



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.722079/2020-59  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-005.962 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2021  
**Recorrente** ELISEU KOPP & CIA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015, 2016

COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTINUADA. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DE 32%.

Se as provas produzidas nos autos indicam que os objetos dos contratos não correspondem a serviços de engenharia na modalidade de empreitada global, mas são compatíveis com prestação de serviços, correta a glosa da diferença relativa à aplicação do coeficiente de presunção de 32% para determinação do IRPJ.

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO. CONDUTA CONSCIENTE E REITERADA.

As circunstâncias fáticas conduzem à conclusão segura de que a infração praticada pelo contribuinte não decorreu de uma simples divergência de interpretação da legislação tributária, mas se tratou de conduta consciente e reiterada.

MULTA QUALIFICADA. EFEITO CONFISCATÓRIO.

Não compete ao julgador administrativo afastar a aplicação de lei em face de suposta inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 02.

JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. Súmula CARF nº 108.

RESPONSABILIDADE PESSOAL E EXCLUSIVA DOS ADMINISTRADORES. ART. 135, III DO CTN. INFRAÇÃO À LEI.

Comprovado nos autos que a conduta do administrador foi dolosa e configurou infração à lei, consistente em sonegação, este responde pessoalmente e com exclusividade pelo crédito tributário.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2016

**COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTINUADA. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DE 32%.**

Se as provas produzidas nos autos indicam que os objetos dos contratos não correspondem a serviços de engenharia na modalidade de empreitada global, mas são compatíveis com prestação de serviços, correta a glosa da diferença relativa à aplicação do coeficiente de presunção de 32% para determinação da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, também por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos voluntários, nos termos do relatório e voto da relatora. Os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias votaram pelas conclusões da relatora quanto à qualificação da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 108-006.122 proferido pela 29ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (e-fls. 2472-2486), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, tem-se autos de infração de IRPJ e CSLL oriundos de fiscalização em que se apurou a infração de aplicação indevida de percentual para determinação da base de cálculo pelo lucro presumido.

De acordo com o Termo de verificação fiscal – TVF (e-fls. 1846 a 1880), a autoridade fiscal consignou que o contribuinte, ao aferir o lucro presumido para determinar o IRPJ, aplicou indevidamente o percentual de 8% no lugar do percentual correto de 32%. O mesmo procedimento foi também adotado na apuração da CSLL, em que o contribuinte aplicou o percentual de 12% no lugar de 32%.

Transcrevo o pertinente trecho do TVF:

Neste termo, questionou-se o motivo do percentual escolhido para presunção do lucro no IRPJ e da base de cálculo da CSLL, **tendo em vista que os documentos já**

**encaminhados apontavam que, quase a totalidade das receitas auferidas, tratavam-se de prestação de serviços de locação e manutenção de equipamentos, englobando em muitos casos, a atualização tecnológica, além do processamento dos dados obtidos, durante períodos contínuos, muitas vezes prorrogados.** Em resposta, no Dossiê de Atendimento Eletrônico informou que (doc. 14c): [Grifo nosso]

“(…) a utilização da Base de Cálculo de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL justifica-se na prestação de serviço na modalidade de empreitada global, em obra de instalação e manutenção elétrica e serviços complementares, relacionados à construção civil, com fornecimento de todos material e mão de obra, nos termos dos artigos 15 e 20 da Lei 9.249/95 e do artigo 2º, parágrafo 7º, da IN RFB nº 1234/2012”.

(…)

A verificação fiscal abrangeu o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a tributação decorrente em relação aos fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro de 2015 e 31 de dezembro de 2017. Especificamente, foi verificado que nas Escriturações Contábil Fiscal (ECFs) referentes aos anos-calendário 2015, 2016 e 2017 **houve aplicação incorreta do coeficiente de presunção do lucro, reduzindo, assim, a base de cálculo do IRPJ, e, conseqüentemente, do coeficiente de presunção da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), reduzindo-a dessa forma.** Tendo em vista às alterações dos administradores ocorridas no período, e a atração de responsabilidade passiva solidária a eles para cada período, essa verificação foi desmembrada em quatro processos:

11080.721406/2020-55 – verificação sobre o período entre 01/01/2015 a 02/12/2015, no qual apenas o Sr. Eliseu Kopp era administrador da fiscalizada;

11080.722079/2020-59 – verificação sobre o período entre 03/12/2015 a 26/05/2016, no qual os administradores da fiscalizada eram o Sr. Eliseu Kopp, o sr. Alex Vitalis e a sra. Marisa Gaertner;

11080.722080/2020-83 – verificação sobre o período entre 27/05/2016 a 07/09/2016, a partir do qual o sr. Eliseu Kopp estava interditado, permanecendo como administradores da fiscalizada o sr. Alex Vitalis e a sra. Marisa Gaertner, a ser detalhada neste relatório;

11080.722081/2020-28 – verificação sobre o período a partir de 08/09/2016, no qual o sr. Lino Munaro assumiu a administração da empresa;

Em suma, a discussão cinge-se à natureza dos contratos realizados pelo contribuinte, avaliados pela fiscalização como de prestação de serviços, aos quais se aplica o percentual de 32%, enquanto o contribuinte alega se tratarem de contratos de prestação de serviços de construção civil pela modalidade de empreitada global, sujeitos a 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Assim, o auto de infração (e-fls. 1882-1893) foi lavrado em razão de apuração indevida de percentual de determinação do lucro presumido.

Ademais, consta no TVF à e-fl. 1847 que *“através da 32ª alteração e consolidação contratual (doc. 13f), assinada em 03 de dezembro de 2015, a administração o passou a ser exercida também pelos não-sócios sr. ALEX SCHNEIDER VITALIS, CPF nº 000.408.830-19, e a sra. MARISA REGINA GAERTNER, CPF nº 507.753.670-87, conforme cláusula nona da nova consolidação contratual.”*

Dessa forma, com base no art. 135 do CTN, imputou-se responsabilidade solidária aos administradores da empresa contribuinte no período fiscalizado, Alex Schneider Vitalis e Marisa Regina Gaertner.

Aplicou-se, também, multa qualificada de 150%, com base no art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430/96, em razão dos seguintes fatos, ora resumidos, conforme consta no TVF:

A omissão dos tributos em decorrência da incorreta declaração da base de cálculo, que era do conhecimento do fiscalizado em face das informações prestadas na ECF dos anos-calendário 2014 e 2015, e das emissões de Notas Fiscais de Serviços, afasta, por falta de razoabilidade, a possibilidade de ter ocorrido erro escusável. Tais fatos, em verdade, denotam o caráter consciente e voluntário das condutas praticadas pelo fiscalizado, ou seja, caracterizam o dolo no sentido de reduzir, indevidamente, os tributos federais reiteradamente ao longo dos anos 2015, 2016 e 2017, caracterizando, em tese, o crime tipificado no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90:

Na impugnação da empresa contribuinte (e-fls. 1975-2033), inicialmente alegou-se ausência de fundamentação e não comprovação dos elementos que justificam os lançamentos, o que acarretaria a nulidade do feito. Afirma no procedimento fiscal estariam ausentes “elementos fáticos claros”, o que teria dificultado o exercício da defesa. Que a autuação fiscal teria sido realizada por amostragem, mesmo estando disponíveis todas as informações e documentos. Que o lançamento foi realizado sem que a autoridade tivesse indicado sobre quais receitas e quais contratos teria sido aplicado o percentual incorreto de aferição do lucro presumido. Busca exemplificar que a autoridade montou uma tabela em que registra receitas tributadas pelo percentual de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, mas não teria indicado a quais receitas ou atividades esses valores se referem.

Assevera, ainda, que a autoridade teria desconsiderado como declarados pelo coeficiente de 32% receitas auferidas pela impugnante no contrato com ZBOL SISTEMAS ELETRÔNICOS, em razão do recebimento a título de royalties pelo uso de marca, o que configuraria dupla tributação sobre o mesmo fato gerador.

Conclui aduzindo que:

Portanto, a presença das precitadas inexatidões, inquestionavelmente, dá causa à nulidade do lançamento por defeito de estrutura e vício formal estampado, como já dito, pela divergência entre os elementos que compõem a peça básica e todos os documentos que serviram de provas na sustentação do feito, cuja harmonia é indispensável à correta configuração desse ato jurídico-administrativo.

No que respeita ao mérito, inicialmente pleiteia a observância das Súmulas CARF aplicáveis ao caso.

A seguir, discorda da aplicação do coeficiente de presunção de lucro, ao argumento de que a autoridade fiscal teria se equivocado ao interpretar os contratos e as atividades exercidas pelo contribuinte, como se infere:

(...) os contratos firmados pela empresa com o Poder Público, em todas as esferas, são, “de fato”, atividades de construção por empreitada total, em que a Impugnada constrói toda a estrutura física, elétrica e tecnológica, relacionadas à construção civil (em sentido amplo) necessária para que os entes públicos possam realizar o monitoramento das rodovias e estradas, com o fornecimento de todo o material necessário.

(...)

Cabe destacar que tal enquadramento legal das atividades da Impugnante, demanda a compreensão de que os conceitos de construção civil e obras de engenharia devem ser entendidos em um sentido amplo, o que possui respaldo legal, jurisprudencial e doutrinário.

Da mesma forma deve ocorrer com o sentido do contrato denominado de “empreitada por preço unitário”, já que é uma modalidade contratual que também pode ser equiparada com a empreitada total – global ou unitária – quando o contratado fornece todos os materiais necessário ao empreendimento, que é o que ocorre com a Impugnante, sendo que este tipo de contrato, firmado pela Impugnante com o DNIT e outros entes públicos é de onde são originadas as suas maiores receitas.

Passa a discorrer sobre o conceito de empreitada total global/unitária, e invoca a legislação que considera aplicável, ou seja, o art. 6º, I e II da Lei nº 8.666/93, as IN RFB nº 971/2009 e 1.234/2012, bem como a Solução de Consulta Cosit nº 43/2019, a qual entende “*deixa clara a amplitude do conceito jurídico de Obras de Construção Civil ou Obras de Engenharia, de forma que abarcam as atividades exercidas pela Impugnante.*”

Colaciona definições acerca de obras de engenharia e construção civil e conclui que:

as atividades exercidas pela Impugnante e que foram levadas a tributação com a utilização dos coeficientes de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) para fins de presunção de lucro estão corretas, tendo em vista que as receitas oriundas destas atividades estão vinculadas a contratos de empreitada total e estão abarcadas no conceito de Obras de Construção Civil ou Obras de Engenharia, mesmo quando eventualmente contratadas sob a modalidade “empreitada por preço unitário”, e ou “empreitada global” atraindo, assim, a incidência do art. 4º, II, d, da IN 1.515/2014 e do art. 33, § 1º, II, d, da IN 1.700/2017, vigentes nos períodos fiscalizados (2015, 2016 e 2017)

A seguir, a peça impugnatória trata das “especificidades das atividades exercidas”, com o intuito de esclarecer que as contratações havidas com órgãos públicos se dava pela modalidade de empreitada global, com preço fechado para execução de todos os trabalhos, ainda que nos contratos por vezes constassem outros termos, como “empreitada por preço unitário”, os quais entende seriam equiparadas à empreitada global. Afirma que algumas nomenclaturas utilizadas nos contratos seriam equivocadas, o que não afastaria a realidade da contratação na modalidade de empreitada total.

Em suas palavras:

Neste sentido, é possível utilizar como contrato paradigma, para explicar as atividades geradoras das receitas da Impugnada, o Contrato TT-941/2010, firmado com o DNIT e vinculado ao Edital 471/2009-00, visto que a forma efetiva de execução deste contrato é replicada nos demais contratos vinculados ao controle viário de estradas e rodovias, firmados com outros Entes Públicos, mesmo que os contratos tenham eventualmente outra nomenclatura.

Ainda, importante a análise minudenciada deste contrato, uma vez que os valores recebidos dos contratos do DNIT (TT-941/2010 e TT-948/2010-00), correspondem nos anos auditados, aproximadamente 80% do faturamento da empresa, alcançando em alguns meses quase a 100% do faturamento.

Desse modo, o primeiro ponto a ser destacado do contrato TT-941/2010 é o título, que por si só já explica a modalidade de contratação (empreitada a preços unitários), corroborando com os argumentos ora trazidos pela Impugnante.

(...)

Ainda, o objeto do citado contrato, presente na sua Cláusula Primeira, está em consonância com as características do regime da empreita global, nos termos a seguir transcritos:

NATUREZA DOS SERVIÇOS - O presente contrato tem por objetivo a prestação de serviços necessários ao controle viário nas rodovias federais, mediante a disponibilização, instalação, operação e manutenção de equipamentos eletrônicos, com coleta, armazenamento e processamento de dados estatísticos e dados e imagens de infrações, na forma, quantidades, especificações técnicas e demais condições expressas no edital e seus anexos.

(...)

Portanto, da análise do Contrato TT-941/2010, firmado pela Impugnante com o DNIT, resta claro que a modalidade de execução adotada é a total, sendo unitária/global e não outra espécie de prestação de serviço.

Por óbvio que no âmbito de todas as atividades que são necessárias para a execução do contrato, podem existir algumas que poderiam, eventualmente, ser consideradas como serviços de engenharia, mas que são apenas complementares e representam parcela mínima do todo, não desvirtuando o escopo principal e não descaracterizando, portanto, a empreitada total. Na verdade, esta é, inclusive uma das características de empreitada total.

Defende que mesmo se a sua atividade fosse segregada em dois tipos, bem como as receitas daí decorrentes, os percentuais seriam igualmente de 8% e de 12%. No caso, uma atividade seria de empreitada global e a outra seria de cessão de software. Esta última, no seu entender com base em soluções de consulta que transcreve, também estaria submetida aos percentuais mitigados.

Argumenta que a autoridade fiscalizadora teria se equivocado na interpretação de suas atividades *“valendo-se apenas de poucos elementos e termos pontuais presentes nos contratos, para distorcer o escopo principal e modalidade de execução desses instrumentos contratuais, que é a empreitada total.”*

Reitera diversas vezes a argumentação no sentido de que *“se análise as atividades exercidas pela Impugnante, seja como Empreitada Total (unitário/global), seja bipartida entre Empreitada Total (unitário/global) e Cessão de Software, não há dúvidas que os coeficientes corretos a serem aplicados para presunção de lucro e apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL são, respectivamente, de 8% e 12%, devendo, portanto ser afastado o entendimento equivocado dado ao caso pela autoridade fiscalizadora nos autos de infração.”*

A seguir, retoma a questão das receitas advindas do contrato com ZBOL SISTEMAS ELETRÔNICOS. Afirma que tributou os valores recebidos pelo uso da marca pelos percentuais de 32%. Apresenta de forma exemplificativa duas notas fiscais emitidas em dezembro de 2016, uma de industrialização, outra de cessão de uso de marca. Tais notas dariam,

no seu entender, verossimilhança a sua alegação, uma vez que, se tivesse intenção de sonegar tributos, não teria feito esse desmembramento.

Insurge-se contra a multa qualificada em razão de a autoridade não ter comprovado, de forma inequívoca, sua intenção dolosa. Afirma que eventuais erros não foram praticados de forma intencional, mas que teriam ocorrido em razão de interpretação da legislação, corroborada por vasta doutrina, jurisprudência e soluções de consulta.

Ademais, assevera que:

A alegação da autoridade fiscalizadora de que houve uma migração a partir do ano de 2016 das receitas tributadas no coeficiente de 32% para os coeficientes de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) e que o fato de não ter ocorrido a retificação do anos anteriores supostamente evidenciaria a má-fé da Impugnante, não deve prosperar.

Isso porque, a não retificação dos anos anteriores, pode ser caracterizado como mais um equívoco da empresa, mas que trouxe prejuízo apenas para si e que pode ser justificada por uma sequência de trocas de administradores, consequentemente de e todo o staff jurídico e contábil, sem qualquer tipo de transição, o que ocorreu após a interdição do sócio Eliseu Kopp devido a problemas de saúde.

Reitera que inexistiriam elementos concretos a demonstrar dolo, fraude ou simulação, de modo que deve ser afastada a multa qualificada, o que pleiteia com amparo em decisões e nas súmulas n.ºs 14, 25, 73, 93, 96 e 105 do CARF, as quais transcreve.

Sucessivamente, pleiteia a redução da multa para 100%, apoiando-se em entendimento do STF. Pede, ainda, o afastamento da multa moratória, pois no seu entendimento, sua aplicação concomitante com a multa qualificada, seria confiscatória, nos termos do art. 150, IV da CF, e violaria a proporcionalidade e razoabilidade. Cita doutrina e jurisprudência do STF.

Entende indevida a incidência de juros sobre a multa, ao argumento de que na legislação não existiria essa possibilidade. Argumenta, por fim, que seria inviável e ilegal a instauração da persecução penal antes da constituição definitiva do crédito tributário.

A impugnação do administrador Alex Schneider Vitalis (e-fls.1939-1958), defende a inexistência de responsabilidade solidária com base nos arts. 134, 135 e 124 do CTN, os quais transcreveu, pois no caso dos autos não se teria verificado qualquer das hipóteses legais mencionadas. Isso porque, no seu entendimento, somente existe responsabilidade pessoal dos administradores quando agirem com dolo praticando atos com excesso de poder ou infração à lei ou estatuto social. Reportando-se ao art. 134 do CTN afirma que “não se pode buscar a responsabilização de terceiro, pelo simples fato deste cumprir o encargo de administrador.”

Postula a correção do procedimento da empresa ao declarar “*parte de suas receitas nos coeficientes de 8% e 12%, apenas porque eram decorrentes de atividades de empreitada total, com base em contratos firmados com o Poder Público para construção de estruturas necessárias para o monitoramento de rodovias e estradas. Além disso, era prática, que diga-se de passagem, entende-se como correta e que já era utilizada na empresa antes mesmo de o Impugnante ser administrador.*”

Argumenta não se poder falar em ato ilícito quando pautou sua conduta em consonância com as práticas já adotadas pela empresa, com base em pareceres do jurídico e contabilidade. Aduz que: *“Além disso, não haveria motivos para alterações, tendo em vista que a descrição dos próprios contratos previam a execução na modalidade de empreitada total, seja pela espécie empreitada por preços unitários ou pela empreita global.”* Entende que não é todo e qualquer ilícito praticado pelo administrador que resulta na responsabilização tributária.

Refere textualmente que:

A responsabilidade somente se aplica quando o administrador atua em benefício próprio, contra os fins e interesses da sociedade, cabendo ao Fisco a prova do benefício exclusivo do administrador, e o prejuízo da sociedade.

Assim, resta evidente que o Impugnante em momento algum agiu de forma a configurar quaisquer das hipóteses previstas na legislação tributária como forma de responsabilização solidária acerca dos créditos tributários objeto da presente impugnação.

Afirma haver decisões do CARF e judiciais nesse sentido. Invoca doutrina para argumentar que *“os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do artigo 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos.”*

Alega não ter qualquer interesse comum, eis que sequer é sócio da empresa, o que afastaria a responsabilidade solidária.

Quanto aos coeficientes de presunção do lucro para apuração de IRPJ e CSLL, defende a sua correção, com base nos mesmos argumentos já veiculados pela empresa. Insurge-se contra a multa qualificada, pois entende não ter havido intenção de fraudar a lei e efetuar sonegação. Pede, no mínimo, a redução da multa aplicada.

A administradora Marisa Gaertner não apresentou impugnação, apesar de intimada (e-fls. 1932-1933).

O Acórdão (e-fls. 2472-2486) que negou provimento às impugnações, inicialmente rejeitou a alegação de nulidade, diante da inexistência de falha na fundamentação.

No mérito, em relação à impugnação da empresa contribuinte, o acórdão valeu-se dos seguintes argumentos, ora resumidos:

Ora, as alegações da defesa estão em absoluto descompasso com a realidade dos autos. A autoridade não fez nenhuma acusação com base em prova por amostragem. Pelo contrário, sua análise foi minuciosa e apresentou as razões de forma específica para cada contrato celebrado de modo a desqualificar como construção por empreitada global a atividade exercida em cada particular acordo. A autoridade não analisou cada um dos contratos, mas apenas os mais representativos. Essa ausência de análise, porém, não resultou em qualquer prejuízo para a defesa, uma vez que foram mantidos os exatos percentuais aplicados pelo contribuinte. A autoridade não está obrigada a analisar e cancelar toda a escrita contábil e fiscal. Só está obrigada a analisar e explicitar sua

análise em relação àquilo que diverge do contribuinte, ônus de que se desincumbiu com extrema precisão e clareza, uma vez que, para cada contrato que desqualificou como sujeito ao percentual de 32%, indicou precisamente as razões para tal desqualificação, apresentou os cálculos de determinação dos valores e juntou os documentos pertinentes.

(...)

No caso concreto, a defesa alega que as receitas pelo uso da marca no contrato com ZBOL já haviam sido tributadas pelo percentual de 32% e não aponta qualquer razão para que o suposto erro da fiscalização na análise desse contrato (aliás, um dos contratos de valor menos significativo dentre aqueles investigados pela fiscalização; o total das receitas atinentes ao direito de uso de marca foi de R\$ 107.908,07) tenha também ocorrido na análise dos demais.

Aduz que a sua alegação é verossímil, uma vez que emitiu dois tipos de notas fiscais: um para industrialização, outro para cessão do uso de marca. Essa aparente verossimilhança, porém, não nos convence por várias razões. Primeira, o fato de ter desmembrado o negócio celebrado com ZBOL em duas notas fiscais não indica que o fez em razão da diferença de tratamento pela legislação do IRPJ. Pelo contrário, a segregação entre dois tipos de notas fiscais é determinada em razão dos impostos estaduais e municipais que incidem sobre produção e consumo, tanto que uma nota é emitida sob o crivo da secretaria de fazenda estadual, ao passo que a outra é nota municipal. Segunda, o ônus de comprovação é da defesa, a qual não é das mais complexas. Nesse sentido, a defesa apresenta apenas duas notas fiscais, as quais não se referem sequer ao período abarcado pelo presente feito. No seu lugar, deveria ter apresentado as notas específicas para cada período objeto do auto de infração, bem como a demonstração de que a receita supostamente tributada a 32% realmente integrou aquelas declaradas pelo percentual de 32% na sua ECF, por outros termos, deveria ter demonstrado e comprovado a composição das receitas tributadas a 32%, bem como a pertinência do valor relativo ao direito de marca perante a ZBOL.

(...)

Com relação às atividades desempenhadas pela impugnante, a defesa busca enquadrá-las no conceito de construção civil e por empreitada global (aquela em que o próprio construtor é responsável pelo fornecimento de todos os materiais). Para tal, lança mão de um sem-número de disposições legais, jurisprudências administrativa e judicial, mas nenhuma delas trata especificamente da situação da impugnante, nem tangencialmente. Isso porque todas tratam de atividades-fim, ou seja, quando a atividade contratada e realizada é efetivamente a de execução de uma obra civil.

Todavia, a execução de uma obra, mesmo na acepção mais lata que se possa dar, não é a atividade desempenhada pela contribuinte, ao menos não sob o contrato que a impugnante elegeu para formular de forma mais minuciosa a sua defesa.

O julgador *a quo* entendeu, ademais, que seria necessário analisar, além do contrato firmado pela contribuinte com o poder público, o objeto da licitação, tendo concluído o quanto segue:

Veja-se claramente que a contratação é para que a contribuinte preste “serviço de monitoramento e gestão de informações”. Tal serviço deverá ser prestado por meio de “equipamentos eletrônicos”, mas isso não transmuta o contrato em serviço de construção de obra civil. Aliás, o próprio termo empregado no “Edital” deixa isso muito claro: o serviço deve ser prestado “através” de equipamentos, ou seja, por meio de equipamentos. A instalação dos equipamentos é apenas o meio para a prestação do objeto do contrato: o serviço de monitoramento e gestão de informações.

Ora, considerar que a contribuinte exerce a atividade de construtora de obra civil apenas pelo fato de ter que instalar equipamentos para prestar o serviço de monitoramento para o qual foi contratada seria o mesmo que também asseverar que uma empresa de segurança remota também exerce a atividade de construção apenas por ter que instalar um “botão de pânico” nas dependências do seu cliente.

A análise do objeto da licitação e, portanto, do objeto do contrato é mais que suficiente para concluirmos que o serviço prestado pela contribuinte não se enquadra como construção civil.

Todavia, verificamos também o critério temporal da execução do contrato e este não deixa mais qualquer dúvida, que remotamente poderia ainda persistir.

(...)

Ora, se a atividade fosse de construção, não faria sentido um prazo diverso além daquele da própria construção. A implantação dos equipamentos, porém, deve ser realizada num curto interregno de, no máximo, 90 dias (cerca de 3 meses), ao passo que a duração do contrato é 10 (dez) vezes maior, podendo se estender por mais um período igualmente longo com os equipamentos já implantados.

O prazo e não só a descrição do objeto do contrato deixa de forma muito clara que “instalar equipamentos” não é objeto do contrato.

De igual maneira, não merece prosperar a alegação da defesa de que sua atividade, mesmo desmembrada, se submeteria aos percentuais mitigados. Esse desmembramento se daria nas atividades de construção e cessão de software. Nada mais incorreto, contudo.

Como vimos, a atividade não é de construção. Pelas mesmas razões, também não é de cessão de software. A atividade é de monitoramento e tanto os equipamentos quanto os softwares neles instalados são usados pela própria contribuinte para prestar o serviço contratado, ou seja, instalar os equipamentos e dotá-los dos softwares são meios para a prestação de uma atividade contratada, não são a própria atividade.

E, assim, foi mantida integralmente a autuação.

Também foi mantida a multa qualificada, tendo se constado no acórdão que é descabida a alegação da contribuinte no sentido de que divergências interpretativas não poderiam atrair a aplicação de multa qualificada.

De acordo com o julgador de piso, no caso concreto, em que houve alteração das alíquotas para a mesma atividade, teria se verificado a consciência e a intenção de pagar menos tributos do que o devido, como se infere:

Enquadrar a atividade que exerce como “construção civil” para se beneficiar de percentuais mitigados de tributação é, em linguagem leiga, “forçar a barra” para além do razoável. Tal circunstância se agrava com o fato de anteriormente ter adotado os percentuais corretos. A alegação de que a troca de administradores foi o que levou a não se constatar o uso dos percentuais de 32% no passado não é verossímil. Se os percentuais foram alterados é porque houve ordem expressa nesse sentido e dado por alguém que sabia dos percentuais aplicados anteriormente.

Tais percentuais que já haviam sido aplicados, para serem modificados, exigiriam pedidos de restituição de valores, o que levaria a Fazenda Pública necessariamente a

tomar conhecimento concreto do disparate e alertar a fiscalização de que tal conduta estaria sendo praticada nos períodos subseqüentes.

Aqui, poderia ser dito que a Fazenda Pública já teria conhecimento dos novos percentuais, uma vez que foram declarados. Sim, e provavelmente foi por isso que o contribuinte foi selecionado para ser fiscalizado. Todavia, tal fato não afasta a consideração subjetiva do particular de que teria menor risco na prática delitiva se a adotasse apenas para o futuro, uma vez que a autoridade fazendária não teria, com uma simples declaração, diferentemente de um processo de restituição, travado contato com os contratos.

Há elementos mais que suficientes, claros e substanciais de que a contribuinte tinha plena consciência da ilicitude da sua conduta e agiu intencionalmente para evitar o seu conhecimento pela autoridade fiscal, o que impõe a qualificadora da multa no patamar de 150%.

As alegações de que a multa se revestiria de caráter confiscatório, bem como os pedidos relativos à persecução penal e ao afastamentos dos juros sobre a multa foram rechaçadas com base nas Súmulas CARF nºs 02, 28 e 108.

No que toca à impugnação de Alex Schneider Vitalis, o acórdão analisa a questão da responsabilidade solidária, tendo em vista que as demais matérias já foram enfrentadas quando da apreciação da impugnação da empresa.

Destaca o julgador de piso, nesse sentido, que a autuação foi realizada com base no art. 135, III do CTN, o qual transcreve, e passa a fundamentar sua decisão, como se infere:

Apesar de não constar expressamente do dispositivo qualquer referência a critério subjetivo do infrator, de fato, a jurisprudência se consolidou no sentido de este ser necessário. Esse entendimento está consagrado na Súmula STJ nº 430:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Note-se que, literalmente, o inadimplemento é uma infração da lei que exige o pagamento do tributo, mas não enseja a imposição de responsabilidade justamente porque ausente o aspecto subjetivo da conduta de tentar burlar a Fazenda Pública.

No presente feito, contudo, tal aspecto está presente. Como já discurremos anteriormente neste voto, está muito longe do razoável considerar que a atividade exercida é de construção civil. Ademais, anteriormente a empresa adotava os percentuais corretos e não os modificou para pleitear restituição dos valores. Como já asseverei, é evidente que não desejava chamar a atenção da Fazenda Pública para a mudança ilícita do seu modo de apurar os tributos.

O fato de Alex Schneider Vitalis ter ingressado na administração da empresa quando esta já apurava os tributos de forma ilícita não afasta o caráter doloso da sua conduta.

Afinal, a prática dos percentuais majorados não era de um passado remoto e, se fossem incorretos, como defende, o comportamento esperado de quem estivesse de boa-fé seria pedir restituição dos valores que considerasse indevidos.

Por fim, também não merecem prosperar as alegações de que não teria interesse comum com a situação, de que só infrações contra a sociedade seriam passíveis de atribuição de responsabilidade e, por fim, de que só infrações à lei societária possibilitam a atribuição da sujeição passiva de terceiros. Nenhum desses critérios consta da dicção legal como

condicionante à sua aplicação e nem estão contemplados em jurisprudência de relevo. Pelo contrário. O STJ, por exemplo, na Súmula 435, estabeleceu a responsabilidade do sócio-gerente que dissolve irregularmente a sociedade, sem considerar qualquer desses critérios mencionados pela defesa.

Deve-se, pois, manter a responsabilidade.

E, assim, negou-se provimento às impugnações da empresa e do administrador Alex Schneider Vitalis.

A empresa apresentou recurso voluntário (e-fls. 2489-2536), onde inicialmente contextualiza a discussão no sentido de que a autoridade fiscalizadora entendeu que teria aplicado incorretamente os coeficientes sobre a receita bruta para apuração das bases de cálculo para o IRPJ e a CSLL.

A recorrente reitera praticamente toda a impugnação e faz mínimos acréscimos. Em suma, afirma que os contratos foram desconsiderados pelo julgador de piso, e que a decisão recorrida se equivoca quando afirma que exerce atividade de monitoramento de estradas e rodovias, porque essa atividade compete ao ente público no âmbito do seu poder de polícia.

Insiste que na relação contratual com o Estado, a recorrente é responsável pelas obras de engenharia e tecnologia, para permitir que o ente público exerça o monitoramento.

Ademais, afirma que a decisão recorrida teria inferido de modo equivocado que o prazo de 90 dias para instalações e os pagamentos prolongados seriam fator indicativo da inexistência de empreitada total, “*como se não fosse possível o pagamento parcelado da empreitada total contratada.*”

Afirma textualmente que:

Além disso, os julgadores ignoraram, que no escopo do contrato de empreitada total, a Recorrente, durante o período contratual é responsável por manter em funcionamento a estrutura construída e equipamentos a ela incorporados, de modo que se houver algum acidente na rodovia, por exemplo, que vier a danificar tal estrutura, a Recorrente é responsável pela reforma, que pressupõe reconstruções e reinstalações já previstas no valor da licitação.

Reitera que a grande maioria das atividades empresariais exercidas pela recorrente mediante os contratos firmados pela empresa com o Poder Público, em todas as esferas, são, “de fato”, atividades de construção por empreitada total, em que constrói toda a estrutura física, elétrica e tecnológica, relacionadas à construção civil (em sentido amplo), necessária para que os entes públicos possam realizar o monitoramento das rodovias e estradas, com o fornecimento de todo o material necessário, e, por isso, a decisão de 1ª instância deveria ser reformada.

Ao final, pleiteou o acolhimento da preliminar de nulidade e do recurso, para cancelar o débito fiscal. Sucessivamente requereu a redução da multa e o afastamento dos juros sobre as multas.

O recurso voluntário do administrador Alex Schneider Vitalis (e-fls. 2546-2555) reproduz *ipsis litteris* a impugnação.

A administradora Maria Regina Gaertner foi intimada por edital eletrônico (e-fl. 2556) e não apresentou recurso voluntário.

Foi certificada nos autos a tempestividade do recurso voluntário da empresa contribuinte (e-fl. 2558), face a sua interposição antes da ciência do acórdão da DRJ.

A seguir, a recorrente acostou aos autos sentença proferida nos autos do mandado de segurança n.º 5000211-07.2021.4.04.7100/RS (e-fls. 2533-2577) por ela impetrado. A medida liminar foi indeferida, e a sentença denegou a segurança.

Veio aos autos, ademais, a inicial do mandado de segurança (e-fls. 2560-2590), onde foram formulados os seguintes pedidos:

DIANTE DE TODO O EXPOSTO, requer a Impetrante:

a) Seja deferido liminarmente o pedido ora deduzido, **para fins de determinar que a Autoridade Coatora se abstenha de realizar os lançamentos das diferenças de IRPJ e CSLL, referente aos anos de 2018 e 2019, com bases elementos e entendimentos aferidos nos autos de infração 11080-721.406/2020-55; 11080-722.080/2020-83; 11080-722.079/2020-59 e 11080-722.081/2020-28, ou, sucessivamente, que a Receita Federal do Brasil, se abstenha de aplicar a multa de ofício de 150%**, diante das controvérsias existentes e dúvidas interpretativas, ainda em discussão administrativa. Alternativamente, caso não sejam deferidos os pedidos anteriores, requer autorização judicial para realizar a retificação das DCTFs, de 2018 e 2019, com a utilização do coeficiente de 32% para a apuração do IRPJ e CSLL, declarando-se a possibilidade jurídica de a Impetrante discutir judicialmente os créditos tributários a serem constituídos pelas retificadoras, mesmo que envolva a discussão de fatos; [Grifo nosso]

É o relatório.

## Voto

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora

### 1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A tempestividade do recurso apresentado pela empresa foi certificada nos autos, conforme relatado (e-fl. 2558).

O recorrente Alex Schneider Vitalis teve ciência postal do acórdão recorrido na data de 22/02/2021 (e-fl. 2541), e protocolou o recurso em 19/03/2021 (e-fl. 2546), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

A matéria vertida no recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme art. 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Poder-se-ia cogitar, diante da impetração de mandado de segurança, de concomitância do processo judicial com o presente processo administrativo.

Ainda que a discussão judicial guarde semelhanças com a matéria ora vertida, verifico que no caso concreto a autuação se refere ao período compreendido entre 03/12/2015 a 26/05/2016, ao passo que no mandado de segurança preventivo, o pedido abarca apenas os anos de 2018 e 2019, os quais ainda não haviam sido fiscalizados. Assim, entendo que inexiste a identidade de objeto a que se refere a Súmula CARF nº 01.

Dito isso, conheço dos recursos voluntários, porquanto tempestivos e por preencherem os demais requisitos de admissibilidade, e passo a analisá-los.

## 2. DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Defende a empresa recorrente que haveria nulidade do auto de infração em razão de carência de fundamentação.

Conforme é consabido, o reconhecimento de nulidades no processo administrativo fiscal deve ater-se às disposições do art. 59 do Decreto nº 70.235/72:


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.

A alegação da recorrente – se verdadeira - poderia ser equiparada à preterição do direito de defesa.

No entanto, analisando o auto de infração, bem como o TVF que o acompanhou, não vislumbro qualquer carência de fundamentação que pudesse ter configurado prejuízo à defesa. Ao contrário, os fatos que ensejaram a infração constam expressamente no auto, a teor do que se observa:

	RS PORTO ALEGRE DRF MINISTÉRIO DA ECONOMIA Secretaria Especial de Receita Federal do Brasil	FL 1885 INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL PROCESSO: 11080-722.079/2020-59
<b>DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL</b>		
<b>IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA</b>		
<b>SUJEITO PASSIVO</b>		
CNPJ		
93.315.190/0001-17		
Nome Empresarial		
ELISEU KOPP & CIA LTDA		
<p>Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.</p>		
<b>LUCRO PRESUMIDO</b>		
<b>INFRAÇÃO: APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO</b>		
<p>Aplicação incorreta do percentual de determinação do Lucro Presumido de 8% sobre as receitas tributáveis auferidas na prestação de serviços. O correto, para esta atividade, seria 32%, o que acarretou as diferenças a menor de IRPJ apurado e recolhido/declarado pelo sujeito passivo, conforme descrição dos fatos constante no Termo de Verificação Fiscal, o qual constitui parte integrante e inseparável dos autos de infração.</p>		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	2.838.679,84	150,00
31/03/2016	14.032.031,82	150,00
<b>ENQUADRAMENTO LEGAL</b>		
Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2015 e 31/03/2016:		
Art. 15 da Lei nº 9.249/1995		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 518 e 519 do RIR/99		

O mesmo se diga em relação ao TVF, que apurou detalhadamente os contratos realizados pela recorrente, tendo apresentado os argumentos que levaram à conclusão de que a atividade praticada e a forma de contratação não permitiam a aplicação do coeficiente de presunção reduzido.

Igualmente equivocada a alegação de que a fiscalização teria se valido apenas de amostragem, como bem consignado na decisão recorrida:

A defesa aduz, a princípio de forma genérica, que não haveria elementos fáticos claros para a autuação e que a autoridade teria efetuado o lançamento por amostragem. Após, para exemplificar a sua afirmação abstrata, aponta que a autoridade não teria especificado quais contratos ou receitas considerou corretamente tributados pelos percentuais de 8% e 12%, respectivamente, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Também aduz que teria tributado a 32% determinadas receitas advindas de contrato com um dos seus clientes, o que não teria sido considerado pela autoridade fiscal.

Ora, as alegações da defesa estão em absoluto descompasso com a realidade dos autos. A autoridade não fez nenhuma acusação com base em prova por amostragem. Pelo contrário, sua análise foi minuciosa e apresentou as razões de forma específica para cada contrato celebrado de modo a desqualificar como construção por empreitada global a atividade exercida em cada particular acordo. A autoridade não analisou cada um dos contratos, mas apenas os mais representativos. Essa ausência de análise, porém, não resultou em qualquer prejuízo para a defesa, uma vez que foram mantidos os exatos percentuais aplicados pelo contribuinte. A autoridade não está obrigada a analisar e cancelar toda a escrita contábil e fiscal. Só está obrigada a analisar e explicitar sua análise em relação àquilo que diverge do contribuinte, ônus de que se desincumbiu com extrema precisão e clareza, uma vez que, para cada contrato que desqualificou como sujeito ao percentual de 32%, indicou precisamente as razões para tal desqualificação, apresentou os cálculos de determinação dos valores e juntou os documentos pertinentes.

Se uma peça deve ser considerada com carência de fundamento, não é a da acusação, mas sim a da defesa. Na parte em que os impugnantes apresentam como preliminar, ora a alegação é genérica, ora há argumentação absolutamente falaciosa (aquela em que a autoridade teria deixado de apontar quais contratos teriam sido corretamente tributados) e no único ponto em que se apresenta algo mais específico e coerente, a defesa não só o faz por amostragem (apesar de não ter qualificado assim na sua peça), mas não comprova o que alega.

Ora, a defesa por amostragem é até possível, em determinada medida. Diante de fatos similares, a defesa pode apontar e comprovar um deles, num primeiro momento e solicitar nova oportunidade para comprovar os demais, o que poderia ser feito por meio de uma diligência. Nada obstante, seria necessário que o fato exemplificativo fosse cabalmente comprovado de forma documental, bem como a relação de similaridade com os demais.

Como se observa, em sua peça impugnatória a recorrente se insurge de forma detalhada contra a infração que lhe foi imposta, tendo se defendido por meio de inúmeros argumentos, o que desde logo afasta eventual prejuízo à defesa.

Assim, não se verificando qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, deve ser afastada a alegação de nulidade do auto de infração.

Dessa forma, rejeito a preliminar.

### 3. DO MÉRITO

#### a) Do recurso voluntário da empresa ELISEU KOPP & CIA LTDA.

No ponto, tendo em vista que a recorrente reiterou os argumentos impugnatórios, sem acrescentar nova fundamentação jurídica, valho-me da previsão contida no § 3º do art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) [Grifo nosso]

Desse modo, e tendo em vista que estou de acordo com as conclusões lançadas na decisão recorrida, e com base na disposição regimental supra citada, valho-me das razões de decidir do voto condutor do respectivo acórdão:

No caso concreto, a defesa alega que as receitas pelo uso da marca no contrato com ZBOL já haviam sido tributadas pelo percentual de 32% e não aponta qualquer razão para que o suposto erro da fiscalização na análise desse contrato (aliás, um dos contratos de valor menos significativo dentre aqueles investigados pela fiscalização; o total das receitas atinentes ao direito de uso de marca foi de R\$ 107.908,07) tenha também ocorrido na análise dos demais.

Aduz que a sua alegação é verossímil, uma vez que emitiu dois tipos de notas fiscais: um para industrialização, outro para cessão do uso de marca. Essa aparente verossimilhança, porém, não nos convence por várias razões. Primeira, o fato de ter desmembrado o negócio celebrado com ZBOL em duas notas fiscais não indica que o fez em razão da diferença de tratamento pela legislação do IRPJ. Pelo contrário, a segregação entre dois tipos de notas fiscais é determinada em razão dos impostos estaduais e municipais que incidem sobre produção e consumo, tanto que uma nota é emitida sob o crivo da secretaria de fazenda estadual, ao passo que a outra é nota municipal. Segunda, o ônus de comprovação é da defesa, a qual não é das mais complexas. Nesse sentido, a defesa apresenta apenas duas notas fiscais, as quais não se referem sequer ao período abarcado pelo presente feito. No seu lugar, deveria ter apresentado as notas específicas para cada período objeto do auto de infração, bem como a demonstração de que a receita supostamente tributada a 32% realmente integrou aquelas declaradas pelo percentual de 32% na sua ECF, por outros termos, deveria ter demonstrado e comprovado a composição das receitas tributadas a 32%, bem como a pertinência do valor relativo ao direito de marca perante a ZBOL.

Com relação às atividades desempenhadas pela impugnante, a defesa busca enquadrá-las no conceito de construção civil e por empreitada global (aquela em que o próprio construtor é responsável pelo fornecimento de todos os materiais). Para tal, lança mão de um sem-número de disposições legais, jurisprudências administrativa e judicial, mas nenhuma delas trata especificamente da situação da impugnante, nem tangencialmente.

Isso porque todas tratam de atividades-fim, ou seja, quando a atividade contratada e realizada é efetivamente a de execução de uma obra civil.

Todavia, a execução de uma obra, mesmo na acepção mais lata que se possa dar, não é a atividade desempenhada pela contribuinte, ao menos não sob o contrato que a impugnante eleger para formular de forma mais minuciosa a sua defesa.

O fato de ter que instalar equipamentos para prestar os serviços para os quais foi contratada não transmuta a sua atividade e o objeto do contrato em si para o de construção civil.

O contrato analisado pela defesa e também pela autoridade fiscal deve ser interpretado à luz do próprio edital de concorrência.

O objeto da licitação está especificado no item 1.3 do Edital de Concorrência nº 008/2010 (fl. 594):

1.3 A presente licitação tem por objeto a contratação de empresa especializada, sob regime de empreitada por preço unitário, para a prestação dos serviços de monitoramento e gestão das informações de tráfego necessários ao controle e fiscalização de velocidade pontual através de equipamentos eletrônicos instalados em pontos definidos no ANEXO II deste Edital. Complementarmente, deverão ser elaborados inventários, registros e ordenação de dados de contagem volumétrica de veículos, com expedição concomitante de relatório individual para emissão de AUTOS DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÕES, utilizando MEDIDORES ELETRÔNICOS DE VELOCIDADE FIXOS DE OPERAÇÃO AUTÔNOMA, com valor previsto de R\$ 9.274.200,92 (nove milhões, duzentos e setenta e quatro mil, duzentos reais e noventa e dois centavos. (nosso destaque)

Veja-se claramente que a contratação é para que a contribuinte preste “serviço de monitoramento e gestão de informações”. Tal serviço deverá ser prestado por meio de “equipamentos eletrônicos”, mas isso não transmuta o contrato em serviço de construção de obra civil. Aliás, o próprio termo empregado no “Edital” deixa isso muito claro: o serviço deve ser prestado “através” de equipamentos, ou seja, por meio de equipamentos. A instalação dos equipamentos é apenas o meio para a prestação do objeto do contrato: o serviço de monitoramento e gestão de informações.

Ora, considerar que a contribuinte exerce a atividade de construtora de obra civil apenas pelo fato de ter que instalar equipamentos para prestar o serviço de monitoramento para o qual foi contratada seria o mesmo que também asseverar que uma empresa de segurança remota também exerce a atividade de construção apenas por ter que instalar um “botão de pânico” nas dependências do seu cliente.

A análise do objeto da licitação e, portanto, do objeto do contrato é mais que suficiente para concluirmos que o serviço prestado pela contribuinte não se enquadra como construção civil.

Todavia, verificamos também o critério temporal da execução do contrato e este não deixa mais qualquer dúvida, que remotamente poderia ainda persistir.

No item 7.1 do Edital de Concorrência nº 008/2010, (fls. 610) consta o prazo de instalação dos equipamentos e o prazo do contrato:

7.1. Para a implantação dos equipamentos constantes do ANEXO I será considerado o prazo admissível máximo de 90 (noventa) dias corridos. O prazo de vigência do contrato será de 30 (trinta) meses, prorrogáveis por mais 30 (trinta) meses de acordo com o disposto no inciso II do Artigo 57 da Lei nº 8.666/93.

Ora, se a atividade fosse de construção, não faria sentido um prazo diverso além daquele da própria construção. A implantação dos equipamentos, porém, deve ser realizada num curto interregno de, no máximo, 90 dias (cerca de 3 meses), ao passo que a duração do contrato é 10 (dez) vezes maior, podendo se estender por mais um período igualmente longo com os equipamentos já implantados.

O prazo e não só a descrição do objeto do contrato deixa de forma muito clara que “instalar equipamentos” não é objeto do contrato.

De igual maneira, não merece prosperar a alegação da defesa de que sua atividade, mesmo desmembrada, se submeteria aos percentuais mitigados. Esse desmembramento se daria nas atividades de construção e cessão de software. Nada mais incorreto, contudo.

Como vimos, a atividade não é de construção. Pelas mesmas razões, também não é de cessão de software. A atividade é de monitoramento e tanto os equipamentos quanto os softwares neles instalados são usados pela própria contribuinte para prestar o serviço contratado, ou seja, instalar os equipamentos e dotá-los dos softwares são meios para a prestação de uma atividade contratada, não são a própria atividade.

Desse modo, o recurso não merece acolhida.

Com relação à multa qualificada de 150%, a decisão de piso valeu-se dos argumentos abaixo, os quais adoto como razões de decidir pelos mesmos motivos já expostos:

No tocante ao patamar da sanção pecuniária, o gravame de 150% foi imposto pela autoridade lançadora por considerar que a conduta da contribuinte foi intencional; mais, foi consciente da ilicitude de sua conduta.

De fato, uma divergência interpretativa não pode ensejar esse tipo de sanção. No entanto, o presente caso concreto está longe de se caracterizar como uma conduta ingênua e despreziosa da contribuinte.

Enquadrar a atividade que exerce como “construção civil” para se beneficiar de percentuais mitigados de tributação é, em linguagem leiga, “forçar a barra” para além do razoável. Tal circunstância se agrava com o fato de anteriormente ter adotado os percentuais corretos. A alegação de que a troca de administradores foi o que levou a não se constatar o uso dos percentuais de 32% no passado não é verossímil. Se os percentuais foram alterados é porque houve ordem expressa nesse sentido e dado por alguém que sabia dos percentuais aplicados anteriormente.

Tais percentuais que já haviam sido aplicados, para serem modificados, exigiriam pedidos de restituição de valores, o que levaria a Fazenda Pública necessariamente a tomar conhecimento concreto do disparate e alertar a fiscalização de que tal conduta estaria sendo praticada nos períodos subseqüentes.

Aqui, poderia ser dito que a Fazenda Pública já teria conhecimento dos novos percentuais, uma vez que foram declarados. Sim, e provavelmente foi por isso que o contribuinte foi selecionado para ser fiscalizado. Todavia, tal fato não afasta a consideração subjetiva do particular de que teria menor risco na prática delitiva se a adotasse apenas para o futuro, uma vez que a autoridade fazendária não teria, com uma simples declaração, diferentemente de um processo de restituição, travado contato com os contratos.

Há elementos mais que suficientes, claros e substanciais de que a contribuinte tinha plena consciência da ilicitude da sua conduta e agiu intencionalmente para evitar o seu

conhecimento pela autoridade fiscal, o que impõe a qualificadora da multa no patamar de 150%.

Evidentemente, pelas razões postas, não se aplicam os percentuais previstos no art. 44 da Lei 9.430/96, que são próprios para infrações objetivamente caracterizadas e, menos ainda, o percentual de 50% que é atinente a multas isoladas.

Também não podemos aplicar a citada decisão do STF no sentido de limitar a imposição sancionatória ao percentual de 100%, uma vez que esse decisório não possui força vinculante – seus efeitos são meramente interpartes – e falece competência ao julgador administrativo para afastar lei em razão de suposta inconstitucionalidade. Tal assertiva encontra-se inclusive sumulada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

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

Pelas mesmas razões, não podemos conhecer as alegações de caráter confiscatório do patamar punitivo.

Também com base em jurisprudência sumulada do CARF, devemos consignar que não compete a essa instância julgadora qualquer manifestação acerca da persecução penal, ou seja, sobre a representação fiscal para fins penais:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias

referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. De igual modo, a jurisprudência sumulada do CARF, com efeitos vinculantes, deve ser aplicada relativamente à imposição de juros sobre multa:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, também quanto ao ponto o recurso não merece prosperar.

#### **b) Do recurso voluntário do administrador Alex Schneider Vitalis**

À exceção da responsabilidade imputada, estou de acordo com o quanto decidido pela DRJ, nos termos da fundamentação indicada no item anterior, que deixo de reproduzir porquanto desnecessário.

Resta que se analise, assim, a correção da imputação de responsabilidade ao administrador em questão com base no art. 135, III do CTN.

No ponto, o TVF assentou, em suma, que os atos praticados sob a administração de Alex Schneider Vitalis, por configurarem sonegação e crime contra a ordem tributária, atrairiam a sua responsabilidade, solidária com aquela da empresa, como se depreende:

#### **4.4 RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA:**

O artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilidade de terceiros por crédito tributário, estabelece que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. É evidente, no entanto, que a pessoa física dotada de poderes para gerenciar

uma empresa, ao exercer sua atividade, o faz como órgão da pessoa jurídica. Quer dizer, no exercício regular da gerência ela não atua em seu nome, mas sim como parte orgânico-funcional da própria pessoa jurídica administrada. Por isso mesmo, o artigo 135, inciso III, do CTN, estabeleceu que, mesmo atuando como órgão da pessoa jurídica, se o administrador opera com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ele responde pessoalmente pelos eventuais créditos tributários decorrentes de seus atos. **Neste caso, fica estabelecida uma situação de sujeição passiva solidária entre a pessoa jurídica, que ocupa a posição de contribuinte, e o administrador, que figura no pólo passivo da relação jurídico-tributária na condição de responsável.**

Na medida em que os fatos apurados no item 3.2 deste relatório constituem sonegação e crime contra a ordem tributária praticado no exercício das atividades econômicas de um empreendimento, os diretores e administradores da pessoa jurídica passam à condição de responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado de ofício.

Conforme descreve o TVF, no período fiscalizado no presente processo, compreendido entre 03/12/2015 a 26/05/2016, Eliseu Kopp encontrava-se interdito, e a administração da empresa estava a cargo de Alex Vitalis e Marisa Gaertner.

Em sua impugnação, cujas razões foram integralmente reproduzidas no recurso voluntário, o administrador Alex Schneider Vitalis, em suma, argumentou pela inexistência de responsabilidade solidária com base nos arts. 134, 135 e 124 do CTN, pois no caso dos autos não se teria verificado qualquer das hipóteses legais mencionadas. Isso porque, no seu entendimento, somente existiria responsabilidade pessoal dos administradores quando agissem com dolo, praticando atos com excesso de poder ou infração à lei ou estatuto social. Reportando-se ao art. 134 do CTN afirma que “não se pode buscar a responsabilização de terceiro, pelo simples fato deste cumprir o encargo de administrador.”

Postulou, ademais, a correção do procedimento da empresa ao declarar parte *“parte de suas receitas nos coeficientes de 8% e 12%, apenas porque eram decorrentes de atividades de empreitada total, com base em contratos firmados com o Poder Público para construção de estruturas necessárias para o monitoramento de rodovias e estradas. Além disso, era prática, que diga-se de passagem, entende-se como correta e que já era utilizada na empresa antes mesmo de o Impugnante ser administrador.”*

Argumenta não se poder falar em ato ilícito quando pautou sua conduta em consonância com as práticas já adotadas pela empresa, com base em pareceres do jurídico e contabilidade.

No ponto, observa-se que o recorrente não nega a prática dos atos que lhe foram imputados, apenas se limita a defender a correção do procedimento.

Pois bem, no que diz com a imputação de responsabilidade pessoal por força do art. 135, III do CTN, há que se lembrar que a atribuição de responsabilidade a administradores pressupõe mais do que a mera alegação da existência de poderes de administração, é preciso que se identifiquem e se comprovem as condutas praticadas, para somente então se verificar se houve dolo, que sempre deverá ser demonstrado.

Com efeito, a responsabilização da pessoa do administrador para responder pelas dívidas da empresa exige da fiscalização que: (i) comprove quais atos foram por ele praticados;

(ii) que o administrador efetivamente exercia esta função na ocasião em que os atos foram praticados e (iii) que as condutas foram praticadas com dolo.

Tenho que no caso concreto foram verificados e comprovados os atos que configuram infração à lei, quais sejam, a adoção de percentual inferior ao devido a título de coeficiente de presunção do lucro presumido, o que configura sonegação.

Demonstrou-se, ademais, a contemporaneidade da administração do recorrente com o período ora analisado, e, por fim, a própria defesa, reiterada no recurso, confirma que a prática da infração foi consciente e desejada pelo recorrente, que afirma ter pautado sua conduta por uma presunção de correção, amparado em pareceres do jurídico e da contabilidade.

Sobre a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, Leandro Paulsen leciona: “*entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência.*”<sup>1</sup>

A situação descrita por Paulsen se verifica no caso concreto, em que o administrador admite ter mantido a prática de sonegação anteriormente levada a cabo pelas administrações anteriores, por entender que estaria correta.

Dessa forma, entendo configurada a responsabilidade do administrador Alex Schneider Vitalis.

Ressalvo meu entendimento sobre o ponto, no sentido de que a decisão de piso, contudo, quando menciona que a responsabilidade do art. 135, III do CTN seria solidária, pois, por se tratar de ato ilícito praticado pelo administrador, é esse quem responderia pessoalmente.

Com efeito, e como é de conhecimento dos integrantes deste Colegiado, esse é ponto sobre o qual recaem ainda grandes controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais.

Menciono, por oportuno, a lição da professora e Ministra do STJ, Regina Helena Costa:

Em verdade, o art. 135, CTN, contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.<sup>2</sup>

Destaca-se, ainda, a posição de Renato Lopes Becho, ao afirmar que “*não há solidariedade no art. 135, o que significa que as pessoas jurídicas não são responsáveis pelos tributos devidos por seus administradores, que devem pessoalmente os tributos na tipificação do art. 135.*”<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro. PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 1020.

<sup>2</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 229.

<sup>3</sup> BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 107.

Uma interpretação sistemática também conduz a essa conclusão, quando se visualiza, por exemplo, a separação clara estabelecida no CTN entre a solidariedade (art. 124) e a responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135).

Conforme se disse, a atribuição de responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III do CTN deveria ser pessoal, ou seja, afastar a responsabilidade da empresa para imputar a um terceiro a responsabilidade pelo pagamento dos tributos. E por se tratar de medida grave e excepcional, deve ser revestida de cuidados indispensáveis, o que verifico ter sido realizado no caso concreto.

**Isso não obstante, o entendimento firmado no STJ e neste CARF, ao qual me curvo por determinação regimental, admitem a manutenção da empresa no polo passivo ainda que se aplique o art. 135, III do CTN.**

Nesse sentido, transcrevo o enunciado da Súmula CARF n.º 130:

Súmula CARF n.º 130

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

Assim, também por estas razões, o recurso não merece guarida.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, por **NEGAR PROVIMENTO** aos recursos voluntários.

(assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert