTA QUALIFICADA. NÃO CONSTATAÇÃO DE HIPÓTESE DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Não comprovado o dolo, a intencionalidade da conduta qualificada preconizada nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/1964, e ausente fundamentação na acusação fiscal para sustentar a subsunção da conduta do contribuinte à hipótese legal, deve-se subtrair a qualificação da multa e reduzi-la ao percentual da multa de ofício.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. NECESSIDADE DE IDENTIFICAÇÃO, COMPROVAÇÃO E DEMONSTRAÇÃO DO NEXO DE CAUSALIDADE DO ATO INDIVIDUAL DOLOSO E DA INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários, as pessoas que comprovadamente cometeram ato doloso infracional, cuja identificação, comprovação e demonstração do nexo de causalidade entre o ato e a infração deve ser fundamentada pela autoridade fiscal, não bastando a fundamentação sobre ocorrência do ilícito ou sobre os poderes de administração. No caso concreto, a autoridade fiscal não indica um ato sequer praticado pelos responsáveis que atraia a hipótese de responsabilização pessoal solidária do artigo 135, inciso II, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário dos sujeitos passivos, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento, para reduzir a multa de ofício para 75% e para afastar a responsabilidade solidária do Sr. Marcelo Antônio Goldani Kohlrausch.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ, que julgou improcedente em parte as impugnações dos sujeitos passivos.

Em face dos sujeitos passivos foram lavrados os **autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins** (fls. 576 a 651), referentes aos anos-calendário de 2016 e 2017, onde se constatou a omissão de receita da atividade na prestação de serviços de administração de imóveis e na prestação de serviços em geral, ensejando o arbitramento do lucro por não ter a contribuinte apresentado os livros e documentos de sua escrituração contábil. Cominou-se multa qualificada de 150% e foi imputada responsabilidade solidária ao sócio da contribuinte.

Conforme relato do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 548 a 574), destaco os principais trechos:

1 INTRODUÇÃO

(...)

A fiscalizada optou pela apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido nos anos-calendário 2016 e 2017, de acordo com as Escriturações Contábil-Fiscais – ECFs de 2016 (fl. 187 a 215) e de 2017 (fls. 244 a 410), e informações em suas DCTFs às fls. 411 a 506.

(...)

6 Do Arbitramento do Lucro

A fiscalizada não apresentou escrituração contábil ou livro caixa para o ano-calendário 2016, conforme solicitado no Termo de Início da Ação Fiscal, mesmo sendo reiteradamente intimada a fazê-lo. Desta forma, foi alertada nas intimações de que a falta de apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e/ou livro caixa para o ano-calendário 2016 implicaria a adoção, de ofício, dos critérios do LUCRO ARBITRADO para determinação do IRPJ (art. 1º Lei 9.430/96; art. 45 caput e parágrafo único, e art. 47, inciso III, ambos da Lei 8.981/95).

Para o ano-calendário 2017 tampouco apresentou escrituração contábil ou livro caixa. Porém apresentou, em sua ECF, informações no registro Q100 – Demonstrativo do Livro Caixa, que, conforme a Instrução Normativa RFB nº 1422, de 19 de dezembro de 2013, e suas alterações, suprem as informações do livro caixa:

(...)

As informações do registro Q100 – Demonstrativo do Livro Caixa, porém, não contêm toda a movimentação financeira efetuada pela fiscalizada. Conforme descrito no Termo de Constatação e de Intimação Fiscal lavrado em 02/03/2020, no registro Q100 – Demonstrativo do Livro Caixa não foi registrado o recebimento de todas as notas fiscais pagas pelos clientes no período e, além disso, no mesmo registro Q100 – Demonstrativo do Livro Caixa foram informados lançamentos de entradas sem identificação da sua origem em seus históricos.

A fiscalizada não logrou esclarecer as inconsistências apontadas quanto às informações do registro Q100 – Demonstrativo do Livro Caixa, apresentando resposta genérica, indicando os lançamentos apenas como “saques”, “depósitos”, etc, não identificando a origem dos lançamentos, mesmo após reintimação para apresentação de documentação comprobatória.

Solicitamos também a relação dos recebimentos das notas fiscais emitidas com a respectiva data, de modo a possibilitar a apuração das receitas pelo regime de caixa. Não obtivemos resposta.

Diante das inconsistências apuradas, a fiscalizada foi alertada, mais de uma vez, que a falta do registro dos recebimentos dos pagamentos das notas fiscais de serviços por ela emitidas nº registro Q100 - Demonstrativo Livro Caixa da ECF do AC 2017 impede a correta apuração da receita bruta pelo critério de reconhecimento das receitas pelo regime de caixa, opção manifestada em sua ECF, e implicaria a adoção, de ofício, dos critérios do LUCRO ARBITRADO para determinação do IRPJ (art. 1º Lei 9.430/96; art. 45 caput e parágrafo único, e art. 47, inciso II, alínea "a", ambos da Lei 8.981/95).

A tabela abaixo demonstra a incompatibilidade das informações contidas no registro Q100 - Demonstrativo Livro Caixa da ECF do ano-calendário 2017 com as informações obtidas no Livro do ISS do mesmo ano-calendário:

(...)

Diante do exposto, ficou evidente a impossibilidade desta fiscalização apurar o montante das receitas da atividade auferidas pela fiscalizada no regime de caixa para o ano-calendário 2017 com base nas informações do registro Q100 - Demonstrativo Livro Caixa da ECF.

Em suas respostas a fiscalizada reiterou que, em relação aos anos-calendário 2016 e 2017:

“Conforme já objeto de resposta em etapa anterior, informamos que a empresa não possui o Livro Caixa, e para tanto encaminhou-se o Livro de ISSQN para tributação pelo regime de competência, o qual demonstra integralmente todas operações de receitas da empresa.”

Assim, adotamos os critérios do LUCRO ARBITRADO para determinação do IRPJ, conforme o art. 1º Lei 9.430/96:

- para o ano-calendário 2016, conforme o disposto no art. 45 caput e parágrafo único, e nº art. 47, inciso III, ambos da Lei 8.981/95, e no art. 530, inciso III, do RIR/99;

- para o ano-calendário 2017, conforme o disposto no art. 45 caput e parágrafo único, e nº art. 47, inciso II, alínea "a", ambos da Lei 8.981/95, e no art. 530, inciso II, alínea "a", do RIR/99.

Para tal, consideramos como receitas brutas da atividade os valores contábeis das notas fiscais de serviços, não canceladas, registrados nos Livros do ISS de 2016 e de 2017, totalizados mensal e trimestralmente pelo regime de competência na tabela a seguir:

(...)

Para o ano-calendário 2016 a fiscalizada entregou sua ECF sem valores. Intimada a retificar a ECF, informou valores de receita bruta sujeita ao percentual de 32% que coincidem com os valores da tabela acima.

Para o ano-calendário 2017 a fiscalizada informou na ECF valores de receita bruta sujeita ao percentual de 32% que divergem dos valores da tabela acima. Porém, na ECF consta a opção de regime de apuração de receitas por caixa, e não por competência.

Os valores dos livros do ISS são compatíveis com os informados em Dirf pelos tomadores de serviço.

Assim, o percentual a ser aplicado para apuração do Lucro Arbitrado é de 38,4%, pelas atividades de "... administração de imóveis por conta de terceiros, locação de mão-de-obra; serviços de limpeza em imóveis (zeladoria); assim como todas e quaisquer atividades conexas ou correlatas...", conforme o disposto no caput do art. 16 da Lei nº 9.249/1995, em conjunto com o art. 15, § 1º, inciso III, alíneas 'a' e 'c' da mesma lei, com o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e com o art. 27 da Lei nº 9.430/1996, transcritos a seguir:

(...)

7 DAS INFRAÇÕES APURADAS

(...)

7.2 Omissão de Receitas da Atividade

O crédito tributário referente a esta infração está lançado nos Autos de Infração do PAF de nº 11080-721.991/2020-93.

Para o ano-calendário 2016 a fiscalizada:

- em sua ECF original não ofereceu receitas à tributação;
- não apresentou escrituração contábil e/ou Livro Caixa;

- declarou em DCTF valores de tributos insuficientes em relação à receita bruta apurada pela fiscalização a partir do livro do ISS, mesmo considerando as retenções efetuadas pelos tomadores de seus serviços.

Em relação ao ano-calendário 2017 a fiscalizada:

- informou em sua ECF receitas compatíveis com o Livro do ISS;
- apresentou o Demonstrativo do Livro Caixa (registro Q100 da ECF) com escrituração parcial das receitas, sendo as informações insuficientes para apurar as receitas brutas totais pelo regime de caixa;
- declarou em DCTF para o primeiro trimestre valores de tributos insuficientes em relação à receita bruta total apurada pela fiscalização a partir do livro do ISS, mesmo considerando as retenções efetuadas pelos tomadores de seus serviços, e não declarou nada para os demais trimestres.

Assim, consideramos os seguintes valores como receitas brutas da atividade omitidas, por não terem sido devidamente escrituradas/declaradas:

(...)

8 MULTAS DE OFÍCIO

(...)

Em relação à infração do item 7.2, que caracterizou a omissão de receitas da atividade, temos aplicação da multa qualificada nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96.

É patente que somente com a verificação por meio deste procedimento fiscal foi possível constatar o devido pelo contribuinte; do contrário, o mesmo locupletar-se-ia em benefício próprio por conta da entrega de declarações inverídicas e da falta dos devidos lançamentos contábeis. Não restam dúvidas que a situação presente constitui ação tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária dos respectivos tributos devidos, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, abaixo transcrito, o que justifica a qualificação da multa.

(...)

9 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR

A responsabilidade do sócio se dá apenas para o crédito tributário inserido no PAF de nº 11080-721.991/2020-93. A descrição dos motivos e a base legal constam nos Autos de Infração específicos daquele processo.

Nos autos de infração, a responsabilidade solidária foi fundamentada da seguinte forma:

Além da responsabilidade da fiscalizada pelo crédito tributário ora constituído, há incidência da norma jurídica veiculada pelo inciso III, art. 135 da Lei nº. 5.172/66 (Código Tributário Nacional -CTN), o qual é parcialmente transcrito abaixo:

(...)

Incidência esta de acordo com as infrações à legislação tributária apuradas por esta fiscalização e pormenorizadas no relatório de ação fiscal, onde demonstrou-se que o sujeito passivo, mesmo percebendo receitas e tendo tributos a pagar, não efetuou o devido registro contábil das receitas e, em vários períodos de apuração, apresentou em desacordo declarações e demonstrativos, com valores reduzidos ou zerados, deixando de declarar os tributos devidos referentes às receitas não contabilizadas.

Os sujeitos passivos impugnaram o feito de forma conjunta (fls. 668 a 683). Destaco os trechos do relatório do acórdão recorrido que sumarizam as alegações de defesa:

Cientificados dos AI, os Interessados apresentaram conjuntamente, em 21/12/2020 (fl. 667), a Impugnação de folhas 668 a 683, na qual citam legislação, doutrina, jurisprudência, e apresentam seus argumentos de defesa conforme sintetizado a seguir:

- A nulidade da autuação e dos lançamentos. Ausência de requisito formal de ampliação do escopo da fiscalização no TPF;
- Não incidência do lucro arbitrado. Incidência do lucro presumido pois a Autoridade Fiscal reconheceu receitas com base nos elementos trazidos aos autos pela Fiscalizada;
- Valores que não constituem receita. Lançamentos teriam sido incorretamente computados como receita;
- Retenções nas Notas Fiscais - Direito ao Abatimento. Teria direito ao abatimento das retenções sofridas em Notas Fiscais;
- Inconstitucionalidade e Excesso das Multas Exigidas;
- Excesso nos tributos constituídos. O lançamento de PIS/COFINS seria ilegal pois incidiria sobre valores recolhidos a título de ISSQN;
- Ausência de Responsabilidade do Sócio. A responsabilização se deu por presunção; e
- Teria direito à suspensão da Exigibilidade dos Créditos Constituídos com a apresentação da Impugnação.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo colacionada (fls. 719 a 737):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

PROCEDIMENTO FISCAL. LEGITIMIDADE.

É legítimo o procedimento fiscal que, após proceder a intimações ao contribuinte e promover cruzamentos de informações, identificou receitas omitidas e corretamente apurou o imposto devido.

LUCRO ARBITRADO.

O IRPJ será determinado com base no lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, ou ainda quando apresentá-la com imprecisões que impeçam a identificação da efetiva movimentação financeira ou do lucro real, conforme hipóteses do art. 47 da Lei nº 8981/1995.

FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. SUBSUNÇÃO ÀS NORMAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Observado que na ação fiscal ocorreu a correta subsunção dos fatos concretos às normas legais tributárias, gerais e abstratas, em face da ausência de explicações hábeis e concretas do contribuinte no curso da ação fiscal, perfeito o procedimento da autoridade tributária em constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício.

AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, demanda sua consubstanciação por via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações processualmente não acatáveis.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ÔNUS DA PROVA Tendo em vista que os atos administrativos gozam de presunção de veracidade e legitimidade, cabe ao sujeito passivo o ônus de produzir provas que infirmem o lançamento tributário.

PRODUÇÃO DE PROVA. ÔNUS E PRECLUSÃO.

O ônus da prova recai a quem dela se aproveita, assim, compete à Fazenda Pública fazer prova da ocorrência do ocorrido fato gerador da obrigação tributária; bem como compete ao Contribuinte provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas da produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo quê prospera a exigibilidade fiscal.

O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DO MESMO FATO.

Aplica-se aos lançamentos de CSLL e PIS/COFINS o decidido em relação ao imposto de renda, exigido com fundamento na mesma matéria fática.

MULTA ISOLADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Inteligência da Súmula CARF nº 02.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

A contribuinte e o responsável solidário, intimados em respectivamente 18/08/2022 e 17/08/2022, apresentaram Recurso Voluntário (fls. 747 a 756) em 16/09/2022. Defendem a nulidade do acórdão recorrido, por não se manifestar sobre a impossibilidade de autuação do PIS e da Cofins, uma vez que incidem sobre receita ou faturamento; a nulidade da autuação e dos lançamentos, posto que no termo de início de ação fiscal os tributos fiscalizados eram IRPJ e CSLL e o lançamento também se deu para PIS e Cofins, ferindo o princípio da legalidade; impossibilidade de apuração pelo lucro arbitrado, haja vista que optara pelo lucro presumido; foram incluídas na base de cálculo receitas que não são tributáveis; o direito ao abatimento das retenções contidas nas notas fiscais; excessividade da multa aplicada; exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS e da Cofins; e a ausência de fundamentação para responsabilizar solidariamente o sócio Sr. Marcelo Antonio.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário apresentado pela contribuinte e pelo responsável solidário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Delimitação da controvérsia

A fim de delimitar o escopo do julgamento saliento que o Recurso Voluntário reprisa as matérias de defesa da impugnação, adicionando a preliminar de nulidade do acórdão recorrido. Colaciono-as novamente:

- A nulidade da autuação e dos lançamentos. Ausência de requisito formal de ampliação do escopo da fiscalização no TPF;

- Não incidência do lucro arbitrado. Incidência do lucro presumido pois a Autoridade Fiscal reconheceu receitas com base nos elementos trazidos aos autos pela Fiscalizada;
- Valores que não constituem receita. Lançamentos teriam sido incorretamente computados como receita;
- Retenções nas Notas Fiscais - Direito ao Abatimento. Teria direito ao abatimento das retenções sofridas em Notas Fiscais;
- Inconstitucionalidade e Excesso das Multas Exigidas;
- Excesso nos tributos constituídos. O lançamento de PIS/COFINS seria ilegal pois incidiria sobre valores recolhidos a título de ISSQN;
- Ausência de Responsabilidade do Sócio. A responsabilização se deu por presunção

Feitas essas considerações, passo a analisar as matérias de defesa.

Considerações Iniciais

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 (“**RICARF**”), o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Preliminarmente – nulidade da decisão recorrida

A contribuinte alega a nulidade da decisão recorrida, por não ter se manifestado sobre os lançamentos de PIS e Cofins, cujo fato gerador seria a receita ou faturamento.

De plano, destaco que a decisão recorrida não é nula, porquanto os lançamentos de PIS e Cofins são reflexos aos lançamentos de IRPJ e CSLL, por omissão de receitas. Portanto, as infrações relacionadas à omissão de receitas, objeto de lançamento, dizem respeito à constatação da autoridade fiscal de que tais receitas não foram oferecidas à tributação, isto é, o contribuinte optante pelo lucro presumido não as incluiu na base de cálculo dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, que incidem sobre a receita bruta de sua atividade.

Isto posto, constatada a infração para IRPJ e CSLL, por decorrência e de maneira reflexa, também se verifica a omissão com relação ao PIS e à Cofins, porquanto a mesma receita não foi oferecidas à tributação, ensejando o lançamento. Tal racional encontra previsão legal no §2º do artigo 24 da Lei nº 9.249/1995.

Logo, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Preliminar de nulidade dos autos de infração – Termo de Procedimento Fiscal

Os recorrentes arguem a nulidade dos lançamentos de ofício, porquanto ofenderia o artigo 142 do CTN, haja vista a incompatibilidade do TPDF e os objetos dos autos de infração e cerceamento do direito de defesa.

As nulidades previstas nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972 são as seguintes:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

Ainda, podem ser invocadas nulidades *lato sensu* relacionadas aos requisitos obrigatórios do auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Diante das disposições legais colacionadas, está claro que a autoridade fiscal era competente para o lançamento não cometeu nenhum deslize que atraia qualquer nulidade no lançamento de ofício. A autoridade fiscal indicou nos autos de infração os elementos fáticos, provas e correspondentes enquadramentos legais, nos termos da lei. Não há ofensa ao artigo 142 do CTN e nem aos dispositivos supra colacionados.

Igualmente, não há preterição ao direito de defesa dos sujeitos passivos. Como bem pontua o acórdão recorrido:

Da análise dos autos, verifica-se que a interessada teve acesso a todos os elementos constantes da autuação, fundamentada nos dispositivos legais que a regem, assim como apresentou a impugnação, onde demonstrou ter perfeito

conhecimento da motivação para o lançamento efetuado, conforme preceitua o art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

Ainda que a interessada discorde do posicionamento adotado pela Autoridade Fiscal autuante no Termo de Verificação Fiscal e nos AI lavrados, não se vislumbra nos autos qualquer inobservância dos requisitos citados. Trata-se de divergência de entendimento em relação à natureza dos recursos recebidos, se constituem ou não matéria tributável, se considera-se ou não ocorrido o fato gerador e a tipificação legal aplicável. Trata-se de matéria de mérito, que será apreciada oportunamente.

Os AI têm origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação, fundamentação legal para o lançamento e as provas que conduziram a Autoridade Fiscal a constituir o crédito tributário.

Diante dos elementos de prova trazidos pela Autoridade Fiscal aos autos, depreende-se que não houve ofensa ao princípio da verdade material, que a fundamentação dos AI está clara; que a penalidade aplicável está correta; que houve a correta delimitação do montante do crédito tributário em relação aos impugnantes; e que os AI foram lavrados rigorosamente dentro da legislação de regência (tanto material quanto processual).

Ressalte-se que, com a apresentação da impugnação ao lançamento, conhecida e ora analisada, foi dado ao requerente a oportunidade de defender-se e mais, foi-lhe também garantido o direito de ter suas razões analisadas pelo órgão revisor. Portanto, não se verificam motivos para a decretação da nulidade do lançamento, sendo improcedentes os argumentos do sujeito passivo neste ponto.

Esta circunstância tampouco configura ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, assegurados no art. 5º, LV da CF/88, aos litigantes e acusados em geral, em processo judicial ou administrativo.

No âmbito do processo administrativo fiscal, a acusação é formalizada com a ciência do auto de infração ou notificação de lançamento e o litígio se instaura com a impugnação, nos termos do art. 14 do Dec. nº. 70.235, de 1972, verbis:

(...)

É neste momento processual, por conseguinte, que a lei reserva ao sujeito passivo o direito ao exercício ao contraditório e à ampla defesa, constitucionalmente assegurados.

No que se refere à alegação de teria havido ampliação do escopo do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF 10.1.01.00.2019.00430-0, esclareça-se que todos os lançamentos são o objeto do TDPF e das subsequentes alterações promovidas em face das constatações de auditoria ao longo do procedimento fiscal.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade levantados pela Interessada, há disposição legal expressa quanto à atuação dos órgãos de julgamento administrativos, qual seja:

(...)

Ou seja, incorrendo, pois, qualquer das hipóteses de nulidade previstas na legislação citada, é de se rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas.

Rejeito a alegação preliminar de nulidade dos autos de infração veiculada no Recurso Voluntário.

Mérito

Arbitramento do Lucro e Apuração da base de Cálculo dos Tributos

A contribuinte contesta a apuração pelo lucro arbitrado, por não se aplicar ao caso, haja vista que havia elementos suficientes para se identificar suas receitas tributáveis, respeitando-se sua opção pelo lucro presumido.

A DRJ rechaçou tal tese de defesa, entendendo da seguinte forma:

02.1 - Do arbitramento do lucro

O arbitramento é simplesmente um critério adotado para o cálculo do lucro. Quando conhecida a receita, opera-se pela aplicação de percentuais determinados de acordo com a atividade exercida, com o fim, inclusive, de respeitar os princípios da capacidade contributiva e de isonomia do sujeito passivo da obrigação tributária.

Nos percentuais de apuração do lucro arbitrado, já se consideram os custos inerentes à atividade desenvolvida, incidindo a tributação, portanto, apenas em relação à parcela do lucro, em geral, observado na respectiva atividade.

Nesse contexto, não se está tributando a receita auferida, mas sim o resultado, regra geral, obtido na atividade desenvolvida.

(...)

No presente caso, verifica-se a correção do procedimento adotado, à vista da ocorrência de uma das hipóteses as quais autorizam a adoção da referida determinação do lucro, qual seja, de que deixou a contribuinte de apresentar a documentação solicitada para a verificação da real receita de serviços havida, mormente os registros, a despeito de ter sido intimada para tanto.

Com efeito, justamente por cuidar-se de atividade plenamente vinculada, o autuante tem o dever de investigar os fatos tendentes a apurar os créditos tributários. Para tanto, deve ele colher as provas que entender necessárias, de acordo com seu livre convencimento, sem a obrigação de dar-se vista ao contribuinte de todo e qualquer documento de que disponha.

Também não merece acolhida a alegação de que a contribuinte teria disponibilizado a quase totalidade de documentos e informações solicitados pelo Fisco, pois conforme se verifica dos autos, apesar de intimada diversas vezes a apresentar a relação de documentos listados no Termo de Início de Procedimento Fiscal, a fiscalizada pouco ou nada acrescentou à Auditora-Fiscal.

Por sua vez, a Impugnante se manteve no campo das alegações, sem apresentação de qualquer prova de suas alegações junto com a Impugnação.

Efetivamente, a autoridade fiscal procurou dar ciência à contribuinte das intimações e demais termos que foram produzidos durante a fiscalização.

Clara está a ocorrência de atividades operacionais com a obtenção de receitas tributáveis durante o período sob fiscalização.

Mediante a apresentação das respostas incompletas pela fiscalizada, ausência dos registros contábeis e impossibilidade da correta apuração do lucro líquido, foi procedido o arbitramento, com base no artigo 530, inciso III do RIR/99:

(...)

O dever de escriturar e os livros obrigatórios pelas Pessoas Jurídicas submetidas ao regime de tributação pelo Lucro Presumido, também está descrito no RIR/99, conforme:

(cita o artigo 527 do RIR/1999)

A legislação é clara ao enquadrar o presente caso como uma das hipóteses de arbitramento, uma vez que, apesar de intimada, a interessada não apresentou os esclarecimentos e documentos solicitados pelo Fisco, cabendo, por conseguinte, o arbitramento sobre a receita bruta conhecida, no caso, com as informações disponíveis.

(...)

No caso, a Fiscalizada não apresentou escrituração contábil ou livro caixa para o ano-calendário 2016, conforme solicitado no Termo de Início da Ação Fiscal, mesmo sendo reiteradamente intimada a fazê-lo. Desta forma, foi alertada nas intimações de que a falta de apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e/ou livro caixa para o ano-calendário 2016 implicaria a adoção, de ofício, dos critérios do LUCRO ARBITRADO para determinação do IRPJ (art. 1º Lei 9.430/96; art. 45 caput e parágrafo único, e art. 47, inciso III, ambos da Lei 8.981/95).

Para o ano-calendário 2017 a empresa tampouco apresentou escrituração contábil ou livro caixa, mas incluiu na sua ECF, informações no registro Q100 - Demonstrativo do Livro Caixa, que, conforme a Instrução Normativa RFB nº 1422, de 19 de dezembro de 2013, e suas alterações, suprem as informações do livro caixa.

As informações do registro Q100 - Demonstrativo do Livro Caixa, porém, não contêm toda a movimentação financeira efetuada pela fiscalizada. Conforme descrito no Termo de Constatação e de Intimação Fiscal lavrado em 02/03/2020, no registro Q100 - Demonstrativo do Livro Caixa não foi registrado o recebimento de todas as notas fiscais pagas pelos clientes no período e, além disso, no mesmo registro Q100 - Demonstrativo do Livro Caixa foram informados lançamentos de entradas sem identificação da sua origem em seus históricos.

A fiscalizada, intimada a respeito, não logrou esclarecer as inconsistências apontadas quanto às informações do registro Q100 - Demonstrativo do Livro Caixa, apresentando resposta genérica, indicando os lançamentos apenas como “saques”, “depósitos”, etc, não identificando a origem dos lançamentos, mesmo após reintimação para apresentação de documentação comprobatória.

A Autoridade Fiscal, solicitou, então, a relação dos recebimentos das notas fiscais emitidas com a respectiva data, de modo a possibilitar a apuração das receitas pelo regime de caixa. Tampouco obteve resposta.

Diante das inconsistências apuradas, a fiscalizada foi alertada, mais de uma vez, que a falta do registro dos recebimentos dos pagamentos das notas fiscais de serviços por ela emitidas no registro Q100 - Demonstrativo Livro Caixa da ECF do AC 2017 impede a correta apuração da receita bruta pelo critério de reconhecimento das receitas pelo regime de caixa, opção manifestada em sua ECF, e implicaria a adoção, de ofício, dos critérios do LUCRO ARBITRADO para determinação do IRPJ (art. 1º Lei 9.430/96; art. 45 caput e parágrafo único, e art. 47, inciso II, alínea "a", ambos da Lei 8.981/95).

Assim, a Fiscalização adotou o critério do LUCRO ARBITRADO para determinação do IRPJ, conforme o art. 1º Lei 9.430/96:

- para o ano-calendário 2016, conforme o disposto no art. 45 caput e parágrafo único, e no art. 47, inciso III, ambos da Lei 8.981/95, e no art. 530, inciso III, do RIR/99;

- para o ano-calendário 2017, conforme o disposto no art. 45 caput e parágrafo único, e no art. 47, inciso II, alínea "a", ambos da Lei 8.981/95, e no art. 530, inciso II, alínea “a”, do RIR/99.

Para tal, considerou como receitas brutas da atividade os valores contábeis das notas fiscais de serviços, não canceladas, registrados nos Livros do ISS de 2016 e de 2017, totalizados mensal e trimestralmente pelo regime de competência na tabela de folhas 562 e 563.

Para o ano-calendário 2016 a Fiscalizada entregou sua ECF sem valores. Intimada a retificar a ECF, informou valores de receita bruta sujeita ao percentual de 32% que coincidem com os valores da tabela de folhas 562 e 563.

Para o ano-calendário 2017 a Fiscalizada informou na ECF valores de receita bruta sujeita ao percentual de 32% que divergem dos valores da tabela de folhas 562 e

563. Porém, na ECF consta a opção de regime de apuração de receitas por caixa, e não por competência.

Os valores dos livros do ISS são compatíveis com os informados em Dirf pelos tomadores de serviço.

Assim, o percentual a ser aplicado para apuração do Lucro Arbitrado é de 38,4%, pelas atividades de administração de imóveis por conta de terceiros, locação de mão-de-obra; serviços de limpeza em imóveis (zeladoria); assim como todas e quaisquer atividades conexas ou correlatas, conforme o disposto no caput do art. 16 da Lei nº 9.249/1995, combinado com o art. 15, § 1º, inciso III, alíneas 'a' e 'c' da mesma lei, com o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e com o art. 27 da Lei nº 9.430/1996.

Como se viu, a Auditora-Fiscal agiu rigorosamente dentro do que manda a lei.

A decisão recorrida é irretocável e não merece qualquer aditamento. Por concordar com as razões de decidir do acórdão recorrido, valho-me do permissivo do artigo 114, §12, inciso I, do RICARF para adotá-la como fundamento de decidir.

A autoridade fiscal, por diversas vezes, intimou a contribuinte a apresentar os documentos contábeis e fiscais aos quais estava obrigada a elaborar, sob pena de ter seu lucro arbitrado. A contribuinte não os apresentou e teve seu lucro arbitrado. Foram encontradas inconsistências relacionadas à escrituração da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, da contribuinte, optante pelo lucro presumido pelo regime de caixa. Além disso, não foram apresentados os documentos exigidos pela fiscalização e determinados na legislação.

Os documentos apresentados, que não são a escrituração contábil adequada, serviram somente de apoio à confirmação da base de cálculo da infração de omissão de receitas, mas não representam as escrituração as quais estaria obrigada.

O procedimento fiscal foi diligente e assertivo ao aplicar a legislação. A autoridade fiscal oportunizou a apresentação dos documentos aptos para realizar a apuração do lucro presumido, mas as intimações não foram cumpridas. Não restou outra medida que não a *ultima ratio*, o arbitramento do lucro, acertadamente eleito como base de cálculo para o lançamento, nos termos dos artigos 530, inciso II, alínea "a" e inciso III, do RIR/1999.

E, mais, sendo conhecida a receita bruta da contribuinte, porquanto os documentos fiscais emitidos são prova idônea a atestar a receita bruta da referida sociedade, não há equívocos quanto ao critério do arbitramento do lucro.

Portanto, correto o arbitramento do lucro e também a base de cálculo apurada pela fiscalização. Os lançamentos são hígidos quanto aos tributos exigidos, motivo pelo qual rejeito as alegações da recorrente.

Irresignação quanto à base de cálculo – tributação do que não constitui receita

De forma genérica, a contribuinte sustenta que haveria excessos nos tributos constituídos, inclusive com lançamentos que não constituiriam receita e teria ocorrido excesso de exação.

Contudo, a alegação genérica está desacompanhada de qualquer prova que a substancie, motivo pelo qual, por insuficiência probatória da alegação recursal, esta deve ser rejeitadas.

Abatimento das retenções na fonte das notas fiscais

A contribuinte alega seu direito ao abatimento das retenções dos tributos destacados nas notas fiscais emitidas.

A DRJ rechaçou a tese de defesa, suscitando que tais tributos são dedutíveis somente no lucro real, nos termos do artigo 41 do artigo 8.981/1995, e por não existir previsão legal para tal.

As razões da decisão recorrida, a meu ver, não se amoldam ao caso concreto. Tratando-se de tributo retido na fonte da contribuinte, nas suas atividade de prestação de serviços, naturalmente, tais montantes devem ser excluídos dos tributos que recolheria, ao final de cada período de apuração, porquanto são antecipações.

Ainda que lançados os tributos pelo regime do lucro arbitrado, remanesce a possibilidade de abatimento das antecipações de tributos retidas na fonte do valor devido nos autos de infração.

Porém, as alegações da contribuinte são genéricas e não individualizam o seu direito, não demonstrando qualquer incorreção nos lançamentos de ofício.

A saber, nas fls. 523 a 547, a autoridade fiscal informa os rendimentos informados por DIRFs de terceiros, incluindo o rendimento tributável, o valor retido na fonte e o código da receita para cada mês de rendimento, constando valores de retenção de IRPJ e CSLL.

Além disso, no Relatório Fiscal, nota-se que a autoridade fiscal deduziu os tributos retidos na fonte, informados em DIRF, e o valor pago ou declarado em DCTF, do valor do IRPJ e da CSLL devidas em cada período de apuração objeto de lançamento (fls. 571 a 572). Isso demonstra que o pleito da contribuinte já fora atendido de ofício pela autoridade fiscal.

Isto posto, rejeito as alegações.

Penalidades

Argumentos constitucionais que refutam a multa aplicada

A recorrente alega que a multa cominada contraria os princípios constitucionais do não-confisco, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Como sabido, no âmbito do CARF vigora a Súmula CARF nº 2, de aplicação impositiva aos julgadores administrativos, vedando a análise de constitucionalidade da lei tributária pelo órgão:

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

A súmula encontra fundamento no artigo 26-A do Decreto-lei nº 70.235/1972, que veda expressamente aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009)

Portanto, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou de outros aspectos de sua validade – matéria reservada à jurisdição judicial.

Isto posto, rejeito a arguição principiológico-constitucional que contestaria a penalidade aplicada.

Multa qualificada

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 e suas várias alterações, condicionava a aplicação da multa de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nas hipóteses de conduta qualificada.

A Lei nº 14.689/2023 modificou este cenário e instituiu a multa majorada com duas espécies de qualificação de acordo com a conduta praticada: (i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%; (ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Eis o teor da alteração legislativa

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

(...)

A modificação supramencionada atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, porquanto a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É o instituto comumente conhecido como retroatividade benigna, veja:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim sendo, o percentual de 150% da referida multa somente se aplicaria no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada, a qual não poderia retroagir, nos termos do artigo 104 do CTN.

Ainda assim, para que se aplique então a multa qualificada, mas não decorrente de reincidência, é necessário se comprovar as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal como dispostas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964:

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

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

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

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

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

A interpretação do texto legal é o suficiente para se identificar os elementos caracterizadores de cada uma das condutas tipificadas: (i) na sonegação, se exige a conduta dolosa visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário – a ocultação do fato gerador já ocorrido; (ii) a fraude é a conduta dolosa que visa impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, podendo, ainda, excluir ou modificar suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento – se altera características essenciais ao fato gerador, a fim de obter vantagem econômica; e (iii) conluio é o ajuste doloso entre as pessoas para a prática da sonegação ou da fraude.

A aplicação da multa qualificada é medida de caráter excepcional, devendo-se comprovar as condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Para se subsumir uma conduta à norma que prescreve a qualificação da multa não basta imputar ao contribuinte um mero “*querer praticar*” o ato objeto da infração, pelo contrário, deve-se aferir o elemento subjetivo da conduta, isto é, comprovar que o contribuinte tinha a plena consciência do que estava fazendo e que ante às condições circunstanciais, a conduta é ilícita.

Exige-se, nos três casos, a constatação do dolo como elemento subjetivo da hipótese tipificada. Isso significa que é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta de sonegação, fraude ou conluio.

Salienta-se que a conduta tipificada já era necessária para a aplicação da multa qualificada, antes da alteração da Lei nº 14.689/2023, mas a exigência foi positivada, conforme §1º-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com sua nova redação.

De plano, a contribuinte já teria direito à redução da multa qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna da lei. Porém, a bem da verdade, entendo que inexistente, no caso concreto, a comprovação do dolo da contribuinte na prática de sonegação.

Assim se fundamentou a qualificação da multa no Relatório Fiscal:

Em relação à infração do item 7.2, que caracterizou a omissão de receitas da atividade, temos aplicação da multa qualificada nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96.

É patente que somente com a verificação por meio deste procedimento fiscal foi possível constatar o devido pelo contribuinte; do contrário, o mesmo locupletar-se-ia em benefício próprio por conta da entrega de declarações inverídicas e da falta dos devidos lançamentos contábeis. Não restam dúvidas que a situação presente constitui ação tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária dos respectivos tributos devidos, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, abaixo transcrito, o que justifica a qualificação da multa.

Ainda que a contribuinte não tenha apresentado sua escrita contábil exigida pela legislação à autoridade fiscal, o que atraiu o arbitramento do lucro para a apuração da base de cálculo dos tributos, nos termos da lei, nota-se que as razões para que se considerar ter ocorrido a sonegação foram exatamente os mesmos fatos que permitiram a constatação da omissão de receitas.

Não há um fato ou elemento adicional, indicado pela autoridade fiscal, que indique o *dolo*, a intenção de praticar a conduta qualificada na Lei nº 4.502/1964.

Não se pode presumir a prática de conduta antijurídica, deve-se comprová-la. E, exatamente por essa razão, foram editadas as Súmulas CARF nº 14 e 25, abaixo transcritas e de aplicação obrigatória no âmbito desse tribunal:

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Súmula CARF nº 25

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Por essas razões, entendo por exonerar a qualificação da multa, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Responsabilidade Solidária

Os artigos 134 e 135 do CTN tratam da responsabilidade de terceiros em relação à obrigação tributária dos contribuintes. Em regra, são dois os eventos que podem ensejar a

responsabilização com base nos dois artigos. Com relação ao artigo 134, verifica-se que geralmente existe uma sucessão entre o contribuinte e o responsável, por exemplo, os pais pelos tributos devidos pelos seus filhos menores, ou os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Já no artigo 135, exige-se a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, geralmente, para se responsabilizar as pessoas físicas que atuam em nome de uma pessoa jurídica.

Seguem os excertos legais:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por ele, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

A leitura detida dos incisos II e III, do artigo 135, do CTN, torna possível concluir que a responsabilização de mandatários, prepostos ou empregados, no caso do inciso II e dos diretores, gestores ou representantes das pessoas jurídicas, prevista no inciso III, é necessário demonstrar a prática de atos com *excesso de poderes* ou *infração de lei, contrato social ou estatutos*.

Reitero, a hipótese do diploma tributário é cristalina e mostra ser imprescindível a demonstração dos atos pelos quais se evidenciou a conduta infracional, sob pena de se

responsabilizar ilegalmente terceiros que não praticaram efetivamente nenhum ato contrário ao ordenamento jurídico, mas, por álea empresarial, viram-se numa situação de inadimplência fiscal. Não se trata de responsabilização por mero inadimplemento e nem da responsabilização imediata dos administradores da empresa inadimplente frente ao fisco, somente por assumirem essa função.

Feitas essas considerações, passo a analisar as argumentações e a responsabilidade imputada nos autos de infração.

No caso concreto, o Sr. Marcelo Antônio foi responsabilizado nos termos do artigo 135 do CTN.

Porém, existem dois vícios que levam à exoneração de seu vínculo de responsabilização imputado nos autos de infração.

O primeiro é pela fragilidade da fundamentação do tipo legal, tanto no Relatório Fiscal quanto nos autos de infração. O segundo, é pela ausência de comprovação de qualquer conduta antijurídica do sócio responsabilizados.

Como já relatado, no Relatório Fiscal, assim fundamenta a autoridade fiscal:

9 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR

A responsabilidade do sócio se dá apenas para o crédito tributário inserido no PAF de nº 11080-721.991/2020-93. A descrição dos motivos e a base legal constam nos Autos de Infração específicos daquele processo.

Como o Relatório Fiscal se remete aos autos de infração, a responsabilidade solidária neste assim está disposta:

Além da responsabilidade da fiscalizada pelo crédito tributário ora constituído, há incidência da norma jurídica veiculada pelo inciso III, art. 135 da Lei nº. 5.172/66 (Código Tributário Nacional -CTN), o qual é parcialmente transcrito abaixo:

(...)

Incidência esta de acordo com as infrações à legislação tributária apuradas por esta fiscalização e pormenorizadas no relatório de ação fiscal, onde demonstrou-se que o sujeito passivo, mesmo percebendo receitas e tendo tributos a pagar, não efetuou o devido registro contábil das receitas e, em vários períodos de apuração, apresentou em desacordo declarações e demonstrativos, com valores reduzidos ou zerados, deixando de declarar os tributos devidos referentes às receitas não contabilizadas.

Além de não ter sido adequadamente fundamentada a hipótese de responsabilidade, no que tange ao tipo legal e a conduta que se subsumiria a ele, inexistem provas nos autos que indiquem o dolo do responsável, a fim de atrair a hipótese de responsabilização.

Dessa forma, entendo por afastar a responsabilização solidária do Sr. Marcelo Antônio Goldani Kohlrausch.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso Voluntário dos sujeitos passivos, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, **dou parcial provimento** para reduzir a multa de ofício para 75% e para afastar a responsabilidade solidária do Sr. Marcelo Antônio Goldani Kohlrausch.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas