



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.721516/2019-13
ACÓRDÃO	1002-004.174 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DVSM ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LUCRO PRESUMIDO. ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL.

A escrituração contábil realizada sem contemplar a totalidade da movimentação financeira em contas bancárias, autoriza a adoção ex officio do regime de tributação pelo lucro arbitrado. A autoridade fiscal deve arbitrar o lucro da pessoa jurídica quando a escrituração a que estiver obrigada a contribuinte revelar deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS À HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE.

Nos casos em que tenham sido tipificados dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, segundo o qual a contagem do prazo de cinco anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Lançamentos efetuados e cientificados antes destas datas não são alcançados pela decadência.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, e as administrativas, excetuadas as súmulas vinculantes, nos termos da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006 não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão. A mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo. **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA ATRIBUÍDA AOS SÓCIOS. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI OU CONTRATO SOCIAL.**

Configura-se a sujeição passiva por solidariedade em relação aos sócios que agiram com poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, com infração à lei, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de lançamento. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO

A vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo, e não da multa, com efeito de confisco é dirigida ao legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas, razão pela qual a multa de ofício é de aplicação obrigatória nos casos de exigências de tributos decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada ou reduzida.

MULTA. LEI 9.430/1996. RETROATIVIDADE BENIGNA.

É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2017

PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Os valores pagos pela empresa aos sócios só poderão ser considerados como lucros distribuídos de exercício anterior caso estejam demonstrados em Balanço Patrimonial elaborado a partir da escrituração contábil elaborada com observância à lei comercial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer as alegações de violação a dispositivos constitucionais e de inaplicabilidade da taxa Selic para cálculo dos juros de mora, e no mérito, na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa qualificada a 100%, face a aplicação do princípio da retroatividade benigna de que cuida o artigo 106 do Código Tributário Nacional, e conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto.

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Impugnação apresentada pelo sujeito passivo, transcrevo e adoto parcialmente o relatório produzido pela DRJ/FOR, complementando-o, ao final.

Em desfavor da pessoa jurídica em epígrafe qualificada, empresa do ramo de administração de bens próprios e participações societárias, localizada no Estado de São Paulo, foram lavrados, em 17/04/2019, autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 488 a 506), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 507 a 524), Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS/Pasep (fls. 469 a 477) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 478 a 487) relativamente aos

anos-calendário de 2014, 2015 e 2016. Foi ainda lavrado auto de infração constitutivo de crédito tributário de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 525 a 531) considerado devido no ano-calendário de 2017, em virtude de não ter sido demonstrada a causa de pagamentos efetuados pela empresa aos sócios.

Os valores, incluídas as multas de lançamento de ofício e os juros de mora, na data da lavratura, importaram no montante de R\$ 1.447.425,48 (um milhão, quatrocentos e quarenta e sete mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e quarenta e oito centavos), nos termos em que detalhados à fl. 537 do presente e-Processo.

(...)

O Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento informa no Termo de Constatação Fiscal (fls. 456 a 468) que o procedimento fiscal originou-se a partir do compartilhamento de documentos pela Promotoria de Justiça de Rio Claro, a qual disponibilizou à Receita Federal informações bancárias apreciadas no âmbito do processo judicial nº 0012733-30.2017.8.26.0510. Da análise dos valores transacionados pela empresa nas contas bancárias junto ao Banco Safra e Banco Bradesco foram constatadas incompatibilidades com os valores escriturados na contabilidade da empresa, bem como com os valores declarados à Receita Federal, relativamente ao ano de 2016.

Relativamente às informações bancárias do ano de 2016, a autoridade fiscal informa que a auditoria das movimentações financeiras daquele ano identificou apenas transações entre contas da mesma titularidade, da conta mantida pela empresa no Banco Safra para conta mantida também por ela no Banco Bradesco, conforme tabela à fl. 458. Como foram compartilhados dados bancários entre os anos de 2013 a 2017, identificou-se que os ingressos de valores ocorreram no Banco Safra no curso do ano de 2014. O procedimento fiscal foi então ampliado para os anos de 2014 e 2015, ocasião em que o contribuinte foi intimado a apresentar a escrituração dos referidos anos.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 28/11/2018, o contribuinte reconheceu que as movimentações bancárias daquele período realmente não foram contabilizadas, motivo pelo qual a autoridade fiscal declarou imprestável a contabilidade da empresa para os períodos de apuração trimestrais encerrados em 03/2014, 06/2014, 09/2015, 12/2015 e 09/2016, nos termos do art. 530, inc. II do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999), correspondente ao art. 603, inc. III, alínea a do atual Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22/11/2018), o que o levou a reapurar e lançar o IRPJ e a CSLL com base no arbitramento do lucro nos referidos períodos de apuração.

A autoridade fiscal informa que, a despeito da autuação e lançamento dos tributos apenas dos trimestres acima citados, a auditoria das informações contábeis apresentadas pelo contribuinte para os anos de 2014 e 2015 constatou que as movimentações bancárias também não foram contabilizadas em ambos períodos, motivo pelo qual a escrituração contábil foi considerada imprestável, e

com base no mesmo fundamento legal (art. 603 do RIR/2018) procedeu-se ao arbitramento do lucro.

Informa a autoridade fiscal, à fl. 459, que, a despeito de a escrituração contábil ter sido caracterizada como imprestável para efeito de apuração do Lucro Real, foram aproveitadas algumas informações relacionadas às disponibilidades de recursos à empresa pelos sócios, supostamente a título de empréstimos, bem como à compra e venda de bens.

Quanto à disponibilização destes recursos à empresa, a autoridade fiscal presta as seguintes informações:

As contas 2.2.1.01.0001 e 2.2.1.01.0002 foram registradas APENAS no ano 2014, sem prosseguimento da conta nos anos seguintes apesar de registrar saldo remanescente no final de 2014, supostamente registravam EMPRÉSTIMOS dos sócios a empresa e contava com um saldo inicial em 2014 de assustadores R\$ 2.311.258,45 (Dois milhões trezentos e onze mil duzentos e cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) para o sócio Carlos Eduardo e R\$ 173.750,00 (Cento e setenta e três mil setecentos e cinquenta reais) na conta da sócia Evânia. O contribuinte ao ser questionado não apresentou nenhuma documentação que justificasse os valores limitando-se a informar "os valores mencionados nesse item referem-se a empréstimos para empresa de ambos os sócios" (Ref. Item 01 do Termo de Intimação de 29/01/2019).

Quanto à origem dos valores creditados em conta-corrente da empresa, o contribuinte foi intimado, em 29/01/2019, a apresentar esclarecimentos, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sobre a origem dos valores creditados em conta-corrente mantida junto às instituições financeiras, discriminados que foram em uma planilha anexa ao Termo de Intimação. Foi considerada como não comprovada a origem dos seguintes lançamentos a créditos, conforme descritos no item 5, subitens 4, 5 e 6 (fl. 460 do Termo de Constatação Fiscal):

4) Os lançamentos onde não houve a apresentação de documentação hábil ("empréstimo de um amigo que foi quitado sem qualquer correção" e cheque de R\$ 183.769,81 que não foi encaminhado pelo banco) — NÃO COMPROVADO

5) Os lançamentos indicados como prestação de serviço à algumas empresas sem apresentação de documentação ou mesmo contabilização, caracterizando omissão de receita confessada — NÃO COMPROVADO.

6) Lançamentos onde o próprio contribuinte confirmou "Não localizei o documento"— NÃO COMPROVADO

A autoridade fiscal segue em seu relatório (fls. 460 e 461) afirmando que foi constatado um grande volume de transferências de valores da empresa para os sócios nos anos de 2016 e 2017, motivo pelo qual foi estendida a ação fiscal para as pessoas físicas dos sócios Carlos Eduardo Marques Guimarães e Evânia Sanches Marques, os quais participam, cada um, com 50% do capital da sociedade.

Cotejadas as informações prestadas pelos sócios nas Declarações Anuais de Ajuste do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF com os lançamentos constantes nos extratos bancários, efetuados pela empresa a crédito dos sócios, foram constatadas as seguintes divergências, demonstradas à fl. 461 do Termo de Constatação Fiscal, por meio das seguintes tabelas:

Nas informações fiscais prestadas por meio das Declarações de Ajuste do IRPF dos sócios:

(...)

Segundo informa a autoridade fiscal, os sócios encaminharam à fiscalização as justificativas de que os créditos bancários seriam decorrentes de “distribuição de lucros”, “pró-labore” e “pagamento ao sócio”, correspondentes aos seguintes valores:

(...)

A autoridade fiscal informa que a justificativa de “pagamento ao sócio” foi encaminhada à fiscalização sem qualquer documento adicional comprobatório da operação, motivo pelo qual, em função da natureza de repasse de recurso financeiro pela empresa aos sócios, tais valores foram agregados ao grupo “distribuição de lucros”, resultando na seguinte composição:

(...)

Considerando que a empresa DVSM Administração de Bens Próprios e Participações Societárias Ltda. apurou o IRPJ com base no regime do Lucro Presumido, a autoridade fiscal procedeu à apuração do lucro passível de distribuição aos sócios, nos termos da legislação em vigor, o qual corresponde à diferença entre o Lucro Presumido e o total de tributos recolhidos em cada período de apuração. Assim, a partir da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, entregue pelo contribuinte para os anos de 2016 e 2017, a autoridade fiscal apurou os seguintes valores:

(...)

Com base na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, a fiscalização apurou os seguintes valores de tributos devidos e recolhidos:

(...)

Assim, amparada em tais informações, a autoridade fiscal apurou o valor máximo do lucro passível de distribuição isento do Imposto de Renda sem necessidade de apresentação de escrituração contábil, correspondente aos valores seguintes:

A partir desses demonstrativos de cálculos, a autoridade fiscal, ao cotejar a distribuição de lucros apurada a partir dos lançamentos presentes nos extratos bancários com o limite permitido pela legislação, sem a incidência do Imposto de Renda na Fonte – IRRF, apurou um excesso de distribuição de lucros não apurados em balanço, e sobre o mesmo fez incidir o IRRF nos termos do art. 61 da Lei nº

8.981, de 20 de janeiro de 1995. Tal excesso encontra-se demonstrado à fl. 463, por meio da tabela abaixo, base para o lançamento de ofício do IRRF por meio do Auto de Infração de fls 525 a 531.

(...)

Constatadas as irregularidades acima descritas, a autoridade fiscal imputou ao sujeito passivo a responsabilidade pelas seguintes infrações, citadas à fl. 464 do Termo de Constatação Fiscal:

(...)

A autoridade fiscal procedeu à tributação reflexa de CSLL, PIS/Pasep e Cofins, quanto às infrações apuradas de “omissão de receita” e “depósitos bancários não identificados”.

Quanto à Omissão de Receitas da Atividade – item 7.2 (omissão de rendimentos de valores provenientes da atividade de prestação de serviços) no decorrer dos anos de 2014 e 2015, bem como quanto à distribuição de lucros em excesso, sem cobertura na escrituração contábil, no ano de 2017, constatadas por meio das movimentações bancárias, a autoridade fiscal considerou que ambas infrações configuraram condutas dolosas caracterizadoras de fraude, conforme tipificada pelo art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Por tal motivo aplicou a multa de ofício qualificada, de 150%, de acordo com o previsto no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto aos Depósitos Bancários não Identificados - item 7.1 (omissão de receita por presunção legal caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada) nos meses de 02/2014, 04/2014, 07/2015 e 09/2016, a autoridade fiscal aplicou a multa de 75% prevista no art. 44, inc. I da Lei nº 9.430, de 1996.

Em cumprimento à Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018, e tendo em vista a apuração de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária de que trata a Lei nº 8.137, de 1990, bem como a fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, a autoridade fiscal procedeu à Representação Fiscal para Fins Penais ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Piracicaba.

A autoridade fiscal atribuiu aos sócios e cônjuges Carlos Eduardo Guimarães Marques e Evânia Sanches Marques a sujeição passiva solidária com a pessoa jurídica DVSM, nos termos do art. 135, inc. III do Código Tributário Nacional, por considerar que ambos tinham poder de gerência sobre a sociedade e praticaram conduta dolosa tipificada como fraude, no que diz respeito à omissão de rendimentos e não escrituração contábil de valores que transitaram pelas contas-correntes bancárias da empresa e representativos de receitas da atividade da empresa, caracterizando a prática de atos com violação à lei tributária.

A impugnante foi cientificada pessoalmente, por meio do Termo de Ciência de Lançamentos de fl. 543, assinado pelo sócio administrador da empresa Carlos Eduardo Guimarães Marques, em 26/04/2019. A sócia Evânia Sanches Marques,

também responsabilizada solidariamente, foi cientificada por meio postal, nos termos do Aviso de Recebimento de fl. 548, em 30/04/2019. A impugnação foi protocolizada por meio de Solicitação de Juntada de Documentos ao presente e-Processo, em 22/05/2019, em peça única, pela DVSM Administração de Bens Próprios e Participações Societárias Ltda e pelos sócios Carlos Eduardo Guimarães Marques e Evânia Sanches Marques, aos quais foi imputada responsabilidade tributária solidária.

Em suas razões de defesa a impugnante alega, preliminarmente, que a autoridade fiscal agiu em desconformidade com os prazos estipulados no Mandato de Procedimento Fiscal, motivo pelo qual pugna pela nulidade do feito administrativo. Neste tópico, a impugnante invoca a Portaria SRF nº 6.087, de 21/11/2005, destacando o prazo máximo para realização do procedimento fiscal de cento e vinte dias, a partir do qual restaria extinto o MPF. Afirma que o MPF nº 0812500.2018.00276 teve início em 17/08/2018 e se findou em 26/04/2019, já fora do prazo estipulado pela norma administrativa. Afirma, ainda, que o referido MPF foi alterado em 12/12/2018, ampliando o período a ser fiscalizado para 01/2014 a 12/2015, sofrendo nova alteração em 01/04/2019, para abranger novo período a ser fiscalizado de 01/2017 a 12/2017. Alega que:

Claramente se pode constatar que a lavratura de auto de infração após o encerramento do prazo determinado para a respectiva execução implica em desobediência aos requisitos essenciais da legislação tributária, imprescindíveis ao respeito ao contraditório e à ampla defesa, bem assim à perfectibilidade exigida para a validade dos mesmos, o que resulta em tornar nulo o lançamento e a respectiva exigência decorrente desse ato viciado.

Invoca a impugnante, neste ponto, o art. 112 do Código Tributário Nacional, apelando pela interpretação mais favorável ao acusado, em face da legislação que lhe imputa penalidade.

No mérito, a impugnante argumenta as razões a seguir sintetizadas:

Extinção do crédito tributário por decadência parcial nos termos do art. 150, § 4º e art. 156, inc. V do Código Tributário Nacional. Neste tópico a impugnante alega que, tendo tomado ciência do auto de infração em abril de 2019, já teriam decaído o direito de o Fisco constituir créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores ao mês de abril de 2014.

Princípios constitucionais, decisões administrativas e doutrinas são invocadas com o intuito de afastar a autuação com base na presunção de omissão de receitas. Neste tópico a própria impugnante acata a imposição de tributos com base em presunções legais.

Considerações sobre o arbitramento do lucro. Neste tópico a impugnante afirma que os critérios adotados pelo Fisco para arbitrar o lucro da pessoa jurídica acabam por fazer incidir o IRPJ e a CSLL sobre montante que não corresponde ao lucro efetivo, de modo a ferir o princípio da capacidade contributiva da empresa,

bem como os princípios da igualdade tributária e da razoabilidade. Invoca o art. 148 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a base de cálculo de tributos a incidir sobre o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, com o intuito de rechaçar o arbitramento do lucro aferido pela autoridade fiscal, que acusa de arbitrária e amparada em critério de conveniência e oportunidade.

Considerações sobre a tributação reflexa sobre a omissão de receitas para a CSLL, PIS/Pasep e Cofins. A impugnante argumenta que a base de cálculo arbitrada pela autoridade fiscal correspondeu à totalidade dos valores movimentados financeiramente. Neste item, afirma a impugnante:

É cediço que, configurada a omissão de receita, o lucro líquido deverá ser arbitrado e irá considerar, para fins de sua apuração, os valores omitidos. No entanto, os conceitos de receita e renda não se confundem, sendo que o arbitramento do lucro não pode ser utilizado como instrumento de punição, de modo a gravar, como se lucro fosse, a totalidade dos valores depositados nas contas bancárias do contribuinte.

Defende a impugnante que a autoridade fiscal não poderia ter arbitrado o lucro sobre a totalidade dos valores de seus depósitos bancários, dado que a totalidade da receita ou da movimentação financeira não constitui a renda a ser tributada, sob a alegação de afronta aos artigos 3º, por constituir penalidade, e 43 do Código Tributário Nacional. Entretanto, as decisões administrativas citadas às fls. 572 a 574, não corroboram esse entendimento, como afirma a defendente.

Pugna, portanto, pela nulidade do lançamento em virtude de o mesmo ter sido procedido com erro de direito, caracterizado pela confusão entre rendimento (ou receita) e renda, presumida a partir dos depósitos bancários. Afirma, amparado em jurisprudência judicial e decisão administrativa, que é defeso ao Fisco proceder à revisão de ofício do lançamento para sanar o lançamento para alterar o critério anteriormente adotado, qual seja, o erro na determinação da base de cálculo dos tributos objetos da autuação.

Contesta a impugnante a incidência do IRRF sobre pagamentos sem causa. Afirma que a conduta do contribuinte configura possíveis equívocos contábeis, mas não fraude ou conduta dolosa caracterizadora de crime tributário. Afirma que foi considerado para fins de lavratura do auto de infração do IRRF o valor de R\$ 853.002,29 como distribuição de lucros em excesso ao valor permitido. Afirma que os valores foram retirados da empresa pela sócia Evânia Sanches Marques em razão da prisão do seu marido, o sócio administrador e responsável pela empresa, Carlos Eduardo Guimarães Marques, com o objetivo de pagar compromissos da família, das empresas e dos advogados criminalistas. Afirma, neste tópico, que a distribuição de lucro, ainda que desproporcional, é isenta do imposto de renda, conforme entendimento da própria Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 46, de 24 de maio de 2010. Afirma, ainda, que a distribuição de lucros a um dos sócios de forma desproporcional à participação no capital da empresa está prevista na cláusula décima segunda do contrato social da

DVSM. Atribui as retiradas a adiantamentos de lucros a serem apurados no exercício de 2017, então em curso, cujo excesso seria objeto de devolução e ajuste contábil não efetuados em virtude do bloqueio de bens e valores determinado judicialmente no âmbito dos processos criminais instaurados.

Alega a impugnante que a autoridade fiscal, ao impor o IRRF sobre o excesso de lucros cuja distribuição era permitida legalmente, com isenção, considerou apenas o excesso distribuído em 2017, sem levar em consideração o lucro permitido e não distribuído no ano de 2016, ou seja, que o lançamento deveria ter sido efetuado sobre a totalidade dos lucros permitidos acumulados, ou seja, não distribuídos em 2016. Assim, defende a nulidade do auto de infração do IRRF em função de erro na determinação do valor do excesso de distribuição de lucro.

A impugnante apela aos princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade, legalidade, isonomia, vedação ao confisco etc. insculpidos entre os artigos 150 a 152 da Constituição Federal, como impeditivos à exigência tributária do IRRF. Apela, ainda, para o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, que concedeu isenção para os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de 1996 e invoca o art. 238 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14/03/2017.

A impugnante combate também a aplicação do art. 730 do RIR/2018, que dispõe sobre a incidência do IRRF sobre os rendimentos pagos pela empresa a terceiros ou sócios quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Aqui, alega que tal incidência só poderia ser imposta aos pagamentos efetuados após 22 de novembro de 2018, data da vigência do novo Regulamento do Imposto de Renda, e não àqueles realizados em 2017, na vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017. Segundo afirma:

“A alíquota utilizada no auto de infração de 35% (trinta e cinco por cento) somente encontrou guarida na legislação do imposto sobre a renda a partir do novo RIR 2018, conforme fundamentação utilizada no próprio auto de infração (artigo 730).

Com base em tal argumento é que a impugnante invoca o princípio da anterioridade tributária prescrito no art. 150, inc. III, alínea b da Constituição Federal.

A impugnante combate, ainda, a aplicação dos juros moratórios com base na taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic. Afirma que é uma taxa variável, que traz incerteza ao devedor e representa juros abusivos e, ademais, implica em aumento de tributo sem lei que o estabeleça, ferindo os princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade, da indelegabilidade de competência tributária e da segurança jurídica. Citando decisão do Superior Tribunal de Justiça (fls. 592 e 593), a impugnante requer a aplicação dos juros de 1% (um por cento) ao mês, em conformidade com o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional.

Afirma a impugnante, amparado em doutrinas citadas às fls. 592 a 595, que as multas aplicadas nos autos de infração são confiscatórias, ferindo o art. 150, inc. IV da Constituição Federal. Inconforma-se com o fato do valor das multas superar o valor devido a título dos tributos. Quanto ao IRRF afirma ter ocorrido dupla imposição de multa: a de 20% prevista no art. 605 do RIR/2018 e a de 150% sobre o imposto apurado, o que caracterizaria bis in idem por meio da imposição de duas multas ao mesmo evento. Neste tópico, apela para a observância dos princípios constitucionais da proporcionalidade e do não confisco.

A impugnante refuta a responsabilidade tributária pessoal dos sócios a partir da definição de sujeito passivo da relação tributária. Afirma que o contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no pólo passivo da relação, excetuado apenas pela pessoa do responsável, nos termos da lei. Pretende excluir a responsabilidade solidária dos sócios a partir da afirmação de que:

Somente o sócio Carlos Eduardo Guimarães Marques possuía o poder de gestão da empresa, sendo ele o provedor da família e quem administrava as próprias empresas. Sua esposa se dedicava somente às atividades domésticas, limitando-se a pagar contas e despesas da família, conforme solicitado por seu marido. Bem assim, Evânia Sanches Marques não tinha qualquer conhecimento da escrituração contábil das empresas, de modo que não havia nenhum domínio das atividades e decisões da pessoa jurídica.

Afirma que a responsabilidade exclusiva do sócio gestor Carlos Eduardo Guimarães Marques está configurada no próprio contrato social, cláusula sexta, segundo a qual “A sociedade será administrada única e exclusivamente pelo sócio Carlos Eduardo Guimarães Marques...”. Ademais, a cláusula oitava do referido contrato dispõe que a sócia Evânia Sanches Marques não terá direito a retirada de pró-labore por ser somente sócia quotista. Advoga, pois, que a responsabilidade deve ser imputada apenas ao autor dos atos praticados (diretor, gerente ou representante da sociedade) e que se vinculem diretamente ao fato gerador do tributo. Neste compasso, traz decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf (fls. 605 e 606) com o entendimento de que “... em não havendo comprovação do dolo essencial à imputação de responsabilidade com fulcro no art. 135, III do CTN, mas mero inadimplemento, voto pela exclusão dos sócios do pólo passivo da autuação.”

Colaciona, ainda, julgado do STF (RE 562.276/I'R — STF — 18/08/2011 — Min. Ellen Gracie), no mesmo sentido, cuja conclusão assim dispõe:

O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

Afirma, por fim, que não se pode imputar a pretendida responsabilidade solidária aos sócios, na medida em que eles não agiram com dolo de fraudar o Fisco. Alfim, a impugnante requer:

- a) o cancelamento do auto de infração lavrado, sob a alegação de que não foi observado o prazo legal do Mandado de Procedimento Fiscal;
- b) a nulidade dos autos de infração sob o fundamento de que teria havido erro de direito na determinação da base de cálculo dos tributos, ao ser utilizada a totalidade dos valores depositados nas contas bancárias da empresa;
- c) a nulidade dos autos de infração em razão da inobservância dos princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade em relação à aplicação do RIR/2018;
- d) a redução das multas aplicadas, em atenção aos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade;
- e) o afastamento da responsabilidade solidária dos sócios.

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ/FOR, conforme acórdão n. **08-49.501**, de 20 de novembro de 2019 (e-fls. 631), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÔNUS DA PROVA.

O valor da receita omitida apurada pela autoridade tributária a partir de depósitos bancários e não declarada ao Fisco deve ser computado para a determinação da base de cálculo do tributo devido. Configuram omissão de receita ou rendimento os valores creditados em conta bancária cuja origem não tenha sido comprovada, mediante documentação hábil e idônea, pelo contribuinte regularmente intimado. De acordo com os termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, outorga-se a incidência da presunção legal de omissão de receitas com base em créditos ou depósitos bancários cuja origem dos recursos monetários não for efetivamente comprovada pelo titular das contas mantidas nas respectivas instituições financeiras. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o sujeito passivo, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

LUCRO PRESUMIDO. ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL.

A escrituração contábil realizada sem contemplar a totalidade da movimentação financeira em contas bancárias, autoriza a adoção ex officio do regime de tributação pelo lucro arbitrado. A autoridade fiscal deve arbitrar o lucro da pessoa jurídica quando a escrituração a que estiver obrigada a contribuinte revelar deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS À HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE.

Nos casos em que tenham sido tipificados dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, segundo o qual a contagem do prazo de cinco anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Lançamentos efetuados e cientificados antes destas datas não são alcançados pela decadência. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, e as administrativas, excetuadas as súmulas vinculantes, nos termos da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006 não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão. A mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como do não confisco, ampla defesa, da segurança jurídica, legalidade ou da razoabilidade, proporcionalidade, dentre outros, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE CONFISCO. VEDAÇÃO DE APRECIÇÃO DE DIVERGÊNCIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. SÚMULA CARF Nº 2.

A aplicação da multa de ofício de 150% decorrente da configuração de fraude encontra previsão expressamente na norma de regência. Sob esta perspectiva, a alegação dirigida sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário é hipótese que não comporta juízo cognitivo no âmbito do órgão de julgamento na esfera administrativa. JUROS DE MORA. TAXA SELIC A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA ATRIBUÍDA AOS SÓCIOS. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI OU CONTRATO SOCIAL. Configura-se a sujeição passiva por solidariedade em relação aos sócios que agiram com poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, com infração à lei, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de lançamento. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou

estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS/PASEP E COFINS. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2017

Pagamentos sem Causa. Os valores pagos pela empresa aos sócios só poderão ser considerados como lucros distribuídos de exercício anterior caso estejam demonstrados em Balanço Patrimonial elaborado a partir da escrituração contábil elaborada com observância à lei comercial.

Irresignado, o sujeito passivo apresenta recurso (e-fls. 690), no qual reproduz *ipsis litteris* os fundamentos e argumentos já oferecidos em sede de impugnação, apenas acrescentando que sua argumentação e documentos concernentes à infração “excesso de distribuição de lucros”, apurada no auto de infração, não foram analisados pela decisão recorrida.

É o relatório do necessário

VOTO

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

I - ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso, na forma do art. 43 c/c o 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Demais disso, observo que, apesar de tempestivo, o recurso não será conhecido na íntegra, eis que contém matérias não passíveis de apreciação pelos órgãos julgadores, conforme será explicado na sequência.

Pois bem, verifica-se que há duas matérias recursais que foram apreciadas pela instância *a quo* mediante utilização das Súmulas CARF nºs 2 e 4, que rezam:

Súmula CARF nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais

O artigo 101 da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 - RICARF, determina:

Art. 101. **Não se conhecerá de recurso** interposto em face de **decisão** de primeira instância **que adote como razão de decidir:**

I – (...);

(...)

III - **Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

(...)

Da leitura do dispositivo aventado, depreende-se que os temas supra não são passíveis de conhecimento nesta esfera recursal, eis que a instância *a quo*, como visto, adotou Súmulas do CARF como razões de decidir.

Em razão disso, não conheço de tais matérias.

II - DELIMITAÇÃO DA LIDE

Inicialmente cumpre registrar que o recurso não reitera a alegação de “nulidade do auto de infração”, que foi rechaçada pela decisão recorrida, configurando, portanto, matéria incontroversa, razão pela qual não será examinada neste Voto.

III – MÉRITO

III-1 Da alegada falta de análise de argumentação e documentos apresentados na impugnação

De início, o Recorrente argui que a sua argumentação e documentos concernentes à infração “excesso de distribuição de lucros”, apurada no auto de infração, não foram analisados pela decisão recorrida.

A análise do voto condutor do acórdão recorrido não deixa dúvida de que a questão posta foi efetivamente enfrentada pelo colegiado *a quo* no tópico “DO IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA”, conforme mostram os excertos seguintes dele extraídos (destaques deste relator):

DO IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA

Cuida-se, aqui, do auto de infração com exigência do IRRF à alíquota de 35% sobre a base de cálculo reajustada. A autoridade fiscal entendeu que a empresa inibiu o conhecimento do fisco da causa dos pagamentos, efetuados em 2017, excedentes ao valor passível de distribuição de lucros com isenção, tornando-se assim a empresa sujeito passivo da obrigação tributária.

Contesta a empresa a incidência do IRRF sobre pagamentos sem causa, afirmando que a conduta do contribuinte configura possíveis equívocos contábeis, mas não fraude ou conduta dolosa caracterizadora de crime tributário. Neste aspecto, refuta-se o argumento da empresa, haja vista que a omissão da movimentação financeira em duas contas-correntes de duas instituições financeiras distintas em montante superior a dois milhões de reais no período de quatro anos sucessivos e sem qualquer registro na contabilidade da empresa não pode configurar um mero equívoco contábil, mas uma fraude reiterada à legislação tributária.

Afirmam os impugnantes que foi considerado para fins de lavratura do auto de infração do IRRF o valor de R\$ 853.002,29 como distribuição de lucros em excesso ao valor permitido. Afirmam que os valores foram retirados da empresa pela sócia Evânia Sanches Marques em razão da prisão do seu marido, o sócio administrador e responsável pela empresa, Carlos Eduardo Guimarães Marques, com o objetivo de pagar compromissos da família, das empresas e dos advogados criminalistas. **Afirmam, ainda, neste tópico, que a distribuição de lucros, ainda que desproporcional, é isenta do imposto de renda, conforme entendimento da própria Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 46, de 24 de maio de 2010. Afirmam, ainda, que a distribuição de lucros a um dos sócios de forma desproporcional à participação no capital da empresa está prevista na cláusula décima segunda do contrato social da DVSM. Atribuem, portanto, às retiradas, a natureza de adiantamentos de lucros a serem apurados no exercício de 2017, então em curso, cujo excesso seria objeto de devolução e ajuste contábil não efetuados em virtude do bloqueio de bens e valores determinado judicialmente no âmbito dos processos criminais instaurados.**

Alegam os impugnantes que a autoridade fiscal, ao impor o IRRF sobre o excesso de lucros cuja distribuição era permitida legalmente, com isenção, considerou apenas o excesso distribuído em 2017, sem levar em consideração o lucro permitido e não distribuído no ano de 2016, ou seja, que o lançamento deveria ter sido efetuado sobre a totalidade dos lucros permitidos acumulados, ou seja, incluindo-se os lucros não distribuídos em 2016. Assim, defende a nulidade do auto de infração do IRRF em função de erro na determinação do valor do excesso de distribuição de lucro.

Como se vê, toda a argumentação da empresa, neste tópico, pressupõe que os pagamentos efetuados aos sócios, no ano de 2017, considerados pela autoridade fiscal como pagamentos sem causa e tributados na fonte nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 (base legal do art. 730 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018), referem-se a distribuição de lucros. As demais questões da defesa são questões secundárias e gravitam em torno dessa argumentação central. Vejamos as razões da impugnante, formuladas à fl. 583 dos autos:

O parágrafo segundo [da cláusula décima segunda do Contrato Social da empresa] diz que os lucros acumulados poderão ser distribuídos aos sócios mensalmente, a título de adiantamento de lucros. O parágrafo seguinte traz que os eventuais adiantamentos de lucros ou distribuição de lucros efetuados durante o exercício, que excederem a confirmação do lucro apurado no final do exercício, deverão ser devolvidos à sociedade, pelos sócios, conforme determina a legislação das sociedades limitadas. Esta devolução e ajuste contábil ainda não foram realizados porque os bens e valores da autuada e de seus sócios ainda estão bloqueados em razão dos processos criminais mencionados.

Ainda assim, mesmo considerando o excesso de distribuição de lucros, no próprio auto de infração percebemos que os anos foram considerados individualmente, especificamente 2016 e 2017. Em 2016, foi constatado o total permitido com isenção de 124.425,94 (cento e vinte e quatro mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e noventa e quatro centavos), mas não houve nenhuma distribuição, ou seja, este lucro ficou acumulado. No ano seguinte, foi considerado o total de lucros distribuídos e subtraído o valor do total permitido com isenção, entretanto, a fiscalização não levou em consideração o valor de lucro acumulado de 2016 que não foi distribuído, comprometendo a liquidez do auto de infração.

Ressalte-se, preliminarmente, que, apesar de toda argumentação atribuir aos pagamentos a natureza de lucros distribuídos, demonstrar-se-á que, nem no curso da ação fiscal, nem na impugnação apresentada, a empresa conseguiu reunir elementos que levassem ao convencimento de que os pagamentos efetuados pela empresa, aos sócios, no ano de 2017 (e objeto do lançamento de IRRF), tinham causa comprovada na pretendida distribuição de lucros, fossem estes apurados no próprio exercício ou em exercícios anteriores.

É conveniente, neste momento, a reprodução do texto do art. 730 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018):

Do Pagamento a Beneficiário não Identificado Art. 730. Fica sujeito à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, caput).

§ 1º A incidência de que trata o caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º) . (grifei)§ 2º Considera-se vencido o imposto sobre a renda na fonte no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido e caberá o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto sobre a renda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º) .

Conforme se depreende do texto da norma acima reproduzida, não é apenas o pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado que está sujeito à tributação do IRRF. Os pagamentos efetuados a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, igualmente estão sujeitos à tributação do IRRF quando a operação ou a sua causa não possam ser comprovadas.

Portanto, não basta identificar os beneficiários dos pagamentos, assim como é igualmente insuficiente indicar causas ou operações relacionadas com os pagamentos sem que sejam efetivamente comprovadas. A simples falta de identificação dos beneficiários de pagamentos efetuados leva à autuação. A ausência de comprovação da operação ou a sua causa também leva à autuação. E neste caso, é necessário que o conjunto probatório permita comprovar o liame que deve existir entre causa, pagamento, beneficiário e operação.

Portanto, podemos de pronto verificar que a própria autoridade fiscal, por meio da documentação apresentada, indicou os beneficiários como sendo seus sócios os beneficiários dos pagamentos feitos pela empresa. Esta, intimada a apresentar informações acerca das causas dos pagamentos efetuados, admitiu que os pagamentos foram efetivamente realizados às pessoas dos sócios a título de distribuição de lucros, pró-labore e pagamentos ao sócio. A indicação genérica das razões ou motivos das retiradas, como as apresentadas pela impugnante como causas dos pagamentos, sem a devida comprovação firmada em documentação hábil e idônea, é igualmente insuficiente para evitar a tributação.

A despeito de a empresa ter a escrita contábil desclassificada pelo motivo de não ter sido contabilizadas as movimentações bancárias, nos termos do art. 603, inc. III, a, do RIR/2018, a autoridade fiscal aproveitou as informações fiscais

transmitidas pela empresa, por meio da Escrituração Contábil Fiscal – ECF e Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, para os anos de 2016 e 2017, com o intuito de apurar o lucro efetivamente passível de distribuição, naqueles anos, sem incidência de imposto. Assim, só foi considerado pagamento sem causa, o valor que excedeu esse limite, nos termos do art. 725 do RIR/2018.

Art. 725. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido e arbitrado, não ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto sobre a renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10, caput).

§ 1º O disposto no caput não se aplica à parcela do lucro que ultrapassar o valor do lucro presumido ou arbitrado, deduzido do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

§ 2º A parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor previsto no § 1º poderá ser distribuído sem a incidência do imposto sobre a renda na fonte, desde que a pessoa jurídica demonstre, por meio de escrituração contábil, que o lucro efetivo é maior do que o determinado de acordo com as normas para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda. (grifei)

A empresa insiste na tese de que a causa dos pagamentos foi a distribuição de lucros e que estes não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda. Afirma que a autoridade fiscal considerou individualmente cada exercício, encontrando excesso de distribuição apenas no exercício de 2017, sem levar em consideração os lucros do exercício de 2016 que, segundo afirma, sequer foram distribuídos. Com tal argumentação a impugnante pretende que o lucro presumido apurado no exercício anterior, passível de distribuição, porém não distribuído naquele exercício, possa formar "lucro acumulado" passível de distribuição, com isenção, a qualquer tempo, ainda que não tenha suporte em escrituração contábil.

Adentremos nas disposições que tratam da pleiteada isenção, por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017:

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado. (grifei)§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais. (grifei)§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995. (grifei)§ 5º A isenção de que trata o caput não abrange os valores pagos a outro título, tais como pró-labore, aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme previsto no inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na forma prevista no § 4º. (grifei)Como se observa, as disposições do artigo acima não autoriza a formação e distribuição de "lucros acumulados", com isenção do imposto de renda, que não tenham sido apurados em balanço realizado com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial. Este é o claro comando do § 8º, combinado com os §§ 2º e 4º do art. 238 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Não prospera o argumento da empresa de que o § 3º do referido artigo, em sua parte final, autorizaria a utilização, em 2017, do Lucro Presumido apurado e disponível em 2016. Segundo afirma, tal dispositivo ao dispor que os rendimentos pagos ou creditados aos sócios que exceder o valor apurado com base na escrituração "será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais", estaria autorizando a distribuição, com isenção, dos lucros apurados no regime do Lucro Presumido em exercícios anteriores. Na verdade, os "lucros acumulados e reservas de lucros de exercícios anteriores" referem-se aos lucros

apurados com base na escrituração contábil. Em nenhum momento a legislação autoriza a formação de lucros acumulados e reservas de lucros com base em Lucro Presumido.

A razão de tais dispositivos encontra fundamento econômico no fato de que só é possível a distribuição de lucros efetivamente auferidos pela empresa, ainda que, para efeitos exclusivamente fiscais, a legislação tributária tenha autorizado a apuração de lucros fictícios denominados Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado. Em resumo, até o limite do Lucro Presumido ou do Lucro Arbitrado apurado dentro do exercício, nos termos da legislação, pode-se distribuir sem incidência do imposto de renda; a partir daí pode-se distribuir com isenção o lucro do próprio exercício ou lucros acumulados de exercícios anteriores, desde que contabilmente demonstrados. O valor distribuído que exceder o Lucro Presumido (diminuído dos tributos pagos), sem amparo na escrituração contábil, não pode ser considerado lucro, devendo ser tributado de acordo com o que dispõe o artigo 730 do RIR/2018, tal como procedeu a autoridade fiscal.

A fiscalização corretamente considerou os pagamentos efetuados como sem causa (não comprovada a respectiva causa de cada pagamento ou a efetiva operação), haja vista que apesar de alegar, a impugnante não comprovou que os pagamentos ou créditos em conta dos sócios, efetuados pela empresa em 2017, correspondiam a lucros efetivos, contabilmente demonstrados. Como consequência, reputa-se correto o lançamento do IRRF, à alíquota de 35% sobre a base de cálculo reajustada, conforme previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 (art. 730 do RIR/2018).

Da leitura dos destaques supra, depreende-se que a análise feita pelo voto condutor do acórdão recorrido sobre a questão trazida a lume pelo Recorrente apresentou fundamentação e argumentação consistentes, não havendo razão, fática ou jurídica, para inquiná-la de inepta ou superficial, como quer fazer crer o Recorrente.

Ademais, é cediço que os julgadores não são obrigados a rebater todos os argumentos apresentados pelas partes quando já encontraram motivos suficientes para decidir, conforme entendimento assente nos tribunais superiores:

STJ - Informativo de Jurisprudência

Informativo n. 0585

Período: 11 a 30 de junho de 2016

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. HIPÓTESE DE NÃO CABIMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra decisão que não se pronuncie tão somente sobre argumento incapaz de infirmar a conclusão adotada. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do

CPC/2015, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade ou eliminar contradição existente no julgado. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 ["§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador"] veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão.

EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016. Primeira Seção.

Veja-se, a propósito, a ementa da mencionada decisão (destaques deste relator):

PROCESSIONAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

Constata-se, pois, que não assiste razão à interessada quanto ao ponto examinado.

III-2 – Do efeito confiscatório da multa de 150%

Sobre o tema, assim se pronunciou o acórdão recorrido:

Afirma a defesa, amparada em doutrinas citadas às fls. 592 a 595, que as multas aplicadas nos autos de infração são confiscatórias, ferindo o art. 150, inc. IV da Constituição Federal. Inconforma-se com o fato do valor das multas superar o valor devido a título dos tributos. Quanto ao IRRF afirma ter ocorrido dupla imposição de multa: a de 20% prevista no art. 605 do RIR/2018 e a de 150% sobre o imposto apurado, o que caracterizaria bis in idem por meio da imposição de duas multas ao mesmo evento. Neste tópico, apela para a observância dos princípios constitucionais da proporcionalidade e do não confisco.

A autoridade tributária imputou ao contribuinte a multa de ofício de 150% para as situações em que ficou configurada fraude na infração tributária narrada no Termo de Constatação.

O argumento em contraposição à multa de ofício reclama a aplicação de interpretação manifesta em precedentes judiciais e ensinamento doutrinário sob a ótica da ocorrência de afronta ao princípio constitucional da vedação de confisco.

Inaugurando a apreciação do tema, cumpre instar que o disposto no artigo 44, inciso I, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, impõe a aplicação da multa de 150% ante a configuração da prática infracional derivada de conduta fraudulenta, em face da execução de procedimento de ofício:

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

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 duplicado 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.

De acordo com a situação fática em apreço, foi configurada infração tributária em função da execução de trabalhos de procedimento de fiscalização que caracterizou a tipificação de conduta fraudulenta, resultando na incidência da multa pela evidente prática infracional passível de imputação da penalidade disciplinada nos termos art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Não obstante as assertivas da defesa, a análise não deve perder de vista que a imputação da sanção por descumprimento de obrigação tributária principal configura-se em ato vinculado que não comporta emissão de juízo cognitivo em relação ao seus impactos decorrentes no patrimônio do sujeito passivo, porquanto alinhada com o patamar de quantificação estabelecida pelo Poder Legislativo, que, por meio de suas comissões, fez a devida avaliação de sua pertinência constitucional.

Nessa ordem expositiva, é importante frisar que o órgão julgador administrativo, igualmente, deve observância à legislação tributária em sentido amplo, inclusive os atos normativos emitidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, conforme já exposto anteriormente.

Compete à autoridade tributária restringir-se à aplicação de seus termos, desonerando-se de emissão de qualquer juízo de valor quanto à sua validade e eficácia no ordenamento jurídico tributário, atribuição esta reservada

privativamente ao Poder Judiciário em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, conforme já tratado e fundamentado em tópico anterior.

Nesta perspectiva, patente que falece de competência de avaliação de quaisquer pontos de divergência de natureza constitucional adstrita à multa de ofício aplicada na forma da norma de regência, mormente na hipótese que a autoridade lançadora atuou em estrita observância dos institutos correlatos às infrações tributárias tipificadas no caso concreto.

À vista do exposto, compete manter os efeitos da multa de ofício em questão em relação aos períodos de apuração alcançados pela aplicação da aludida sanção tributária.

Também não prevalece o argumento de que a multa de 150% que incidiu sobre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL arbitrados, representa um bis in idem. Como já tratado em tópico anterior o arbitramento do lucro não constitui sanção, mas um regime de apuração do lucro com o efeito de determinar exclusivamente a base de cálculo. O percentual de 20% que foi aplicado ao percentual de apuração do Lucro Presumido, adotado pela empresa, não constitui multa, mas um percentual de determinação da base de cálculo, ou seja, o Lucro Arbitrado, no percentual de 38,4%.

Nada a reparar nos fundamentos denegatórios do pleito constantes dos excertos supra, exceto no que tange ao percentual da multa qualificada. É que a Lei nº 14.689/23 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, fixando o novo limite de 100% à aplicação da multa de ofício qualificada, na hipótese de ausência de comprovada reincidência, em substituição ao percentual de 150%, aplicado no lançamento. Confira-se:

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

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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

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. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

O advento da novel legislação enseja a aplicação do princípio da retroatividade benigna insculpido no artigo 106, II, “c”, do CTN¹ ao lançamento, devendo o percentual de multa qualificada ser reduzido à 100%, tendo em vista que a Lei nº 14.689/2023 comina penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo de ocorrência do fato gerador tributário.

Nesse quadro, o provimento parcial do recurso para reduzir a multa qualificada ao novo patamar de 100% é medida que se impõe ao colegiado.

III-3 – Das demais matérias recursais

Conforme já transcrito linhas acima, a Recorrente limita-se a reproduzir as razões já expostas em sua impugnação, argumentos já analisados pelo v. acórdão recorrido.

Diante desta circunstância, e por concordar com todo o seu teor, me utilizo do disposto no §12 do art. 114 da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF) para adotar os termos e a fundamentação do acórdão de impugnação como razões de decidir, pedindo vênua para colacioná-los em seguida.

DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS TRIBUTOS RELATIVOS AOS PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES A ABRIL DE 2014

Neste tópico os impugnantes alegam que, tendo tomado ciência do auto de infração em abril de 2019, já teria decaído o direito de o Fisco constituir créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores ao mês de abril de 2014. Defende que já houvera a extinção do crédito tributário, por decadência parcial, nos termos do art. 150, § 4º e art. 156, inc. V do Código Tributário Nacional.

O instituto da decadência está regulado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, in verbis:

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

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.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A regra geral para efeito de contagem do prazo decadencial está formulada no inciso I do dispositivo acima transcrito. Porém, não obstante a competência privativa da autoridade administrativa para constituir o crédito tributário (art. 142 do CTN), a legislação pode atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, que é o caso atual dos tributos sob análise. Nesses casos, aplica-se outra regra de contagem do prazo decadencial, conforme prevê o art. 150 do CTN, invocado pela impugnante:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifei)Esse dispositivo, ao estabelecer o prazo de cinco anos para homologação tácita, a contar da ocorrência do fato gerador, reduziu o limite temporal para a ocorrência da decadência, pressupondo pagamento prévio, o qual daria ao fisco conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte. Assim, a antecipação é condição essencial para que haja homologação. Esse é o fato positivo que, uma vez conhecido, move a autoridade a iniciar os procedimentos a fim de aferir a regularidade da satisfação da obrigação principal, observado, ainda, o cumprimento das demais obrigações acessórias vinculadas ao pagamento.

Conclui-se, portanto, que apenas se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos já satisfeitos, ainda que parcialmente, por via de

pagamento. Por outro lado, não havendo antecipação do pagamento, não há que se falar em fato homologável, nem há o que homologar, passando a forma de contagem do prazo decadencial ser a prevista no art. 173, I, do CTN, dispositivo aplicável quando há dolo, fraude ou simulação.

Sobre o assunto a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional já expressou o seu entendimento por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1.617, de 2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, in verbis:

[...]

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN; (grifei)

[...]

Na situação em análise, mesmo tendo havido algumas antecipações, observa-se que restou comprovada a omissão de receitas pelo contribuinte com a finalidade de reduzir o pagamento dos tributos devidos, de forma fraudulenta, situação que afasta a possibilidade de homologação dos pagamentos e que sujeita o Fisco ao prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional, ou seja, o Fisco tem cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para constituir o crédito tributário. Conta-se, portanto, o prazo decadencial a partir de 1º de janeiro de 2015 (1º dia do exercício seguinte ao do fato gerador), o que possibilita o Fisco de efetuar o lançamento até 31/12/2019.

Tendo o lançamento em causa se aperfeiçoado com a ciência dos autos de infração, ocorrida em 26/04/2019, então, indubitavelmente, não ocorreu a alegada decadência em relação aos tributos exigidos nos autos de infração.

DA OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL

Princípios constitucionais, decisões administrativas e doutrinas são invocadas pelos impugnantes com o intuito de afastar a autuação com base na presunção de omissão de receitas, amparada que fora no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Neste tópico os próprios impugnantes acatam a imposição de tributos com base em presunções legais, quando afirmam que, para a sua validade a presunção depende de expressa previsão em lei (fl. 567), conforme a seguir reproduzido:

Assim sendo, devemos deixar claro que se toma como pressuposto absoluto que, no âmbito do Direito Tributário, as presunções e ficções só podem ser fixadas

expressamente por lei, não podendo o intérprete criá-las ou aplicá-las, com base em sua própria experiência.

As transferências de recursos financeiros entre contas de mesma titularidade no ano de 2016 não foram objeto de autuação porque a autoridade fiscal, acertadamente, considerou que tais transferências não caracterizaram acréscimo patrimonial e portanto estão fora do alcance da hipótese de incidência tributária. Entretanto, os demais depósitos efetuados nas contas-correntes da empresa nos anos de 2014, 2015 e 2016, não escriturados na contabilidade e cuja origem não foi comprovada, e mesmo aquelas cuja origem fora comprovada como fruto das operações da empresa, constituem hipótese de incidência prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

A ação fiscal teve como ponto de partida o compartilhamento de documentos enviados pela Promotoria de Justiça de Rio Claro, por meio do Ofício nº 52/2018, no qual foram disponibilizadas à Receita Federal do Brasil informações bancárias, objeto de decisão judicial no processo nº 0012733-30.2017.8.26.0510. Cuidou o Auditor-Fiscal de apreciar fatos concretamente e objetivamente expostos naquela ação criminal, que imputou ao sócio Carlos Eduardo Guimarães Marques a responsabilidade por crime de lavagem ou ocultação de bens, direitos ou valores, e compartilhados com a Receita Federal pelo Ministério Público do Estado de São Paulo. Dentre tais informações bancárias, foram disponibilizados os extratos das movimentações financeiras em contas ocultas à contabilidade da empresa e às declarações obrigatórias que deveriam ser prestadas à Receita Federal. Não se trata, pois, de autuações fiscais com base em criação, indícios, presunções ou ilações, segundo o livre arbítrio da autoridade fiscal, tal como alega a impugnante.

Exsurge da aplicação da Lei a constatação de volumosos recursos financeiros não comprovados e, quando comprovados, totalmente ausentes na escrituração contábil da empresa e, em consequência, não oferecidos à tributação. Os valores que transitaram pelas contas, nos referidos anos, foram criteriosamente analisados após intimação feita regularmente à empresa, lavrada em 29/01/2019, na qual foi anexada planilha discriminando todos os valores a serem comprovados. Apenas os valores que efetivamente não tiveram a origem

comprovada ou não contabilizada, tal como descritos no item 5 do Termo de Constatação Fiscal, é que foram considerados como omissão de rendimentos, nos estritos termos da Lei, sendo objeto da autuação fiscal.

Por outro lado, da análise dos extratos bancários e dos documentos apresentados pela empresa, a fiscalização constatou que parte dos créditos eram receitas da atividade da empresa omitidas de contabilização, declaração e tributação, sendo que a outra parte não foi justificada, conforme exposto, detalhadamente, no item 5 do Termo de Constatação Fiscal (fls. 459 e 460).

Portanto, os créditos justificados e constatados como receitas não declaradas e não tributadas, representam, efetivamente, omissão de receitas nos termos do art. 537, caput, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999:

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

Já os créditos bancários, para os quais não houve justificativa da origem dos recursos, são caracterizados como omissão de receitas nos termos do art. 42, caput, da Lei nº 9.430, de 1996. Verifica-se, assim, que a Lei nº 9.430, de 1996 estabeleceu uma presunção de omissão de receitas. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em suas contas bancárias, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que estes recursos representam receitas ou rendimentos do contribuinte.

Neste caso, ocorre a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais que, ao contrário do que argumentam os impugnantes, a comprovação da origem e natureza dos depósitos bancários é incumbência atribuída ao contribuinte e não ao Fisco, ou seja, é do contribuinte o ônus da prova. A Lei presume omissão de receitas ou rendimentos, sujeitos à tributação, para todos os depósitos cuja origem não foi comprovada. Não exige que o Fisco demonstre que este ou aquele depósito decorra de receitas oriundas da atividade operacional da empresa. Esta é uma consequência da própria presunção legal. Por outro lado, se todos os depósitos bancários tivessem tido a origem comprovada e demonstrada a sua correta contabilização e tributação pela empresa, segundo a natureza das receitas, certamente não teria havido autuação pela autoridade fiscal.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tem decidido reiteradamente sobre a matéria, sempre neste sentido:

OMISSÃO DE RECEITAS - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS -
Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. **ÔNUS DA PROVA -** Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele

a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários. DEPÓSITOS BANCÁRIOS - EXCLUSÕES - Excluem-se da tributação os depósitos/créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa jurídicas e os referentes a resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários. Inaplicável a pretensão de exclusão dos saques por falta de previsão legal. LEGISLAÇÃO PRETÉRITA - Inaplicável a jurisprudência administrativa ou judicial fundamentada na legislação tributária pretérita aos fatos geradores do lançamento de ofício, no caso o ano calendário de 2003. LANÇAMENTOS DECORRENTES OU REFLEXOS - Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos - CSLL, PIS e COFINS, o decidido no principal - IRPJ.

(1ª CC, 5ª Turma Especial, Recurso Voluntário nº 160381, Proc. nº 13558.000928/2006-33, Rel. Walter Adolfo Maresch, Acórdão 195-00001, julgado em 15/09/2008).

É evidente que qualquer movimentação financeira retrata um fato patrimonial. A não demonstração da origem dessa movimentação implica na sujeição à tributação com fundamento na presunção legal de que a mesma corresponde a uma receita omitida, ou seja, uma aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica em consonância com o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, sendo esta receita omitida a base de cálculo dos tributos ora guerreados.

Assim, considera-se válida a presunção conferida pela Lei e correta a autuação efetuada pela autoridade fiscal.

(...)

DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS NÃO VINCULANTES

É oportuno esclarecer que, com relação às ementas e jurisprudências transcritas ao longo de toda a peça impugnatória, os Acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda-CARF, embora possam ser utilizados como reforço a esta ou àquela tese, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN) e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo que resultou a decisão, consoante o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013. Apenas as decisões objeto de súmulas do CARF é que vinculam a Receita Federal.

Igualmente, quando faz menção a atos emanados de Tribunais Judiciários que corroborariam sua tese, a Impugnante apenas ilustra sua argumentação, pois a Administração Pública encontra-se cingida estritamente ao que a lei autoriza. O princípio da legalidade é a pedra de toque no desenvolvimento da atividade administrativa estatal. As decisões judiciais somente produzem efeito em relação

às partes que figuram no processo judicial e, portanto, como os acórdãos citados, não podem servir como diretriz para o julgamento administrativo.

As teses doutrinárias porventura trazidas aos autos também não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 da Lei nº 5.172, de 1966 e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora.

Desta forma, os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil estão vinculados às disposições legais (art. 142, parágrafo único, do CTN), às normas regulamentares (art. 116, III, da Lei 8.112/1990), às Súmulas do CARF aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda e com efeito vinculante em relação à administração tributária federal (Portarias – MF nº 383, de 2010; 578, de 2017 e 360, de 2018), e ao entendimento da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos (art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011).

Em se tratando de decisões do STF e do STJ (proferidas em recursos extraordinários com repercussão geral (STF) ou em Recursos Especiais Repetitivos (STJ), só vinculam após expressa manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) em consonância ao disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

Portanto, o presente julgamento, em todos os aspectos impugnados, se amparou exclusivamente na legislação tributária e demais atos vinculantes.

DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

Neste tópico os impugnantes afirmam que os critérios adotados pelo Fisco para arbitrar o lucro da pessoa jurídica resultaram em fazer incidir o IRPJ e a CSLL sobre montante que não corresponde ao lucro efetivo, de modo a ferir o princípio da capacidade contributiva da empresa, bem como os princípios da igualdade tributária e da razoabilidade. Invoca o art. 148 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a base de cálculo de tributos a incidir sobre o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, com o intuito de rechaçar o arbitramento do lucro aferido pela autoridade fiscal, que acusa de arbitrária e amparada em critério de conveniência e oportunidade.

Esclareça-se, preliminarmente, que a legislação tributária oferece ao contribuinte a possibilidade de apurar o IRPJ e a CSLL com base no efetivo lucro que a empresa venha a auferir, ou seja, aplicar o regime de tributação com base no Lucro Real. O Lucro Real é obtido a partir do lucro líquido contábil, com os ajustes fiscais especificados em lei. Entretanto, o regime tributário adotado pela empresa foi o de Lucro Presumido, nos termos em que facultado pelo art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998. Nesta modalidade, a base de cálculo, ou seja, o Lucro Presumido, é obtido por método simplificado, presumido a partir de um percentual sobre a receita bruta da atividade. Portanto, se a empresa insiste em que a autoridade fiscal deveria apurar o IRPJ sobre o lucro efetivo, como argumenta em sua impugnação, não deveria ter optado pelo regime do Lucro Presumido, e sim pelo Lucro Real.

No que se refere ao cumprimento de obrigações acessórias o art. 600 do atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580, de 2018) assim dispõe:

Art. 600. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, caput):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, do qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário; e III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica e os documentos e os demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro-caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único) . (grifei)A despeito de a legislação ter simplificado sobremaneira o cumprimento das obrigações acessórias para as empresas optantes pelo Lucro Presumido, permitindo a substituição da escrituração contábil nos termos da legislação comercial pelo Livro Caixa, desde que este reflita toda a movimentação financeira, inclusive bancária, a empresa, deliberadamente, não atendeu ao comando legal.

Com a evidente intenção de sonegar os tributos devidos, omitiu a movimentação financeira nas contas-correntes operadas no Banco Bradesco e Banco Safra nos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017, conforme evidenciado nos autos, tornando imprestável a apuração dos tributos utilizando-se a escrituração apresentada pela empresa, inclusive por meio da Escrituração Contábil Fiscal - ECF.

Não restou alternativa à autoridade fiscal que não o arbitramento do lucro, nos moldes em que exigido pela legislação aplicada, qual seja, o art. 603 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018, a seguir reproduzida com os dispositivos pertinente destacados:

Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47 ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

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

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

IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600 ;

V - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

VI - o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no art. 468 ; e VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário.

Dispõe ainda o Regulamento do Imposto de Renda, em seu art. 602, que “A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá às disposições previstas neste Título e no Título XI deste Livro.” E foi assim que procedeu a autoridade fiscal ao acrescentar 20% ao percentual de 32% (presunção do lucro para prestação de serviços em geral), obtendo a alíquota de 38,4%, aplicável à receita bruta conhecida, nos termos do art. 605 do RIR/2018.

Os fundamentos legais das autuações com base no arbitramento do lucro estão bem descritas no item 8 do Termo de Constatação Fiscal, a fl. 465 e o demonstrativo de cálculo do IRPJ e da CSLL estão evidenciados no Demonstrativo de Apuração do IRPJ (fl. 494) e da CSLL (fl. 513). Não procede a alegação da empresa de que o lucro arbitrado pelo Fisco deveria corresponder ao lucro efetivo da empresa e que o mesmo foi calculado de modo arbitrário pelo agente fiscal. De fato, o conceito que a legislação tributária atribui ao Lucro Arbitrado é bem definido quanto à determinação da base de cálculo e alíquotas aplicáveis, não autorizando a autoridade fiscal a quaisquer arbitrariedades no cálculo do imposto devido. E tais critérios foram respeitados pela autoridade fiscal, apesar de a empresa alegar desrespeito ao princípio da capacidade contributiva.

O artigo 148 do CTN foi também invocado pela impugnante na busca de atenuante em relação ao valor lançado, ancorado no argumento de que tal artigo sustentaria a observância aos princípios da igualdade tributária e da razoabilidade. Na verdade, o art. 148 do CTN cuida da base de cálculo dos tributos lançados por declaração, que é o tipo de lançamento prescrito no artigo anterior, quando tomam por base o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, aos quais assegura o direito à avaliação contraditória pelo contribuinte.

Não se aplica à situação ora apreciada, mesmo porque este tipo de lançamento deixou de ser adotado pela Receita Federal desde 1996.

DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO

A empresa alega que a base de cálculo apurada no arbitramento correspondeu à totalidade dos valores movimentados financeiramente, ao invés de computar o montante omitido na determinação da base de cálculo. Em outras palavras, acusa a autoridade lançadora de ter considerado a receita, representada pela totalidade dos valores depositados nas contas bancárias, como se fosse o próprio Lucro Arbitrado. Defende que "renda" e "receita" depositada em conta bancária são conceitos diferentes. Afirma textualmente a recorrente, a fl. 572 que:

Verificar-se que a receita omitida, apurada em arbitramento de lucros, impõe o efetivo arbitramento dos lucros com base nos parâmetros legais, para se levar à tributação percentual da receita tida como omitida, mas nunca a totalidade da omissão, por afronta ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, como também ao seu artigo 3º, quando a tributação total se reveste com características de penalidade.

Defende a empresa que a autoridade fiscal não poderia ter arbitrado o lucro sobre a totalidade dos valores de seus depósitos bancários, dado que a totalidade da receita ou da movimentação financeira não constitui a renda a ser tributada, sob a alegação de afronta aos artigos 3º, por constituir penalidade, e 43 do Código Tributário Nacional. Entretanto, as decisões administrativas citadas às fls. 572 a 574, não corroboram esse entendimento, como afirma a defendente.

Pugna, portanto, pela nulidade do lançamento em virtude de o mesmo ter sido procedido com erro de direito, caracterizado pela confusão entre rendimento (ou receita) e renda, presumida a partir dos depósitos bancários.

Afirma, amparado em jurisprudência judicial e decisão administrativa, que é defeso ao Fisco proceder à revisão de ofício do lançamento para sanar o lançamento para alterar o critério anteriormente adotado, qual seja, o erro na determinação da base de cálculo dos tributos objetos da autuação.

As alegações da empresa não procedem e não se trata, no caso, de este órgão julgador vir a proceder revisão de ofício do lançamento fiscal. Da análise dos Demonstrativos de Apuração do IRPJ (fl. 494) e da CSLL (fl. 513), partes integrantes dos autos de infrações dos citados tributos, verifica-se que a autoridade fiscal calculou a base de cálculo, ou seja, o Lucro Arbitrado, bem como a base de cálculo da CSLL, a partir da aplicação do percentual de 38,4% sobre os rendimentos omitidos, caracterizados pelos depósitos bancários não contabilizados pela empresa, segregados segundo a natureza da multa de ofício aplicada, e não, como afirma a empresa, considerou que a base de cálculo dos tributos seria a totalidade dos referidos depósitos. Veja-se o demonstrativo de apuração do IRPJ com base no Lucro Arbitrado:

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE

Multa	Valor Apurado	Coefficiente	Base de Cálculo
150,00%	291.511,37	38,40%	111.940,36
75,00%	76.753,88	38,40%	29.473,48
Total			141.413,84

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
150,00%	111.940,36	15,00%	16.791,05
75,00%	29.473,48	15,00%	4.421,02
Total	141.413,84		21.212,07

É também descabida a discussão sobre a natureza dos depósitos bancários não contabilizados pela empresa, se de "renda" ou de "receita", a que pretende atribuir a empresa, na pretensão de se extrair dos depósitos bancários não contabilizados apenas os valores que efetivamente deveriam integrar a base de cálculo dos tributos. A presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, atribui a tais depósitos a natureza de receita ou rendimentos sem estipular quaisquer exclusões para fins de determinação da base de cálculo a ser tributada.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (grifei) Ademais, quando a legislação dispõe sobre a determinação do Lucro Presumido (base de cálculo do IRPJ), correspondente a 32% sobre as receitas da atividade, já exclui da incidência tributária o percentual de 68% a título de custos e despesas operacionais da empresa. Portanto, é falacioso afirmar que a tributação incidiu sobre a totalidade dos depósitos bancários não contabilizados, pois no regime de tributação adotado pela autoridade fiscal, o Lucro Arbitrado, não houve incidência de IRPJ sobre 61,6% destes valores. No caso da CSLL, esta deixou de incidir sobre 68% dos depósitos bancários não contabilizados pela empresa.

Em resumo, a legislação que dispõe sobre a determinação da base de cálculo do IRPJ, bem como da CSLL, tanto no regime do Lucro Presumido, como no regime de Lucro Arbitrado, dispõe que a base de cálculo destes tributos é composta apenas de parte do rendimento omitido. E isto foi observado pela autoridade fiscal na presente autuação.

Também não se pode afirmar que o regime de tributação adotado pela autoridade fiscal, o Lucro Arbitrado, fere o conceito de tributo insculpido no art. 3º do CTN, na medida em que constitui penalidade, por incidir sobre a totalidade dos rendimentos omitidos. Demonstrou-se que a incidência, legalmente determinada e aplicada, atingiu apenas parte dos rendimentos. Assim, foi também respeitado o conceito de renda insculpido no artigo 43 do CTN.

Ademais, as normas gerais de direito tributário de que trata a parte geral do respeitado Código são normas dirigidas ao legislador e não ao aplicador da lei, como dantes já informado, descabendo aqui a discussão sobre a natureza jurídica do arbitramento, se tributo ou penalidade.

Por fim, as decisões administrativas do CARF e DRJ, cujas ementas foram colacionadas às fls. 572 e 573, em nada socorrem a impugnante e, ao invés de se contraporem ao feito fiscal, corroboram a legalidade dos atos praticados.

Quanto ao PIS/Pasep e à Cofins, as empresas tributadas com base no Lucro Presumido ou Arbitrado ficam sujeitas ao regime de incidência cumulativo, regido pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a qual define a base de cálculo nos termos a seguir:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Assim, ao contrário do que dispõe a legislação do IRPJ e da CSLL calculados sobre o Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, não há margem de presunção para fins de determinação da base de cálculo destas contribuições, de modo que incidem sobre a totalidade da receita bruta, tal como fez incidir a autoridade fiscal, conforme evidenciado no Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep, a fl. 475, e no Demonstrativo de Apuração da Cofins, a fl. 484.

(...)

DA ALEGAÇÃO DE INOBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE

A empresa combate também a aplicação do art. 730 do RIR/2018, que dispõe sobre a incidência do IRRF sobre os rendimentos pagos pela empresa aos sócios quando não for comprovada a operação ou a sua causa tal como, segundo afirma, a autoridade fiscal teria informado no Auto de Infração. Aqui, alega que tal incidência só poderia ser aplicada aos pagamentos efetuados após 22 de novembro de 2018, data da vigência do novo Regulamento do Imposto de Renda, e não àqueles realizados em 2017, na vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017. Segundo afirma:

A alíquota utilizada no auto de infração de 35% (trinta e cinco por cento) somente encontrou guarida na legislação do imposto sobre a renda a partir do novo RIR 2018, conforme fundamentação utilizada no próprio auto de infração (artigo 730).

Com base em tal argumento é que a impugnante invoca o princípio da anterioridade tributária prescrito no art. 150, inc. III, alínea b da Constituição Federal.

Na verdade, revisitando o Auto de Infração do IRRF, na parte que trata da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, à fl. 529 dos presentes autos, vê-se que a autoridade fiscal no item Enquadramento Legal, citou textualmente: "Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 31/12/2017 e 31/12/2017: Art. 61 da Lei 8.981/1995 e Art. 674 e 675 do RIR/99".

Como se sabe, o Regulamento do Imposto de Renda é um Decreto do Poder Executivo que consolida e sistematiza toda a legislação do Imposto de Renda já instituído e regido por inúmeras e esparsas leis. A vigência dos seus dispositivos aplica-se ao tempo em que foram promulgadas as respectivas leis que conferem a base legal aos seus artigos. Em outras palavras, o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, não é uma lei nova e nem sequer tem status de lei e em nada altera as leis então vigentes.

Como os fatos objeto da autuação ocorreram em 2017, foram citados os artigos 674 e 675 do anterior Regulamento do Imposto de Renda, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Mas tanto esses artigos, como o art. 730 do RIR/2018, têm por base legal o art. 61 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, também citado no enquadramento legal do auto de infração, e cuja vigência deu-se a partir de 1º de janeiro de 1995, por ter sido resultado de conversão de Medida Provisória.

Assim, disposições legais vigentes desde 1º/01/1995 são perfeitamente aplicáveis aos fatos geradores ocorridos em 2017.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Cumprido instar que a decisão pertinente ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ deve nortear as inferências correlatas aos autos de infração decorrentes, os quais, no presente caso, foram lavrados para fins de constituição das respectivas contribuições sociais tendo em vista que derivam de elementos de prova idênticos e mantêm íntima relação de causa e efeito.

Destarte, compete acentuar que tais inferências encontram fundamento legal, plenamente em vigor, nos termos do art. 24, caput, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o qual estabelece que constatada a omissão de receita, esta deve ser tributada pelo imposto de renda de acordo com o regime a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a receita omitida.

Neste compasso, de acordo com o § 2º do art. 24, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, denota-se irrepreensível a admissibilidade da aplicação do preceito legal para fins de determinação da base imponible que vise a constituição de lançamento das contribuições reflexas.

Assim sendo, impõe-se manter a eficácia da autuação reflexa correlata à CSLL, à Contribuição do PIS/Pasep e à Cofins, estas últimas, submetidas ao regime de incidência cumulativa.

(...)

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS

A defesa refuta a responsabilidade tributária pessoal dos sócios a partir da definição de sujeito passivo da relação tributária. Afirma que o contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no pólo passivo da relação, excetuado apenas pela pessoa do responsável, nos termos da lei. Pretende excluir a responsabilidade solidária dos sócios a partir da afirmação de que:

Somente o sócio Carlos Eduardo Guimarães Marques possuía o poder de gestão da empresa, sendo ele o provedor da família e quem administrava as próprias empresas. Sua esposa se dedicava somente às atividades domésticas, limitando-se a pagar contas e despesas da família, conforme solicitado por seu marido. Bem assim, Evânia Sanches Marques não tinha qualquer conhecimento da escrituração contábil das empresas, de modo que não havia nenhum domínio das atividades e decisões da pessoa jurídica.

Afirma que a responsabilidade exclusiva do sócio gestor Carlos Eduardo Guimarães Marques está configurada no próprio contrato social, cláusula sexta, segundo a qual “A sociedade será administrada única e exclusivamente pelo sócio Carlos Eduardo Guimarães Marques...”. Ademais, a cláusula oitava do referido contrato dispõe que a sócia Evânia Sanches Marques “não terá direito a retirada de pró-labore por ser somente sócia quotista”. Advoga, pois, que a responsabilidade deve ser imputada apenas ao autor dos atos praticados (diretor, gerente ou representante da sociedade) e que se vinculem diretamente ao fato gerador do tributo. Neste compasso, traz decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf (fls. 605 e 606) com o entendimento de que “... em não havendo comprovação do dolo essencial à imputação de responsabilidade com fulcro no art. 135, III do CTN, mas mero inadimplemento, voto pela exclusão dos sócios do pólo passivo da autuação.”

Colaciona, ainda, julgado do STF (RE 562.276/1ª R — STF — 18/08/2011 — Min. Ellen Gracie), no mesmo sentido, cuja conclusão assim dispõe:

O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

Afirma, por fim, que não se pode imputar a pretendida responsabilidade solidária aos sócios, na medida em que eles não agiram com dolo de fraudar o Fisco.

Para julgarmos esse tópico, adentremos preliminarmente, nas motivações da autoridade fiscal. Reproduzam-se os dizeres do Demonstrativo de Responsáveis Tributários, anexo a todos os autos de infração:

Ao longo do procedimento, não há dúvida razoável de que os sócios agiram de forma fraudulenta e dolosa, praticando atos com excesso de poderes ou violação à lei, contrato social ou estatuto, conforme art. 135, III do CTN:

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.

O sócio responsável pelo CNPJ, Carlos Eduardo Marques Guimarães, bem como seu cônjuge Evânia Marques Guimarães, tinham total poder de gerência sobre a sociedade, possuindo domínio das atividades e decisões formadas, inclusive de NÃO ESCRITURAÇÃO e conseqüente não oferecimento à tributação de depósitos bancários referentes a prestação de serviços a empresa LUIZZI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SOFÁS no ano de 2014, conforme esclarecimentos prestados em regular Termo de Intimação lavrado em 29/01/2019.

A conduta acima já foi tipificada como DOLOSA tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, caracterizando FRAUDE, nos termos do art. 72 da lei 4.502/64, bem como fê-lo incorrer nas situações previstas nos artigos 12 e 22, da Lei nº 8.137/90, a qual define CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

Desta forma, restou caracterizado os atos com excesso de poderes ou violação à lei, contrato social ou estatuto, conforme art. 135, III do CTN.

A atuação do sócio Carlos Eduardo Marques Guimarães, na qualidade de único e exclusivo administrador da empresa impugnante, permitiu a redução ilegítima das bases imponíveis e dos valores devidos do imposto de renda e das contribuições sociais, pormenor que revela sua conivência com as condutas infracionais, em prejuízo à ordem normativa tributária, caracterizando e expondo sua conduta como fraudulenta.

O Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10 de dezembro de 2018, a despeito de enfrentar a responsabilidade tributária atribuída pelo art. 124 do CTN, que trata do interesse comum nos atos praticados, e que poderia ter sido invocado pela autoridade lançadora, manifestou o seguinte entendimento.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

O Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 14 de janeiro de 2009, manifestou o entendimento de que a responsabilidade prescrita pelo art. 135, III do CTN é solidária e subjetiva.

24. O inciso III do artigo citado trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas. É preciso destacar, desde já, que o fundamento da responsabilização dessas pessoas que detêm poderes de gerência não é sua qualidade de sócio. Assim, o responsável tanto pode ser um "sócio-gerente" – expressão consagrada na jurisprudência - como pode ser um mero diretor contratado. Repetimos: não é sua condição de sócio que determinará sua responsabilidade.

O Administrador é responsável pessoal por seus atos que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como é o caso da fraude fiscal, ilícito punível, inclusive na esfera penal. Assim sendo, outorga-se a qualificação do respectivo sócio Carlos Eduardo Marques Guimarães na condição de responsável solidário da obrigação principal, nos termos do art. 135, inciso III do CTN.

Entretanto, quanto à sócia Evânia Sanches Marques, a autoridade lançadora não logrou demonstrar nos autos sua participação efetiva na prática dos atos imputados como fraudulentos. Não há nos autos documento algum que demonstre que a referida sócia tenha praticado atos de gestão, em especial relacionados à prática dos ilícitos. Em consulta ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ da Receita Federal, não foi constatada alteração no sentido de a sócia ter passado à condição de administradora da empresa. O contrato social dispõe que a empresa é administrada exclusivamente pelo sócio Carlos Eduardo Marques Guimarães.

Destarte, impõe-se afastar a responsabilidade tributária solidária apenas da sócia Evânia Sanches Marques e mantê-la em relação ao sócio Carlos Eduardo Marques Guimarães, nos termos da sujeição passiva formulada pela autoridade lançadora.

Nesse quadro, o provimento parcial do recurso é medida que se impõe ao colegiado, para fins de redução da multa qualificada a 100%.

DISPOSITIVO

Diante de todo o exposto, conheço parcialmente do recurso, deixando de conhecer as alegações de violação a dispositivos constitucionais e de inaplicabilidade da taxa Selic para cálculo dos juros de mora, e no mérito, na parte conhecida, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa qualificada a 100%, face a aplicação do princípio da retroatividade benigna de que cuida o artigo 106 do Código Tributário Nacional.

É como voto.
(documento assinado digitalmente)
Aílton Neves da Silva