



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.002820/2009-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.650 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2021
Recorrente CNB ENGENHARIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES. PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO EM FACE DO SÓCIO DA PESSOA JURÍDICA. ESPONTANEIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

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

Ano-calendário: 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO OU LIVRO CAIXA. ARBITRAMENTO.

Constatada omissão de receitas da atividade, e deixando o contribuinte de apresentar sua escrituração, regular é a exigência dos tributos incidentes sobre o lucro a partir de seu arbitramento mediante aplicação de coeficiente de presunção majorado em 20%.

LUCRO ARBITRADO. CONSTRUÇÃO CIVIL. COEFICIENTE APLICÁVEL. IRPJ.

Aplica-se o percentual de 32%, acrescido de 20%, quando a empreitada for parcial, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão de obra.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEGITIMIDADE.

Caracteriza atitude fraudulenta a conduta reiterada de omitir receitas por períodos consecutivos, com inserção de elementos inexatos nas declarações prestadas, mormente se os depósitos correspondentes são mantidos em contas bancárias de titularidade da pessoa física do sócio da empresa fiscalizada.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. LEGITIMIDADE.

Além de toda uma conduta perniciosa, deliberada, em ocultar as receitas da atividade econômica, a falta reiterada em prestar os esclarecimentos solicitados em intimações e a apresentação de certos documentos a destempo, denotam a

intenção em dificultar o trabalho fiscal institucional, o que justifica o agravamento da multa de ofício qualificada.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Questão já objeto de súmula em instância administrativa superior, no caso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, por meio da Portaria CARF de nº 106, de 21 de dezembro de 2009, (**Súmula CARF nº 2**. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, José Roberto Adelino da Silva, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Andre Severo Chaves.

Relatório

Início transcrevendo o relatório e voto da decisão de piso, consubstanciada no Acórdão de nº 05-28.117 proferido pela 5ª Turma da DRJ/CPS, em sessão de 03/02/2010.

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Multa por distribuição de lucros, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 1.040.951,96, com os acréscimos legais cabíveis até 30/11/2009, além da aplicação de multa qualificada e agravada no percentual de 225%.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 706/714 descreve a autoridade lançadora que em ação fiscal desenvolvida em face de Nelson Luiz Bucater, sócio majoritário da empresa autuada, questionou-se a origem de valores depositados em contas bancárias de sua titularidade, os quais, somados ultrapassavam significativamente a sua renda declarada na DIRPF/2006 (ano-

calendário 2005). Naquele procedimento o Sr. Bucater, após algumas tentativas de afirmar que os rendimentos eram pessoais e decorrentes de obras efetuadas em propriedades de amigos, acabou por justificá-los como decorrentes da sua atividade empresarial da sua empresa, ora fiscalizada (fl.16).

Após descrever os procedimentos adotados para aportar os valores que fossem decorrentes de obras e, portanto, Receita da CNB Engenharia Ltda, a autoridade lançadora registrou a falta de espontaneidade do sujeito passivo para retificar, em 28/01/2009, a DIPJ do ano-calendário 2005, bem como as DCTF do 1º e 2º semestres de 2005, dado o início do procedimento fiscal em 13/03/2008, e ainda a ausência de qualquer pagamento associado às retificações procedidas. Em consequência, promoveu-se representação ao SECAT/DRF/BRE para desconsideração das DCTF retificadoras.

Destacando as providências adotadas em respeito ao sigilo bancário, a fiscal autuante tratou da omissão de receita decorrente da atividade operacional, decorrente da expressiva diferença entre a receita de R\$ 1.250,00, auferida em 2005, e os depósitos verificados em contas corrente de titularidade da pessoa jurídica e de seu sócio.

Na medida em que a empresa fiscalizada, intimada a comprovar a origem dos depósitos, justificou tratar-se de Receita decorrente de sua atividade operacional nos anos de 2004, 2005 e 2006 (prestação de serviços de construção e reformas), inclusive apresentando documentação comprovando tais afirmações, e nenhum débito havia sido informado em DIPJ ou DCTF em tais períodos, concluiu a Fiscalização que o contribuinte reconhece a omissão praticada nos anos de 2004, 2005 e 2006, ficando autorizada a constituição do crédito tributário, de ofício, para cobrar os valores devidos por tal omissão.

Ressaltou a autoridade lançadora que embora o ano-calendário 2004 não fosse inicialmente objeto dessa fiscalização, para provar que valores referentes às obras executadas pela fiscalizada não haviam sido recebidos no ano de 2005, a fiscalizada apresentou, espontaneamente, extratos bancários parciais de contas de sua titularidade onde os valores haviam sido depositados. Na medida em que tais depósitos ultrapassavam o declarado em DIPJ/2005 e embora a verificação do ano de 2004 não tenha sido exaustiva, a omissão apurada também foi objeto de lançamento de ofício.

Já com referência ao ano-calendário 2006, consignou que os valores referentes seriam parciais, e assim objeto de Representação Fiscal para a abertura de procedimento fiscal posterior.

Apurou-se, ainda, que conforme informações prestadas pelo Sr. Bucater, sócio majoritário da fiscalizada, ele retirou valores no montante de R\$ 27.000,00 no ano de 2005, a título de distribuição de lucros, afirmação esta que teria por objetivo afastar da tributação do IRPF os valores por ele recebidos. Todavia, na medida em que a fiscalizada possui débitos vencidos com a RFB no montante de R\$ 205.828,86 (fls.605), dos quais R\$ 58.185,04 são débitos vencidos do ano 2005 (fl.607 a 614), foi aplicada multa por descumprimento da vedação de distribuição de lucros contida no art. 889 do RIR/99 e no art.32 da Lei nº 4.357/64, equivalente a 50% do total distribuído em 2005 (R\$ 60.889,00).

O lucro, para fins de incidência do IRPJ e CSLL, foi arbitrado porque o contribuinte, intimado, informou não escriturar qualquer Livro e intimado não promoveu a escrituração ou apresentou quaisquer documentos originais referentes aos períodos fiscalizados, inviabilizando qualquer ação dessa fiscalização no sentido de averiguar os negócios efetuados no período. O arbitramento adotou o coeficiente de 38,4%, conforme determina o art. 16 da Lei n. 9.249/95 combinado com a alínea “c”, inc. III do art. 15 da mesma Lei, aplicado sobre o somatório da Receita Declarada em DIPJ e da Receita Operacional Omitida apurada com base no valor dos depósitos bancários, que a fiscalizada comprovou decorrer de sua atividade.

Quanto à multa qualificada e agravada, registrou a Fiscalização que nos anos de 2002 a 2006 a pessoa jurídica apresentou DIPJs sem qualquer valor ou com valores ínfimos de Receita. E, não obstante inexistir informação bancária no ano de 2003, ressaltou que causa estranheza uma empresa que não declarou qualquer Receita ter uma variação positiva em sua conta bancária e outros haveres.

Já em relação aos períodos autuados, atesta que:

“A prática reiterada de oferecer à tributação nas DIPJ, apenas parcela reduzida da receita auferida em ano-calendário consecutivos (2004, 2005 e 2006) evidencia a intenção dolosa da pessoa jurídica fiscalizada de evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a, deliberadamente, reduzir o montante do tributo devido.

Além disso, intencionalmente, desviou seus depósitos para contas de titularidade da pessoa física de seu sócio e inseriu elementos inexatos ou omitiu operações em sua DIPJ dos exercícios 2005, 2006 e 2007, procedendo de maneira a impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, dos fatos geradores das obrigações tributárias resultantes de sua atividade durante os anos de 2004, 2005 e 2006, o que enseja a aplicação da multa qualificada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei 9430/96, que transcrevo na sequência:

[...]

Insistindo no comportamento desidioso com suas obrigações legais, o representante legal da fiscalizada deixou de fornecer, apesar das intimações desta fiscalização, ou forneceu fora do prazo documentos fiscais relativos às suas atividades, incorrendo na hipótese de agravamento da multa de ofício prevista no §2º do artigo 44 da Lei 9430/96, abaixo transcrito:

[...]”

Ainda, a autoridade lançadora atribuiu responsabilidade pelo crédito tributário aos sócios da pessoa jurídica durante o período fiscalizado (Nelson Luiz Bucater, Regina Maria Bucater até outubro/2004 e Elaine Figueiredo Silva após outubro/2004), na medida em que suas ações e omissões infringiram a legislação comercial e tributária vigente e foram praticadas repetidamente, caracterizando o dolo, restando demonstrada a subsunção ao inciso III, art. 135 da Lei nº 5.172/66 (CTN), o que, contudo, não exime a responsabilidade da pessoa jurídica, mas os tornam solidários em relação ao crédito tributário devido já que empresa e sócio se associaram agindo em claro interesse comum

o que enseja a aplicação da responsabilidade passiva solidária prevista no inc. Ido art. 124 da Lei nº 5.172/66 (CTN)..

Os Termos de Sujeição Passiva Solidária estão juntados às fls. 769/774, verificando-se a ciência a Nelson Luiz Bucater em 15/12/2009 e a ciência a Elaine Figueiredo Silva e Regina Maria Bucater, por via postal, em 21/12/2009 e 18/12/2009, respectivamente (fis. 783/784).

Cientificado da exigência em 15/12/2009, o contribuinte, por seu representante legal, apresentou em 12/01/2010 a impugnação de fls. 786/842, acompanhada dos documentos de fls. 843/948, na qual alega, em síntese, o que segue:

- Relata que, iniciando a Fiscalização em face do sócio da empresa autuada, a ciência do Mandado de Procedimento Fiscal em relação a esta somente se deu em 2009, depois da apresentadas as declarações retificadoras sem estar submetida a qualquer fiscalização, nos termos do parágrafo único do art. 138, do CTN. E, não bastasse a ausência de competência da Delegacia de Fiscalização para autuar créditos já constituídos, especialmente após a opção pelo parcelamento da Lei nº 11.941/2009, promoveu-se o arbitramento dos lucros com coeficiente majorado, desconsiderando que a receita foi prontamente fornecida à fiscalização e ainda refere-se a construção civil com emprego material, além de ser aplicada multa de 225% por falta de atendimento às intimações fiscais, sem considerar que o lançamento só foi possível em razão das informações prestadas pela pessoa jurídica.

- Em preliminar, reporta-se aos conceitos básicos da ação fiscalizadora tributária, cujo objetivo deve ser verificar se houve ou não, na atividade do contribuinte examinado, pleno cumprimento, por este, de suas obrigações principais e acessórias, agindo sempre sob a égide da lei, praticando seus atos sempre da melhor forma, a fim de beneficiar os indivíduos por ela administrados.

- Abordando a ampla instrução probatória, destaca que a busca da verdade material deve ser cercada de intenso impulso do fisco e do fiscalizado, no sentido de demonstrar, inequivocamente, a ocorrência do fato jurídico tributário e o cumprimento efetivo das obrigações tributárias de parte a parte, respectivamente. Todavia, para ser regular, a instrução probatória deve observar os princípios regedores da ação administrativa e respeitar os direitos constitucionais do fiscalizado.

- Destaca o princípio da objetividade para afirmar que o procedimento fiscalizatório não se constitui em agir desorientado, tormentoso, secretamente traçado pelo agente fiscal e com vistas a um fim incerto e indeterminado. Defende, então, que as provas somente podem ser buscadas após regular cientificação do fiscalizado, registro desse ato nos livros e tempo mínimo razoável para ser deflagrado, e menciona que o ônus probatório é todo do Agente Fiscalizado, pois não cabe ao autuado adivinhar porque está sendo autuado.

- Passa, então, ao mérito, abordando inicialmente a incompetência da Delegacia de Fiscalização para constituição de créditos tributários já constituídos pelo contribuinte, os quais foram objeto de parcelamento, no ano-calendário de 2005, asseverando que:

“Como relatado nos fatos, diante da fiscalização na pessoa física do sócio da Impugnante, sabendo que se tratava de omissões de receitas na pessoa jurídica, a Impugnante providenciou a entrega das declarações retificadoras de renda (DIPJ/2006) e de tributos federais (DCTF/2005), relativos aos fatos geradores do ano calendário de 2005, cópias anexos.

O procedimento adotado pela Impugnante atende fielmente as exigências do parágrafo único, do art. 138, do CTN, vez que não havia naquele momento qualquer fiscalização em andamento com relação à pessoa jurídica.”

- Diante deste contexto, somente a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional seria competente para cobrar aqueles créditos tributários, mediante inscrição dos créditos tributários em dívida ativa para fins de cobrança judicial. Entende, ainda, que sua opção pelo parcelamento concedido pela Lei nº 11.941/09 põe fim à exigência aqui tratada, devendo ser declarados nulos os autos de infração correspondentes, sujeitando-se o crédito tributário apenas à multa moratória de 20%.

- Afirma, também, a incompetência da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização para constituição de créditos tributários objeto de parcelamento, no ano calendário de 2004, pois embora não tenha retificado as declarações correspondentes a estes períodos, optou pelo parcelamento da Lei nº 11.941/09, cuja data para adesão se expirou em 30/11/2009. Deveria, então, a autoridade lançadora, ter feito uma simples leitura das “Informações Cadastrais do Contribuinte” (cópia anexa) para constatação de que a Impugnante tinha feito a sua opção pelo parcelamento, o que impediria qualquer manifestação por parte da fiscalização, já que está no período para consolidação dos débitos que serão parcelados, inclusive por meio de denúncia espontânea, reduzindo a multa de 225% para 20%.

- Opõe-se à multa de ofício decorrente de fraude e majorada em dobro por falta de cumprimento de supostas intimações, pois, em suas palavras:

“No caso concreto, a ilustre Auditora Fiscal optou simplesmente pela aplicação da multa de 225%, sem qualquer prova material de que a Impugnante tenha incidido nas normas agravante, principalmente, no que tange à falta de atendimento às intimações. Vale lembrar que a fiscalização da no estabelecimento da Impugnante só ocorreu depois de obter todas as informações necessárias da pessoa física, que jamais se negou a fornecer qualquer documento, tanto é verdade que a douta Auditora ainda possui uma vasta documentação em seu poder para concluir os valores relativos aos faturamentos não declarados na contabilidade da pessoa jurídica.”

Por este motivo, no mínimo a multa deveria ser de 75% e não como pretende a Fiscalização, que adota a multa de 225% sem qualquer justificativa jurídica, demonstrando cabalmente alguma das hipóteses do §2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, bem como nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64.

- Aponta erro na apuração do lucro arbitrado de 38,40% (IRPJ/CSLL) quando percentual correto é de 8% (IRPJ) e de 12% (CSLL), observando que no arbitramento os percentuais são os mesmos do lucro presumido e, nos termos do art. 518 do RIR/99 e do art. 15 da Lei nº 9.250/95, o coeficiente de presunção do lucro é de 8% quando há fornecimento de materiais pelo próprio

empreiteiro na prestação de serviço de construção civil, consoante soluções de consulta que cita. E destaca:

“A autoridade fiscalizadora recebeu todos os documentos necessários que comprovem que a Impugnante se enquadra na condição de construtora com fornecimento integral de materiais, tanto que forneceu cópias de todos os documentos comprobatórios das aquisições de materiais, mas que foram levados em consideração quando do momento do arbitramento.

Dessa forma, caso não prevaleça as teses apontadas anteriormente, deve-se ser aplicado o percentual de 8%, a título de arbitramento do IRPJ, 12% a título de CSLL.

Com relação à majoração de 20% do percentual do lucro, a título de arbitramento do lucro, é totalmente incompatível com a determinação do art.528, do Decreto nº 3. 000/99, vez que para omissão de receita não há que se falar em arbitramento [...]”

- Na sequência, aborda a ilegalidade do arrolamento de bens dos sócios, com base no inciso III, do art. 135, do CTN, reportando-se às disposições do art. 64 da Lei nº 9.532/97 e aventando que provavelmente, a confusão tenha ocorrido por causa da MP n. 449/08 que dava nova redação ao §1º, do art. 64, da Lei nº 9. 532/97, mas que pela tamanha arbitrariedade, não foi convertido pela Lei nº 11.941/09, o que põe por terra a pretensão da ilustre Auditora Fiscal.

- Cita julgados concernentes à impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária e pessoal dos sócios, destacando hipóteses de dissolução irregular de sociedade limitada e responsabilização com base na Lei nº 8.620/93 e concluindo que:

“Podemos observar que a responsabilidade solidária (art. 124, do CTN) e a responsabilidade pessoal (art. 135, do CTN) não dependem só da vontade da administração pública, devendo ser aplicadas somente nos casos de execução contra o devedor. demonstrando ainda que os sócios e administradores se enquadram nos requisitos da legislação em vigor, por meio de provas cabais.

No caso em tela, o devedor, ora Impugnante, está em plena atividade e pode responder por seus atos, sendo descabido o redirecionamento da responsabilidade aos sócios, até mesmo por falta de amparo legal e jurisprudencial, devendo I. Sas. tornar sem efeitos os arrolamentos efetuados em nome dos sócios.”

- Ao final, pede que os termos de responsabilidade solidária, combinado com arrolamento dos sócios, sejam anulados por falta de previsão legal.

- Aponta que a douta Auditora Fiscal ainda considerou em duplicidade o valor de R\$ 10.900,00 no mês de competência de dezembro de 2005, no Anexo II, e pede sua exclusão, caso os autos de infração não sejam sumariamente anulados com base nos argumentos expostos anteriormente.

- Relativamente aos acréscimos do auto de infração, acrescenta que mesmo o percentual de 75% seria absurdo e inaceitável, configurando-se verdadeiro abuso do poder fiscal, na exata medida em que seu montante é excessivo e despropositado, mencionando que há muito o Colendo Supremo Tribunal

Federal vem se manifestando no sentido de inexistir a possibilidade da cobrança de multas exorbitantes.

- Invoca a inobservância da proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento, citando doutrina e argüindo efeito confiscatório, além da possibilidade de prejuízos irreparáveis ao mesmo e à sociedade que do seu esforço de trabalho se priva. Neste patamar, a multa abandonaria sua natureza jurídica e social de punição e educativa, descumprindo o art. 150, inciso IV da Constituição Federal, especialmente em razão do que dispõe o art. 113, §3º do CTN, que não distingue entre a obrigação de pagar tributo daquela imposta para o pagamento de multa ou penalidade pecuniária.

- Reportando-se a doutrina e jurisprudência, conclui que a multa também pode ter caráter confiscatório, e assevera que na situação em tela, é flagrante o confisco, pois, como já mencionado, a fiscalização está cobrando multa de 75% do valor do principal, o que sem dúvida está obrigando o sujeito passivo a uma obrigação de caráter confiscatório, com perda de patrimônio, de forma que a multa deve ser totalmente afastada.

- Citando outros julgados que determinam a redução de multa excessiva, e reproduzindo lições de Aliomar Baleeiro, ressalta estar plenamente imbuído da consciência cívica e política a que alude o ilustre Professor, porém, no estrito cumprimento de seus deveres, não pode concordar de forma alguma, com a cobrança de multa excessiva e confiscatória a base de 75% do valor principal, pois tal fato não é condizente com a realidade democrática pela qual atravessa o país, e que vai de encontro aos ditames constitucionais.

- Defendendo a possibilidade dos Tribunais Administrativos coibirem as multas exigidas de feição confiscatória, reporta-se também ao não cabimento da aplicação da multa moratória juntamente com juros moratórios, pois este já atenderia aos fins ressarcitórios para a fiscalização, acarretando bis in idem contrário ao Direito e inválido perante o ordenamento jurídico brasileiro.

- Por fim, aborda a impossibilidade de aplicação de taxa SELIC como taxa de juros moratórios, dado que ela constitui juros remuneratórios e ainda é criada por circular do Banco Central, afrontando assim o princípio da legalidade. Desta forma, os juros de mora devem observar o limite fixado no art. 161, §1º do CTN.

- Encerrando a defesa pleiteia que na dúvida, seja convertido o julgamento em nova diligência, possibilitando ampla defesa e o contraditório, direitos cerceados pelo Agente Fiscalizador e requer o deferimento pela sustentação oral quando do julgamento de eventual recurso à instância superior, intimando a recorrente e o seu procurador constituído nos autos, quando da designação da data de julgamento.

Voto

A impugnação preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dela se conhece.

O interessado aborda inicialmente os requisitos de um procedimento fiscal regular, centrando foco na necessidade de busca da verdade material, com ampla instrução probatória, cujo ônus é da autoridade lançadora, de forma a

demonstrar inequivocamente a ocorrência do fato jurídico tributário, inclusive com regular ciência dos atos ao fiscalizado.

Nestas preliminares, contudo, não aponta, especificamente, qualquer vício no procedimento fiscal impugnado. De outro lado, os fatos descritos no relatório e as demais informações do Termo de Verificação Fiscal evidenciam que o procedimento desenvolvido, longe de se constituir em agir desorientado, tormentoso, secretamente traçado pelo agente fiscal e com vistas a um fim incerto e indeterminado, se mostrou regular, além de precisamente direcionado à apuração das infrações que restaram imputadas ao contribuinte, as quais estão claramente descritas no Termo e nos Demonstrativos que acompanham os Autos de Infração.

De fato, a autoridade lançadora primou por dar pleno conhecimento ao contribuinte das investigações realizadas, intimando-o sucessivas vezes desde o procedimento fiscal iniciado em face do sócio titular da conta bancária na qual foram movimentados recursos da empresa fiscalizada. Dessa forma reuniu, ao longo dos 21 (vinte e um) meses que durou o procedimento (13/03/2008 a 15/12/2009), os elementos com base nos quais o lançamento foi efetuado.

Não bastasse isso, o Termo de Verificação Fiscal foi elaborado com clareza solar, concatenando fatos e consequências, de forma a não deixar dúvidas acerca das provas reunidas e dos fatos tributários a partir delas construídos, para exigência dos tributos lançados.

Ou seja, mediante regular cientificação do fiscalizado, durante tempo mais do que razoável, a Fiscalização se desincumbiu do ônus probatório que a lei lhe atribui, sendo totalmente desnecessária a referência, na defesa, a estes requisitos, sob a alegação de que não cabe ao autuado adivinhar porque está sendo autuado.

Tanto o é que o impugnante demonstra ter compreendido todos os argumentos da Fiscalização, os quais, quando irrefutáveis, foram objeto de mera negação geral, desprovida de fundamentos, ou de implícita aceitação, em razão do questionamento apenas de aspectos relacionados à formalização do crédito tributário, e não de seu mérito.

Assim, resta evidente que não houve qualquer prejuízo à defesa do interessado.

Passando ao mérito, o contribuinte afirma a incompetência da Delegacia de Fiscalização para constituição de créditos tributários já constituídos pelo contribuinte, os quais foram objeto de parcelamento, no ano-calendário de 2005. Infere-se de sua argumentação que seria espontânea a entrega da DIPJ/2006 e das DCTF/2005, na medida em que o procedimento fiscal, até então, era desenvolvido na pessoa física de seu sócio.

Às fls. 02/06 vê-se que o Termo de Início de Ação Fiscal em face da CNB Engenharia somente foi lavrado em 05/01/2009, e sua ciência ao contribuinte, por via postal, foi infrutífera, após as tentativas efetuadas em 08/01/2009, 09/01/2009 a 13/01/2009. Na sequência, em 28/01/2009, a empresa apresentou DIPJ retificadora, conforme consta às fls.332/350, bem como DCTF retificadoras conforme fls. 902/947. Por sua vez, apenas em 29/01/2009 deu-se a ciência pessoal do Termo de Início antes referido (fl. 351/352).

A DIPJ retificadora passou a apresentar valores apurados a título de IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro presumido, os quais foram também reproduzidos nas DCTF, e nestas acompanhados de valores declarados a título de COFINS e de Contribuição ao PIS em todos os meses de 2005. Os débitos informados em tais declarações, porém, são inferiores aos aqui lançados para os mesmos períodos, como abaixo demonstrado:

Período de Apuração	IRPJ		CSLL	
	Lançado	Declarado	Lançado	Declarado
1º trim./2005	17.988,25	2.353,12	7.196,47	2.117,81
2º trim./2005	16.659,02	2.365,18	6.797,70	2.128,66
3º trim./2005	32.843,02	4.449,06	11.652,91	4.004,15
4º trim./2005	52.108,02	6.427,83	17.432,40	5.785,05

Período de Apuração	Contribuição ao PIS		COFINS	
	Lançado	Declarado	Lançado	Declarado
01/2005	553,52	429,14	2.554,74	1.980,66
02/2005	486,92	387,01	2.247,36	1.786,20
03/2005	583,74	458,45	2.694,22	2.115,93
04/2005	543,92	491,18	2.510,41	2.266,99
05/2005	598,43	484,24	2.762,02	2.234,95
06/2005	391,84	305,72	1.808,51	1.411,01
07/2005	614,66	523,94	2.836,92	2.418,20
08/2005	812,27	707,83	3.748,95	3.266,91
09/2005	1.203,05	1.178,13	5.552,58	5.437,53
10/2005	1.207,44	1.392,04	5.572,80	6.424,81
11/2005	1.345,82	902,20	6.211,48	4.163,99
11/2005	1.381,13	1.187,50	6.374,46	5.480,78

De toda sorte, como bem ressalta a Fiscalização, as operações que deram ensejo a tais lançamentos já se encontravam sob análise no procedimento fiscal desenvolvido em face de Nelson Luiz Bucater, titular da conta bancária na qual foram movimentadas as receitas percebidas pela pessoa jurídica da qual é sócio.

O Termo de Início de Ação Fiscal a ele cientificado por via postal em 13/03/2008 era precisamente direcionado à verificação das operações realizadas no ano-calendário 2005, e exigiu, dentre outros elementos, a documentação comprobatória dos rendimentos percebidos naquele ano, além do Livro Caixa (fls. 07/10). Na sequência, em 12/06/2008, o contribuinte já havia sido cientificado de outra intimação para apresentação dos extratos bancários de todas as contas-correntes mantidas pelo contribuinte (isoladamente ou em conjunto com quem quer que seja), no Brasil e no exterior, nos períodos de 31/12/2004 a 31/12/2005, incluindo os extratos de contas nos Bancos BRADESCO, CAIXA ECONÔMICA FEDERAL, UNIBANCO, SUDAMERIS E SANTANDER (fls. 12/13).

E, na medida em que nestas contas restou apurada a movimentação de recursos de titularidade da empresa aqui autuada, claro está que a espontaneidade não só da pessoa física, como da pessoa jurídica, já se encontrava excluída em razão do disposto no Decreto nº 70.235/72:

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

[...]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.”

[...]

Se não desde 13/03/2008, ao menos a partir de 12/06/2008, a pessoa jurídica aqui autuada já se caracterizava como um dos demais envolvidos nas infrações verificadas em razão da intimação antes lavrada, restando patente a exclusão de sua espontaneidade em relação aos atos anteriores, relacionados à matéria sob fiscalização, independentemente de qualquer intimação em seu nome.

Nestes termos, não prospera a pretensão do contribuinte de ver reconhecido algum efeito do art. 138 do CTN por inexistir, naquele momento qualquer fiscalização em andamento com relação à pessoa jurídica.

Recorde-se, ainda, que consoante afirma a autoridade lançadora, a empresa fiscalizada não efetuou qualquer recolhimento para poder pretender a exclusão total das penalidades, conferida apenas àqueles que espontaneamente denunciam suas infrações e recolhem o tributo devido, com os acréscimos moratórios pertinentes. Ao contrário, afirma que optou pelo parcelamento concedido pela Lei nº 11.941/09, e ainda assim pretende ver afastada a penalidade aplicada, desconsiderando que o Código Tributário Nacional determina que, relativamente à exclusão de crédito tributário, a interpretação deve ser literal:

“Art.111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

[...]

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, & quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

E, especificamente quanto à alegação de que somente a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional seria competente para cobrar créditos tributários previamente declarados, esclareça-se que, especialmente em razão do art. 18 da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, o qual limitou a aplicação do art. 90 da MP n. 2.158-35/2001 à imposição de multa

isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida, o lançamento de débitos declarados seria dispensável.

Contudo, ainda que fosse este o caso, uma vez formalizado o lançamento de débitos declarados, não haveria porque declarar sua nulidade, na medida em que o Decreto nº 70.235/72 apenas prevê esta consequência nas seguintes hipóteses:

“Art. 59 – São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Por sua vez, o art. 142 do Código Tributário Nacional expressamente confere à autoridade administrativa a competência indelegável e privativa de formalizar o lançamento. E esta autoridade, nos termos da Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º (com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007), e do Decreto nº 6.641, de 2008, é o auditor fiscal da Receita Federal. Logo, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, tem ele o dever indeclinável de promover o lançamento.

Diante destas disposições, e ainda considerando que a espontaneidade da pessoa jurídica estava excluída, a autoridade fiscal, constatando que não houve recolhimento dos tributos, lavrou o auto de infração em comento, com a observância dos requisitos prescritos na legislação tributária, o que constitui um documento perfeitamente hábil para formalizar os valores devidos a título de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, cabendo apenas à administração tributária cuidar de evitar que o crédito tributário seja cobrado em duplicidade, o que já se providenciou mediante representação para que o SECAT da DRF/Barueri desconsiderasse as DCTF retificadoras apresentadas (fl. 709).

Registre-se, por fim, que a desconsideração das DCTF retificadoras tem amparo, também, na Instrução Normativa RFB nº 903/2008, que assim dispunha à época de sua apresentação:

“Art. 11. A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

I – cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;

II – cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

III – em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

[...] (negrejou-se)

Por sua vez, a legislação acerca do parcelamento invocado pelo interessado assim dispõe:

Lei nº 11.941, de 2009

“Art.1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

§1º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI referidos no caput deste artigo.

§2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, poderão ser pagas ou parceladas as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento, assim considerados:

[...]

IV - os demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

§4º O requerimento do parcelamento abrange os débitos de que trata este artigo, incluídos a critério do optante, no âmbito de cada um dos órgãos.

§5º (VETADO)

§6º Observado o disposto no art. 32 desta Lei, a dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do seu requerimento e será dividida pelo número de prestações que forem indicadas pelo su/eito passivo, nos termos dos §§ 2º e 5º deste artigo, não podendo cada prestação mensal ser inferior a:

I - R\$ 50,00 (cinquenta reais), no caso de pessoa física; e

II - R\$ 100,00 (cem reais), no caso de pessoa jurídica.

[...]-

§ 11. A pessoa jurídica optante pelo parcelamento previsto **neste artigo deverá indicar pormenorizadamente, no respectivo requerimento de parcelamento, quais débitos deverão ser nele incluídos.**

[---]

§ 15. A pessoa física responsabilizada pelo não pagamento ou recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica poderá efetuar, nos mesmos termos e condições previstos nesta Lei, em relação à totalidade ou à parte determinada dos débitos:

I - pagamento;

11 - parcelamento, desde que com anuência da pessoa jurídica, nos termos a serem definidos em regulamento.

[---]

Art.2º No caso dos débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n 6. 006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não-tributados:

1 - o valor mínimo de cada prestação não poderá ser inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais);

II - a pessoa jurídica não está obrigada a consolidar todos os débitos existentes decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI neste parcelamento, devendo indicar, por ocasião do requerimento, quais débitos deverão ser incluídos nele.

[---]

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009

Art.1º Os débitos de qualquer natureza junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ou à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), vencidos até 30 de novembro de 2008, que não estejam nem tenham sido parcelados até o dia anterior ao da publicação da Lei nº 11.941, de 27 de maio

de 2009, poderão ser excepcionalmente pagos ou parcelados, no âmbito de cada um dos órgãos, na forma e condições previstas neste Capítulo.

[---]

Art.3º No caso de opção pelo parcelamento de que trata este Capítulo, a dívida consolidada será dividida pelo número de prestações que forem indicadas pelo sujeito passivo, não podendo cada prestação mensal, considerados isoladamente os parcelamentos referidos nos incisos I a VI do § 1º do art. 1º, ser inferior a:

I - R\$ 2.000,00 (dois mil reais), no caso de parcelamento de débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados, ainda que o parcelamento seja de responsabilidade de pessoa física;

II - R\$ 50,00 (cinquenta reais), no caso de pessoa física; e III - R\$ 100,00 (cem reais), no caso dos demais débitos de pessoa jurídica, ainda que o parcelamento seja de responsabilidade de pessoa física.

§1º Até o mês anterior ao da consolidação dos parcelamentos de que trata o art.15, o devedor fica obrigado a pagar, a cada mês, prestação em valor não inferior ao estipulado neste artigo.

§2º Após a consolidação, computadas as prestações pagas, o valor das prestações será obtido mediante divisão do montante do débito consolidado pelo número de prestações restantes, observada a prestação mínima prevista neste artigo.

[...]

Art.4º Poderão ser pagos ou parcelados, na forma e condições previstas neste Capítulo, os saldos remanescentes de débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal (Refis), de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial (Paes), de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional (Paex), de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, e nos parcelamentos ordinários previstos no art. 38 da Lei nº 8.212, de 1991, e nos arts. 10 a 14-F da Lei nº 10.522, de 2002, mesmo que tenha havido rescisão ou exclusão dos respectivos programas ou parcelamentos.

[...]

Art. 12. Os requerimentos de adesão aos parcelamentos de que trata esta Portaria ou ao pagamento à vista com utilização de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL, na forma do art. 28, deverão ser protocolados exclusivamente nos sites da PGFN ou da RFB na Internet, conforme o caso, a partir do dia 17 de agosto de 2009 até as 20 (vinte) horas (horário de Brasília) do dia 30 de novembro de 2009, ressalvado o disposto no art. 29.

§1º Os débitos a serem parcelados junto à PGFN ou à RFB deverão ser indicados pelo sujeito passivo no momento da consolidação do parcelamento.

§2º *Em se tratando de pessoa jurídica, o requerimento de adesão deverá ser formulado em nome do estabelecimento matriz, pelo responsável perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).*

§3º *Somente produzirão efeitos os requerimentos formulados com o correspondente pagamento da 1ª (primeira) prestação, em valor não inferior ao estipulado nos arts. 3º e 9º, conforme o caso, que deverá ser efetuado até o último dia útil do mês em que for protocolado o requerimento de adesão.*

§4º *Não havendo o pagamento da 1ª (primeira) prestação, na forma do §3º, o sujeito passivo que pretender aderir aos parcelamentos de que trata esta Portaria deverá efetuar novo requerimento até 30 de novembro de 2009.*

§5º *Não Produzirão efeitos os requerimentos formalizados que não se enquadrem nas condições regulamentadas nesta Portaria.*

§6º *O requerimento de adesão ao parcelamento:*

I - implicará confissão irrevogável e irretratável dos débitos abrangidos pelo parcelamento em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, configurará confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 1ª de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil (CPC) e sujeitará o requerente à aceitação plena e irretratável de todas as condições w estabelecidas nesta Portaria; e

II - implicará expresso consentimento do sujeito passivo, nos termos do § 5º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, quanto à implementação, pela RFB, de endereço eletrônico para envio de comunicações ao seu domicílio tributário, com prova de recebimento.

[...]

Art. 13. Para aproveitar as condições de que trata esta Portaria, em relação aos débitos que se encontram com exigibilidade suspensa, o sujeito passivo deverá desistir, expressamente e de forma irrevogável, da impugnação ou do recurso administrativos ou da ação judicial proposta e, cumulativamente, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e as ações judiciais, até 30 (trinta) dias após o prazo final previsto para efetuar o pagamento à vista ou opção pelos parcelamentos de débitos de que trata esta Portaria. (Redação dada pela Portaria PGFN/RFB nº 11, de 11 de novembro de 2009)

[---]

§3º *A desistência de impugnação ou recurso administrativos deverá ser efetuada mediante petição dirigida ao Delegado da Receita Federal de Julgamento ou ao Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme o caso, devidamente protocolada na unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo, no prazo previsto no caput, na forma do Anexo 1.*

§4º *Somente será considerada a desistência parcial de impugnação e de recurso administrativos interpostos ou de ação judicial, se o débito objeto de desistência for passível de distinção dos demais débitos discutidos na ação judicial ou no processo administrativo.*

[...]

Art. 15. Após a formalização do requerimento de adesão aos parcelamentos, será divulgado, por meio de ato conjunto e nos sites da PGFN e da RFB na Internet, o prazo para que o sujeito passivo apresente as informações necessárias à consolidação do parcelamento.

§1º Somente poderá ser realizada a consolidação dos débitos do sujeito passivo que tiver cumprido as seguintes condições:

I - efetuado o pagamento da 1ª (primeira) prestação até o último dia útil do mês do requerimento; e

II - efetuado o Pagamento de todas as prestações previstas no 1º do art. 3º e no § 10 do art. 9º até a data da consolidação.

§2º No momento da consolidação, o sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos previstos nesta Portaria deverá indicar os débitos a serem parcelados, o número de prestações e os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL a serem utilizados para liquidação de valores correspondentes a multas, de mora ou de ofício, e a juros moratórios.

§3º O sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos previstos nesta Portaria que não apresentar as informações necessárias à consolidação, no prazo estipulado em ato conjunto referido no caput, terá o pedido de parcelamento cancelado, sem o restabelecimento dos parcelamentos rescindidos, em decorrência do requerimento efetuado.”

[...]

O impugnante não traz prova de que tenha aderido ao mencionado parcelamento - menciona juntar documento consistente em “Informações Cadastrais do Contribuinte”, sem que nada com este conteúdo se verifique às fls. 843/948, apresentadas com sua impugnação - mas vê-se nos sistemas informatizados da Receita Federal que há notícia de sua opção em consultas à sua situação fiscal (fls. 951), o que opera em favor da veracidade de sua alegação.

Neste contexto, confirmada a adesão, os débitos declarados nas retificadoras apresentadas em 28/01/2009, se estas produzissem algum efeito, seriam consolidados no referido parcelamento (art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 968/2009 c/c o §1º, inciso I, deste mesmo dispositivo). Todavia, confirmada a exclusão da espontaneidade em razão do procedimento fiscal iniciado em face do sócio da pessoa jurídica, cumpre consignar que, para ver tais débitos parcelados, cabe ao contribuinte, se efetivamente participante do referido parcelamento, observar o disposto no art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 968/2009, ou atentar para o prazo de desistência do litígio administrativo estendido pelo art. 2º da Portaria RFB/PGFN nº 13/2009 (art. 2º).

Assim, por todo o exposto, tem-se por inadmissível a arguição de incompetência da Delegacia de Fiscalização para constituição de créditos tributários já constituídos pelo contribuinte, os quais foram objeto de parcelamento, no ano-calendário de 2005, bem como a pretensão de ver declarados nulos os autos de infração em razão de sua opção pelo parcelamento concedido pela Lei n. 11.941/09.

Quanto aos créditos tributários exigidos no ano-calendário 2004, com mais razão afasta-se a arguição de incompetência da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização para constituição de créditos tributários objeto de parcelamento, no ano calendário de 2004, na medida em que o próprio contribuinte reconhece que não constituiu espontaneamente os débitos aqui lançados, invocando tão só a opção pelo parcelamento citado, a qual, ainda que confirmada, não teria efeitos sobre créditos tributários não constituídos como antes demonstrado.

As disposições da Instrução Normativa RFB nº 968/2009 deixam claro que não basta tratar-se de débito vencido até 30/11/2008 para que sua inclusão no parcelamento se opere: é necessário que o contribuinte constitua espontaneamente este débito mediante entrega das declarações a que está obrigado, solicite sua inclusão quando relativo a período sob fiscalização, ou desista do litígio administrativo depois de sua formalização, para que a consolidação do débito no parcelamento ocorra.

Passando aos questionamentos dirigidos à multa de ofício decorrente de fraude e majorada em dobro por falta de cumprimento de supostas intimações, limita-se o contribuinte a questionar sua aplicação dissociada de qualquer prova material de que a Impugnante tenha incidido nas normas agravantes, principalmente, no que tange à falta de atendimento às intimações.

Centra, assim, sua defesa no fato de ter fornecido à Fiscalização todas as todas as informações necessárias da pessoa física e, relativamente à qualificação da penalidade, limita-se a dizer que a Fiscalização simplesmente não demonstrou cabalmente alguma das hipóteses do §2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, bem como nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64.

Assim, importa reprimir que a autoridade lançadora expressamente motivou a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% na conduta reiterada de oferecer à tributação nas DIPJ, apenas parcela reduzida da receita auferida em anos calendário consecutivos (2004, 2005 e 2006), o que evidencia a intenção dolosa da pessoa jurídica fiscalizada de evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a, deliberadamente, reduzir o montante do tributo devido. Tal proceder, associado ao fato de que ainda intencionalmente, desviou seus depósitos para contas de titularidade da pessoa física de seu sócio e inseriu elementos inexatos ou omitiu operações em sua DIPJ, caracterizou o evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, necessário para aplicação da multa no percentual de 150%, nos termos do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos.

Ausente qualquer argumento ou prova que desconstitua estas afirmações, e afastada a arguição de espontaneidade na declaração de débitos de 2005, e na dita opção pelo parcelamento dos débitos de 2004 e 2005, mantém-se a qualificação da penalidade, que eleva seu percentual de 75% para 150%.

Quanto ao seu agravamento ao percentual de 225%, como dito, o impugnante aduz que forneceu todas as informações necessárias da pessoa física, que no caso é o sócio da pessoa jurídica e seu representante legal Nelson Luiz Bucater.

Todavia, como se vê às fls. 141/163, as exigências feitas no Termo de Intimação Fiscal que lhe foi cientificado 04/08/2008, para atendimento em 20 (vinte) dias, somente foram objeto de resposta em 20/10/2008, depois da lavratura de dois Termos de Reintimação Fiscal, cientificados em 01/09/2008 e 19/10/2008. Registre-se que as informações ali solicitadas prestavam-se, justamente, a aferir a natureza das operações que deram ensejo aos depósitos bancários que, embora efetuados em sua conta bancária, eram de titularidade da pessoa jurídica aqui autuada, e inclusive se prestaram como lastro da presente exigência.

E, mesmo cogitando que tal desidia, porque no curso do procedimento fiscal iniciado em face do sócio e representante legal da pessoa jurídica, não se presta como causa de agravamento da penalidade aqui aplicada, vê-se que relativamente à intimação lavrada em face da pessoa jurídica em 29/01/2009, a exigência de apresentação do Livro Caixa do ano calendário 2006 não foi atendida, bem como os extratos bancários do Banco Sudameris relativos aos períodos de 31/12/2004 a 31/12/2005 foram entregues de forma incompleta, o que resultou em nova intimação em 17/03/2009 (fls. 351/427). Posteriormente, ao apresentar de Forma incompleta também as informações exigidas por meio da Intimação lavrada em 28/04/2009 (e cientificada em 15/05/2009), o contribuinte foi novamente intimado a prestar tais esclarecimentos, somente atendendo ao solicitado em 29/06/2009 (fls. 464/483). Por fim, ao ser intimado a se manifestar acerca da apuração dos valores que comporiam a Receita Operacional da fiscalizada nos anos de 2004, 2005 e 2006 em 08/09/2009, o contribuinte solicitou sucessivas prorrogações de prazo, sendo-lhe deferido mais 30 (trinta) dias contados da solicitação de 16/10/2009 (fl. 592/593), que não foram observados, manifestando-se o contribuinte apenas em 30/ 11/2009 (fls. 595/604).

Tais circunstâncias, por sua vez, foram descritas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 707) e o impugnante nada alegou a respeito.

Em tais condições, firmada está a hipótese objetivamente prevista na Lei nº 9.430/96 (alterada pela Lei nº 9.532/97), que enseja o agravamento da penalidade em 50%:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

[...]

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por

cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. "

[...]. (negrejou-se)

Observe-se, ainda, que penalidades em iguais dimensões permanecem previstas na redação do referido dispositivo, alterada pela Lei nº 11.488/2007:

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

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

11 - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38."

[...] (negrejou-se)

Como se vê, o agravamento se impõe se o sujeito passivo não atender, **no prazo marcado**, a intimação para prestar esclarecimentos, fato comprovado como acima exposto. Observe-se, ainda, que tal penalidade tem por objetivo reparar

os prejuízos causados à Administração Pública com a necessidade de novas intimações e ampliação do tempo gasto com o procedimento fiscal, não se perquirindo de dolo ou intuito de fraude, ou mesmo da caracterização de óbice intransponível ao lançamento tributário.

De toda sorte, como aqui também restou caracterizado o evidente intuito de fraude nas infrações que ensejaram a constituição do crédito tributário aqui exigido, regular se mostra o agravamento da multa de ofício de 150% para 225%.

Prosseguindo no mérito, o interessado questiona utilização do coeficiente de 38,4% para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Entende que o correto seria a aplicação dos mesmos percentuais previstos para o lucro presumido, na medida em que suas receitas decorrem da prestação de serviço de construção civil com fornecimento de materiais pelo próprio empreiteiro.

A autoridade lançadora fundamentou a aplicação do coeficiente de 38,4% nos seguintes dispositivos legais:

Lei nº 9.249, de 1995

“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso 111 do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei; ,

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§3º As receitas provenientes de atividade incentivado não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

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

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8. 981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99)

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art.394, II, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

[...]

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).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 1º). ”

Nestes termos, os coeficientes de determinação do lucro presumido são adotados também para determinação do lucro arbitrado, mas acrescidos de 20%. O art. 528 do RIR/99, citado pelo impugnante, de fato, firma que as receitas omitidas devem ser consideradas na base de cálculo do IRPJ, e seu parágrafo único determina que esta inclusão se faça sob o coeficiente correspondente à atividade, no caso de lucro presumido:

“Art. 528. 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. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº9.249, de 1995, art. 24, §1º). ”

Todavia, ante a falta de entrega de sua escrituração à Fiscalização, impôs-se a aplicação do disposto no art. 530, III do RIR/99, como apontado no Auto de Infração (fl.724) e descrito no Termo de Verificação Fiscal:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano - calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9. 430, de 1996, art.1º):

[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;”

[...]

O art. 527, parágrafo único, por sua vez, dispensa a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido de manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial se no decorrer do ano - calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária. É fato incontestado, porém, que o contribuinte não dispunha de nenhuma das duas formas de escrituração.

Assim, nos termos do art. 532 do RIR/99, diversamente do que afirma o impugnante, constatada a atividade de prestação de serviços, sujeita ao coeficiente de 32%, o arbitramento dos lucros faz com que este coeficiente se eleve a 38,4%.

Mas, além disso, assevera o recorrente que sua atividade estaria sujeita ao coeficiente de 8% para presunção do lucro, o que, nos termos antes citados, ensejaria o arbitramento ao coeficiente de 9,6%, inferior ao aqui aplicado. Já em relação à CSLL, o coeficiente aplicável, em seu entendimento, seria de 12%.

Para fundamentar sua argumentação, reporta-se às ementas das seguintes soluções de consulta:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 471 de 19 de Dezembro de 2008 - DISIT/SRRF/7ª RF

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. As receitas decorrentes da construção civil por empreitada com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais serão incorporados à obra, estão sujeitas à aplicação do percentual de oito por cento na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, no Lucro Presumido. No caso de empreitada com fornecimento parcial de materiais pelo empreiteiro ou de empreitada unicamente de mão de obra, o percentual aplicável é de 32%.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 135 de 23 de Dezembro de 2008 - DISIT/SRRF/8ª RF

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa jurídica - IRPJ

EMENTA: EMPREITADA. CONSTRUÇÃO CIVIL. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. RECEITA BRUTA. O percentual a ser aplicado na apuração da base de cálculo do imposto no lucro presumido é de 8 % (oito por cento)

sobre a receita bruta relativa à empreitada para a execução de obras de construção civil somente quando, nessa contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, o empreiteiro **fornecer todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra**. Na hipótese de o material ser fornecido, em parte ou no todo, pelo contratante da obra, **o percentual a ser aplicado será de 32% (trinta e dois por cento)**.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 135 de 23 de Dezembro de 2008 - DISIT/SRRF/8ª RF

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: EMPREITADA. CONSTRUÇÃO CIVIL. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. RECEITA BRUTA. As receitas decorrentes da atividade de construção civil por empreitada, **com fornecimento de todos os materiais pelo empreiteiro**, estão sujeitas ao percentual de 12% (doze por cento) na determinação da base de cálculo da CSLL no lucro presumido. **Na hipótese de o material ser fornecido, em parte ou no todo, pelo contratante da obra, o percentual a ser aplicado será de 32% (trinta e dois por cento)**. “ (negrejou-se)

O conceito de obras de construção civil ampliado, consoante o item 7.02 da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, de âmbito nacional, envolve a prestação dos serviços de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.

Na mesma esteira, o Ato Declaratório COSIT nº 30, de 14 de outubro de 1999, apesar de tratar da vedação da opção pelo Simples aplicável à atividade de construção de imóveis, também aproveita a esta definição pois estipula que:

“A atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:

1. a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;
2. sondagens, fundações e escavações;
3. construção de estradas e logradouros públicos;
4. construção de pontes, viadutos e monumentos;
5. terraplenagem e pavimentação;
6. pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e
7. quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.”

Ainda, segundo o Vocabulário Jurídico, de De Plácido e Silva, empreitada “é o contrato em virtude do qual um dos contratantes comete a outro a execução de determinado serviço, mediante certa retribuição proporcional ao serviço executado, ou a que for ajustada.[...]. Apresenta-se como modalidade de contratação de serviços. No entanto, contrato especial, distingue-se da

contratação ou serviço assalariado, porque na empreitada não é o dono do serviço quem o dirige e paga, mas a pessoa quem se encarregou de executá-lo, que é quem dirige e por conta de quem se tomam outras pessoas que o vão auxiliar na incumbência. [...] E quando o empreiteiro fornece o material, procuram caracterizá-la como contrato de compra e venda. Mas este fato não desvirtua nem altera a essência da empreitada, que o fornecimento de material, conforme preço previamente fixado em orçamento, não teria poder para que o empreiteiro vendesse a obra construída ao próprio dono dela, pois que venderia, contrariamente aos princípios de direito, o que é alheio.”

*Para compreender melhor o significado do emprego de materiais, há que se recorrer aos conceitos contidos na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil (CC), que, em seus arts. 610 a 626, trata do contrato de empreitada. Da leitura destes dispositivos legais, verifica-se, por exemplo, que na empreitada com fornecimento de materiais, o empreiteiro responderá, durante cinco anos, pela solidez e segurança do trabalho, em razão dos materiais empregados na obra. Isto indica que **os materiais a que se refere este artigo são aqueles incorporados à obra**, e não os instrumentos de trabalho utilizados ou os materiais consumidos na execução da obra.*

*Ainda, a fim de esclarecer qual seria o significado de “emprego” do material, cite-se o art. 84 do CC, o qual define que os materiais destinados à construção, enquanto não forem **empregados**, conservam a sua qualidade de móveis, readquirindo essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio. Como se pode observar, **o emprego de material** refere-se à utilização do material de modo a incorporá-lo à construção, tanto que, após ser empregado, perde a qualidade de bem móvel. Note-se que os bens móveis, de acordo com a definição do art. 82, são aqueles bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia.*

Nos elementos juntados aos autos há evidências de que o contribuinte prestava serviços de construção civil. Contudo, como destacado, para fazer jus a um coeficiente reduzido de presunção do lucro, é necessário que o empreiteiro forneça todos os materiais necessários à execução da construção civil por empreitada. E isto porque a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, expressou o seguinte entendimento acerca do conceito de construção civil por empreitada:

“Art.1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

[---]

§ 7º. Para os fins desta Instrução Normativa considera-se:

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços contratados com previsão de fornecimento de material, cujo fornecimento de material esteja segregado da prestação de serviço no contrato, e desde que discriminados separadamente no documento fiscal de prestação de serviços;

II - construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.”

E, embora a mesma Instrução Normativa tenha inicialmente firmado que tais disposições não alterariam a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei n 9.249, de 1995, a Instrução Normativa SRF nº 539, de 2005 reformou este entendimento relativamente à construção por empreitada:

“Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa: (Redação dada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e 34 da Lei nº 10.833, de 2003; (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

*II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, **exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais**, de que trata o inciso 11 do art.1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005).” (negrejou-se)*

Neste sentido, prevalece o entendimento de que o coeficiente de 32% para fins de determinação do lucro presumido somente é afastado se a prestação de serviços de o construção civil estiver associada ao fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Por sua vez, no presente caso, a autoridade lançadora, acolhendo as alegações do fiscalizado, firmou a conexão dos valores aqui tributados com os contratos e orçamentos juntados às fls. 181/328, como se observa no Termo de Verificação Fiscal à fl. 707:

“Em 06/04/2009 a fiscalizada apresentou o restante dos extratos bancários solicitados e planilha informando a origem dos depósitos (fls. 436 a 459). A maioria das explicações estava calcada na execução de construções/reformas executadas pela empresa e cujos valores não foram informados em DIPJ/2006 n. 1012499 - original (fl s.333 a 341).

Mesmo após a apresentação de justificativas pela fiscalizada observou-se que os valores totais da contratação de várias obras (conforme detalhado em emails/contratos de folhas nº 181 a 328) não estavam apontados nos extratos. Para esclarecer se os valores foram recebidos de outra forma, essa fiscalização solicitou que o contribuinte informasse de que forma foram recebidos os

valores devidos por cada uma das obras, que estavam informados nos orçamentos apresentados (fls.473 a 474).

Em resposta o contribuinte apontou o recebimento de parte dos valores, reintimado em 22/06/2009 informou que os valores restantes haviam sido recebidos em outros anos (fl n° 483). Instado a fazer prova de tal alegação e a apresentar os DARF do recolhimento de tributos e contribuições federais, informou que a CNB ENGENHARIA LTDA até aquela data não havia efetuado qualquer recolhimento de tributos e contribuições federais referente ao ano-calendário 2005 (fl. 486) e apresentou extratos bancários dos anos de 2004 e 2006 onde haviam sido depositados os demais valores referentes a obras executadas pela empresa (fls.496 a 547).

Com base nos documentos apresentados foi gerada planilha anexa ao Termo de Intimação Fiscal datada de 08/10/2009 (fls.584 a 588) onde se solicitava que a fiscalizada se manifestasse sobre a apuração de valores que comporiam a Receita Operacional da fiscalizada nos anos de 2004, 2005 e 2006.

Após sucessivas solicitações de prorrogação de prazo (fl n° 595) e apontou pequenas discrepâncias que foram acatadas, no restante o contribuinte concordou com os valores apurados.

Sem mais, essa fiscalização encerrou a fase de coleta de informações referentes à sua formação de convicção.”

E tais contratos/orçamentos juntados às fls. 181/328, em sua maioria, não fazem referência ao fornecimento integral de todos os materiais necessários à execução da obra e nenhum compromisso é firmado expressamente neste sentido. Há, apenas, previsão de atividades exclusivamente de execução de serviços (fl. 189), ou de fornecimento dos materiais associado à execução do serviço, o que permite concluir que o empreiteiro não se responsabilizava pela aquisição dos materiais nos casos em que apenas executava os serviços. Constam dos autos, inclusive, documentos que expressamente consignam os materiais que ficariam a cargo do cliente (fls. 184, 187, 194, 205, 211, 226, 230, 248, 253, 257/261, 269, 284, 293, 297, 304, 307 e 328).

De fato, apenas em uma das obras, aliás a única objeto de contrato de prestação de serviços (as demais estão formalizadas apenas em orçamentos), há disposição contratual expressa no sentido de que a contratada (CNB Engenharia Ltda) seria responsável por todos os materiais necessários para execução da obra.

Trata-se de Contrato de Prestação de Serviço para Construção que fazem Jorge Mahfuz e CNB Engenharia, do qual consta à fl. 216:

“QUINTA: A realização de todas as atividades descritas na cláusula anterior será responsabilidade da Contratada a quem caberá fornecer todo o material e mão de obra que se fizerem necessários dentro dos critérios especificados no projeto, respondendo pelos encargos e obrigações decorrentes da contratação da mão de obra que vier a empregar.”

[...]

O impugnante, por sua vez, apenas alega que prestaria serviços de construção civil, fato incontestado nestes autos, sem provar que nestes seria responsável pelo

fornecimento de todos os materiais necessários às obras. Afirma que atenderia à condição de fornecimento integral de materiais, e que teria fornecido cópias de todos os documentos comprobatórios das aquisições de materiais.

Todavia, a prova dos materiais adquiridos não é suficiente para demonstrar o atendimento à condição legal para fazer jus ao coeficiente minorado. Estipulando os contratos/orçamentos que outros materiais ficariam a cargo dos clientes, ou que a empresa fiscalizada se comprometeria apenas com a execução de serviços, sem firmar a obrigação de fornecimento de materiais em todas as tarefas previstas, impõe-se concluir que os materiais que ficaram a cargo do empreiteiro não são os únicos necessários para a atividade de construção civil por ele exercida.

Assim, cumpriria ao interessado demonstrar não só os materiais que foram aplicados nas obras por ele executadas, mas também especificar quem os forneceu, para provar sua alegação de que as atividades por ele exercidas se caracterizariam como de construção por empreitada total, a ensejar um menor coeficiente de apuração do lucro. E, sendo tal prova de natureza documental, cumpre observar que o Decreto nº 70.23 5/72 assim dispõe:

“Art.16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direita superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

[...]”

Registre-se, por oportuno, que as evidências de, na maioria dos contratos, haver material fornecido pelo empreiteiro, ao menos em parte, para execução dos serviços, exigem uma abordagem sobre o que dispunha o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/97, relativamente à atividade de construção por empreitada. Sua redação era a seguinte:

“Percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada.

0 COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso 111, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3º da IN SRF nº 11, de 21 de

fevereiro de 1996, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

I - Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:

*a) 8% (oito por cento) **quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;***

b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.

II - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso I, letra "a", deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.

PAULO BALTAZAR CARNEIRO” (negrejou-se)

Como se vê, para fins de determinação das estimativas devidas pelos contribuintes sujeitos à tributação do IRPJ segundo a sistemática do lucro real, admitiu-se que o coeficiente de 32% para presunção do lucro ficasse restrito aos casos em que a atividade de construção por empreitada fosse unicamente de mão-de-obra, permitindo-se a presunção do lucro a 8% se houvesse o emprego de materiais em qualquer quantidade.

Observe-se que o inciso II do referido Ato Declaratório demonstra que não se cogitava, ali, que tal tributação ensejasse uma apuração definitiva, na medida em que as construtoras estavam obrigadas ao lucro real, com necessário confronto de receitas e despesas para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Todavia, a partir da Lei nº 9.718/98 tal obrigação, presente na Lei nº 8.981/95, deixou de existir:

[...]

Assim, ao se admitir que as empresas de construção civil optassem pela tributação com base no lucro presumido, poder-se-ia entender que restou ampliado o alcance do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/97, que antes se limitava aos efeitos do empréstimo das disposições do art. 15 da Lei nº 9.249/95 para fins de apuração das estimativas de IRPJ, e a partir de então passou a alcançar os efeitos deste mesmo dispositivo para determinação do lucro presumido das empresas de construção civil que por ele optassem, com consequente reflexo no lucro arbitrado para esta mesma atividade, como já explicitado.

Esta ampliação, por sua vez, também surtiria efeitos na apuração da CSLL, na medida em que a exigência desta, consoante apontado no Auto de Infração correspondente, passou a estar fundamentada nos seguintes dispositivos legais:

[...]

Aqui, porém, está-se frente a contribuinte que manteve suas receitas ocultas, ao movimentar seus recursos em conta bancária em nome de seu sócio, apresentando declarações com valores irrisórios, e ainda reconheceu não

manter qualquer escrituração correspondente a suas atividades. Daí o lançamento promovido em 2009, após significativo lapso de tempo da publicação da Instrução Normativa SRF nº 539/2005 - no qual ele se manteve inerte, até que em 28/01/2009 pretendeu retificar declarações quando já não dispunha mais de espontaneidade para tanto em razão do procedimento fiscal iniciado em face de seu sócio -, não lhe aproveitando, por tais razões, qualquer exclusão de penalidade ou juros de mora pela aplicação de entendimento divergente da interpretação que ao final foi formalizada no referido ato normativo.

Está evidente que o contribuinte não agiu de boa-fé, sendo cabíveis a multa de ofício qualificada e agravada, além dos juros de mora, em reparação à sua conduta fraudulenta de nada recolher, além da desídia no atendimento às intimações para prestar esclarecimentos no curso da ação fiscal.

Correta, assim, a exigência que adotou o coeficiente de 38,4% para arbitramento da base de cálculo do IRPJ, e o coeficiente de 32% para arbitramento da base de cálculo da CSLL, tendo por referência receitas omitidas nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Ainda com referência à quantificação da exigência, aponta o impugnante que a autoridade lançadora teria considerado em duplicidade o valor de R\$ 10.900,00 no mês de competência de dezembro de 2005, no Anexo II.

[...]

Conclui-se, portanto, que há efetivamente erro de fato na apuração da omissão de receita verificada em dezembro/2005, devendo ser retificada a exigência para reduzi-la em R\$ 10.900,00 neste período, com consequente recálculo de todos os tributos aqui exigidos, como a seguir demonstrado:

[...]

No tocante aos questionamentos indiretamente dirigidos à imputação de responsabilidade solidária aos sócios da pessoa jurídica, e consistentes no pedido de exclusão do arrolamento dos bens destes para garantia do crédito tributário aqui lançado, esclareça-se imprópria é a pretensão de, em nome da pessoa jurídica, questionar tal matéria.

[...]

Desse modo, em caso de pluralidade de sujeitos no polo passivo do lançamento tributário, cada qual poderá defender-se em nome próprio da exigência fiscal assim constituída, quer pessoalmente quer por meio de representante regularmente constituído nos autos, por competente instrumento de mandato.

E, no presente caso, somente se verifica nos autos procuração outorgada pela pessoa jurídica autuada ao advogado subscritor da peça de defesa de fls. 786/843, apresentada nos termos seguintes:

“CNB ENGENHARIA LTDA; pessoa jurídica de direito privado, com sede na Praça das Flores, nº54, 2º andar, sala 7, Alphaville, Barueri, SP, CEP nº06453-011, inscrito no CNPJ/MF sob nº 55.139.125/0001-99, por meio de seu advogado e procurador constituído (instrumento de mandato anexo), e-mail walter@fbritto.adv. br, com escritório na Alameda Santos, n. 455, 16º andar,

conjunto 1610, Jardins, São Paulo, SP, CEP 1419-000, inconformado com a lavratura dos presentes autos de infração, vem, perante V.Sa., com supedâneo no Decreto nº 70.235/72 e legislação pertinente, no prazo legal, apresentar a sua IMPUGNAÇÃO, e o faz com base nas razões de fato e de Direito a seguir articuladas:”

[...]

De outro lado, verifica-se que o lançamento foi formalizado simultaneamente com a atribuição de solidariedade aos sócios inicialmente mencionados, por meio de Termos próprios, cientificados aos responsáveis (fls. 769/774).

Ademais, a discordância da pessoa jurídica quanto à atribuição de responsabilidade a seus sócios e administradores além de traduzir a existência, época dos fatos, de interesse econômico comum entre eles, mostra-se, ao mesmo tempo, incompatível com os interesses da própria pessoa jurídica em ver liquidado, pelo responsável, o crédito tributário lançado.

De toda forma, não cabe, em sede de julgamento, apreciar oposição já imputação de responsabilidade aos sócios da pessoa jurídica, na medida em que esta não detém legitimidade, e nem interesse, para tanto. Assim, nesta parte, não se conhece da impugnação.

Por fim, quanto às referências ao caráter confiscatório da penalidade aplicada, cumpre observar que, restando evidenciada a falta de recolhimento de tributos devidos pelo contribuinte, com evidente intuito de fraude, e ainda deixando o contribuinte de , atender à intimações no prazo marcado, caracterizados estão os fatos que, previstos na Lei nº 9.430/96, ensejam a aplicação da multa de ofício no percentual de 225%, como já antes explicitado.

Da mesma forma, a aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora está expressamente prevista em lei. Com efeito, o art. 161 do Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, estabelecendo o parágrafo 1º do referido artigo que os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, se não for fixada outra taxa. E a taxa Selic tem previsão de aplicabilidade no artigo 61, §3º da Lei nº 9.430/96.

Aliás, também tratando deste tema, já existe a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como segue:

“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 do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

[...]

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a administração pública. Portanto, é defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegação de inconstitucionalidade de disposições que fundamentam o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

E acrescente-se que o dever de observância abrange também as normas complementares editadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal - SRF, expresso em atos tributários e aduaneiros, conforme expressa disposição da Portaria do Ministro da Fazenda nº 58, de 17 de março de 2006, in verbis:

“Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.”

Confirmando este posicionamento, já foi editada Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dispondo, in verbis:

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

Por oportuno, esclareça-se, apenas, que a penalidade aqui aplicada não decorre, apenas, de mora, sendo imprópria a alegação de sua sobreposição em relação aos juros de mora, de modo a caracterizar, no entendimento do contribuinte, bis in idem contrário ao Direito e inválido perante o ordenamento jurídico brasileiro.

Diferentes são as faltas que motivam a aplicação das multas punitivas e moratórias. As multas punitivas, entre as quais inclui-se a multa de ofício prevista nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, estão voltadas, precipuamente, para a punição de infração legalmente tipificada, e as multas não-punitivas, compensatórias, direcionam-se ao simples ressarcimento pelo atraso na prestação de obrigação pecuniária já devidamente constituída.

Enquanto aquelas buscam intimidar, estas visam, tão somente, a compensação pelo cumprimento da obrigação em atraso.

No presente caso, a movimentação financeira do contribuinte foi mantida em conta de titularidade dos sócios, restando assim oculta, ao passo que as declarações de rendimentos apontavam receitas auferidas de valores irrisórios. Necessária se tomou a atuação do Fisco, investigando e reunindo as provas necessárias à constituição do crédito tributário, com a consequente aplicação da penalidade em face da infração cometida pelo contribuinte, qualificada em razão do evidente intuito de fraude e agravada por sua conduta desidiosa no curso do procedimento fiscal.

Encerrando a apreciação da defesa, esclareça-se, que:

O pedido de diligência contido ao final da impugnação, além de não atender aos requisitos formais do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72 - não formula quesitos, nem indica perito - é também impreciso quanto à sua motivação, não podendo ser conhecido. Demais disto, as provas exigidas para modificação do lançamento nos termos aventados na impugnação, como já se disse, são de natureza documental e deveriam ter sido trazidas no momento da defesa. Assim, não restando dúvida quanto à conduta do autuado, nem quanto à definição do fato tributável ou à determinação do crédito exigido, a diligência, além de não observar a forma, se mostra desnecessária;

O pedido de sustentação oral quando do julgamento de eventual recurso à instância superior deve ser veiculado em recurso voluntário que eventualmente

venha a ser apresentado contra esta decisão, sendo esta autoridade incompetente para apreciá-lo;

O pedido de que intimações sejam dirigidas ao procurador constituído nos autos, é inviável, pois, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, a intimação dos atos administrativos deve ser feita ao sujeito passivo e, quando postal, dirigida ao domicílio por ele eleito.

Por fim, registre-se que o impugnante nada opõe à exigência de multa por distribuição indevida de lucros, de forma que a exigência deve ser apartada destes autos para que se prossiga na cobrança desta parcela incontroversa.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de RECEBER a impugnação de fls. 786/842, por tempestiva, e JULGA-LA PARCIALMENTE PROCEDENTE, para MANTER PARCIALMENTE as exigências, conforme quadro ao final deste voto.

EDEL EREIRA BESSA

Relatora

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 25 de fevereiro de 2010 da decisão de piso, a Interessada apresentou recurso voluntário em 29 de março de 2010, onde, como matéria inovadora, rebate a afirmação de matéria não impugnada pela decisão de piso. No mais, traz argumentos **idênticos** aos apresentados na peça impugnatória.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário apresentado, dele conheço.

Conforme relatoriado, cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte interpõe recurso voluntário, no qual **repete** a argumentação apresentada na Impugnação, ora transcrita na decisão recorrida, então apreciada por aquela instância.

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos.

De forma que, me utilizo da faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3º do art.57 do Regimento Interno do CARF:

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

[...]

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

[...]

3º. A exigência do Parágrafo 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).

A seguir o voto condutor do Acórdão, que transcrevo:

Voto

A impugnação preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dela se conhece.

O interessado aborda inicialmente os requisitos de um procedimento fiscal regular, centrando foco na necessidade de busca da verdade material, com ampla instrução probatória, cujo ônus é da autoridade lançadora, de forma a demonstrar inequivocamente a ocorrência do fato jurídico tributário, inclusive com regular ciência dos atos ao fiscalizado.

Nestas preliminares, contudo, não aponta, especificamente, qualquer vício no procedimento fiscal impugnado. De outro lado, os fatos descritos no relatório e as demais informações do Termo de Verificação Fiscal evidenciam que o procedimento desenvolvido, longe de se constituir em agir desorientado, tormentoso, secretamente traçado pelo agente fiscal e com vistas a um fim incerto e indeterminado, se mostrou regular, além de precisamente direcionado à apuração das infrações que restaram imputadas ao contribuinte, as quais estão claramente descritas no Termo e nos Demonstrativos que acompanham os Autos de Infração.

De fato, a autoridade lançadora primou por dar pleno conhecimento ao contribuinte das investigações realizadas, intimando-o sucessivas vezes desde o procedimento fiscal iniciado em face do sócio titular da conta bancária na qual foram movimentados recursos da empresa fiscalizada. Dessa forma reuniu, ao longo dos 21 (vinte e um) meses que durou o procedimento (13/03/2008 a 15/12/2009), os elementos com base nos quais o lançamento foi efetuado.

Não bastasse isso, o Termo de Verificação Fiscal foi elaborado com clareza solar, concatenando fatos e conseqüências, de forma a não deixar dúvidas acerca das provas reunidas e dos fatos tributários a partir delas construídos, para exigência dos tributos lançados.

Ou seja, mediante regular cientificação do fiscalizado, durante tempo mais do que razoável, a Fiscalização se desincumbiu do ônus probatório que a lei lhe atribui, sendo totalmente desnecessária a referência, na defesa, a estes requisitos, sob a alegação de que não cabe ao autuado adivinhar porque está sendo autuado.

Tanto o é que o impugnante demonstra ter compreendido todos os argumentos da Fiscalização, os quais, quando irrefutáveis, foram objeto de mera negação geral, desprovida de fundamentos, ou de implícita aceitação, em razão do questionamento apenas de aspectos relacionados à formalização do crédito tributário, e não de seu mérito.

Assim, resta evidente que não houve qualquer prejuízo à defesa do interessado.

Passando ao mérito, o contribuinte afirma a incompetência da Delegacia de Fiscalização para constituição de créditos tributários já constituídos pelo contribuinte, os quais foram objeto de parcelamento, no ano-calendário de 2005. Infere-se de sua argumentação que seria espontânea a entrega da DIPJ/2006 e das DCTF/2005, na medida em que o procedimento fiscal, até então, era desenvolvido na pessoa física de seu sócio.

Às fls. 02/06 vê-se que o Termo de Início de Ação Fiscal em face da CNB Engenharia somente foi lavrado em 05/01/2009, e sua ciência ao contribuinte, por via postal, foi infrutífera, após as tentativas efetuadas em 08/01/2009, 09/01/2009 a 13/01/2009. Na seqüência, em 28/01/2009, a empresa apresentou DIPJ retificadora, conforme consta às fls.332/350, bem como DCTF retificadoras conforme fls. 902/947. Por sua vez, apenas em 29/01/2009 deu-se a ciência pessoal do Termo de Início antes referido (fl. 351/352).

A DIPJ retificadora passou a apresentar valores apurados a título de IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro presumido, os quais foram também reproduzidos nas DCTF, e nestas acompanhados de valores declarados a título de COFINS e de Contribuição ao PIS em todos os meses de 2005. Os débitos informados em tais declarações, porém, são inferiores aos aqui lançados para os mesmos períodos, como abaixo demonstrado:

Período de Apuração	IRPJ		CSLL	
	Lançado	Declarado	Lançado	Declarado
1º trim./2005	17.988,25	2.353,12	7.196,47	2.117,81
2º trim./2005	16.659,02	2.365,18	6.797,70	2.128,66
3º trim./2005	32.843,02	4.449,06	11.652,91	4.004,15
4º trim./2005	52.108,02	6.427,83	17.432,40	5.785,05

Período de Apuração	Contribuição ao PIS		COFINS	
	Lançado	Declarado	Lançado	Declarado
01/2005	553,52	429,14	2.554,74	1.980,66
02/2005	486,92	387,01	2.247,36	1.786,20
03/2005	583,74	458,45	2.694,22	2.115,93
04/2005	543,92	491,18	2.510,41	2.266,99
05/2005	598,43	484,24	2.762,02	2.234,95
06/2005	391,84	305,72	1.808,51	1.411,01
07/2005	614,66	523,94	2.836,92	2.418,20
08/2005	812,27	707,83	3.748,95	3.266,91
09/2005	1.203,05	1.178,13	5.552,58	5.437,53
10/2005	1.207,44	1.392,04	5.572,80	6.424,81
11/2005	1.345,82	902,20	6.211,48	4.163,99
11/2005	1.381,13	1.187,50	6.374,46	5.480,78

De toda sorte, como bem ressalta a Fiscalização, as operações que deram ensejo a tais lançamentos já se encontravam sob análise no procedimento fiscal desenvolvido em face de Nelson Luiz Bucater, titular da conta bancária na qual foram movimentadas as receitas percebidas pela pessoa jurídica da qual é sócio.

O Termo de Início de Ação Fiscal a ele cientificado por via postal em 13/03/2008 era precisamente direcionado à verificação das operações realizadas no ano-calendário 2005, e exigiu, dentre outros elementos, a documentação comprobatória dos rendimentos percebidos naquele ano, além do Livro Caixa (fls. 07/10). Na sequência, em 12/06/2008, o contribuinte já havia sido cientificado de outra intimação para apresentação dos extratos bancários de todas as contas-correntes mantidas pelo contribuinte (isoladamente ou em conjunto com quem quer que seja), no Brasil e no exterior, nos períodos de 31/12/2004 a 31/12/2005, incluindo os extratos de contas nos Bancos BRADESCO, CAIXA ECONÔMICA FEDERAL, UNIBANCO, SUDAMERIS E SANTANDER (fls. 12/13).

E, na medida em que nestas contas restou apurada a movimentação de recursos de titularidade da empresa aqui autuada, claro está que a espontaneidade não só da pessoa física, como da pessoa jurídica, já se encontrava excluída em razão do disposto no Decreto nº 70.235/72:

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

[...]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.”

[...]

Se não desde 13/03/2008, ao menos a partir de 12/06/2008, a pessoa jurídica aqui autuada já se caracterizava como um dos demais envolvidos nas infrações verificadas em razão da intimação antes lavrada, restando patente a exclusão

de sua espontaneidade em relação aos atos anteriores, relacionados à matéria sob fiscalização, independentemente de qualquer intimação em seu nome.

Nestes termos, não prospera a pretensão do contribuinte de ver reconhecido algum efeito do art. 138 do CTN por inexistir, naquele momento qualquer fiscalização em andamento com relação à pessoa jurídica.

Recorde-se, ainda, que consoante afirma a autoridade lançadora, a empresa fiscalizada não efetuou qualquer recolhimento para poder pretender a exclusão total das penalidades, conferida apenas àqueles que espontaneamente denunciam suas infrações e recolhem o tributo devido, com os acréscimos moratórios pertinentes. Ao contrário, afirma que optou pelo parcelamento concedido pela Lei nº 11.941/09, e ainda assim pretende ver afastada a penalidade aplicada, desconsiderando que o Código Tributário Nacional determina que, relativamente à exclusão de crédito tributário, a interpretação deve ser literal:

“Art.111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

[...]

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, & quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

E, especificamente quanto à alegação de que somente a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional seria competente para cobrar créditos tributários previamente declarados, esclareça-se que, especialmente em razão do art. 18 da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, o qual limitou a aplicação do art. 90 da MP n. 2.158-35/2001 à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida, o lançamento de débitos declarados seria dispensável.

Contudo, ainda que fosse este o caso, uma vez formalizado o lançamento de débitos declarados, não haveria porque declarar sua nulidade, na medida em que o Decreto nº 70.235/72 apenas prevê esta consequência nas seguintes hipóteses:

“Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Por sua vez, o art. 142 do Código Tributário Nacional expressamente confere à autoridade administrativa a competência indelegável e privativa de formalizar o lançamento. E esta autoridade, nos termos da Lei n.º 10.593, de 2002, art. 6º (com a redação dada pela Lei n.º 11.457, de 2007), e do Decreto n.º 6.641, de 2008, é o auditor fiscal da Receita Federal. Logo, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, tem ele o dever indeclinável de promover o lançamento.

Diante destas disposições, e ainda considerando que a espontaneidade da pessoa jurídica estava excluída, a autoridade fiscal, constatando que não houve recolhimento dos tributos, lavrou o auto de infração em comento, com a observância dos requisitos prescritos na legislação tributária, o que constitui um documento perfeitamente hábil para formalizar os valores devidos a título de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, cabendo apenas à administração tributária cuidar de evitar que o crédito tributário seja cobrado em duplicidade, o que já se providenciou mediante representação para que o SECAT da DRF/Barueri desconsiderasse as DCTF retificadoras apresentadas (fl. 709).

Registre-se, por fim, que a desconsideração das DCTF retificadoras tem amparo, também, na Instrução Normativa RFB n.º 903/2008, que assim dispunha à época de sua apresentação:

“Art. 11. A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

I - cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;

II – cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

III - em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

[...] (negrejou-se)

Por sua vez, a legislação acerca do parcelamento invocado pelo interessado assim dispõe:

Lei n.º 11.941, de 2009

Art.1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

§1º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI referidos no caput deste artigo.

§2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, poderão ser pagas ou parceladas as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento, assim considerados:

[...]

IV - os demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

§4º O requerimento do parcelamento abrange os débitos de que trata este artigo, incluídos a critério do optante, no âmbito de cada um dos órgãos.

§5º (VETADO)

§6º Observado o disposto no art. 32 desta Lei, a dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do seu requerimento e será dividida pelo número de prestações que forem indicadas pelo sujeito passivo, nos termos dos §§ 2º e 5º deste artigo, não podendo cada prestação mensal ser inferior a:

I - R\$ 50,00 (cinquenta reais), no caso de pessoa física; e

II - R\$ 100,00 (cem reais), no caso de pessoa jurídica.

[...]-

§ 11. A pessoa jurídica optante pelo parcelamento previsto neste artigo deverá indicar pormenorizadamente, no respectivo requerimento de parcelamento, quais débitos deverão ser nele incluídos.

[---]

§ 15. A pessoa física responsabilizada pelo não pagamento ou recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica poderá efetuar, nos mesmos termos e condições previstos nesta Lei, em relação à totalidade ou à parte determinada dos débitos:

I - pagamento;

11 - parcelamento, desde que com anuência da pessoa jurídica, nos termos a serem definidos em regulamento.

[---]

Art.2º No caso dos débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n 6. 006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não-tributados:

1 - o valor mínimo de cada prestação não poderá ser inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais);

II - a pessoa jurídica não está obrigada a consolidar todos os débitos existentes decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI neste parcelamento, devendo indicar, por ocasião do requerimento, quais débitos deverão ser incluídos nele.

[---]

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009

Art.1º Os débitos de qualquer natureza junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ou à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), vencidos até 30 de novembro de 2008, que não estejam nem tenham sido parcelados até o dia anterior ao da publicação da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, poderão ser excepcionalmente pagos ou parcelados, no âmbito de cada um dos órgãos, na forma e condições previstas neste Capítulo.

[---]

Art.3º No caso de opção pelo parcelamento de que trata este Capítulo, a dívida consolidada será dividida pelo número de prestações que forem indicadas pelo sujeito passivo, não podendo cada prestação mensal, considerados isoladamente os parcelamentos referidos nos incisos I a VI do § 1º do art. 1º, ser inferior a:

I - R\$ 2.000,00 (dois mil reais), no caso de parcelamento de débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do IPI oriundos da

aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados, ainda que o parcelamento seja de responsabilidade de pessoa física;

II - R\$ 50,00 (cinquenta reais), no caso de pessoa física; e III - R\$ 100,00 (cem reais), no caso dos demais débitos de pessoa jurídica, ainda que o parcelamento seja de responsabilidade de pessoa física.

§1º Até o mês anterior ao da consolidação dos parcelamentos de que trata o art.15, o devedor fica obrigado a pagar, a cada mês, prestação em valor não inferior ao estipulado neste artigo.

§2º Após a consolidação, computadas as prestações pagas, o valor das prestações será obtido mediante divisão do montante do débito consolidado pelo número de prestações restantes, observada a prestação mínima prevista neste artigo.

[...]

Art.4º Poderão ser pagos ou parcelados, na forma e condições previstas neste Capítulo, os saldos remanescentes de débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal (Refis), de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial (Paes), de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional (Paex), de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, e nos parcelamentos ordinários previstos no art. 38 da Lei nº 8.212, de 1991, e nos arts. 10 a 14-F da Lei nº 10.522, de 2002, mesmo que tenha havido rescisão ou exclusão dos respectivos programas ou parcelamentos.

[...]

Art. 12. Os requerimentos de adesão aos parcelamentos de que trata esta Portaria ou ao pagamento à vista com utilização de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL, na forma do art. 28, deverão ser protocolados exclusivamente nos sites da PGFN ou da RFB na Internet, conforme o caso, a partir do dia 17 de agosto de 2009 até as 20 (vinte) horas (horário de Brasília) do dia 30 de novembro de 2009, ressalvado o disposto no art. 29.

§1º Os débitos a serem parcelados junto à PGFN ou à RFB deverão ser indicados pelo sujeito passivo no momento da consolidação do parcelamento.

§2º Em se tratando de pessoa jurídica, o requerimento de adesão deverá ser formulado em nome do estabelecimento matriz, pelo responsável perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

§3º Somente produzirão efeitos os requerimentos formulados com o correspondente pagamento da 1ª (primeira) prestação, em valor não inferior ao estipulado nos arts. 3º e 9º, conforme o caso, que deverá ser efetuado até o último dia útil do mês em que for protocolado o requerimento de adesão.

§4º Não havendo o pagamento da 1ª (primeira) prestação, na forma do §3º, o sujeito passivo que pretender aderir aos parcelamentos de que trata esta Portaria deverá efetuar novo requerimento até 30 de novembro de 2009.

§5º Não Produzirão efeitos os requerimentos formalizados que não se enquadrem nas condições regulamentadas nesta Portaria.

§6º O requerimento de adesão ao parcelamento:

I - implicará confissão irrevogável e irretratável dos débitos abrangidos pelo parcelamento em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, configurará confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 1º de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil (CPC) e sujeitará o requerente à aceitação plena e irretratável de todas as condições w estabelecidas nesta Portaria; e

II - implicará expresso consentimento do sujeito passivo, nos termos do § 5º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, quanto à implementação, pela RFB, de endereço eletrônico para envio de comunicações ao seu domicílio tributário, com prova de recebimento.

[...]

Art. 13. Para aproveitar as condições de que trata esta Portaria, em relação aos débitos que se encontram com exigibilidade suspensa, **o sujeito passivo deverá desistir, expressamente e de forma irrevogável, da impugnação ou do recurso administrativos ou da ação judicial proposta e, cumulativamente, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e as ações judiciais, até 30 (trinta) dias após o prazo final previsto para efetuar o pagamento à vista ou opção pelos parcelamentos de débitos de que trata esta Portaria.** (Redação dada pela Portaria PGFN/RFB nº 11, de 11 de novembro de 2009)

[---]

§3º A desistência de impugnação ou recurso administrativos deverá ser efetuada mediante petição dirigida ao Delegado da Receita Federal de Julgamento ou ao Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme o caso, devidamente protocolada na unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo, no prazo previsto no caput, na forma do Anexo 1.

§4º Somente será considerada a desistência parcial de impugnação e de recurso administrativos interpostos ou de ação judicial, se o débito objeto de desistência for passível de distinção dos demais débitos discutidos na ação judicial ou no processo administrativo.

[...]

Art. 15. Após a formalização do requerimento de adesão aos parcelamentos, será divulgado, por meio de ato conjunto e nos sites da PGFN e da RFB na Internet, **o prazo para que o sujeito passivo apresente as informações necessárias à consolidação do parcelamento.**

§1º Somente poderá ser realizada a consolidação dos débitos do sujeito passivo que tiver cumprido as seguintes condições:

I - efetuado o pagamento da 1ª (primeira) prestação até o último dia útil do mês do requerimento; e

II - efetuado o Pagamento de todas as prestações previstas no 1º do art. 3º e no § 10 do art. 9º até a data da consolidação.

§2º No momento da consolidação, o sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos previstos nesta Portaria deverá indicar os débitos a serem parcelados, o número de prestações e os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL a serem utilizados para liquidação de valores correspondentes a multas, de mora ou de ofício, e a juros moratórios.

§3º O sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos previstos nesta Portaria que não apresentar as informações necessárias à consolidação, no prazo estipulado em ato conjunto referido no caput, terá o pedido de parcelamento cancelado, sem o restabelecimento dos parcelamentos rescindidos, em decorrência do requerimento efetuado.”

[...]

O impugnante não traz prova de que tenha aderido ao mencionado parcelamento - menciona juntar documento consistente em “Informações Cadastrais do Contribuinte”, sem que nada com este conteúdo se verifique às fls. 843/948, apresentadas com sua impugnação - mas vê-se nos sistemas informatizados da Receita Federal que há notícia de sua opção em consultas à sua situação fiscal (fls. 951), o que opera em favor da veracidade de sua alegação.

Neste contexto, confirmada a adesão, os débitos declarados nas retificadoras apresentadas em 28/01/2009, se estas produzissem algum efeito, seriam consolidados no referido parcelamento (art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 968/2009 c/c o §1º, inciso I, deste mesmo dispositivo). Todavia, confirmada a exclusão da espontaneidade em razão do procedimento fiscal iniciado em face do sócio da pessoa jurídica, cumpre consignar que, para ver tais débitos parcelados, cabe ao contribuinte, se efetivamente participante do referido parcelamento, observar o disposto no art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 968/2009, ou atentar para o prazo de desistência do litígio administrativo estendido pelo art. 2º da Portaria RFB/PGFN nº 13/2009 (art. 2º).

Assim, por todo o exposto, tem-se por inadmissível a arguição de incompetência da Delegacia de Fiscalização para constituição de créditos tributários já constituídos pelo contribuinte, os quais foram objeto de parcelamento, no ano-calendário de 2005, bem como a pretensão de ver declarados nulos os autos de infração em razão de sua opção pelo parcelamento concedido pela Lei nº 11.941/09.

Quanto aos créditos tributários exigidos no ano-calendário 2004, com mais razão afasta-se a arguição de incompetência da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização para constituição de créditos tributários objeto de parcelamento, no ano calendário de 2004, na medida em que o próprio contribuinte reconhece que não constituiu espontaneamente os débitos aqui lançados, invocando tão só a opção pelo parcelamento citado, a qual, ainda que confirmada, não teria efeitos sobre créditos tributários não constituídos como antes demonstrado.

As disposições da Instrução Normativa RFB nº 968/2009 deixam claro que não basta tratar-se de débito vencido até 30/11/2008 para que sua inclusão no

parcelamento se opere: é necessário que o contribuinte constitua espontaneamente este débito mediante entrega das declarações a que está obrigado, solicite sua inclusão quando relativo a período sob fiscalização, ou desista do litígio administrativo depois de sua formalização, para que a consolidação do débito no parcelamento ocorra.

Passando aos questionamentos dirigidos à multa de ofício decorrente de fraude e majorada em dobro por falta de cumprimento de supostas intimações, limita-se o contribuinte a questionar sua aplicação dissociada de qualquer prova material de que a Impugnante tenha incidido nas normas agravantes, principalmente, no que tange à falta de atendimento às intimações.

Centra, assim, sua defesa no fato de ter fornecido à Fiscalização todas as informações necessárias da pessoa física e, relativamente à qualificação da penalidade, limita-se a dizer que a Fiscalização simplesmente não demonstrou cabalmente alguma das hipóteses do §2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, bem como nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64.

Assim, importa reprisar que a autoridade lançadora expressamente motivou a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% na conduta reiterada de oferecer à tributação nas DIPJ, apenas parcela reduzida da receita auferida em anos calendário consecutivos (2004, 2005 e 2006), o que evidencia a intenção dolosa da pessoa jurídica fiscalizada de evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a, deliberadamente, reduzir o montante do tributo devido. Tal proceder, associado ao fato de que ainda intencionalmente, desviou seus depósitos para contas de titularidade da pessoa física de seu sócio e inseriu elementos inexatos ou omitiu operações em sua DIPJ, caracterizou o evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, necessário para aplicação da multa no percentual de 150%, nos termos do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos.

Ausente qualquer argumento ou prova que desconstitua estas afirmações, e afastada a arguição de espontaneidade na declaração de débitos de 2005, e na dita opção pelo parcelamento dos débitos de 2004 e 2005, mantém-se a qualificação da penalidade, que eleva seu percentual de 75% para 150%.

Quanto ao seu agravamento ao percentual de 225%, como dito, o impugnante aduz que forneceu todas as informações necessárias da pessoa física, que no caso é o sócio da pessoa jurídica e seu representante legal Nelson Luiz Bucater.

Todavia, como se vê às fls. 141/163, as exigências feitas no Termo de Intimação Fiscal que lhe foi cientificado 04/08/2008, para atendimento em 20 (vinte) dias, somente foram objeto de resposta em 20/10/2008, depois da lavratura de dois Termos de Reintimação Fiscal, cientificados em 01/09/2008 e 19/10/2008. Registre-se que as informações ali solicitadas prestavam-se, justamente, a aferir a natureza das operações que deram ensejo aos depósitos bancários que, embora efetuados em sua conta bancária, eram de titularidade da pessoa jurídica aqui autuada, e inclusive se prestaram como lastro da presente exigência.

E, mesmo cogitando que tal desídia, porque no curso do procedimento fiscal iniciado em face do sócio e representante legal da pessoa jurídica, não se

presta como causa de agravamento da penalidade aqui aplicada, vê-se que relativamente à intimação lavrada em face da pessoa jurídica em 29/01/2009, a exigência de apresentação do Livro Caixa do ano calendário 2006 não foi atendida, bem como os extratos bancários do Banco Sudameris relativos aos períodos de 31/12/2004 a 31/12/2005 foram entregues de forma incompleta, o que resultou em nova intimação em 17/03/2009 (fls. 351/427). Posteriormente, ao apresentar de Forma incompleta também as informações exigidas por meio da Intimação lavrada em 28/04/2009 (e cientificada em 15/05/2009), o contribuinte foi novamente intimado a prestar tais esclarecimentos, somente atendendo ao solicitado em 29/06/2009 (fls. 464/483). Por fim, ao ser intimado a se manifestar acerca da apuração dos valores que comporiam a Receita Operacional da fiscalizada nos anos de 2004, 2005 e 2006 em 08/09/2009, o contribuinte solicitou sucessivas prorrogações de prazo, sendo-lhe deferido mais 30 (trinta) dias contados da solicitação de 16/10/2009 (fl. 592/593), que não foram observados, manifestando-se o contribuinte apenas em 30/ 11/2009 (fls. 595/604).

Tais circunstâncias, por sua vez, foram descritas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 707) e o impugnante nada alegou a respeito.

Em tais condições, firmada está a hipótese objetivamente prevista na Lei nº 9.430/96 (alterada pela Lei nº 9.532/97), que enseja o agravamento da penalidade em 50%:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

[...]

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8. 383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. "

[...]. (negrejou-se)

Observe-se, ainda, que penalidades em iguais dimensões permanecem previstas na redação do referido dispositivo, alterada pela Lei nº 11.488/2007:

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

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

11 - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.”

[...] (negrejou-se)

*Como se vê, o agravamento se impõe se o sujeito passivo não atender, **no prazo marcado**, a intimação para prestar esclarecimentos, fato comprovado como acima exposto. Observe-se, ainda, que tal penalidade tem por objetivo reparar os prejuízos causados à Administração Pública com a necessidade de novas intimações e ampliação do tempo gasto com o procedimento fiscal, não se perquirindo de dolo ou intuito de fraude, ou mesmo da caracterização de óbice intransponível ao lançamento tributário.*

De toda sorte, como aqui também restou caracterizado o evidente intuito de fraude nas infrações que ensejaram a constituição do crédito tributário aqui exigido, regular se mostra o agravamento da multa de ofício de 150% para 225%.

Prosseguindo no mérito, o interessado questiona utilização do coeficiente de 38,4% para determinação da base de cálculo do IRPJ e da ÇSLL. Entende que o correto seria a aplicação dos mesmos percentuais previstos para o lucro

presumido, na medida em que suas receitas decorrem da prestação de serviço de construção civil com fornecimento de materiais pelo próprio empreiteiro.

A autoridade lançadora fundamentou a aplicação do coeficiente de 38,4% nos seguintes dispositivos legais:

Lei nº 9.249, de 1995

“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei; ,

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

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

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99)

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art.394, II, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 16, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

[...]

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 n.º 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24, § 1º)."

Nestes termos, os coeficientes de determinação do lucro presumido são adotados também para determinação do lucro arbitrado, mas acrescidos de 20%. O art. 528 do RIR/99, citado pelo impugnante, de fato, firma que as receitas omitidas devem ser consideradas na base de cálculo do IRPJ, e seu parágrafo único determina que esta inclusão se faça sob o coeficiente correspondente à atividade, no caso de lucro presumido:

"Art. 528. 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. 519 (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24, §1º)."

Todavia, ante a falta de entrega de sua escrituração à Fiscalização, impôs-se a aplicação do disposto no art. 530, III do RIR/99, como apontado no Auto de Infração (fl.724) e descrito no Termo de Verificação Fiscal:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano - calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art.1º):

[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;"

[...]

O art. 527, parágrafo único, por sua vez, dispensa a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido de manter escrituração contábil nos termos da legislação

comercial se no decorrer do ano - calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária. É fato inconteste, porém, que o contribuinte não dispunha de nenhuma das duas formas de escrituração.

Assim, nos termos do art. 532 do RIR/99, diversamente do que afirma o impugnante, constatada a atividade de prestação de serviços, sujeita ao coeficiente de 32%, o arbitramento dos lucros faz com que este coeficiente se eleve a 38,4%.

Mas, além disso, assevera o recorrente que sua atividade estaria sujeita ao coeficiente de 8% para presunção do lucro, o que, nos termos antes citados, ensejaria o arbitramento ao coeficiente de 9,6%, inferior ao aqui aplicado. Já em relação à CSLL, o coeficiente aplicável, em seu entendimento, seria de 12%.

Para fundamentar sua argumentação, reporta-se às ementas das seguintes soluções de consulta:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 471 de 19 de Dezembro de 2008 - DISIT/SRRF/7ª RF

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. As receitas decorrentes da construção civil por empreitada com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais serão incorporados à obra, estão sujeitas à aplicação do percentual de oito por cento na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, no Lucro Presumido. No caso de empreitada com fornecimento parcial de materiais pelo empreiteiro ou de empreitada unicamente de mão de obra, o percentual aplicável é de 32%.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 135 de 23 de Dezembro de 2008 - DISIT/SRRF/8ª RF

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa jurídica - IRPJ

*EMENTA: EMPREITADA. CONSTRUÇÃO CIVIL. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. RECEITA BRUTA. O percentual a ser aplicado na apuração da base de cálculo do imposto no lucro presumido é de 8 % (oito por cento) sobre a receita bruta relativa à empreitada para a execução de obras de construção civil somente quando, nessa contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, o empreiteiro **fornecer todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra**. Na hipótese de o material ser fornecido, em parte ou no todo, pelo contratante da obra, **o percentual a ser aplicado será de 32%** (trinta e dois por cento).*

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 135 de 23 de Dezembro de 2008 - DISIT/SRRF/8ª RF

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: EMPREITADA. CONSTRUÇÃO CIVIL. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. RECEITA BRUTA. As receitas decorrentes da atividade de construção civil por empreitada, **com fornecimento de todos os materiais pelo empreiteiro**, estão sujeitas ao percentual de 12% (doze por cento) na determinação da base de cálculo da CSLL no lucro presumido. **Na hipótese de o material ser fornecido, em parte ou no todo, pelo contratante da obra, o percentual a ser aplicado será de 32% (trinta e dois por cento).** “ (negrejou-se)

O conceito de obras de construção civil ampliado, consoante o item 7.02 da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, de âmbito nacional, envolve a prestação dos serviços de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.

Na mesma esteira, o Ato Declaratório COSIT nº 30, de 14 de outubro de 1999, apesar de tratar da vedação da opção pelo Simples aplicável à atividade de construção de imóveis, também aproveita a esta definição pois estipula que:

“A atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:

1. a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;
2. sondagens, fundações e escavações;
3. construção de estradas e logradouros públicos;
4. construção de pontes, viadutos e monumentos;
5. terraplenagem e pavimentação;
6. pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e
7. quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.”

Ainda, segundo o Vocabulário Jurídico, de De Plácido e Silva, empreitada “é o contrato em virtude do qual um dos contratantes comete a outro a execução de determinado serviço, mediante certa retribuição proporcional ao serviço executado, ou a que for ajustada.[...]. Apresenta-se como modalidade de contratação de serviços. No entanto, contrato especial, distingue-se da contratação ou serviço assalariado, porque na empreitada não é o dono do serviço quem o dirige e paga, mas a pessoa quem se encarregou de executá-lo, que é quem dirige e por conta de quem se tomam outras pessoas que o vão auxiliar na incumbência. [...] E quando o empreiteiro fornece o material, procuram caracterizá-la como contrato de compra e venda. Mas este fato não desvirtua nem altera a essência da empreitada, que o fornecimento de material, conforme preço previamente fixado em orçamento, não teria poder para que o empreiteiro vendesse a obra construída ao próprio dono dela, pois que venderia, contrariamente aos princípios de direito, o que é alheio.”

Para compreender melhor o significado do emprego de materiais, há que se recorrer aos conceitos contidos na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002,

Código Civil (CC), que, em seus arts. 610 a 626, trata do contrato de empreitada. Da leitura destes dispositivos legais, verifica-se, por exemplo, que na empreitada com fornecimento de materiais, o empreiteiro responderá, durante cinco anos, pela solidez e segurança do trabalho, em razão dos materiais empregados na obra. Isto indica que **os materiais a que se refere este artigo são aqueles incorporados à obra**, e não os instrumentos de trabalho utilizados ou os materiais consumidos na execução da obra.

Ainda, a fim de esclarecer qual seria o significado de “emprego” do material, cite-se o art. 84 do CC, o qual define que os materiais destinados à construção, enquanto não forem **empregados**, conservam a sua qualidade de móveis, readquirindo essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio. Como se pode observar, **o emprego de material** refere-se à utilização do material de modo a incorporá-lo à construção, tanto que, após ser empregado, perde a qualidade de bem móvel. Note-se que os bens móveis, de acordo com a definição do art. 82, são aqueles bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia.

Nos elementos juntados aos autos há evidências de que o contribuinte prestava serviços de construção civil. Contudo, como destacado, para fazer jus a um coeficiente reduzido de presunção do lucro, é necessário que o empreiteiro forneça todos os materiais necessários à execução da construção civil por empreitada. E isto porque a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, expressou o seguinte entendimento acerca do conceito de construção civil por empreitada:

“Art.1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

[---]

§ 7º. Para os fins desta Instrução Normativa considera-se:

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços contratados com previsão de fornecimento de material, cujo fornecimento de material esteja segregado da prestação de serviço no contrato, e desde que discriminados separadamente no documento fiscal de prestação de serviços;

II - construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.”

E, embora a mesma Instrução Normativa tenha inicialmente firmado que tais disposições não alterariam a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, a Instrução Normativa SRF nº 539, de 2005 reformou este entendimento relativamente à construção por empreitada:

“Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa: (Redação dada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e 34 da Lei nº 10.833, de 2003; (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

*II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, **exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais**, de que trata o inciso 11 do art.1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005).” (negrejou-se)*

Neste sentido, prevalece o entendimento de que o coeficiente de 32% para fins de determinação do lucro presumido somente é afastado se a prestação de serviços de construção civil estiver associada ao fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Por sua vez, no presente caso, a autoridade lançadora, acolhendo as alegações do fiscalizado, firmou a conexão dos valores aqui tributados com os contratos e orçamentos juntados às fls. 181/328, como se observa no Termo de Verificação Fiscal à fl. 707:

“Em 06/04/2009 a fiscalizada apresentou o restante dos extratos bancários solicitados e planilha informando a origem dos depósitos (fls. 436 a 459). A maioria das explicações estava calcada na execução de construções/reformas executadas pela empresa e cujos valores não foram informados em DIPJ/2006 n. 1012499 - original (fls. 333 a 341).

Mesmo após a apresentação de justificativas pela fiscalizada observou-se que os valores totais da contratação de várias obras (conforme detalhado em emails/contratos de folhas nº 181 a 328) não estavam apontados nos extratos. Para esclarecer se os valores foram recebidos de outra forma, essa fiscalização solicitou que o contribuinte informasse de que forma foram recebidos os valores devidos por cada uma das obras, que estavam informados nos orçamentos apresentados (fls. 473 a 474).

Em resposta o contribuinte apontou o recebimento de parte dos valores, reintimado em 22/06/2009 informou que os valores restantes haviam sido recebidos em outros anos (fl nº 483). Instado a fazer prova de tal alegação e a apresentar os DARF do recolhimento de tributos e contribuições federais, informou que a CNB ENGENHARIA LTDA até aquela data não havia efetuado qualquer recolhimento de tributos e contribuições federais referente ao ano-

calendário 2005 (fl. 486) e apresentou extratos bancários dos anos de 2004 e 2006 onde haviam sido depositados os demais valores referentes a obras executadas pela empresa (fls.496 a 547).

Com base nos documentos apresentados foi gerada planilha anexa ao Termo de Intimação Fiscal datada de 08/10/2009 (fls.584 a 588) onde se solicitava que a fiscalizada se manifestasse sobre a apuração de valores que comporiam a Receita Operacional da fiscalizada nos anos de 2004, 2005 e 2006.

Após sucessivas solicitações de prorrogação de prazo (fl nº 595) e apontou pequenas discrepâncias que foram acatadas, no restante o contribuinte concordou com os valores apurados.

Sem mais, essa fiscalização encerrou a fase de coleta de informações referentes à sua formação de convicção.”

E tais contratos/orçamentos juntados às fls. 181/328, em sua maioria, não fazem referência ao fornecimento integral de todos os materiais necessários à execução da obra e nenhum compromisso é firmado expressamente neste sentido. Há, apenas, previsão de atividades exclusivamente de execução de serviços (fl. 189), ou de fornecimento dos materiais associado à execução do serviço, o que permite concluir que o empreiteiro não se responsabilizava pela aquisição dos materiais nos casos em que apenas executava os serviços. Constan dos autos, inclusive, documentos que expressamente consignam os materiais que ficariam a cargo do cliente (fls. 184, 187, 194, 205, 211, 226, 230, 248, 253, 257/261, 269, 284, 293, 297, 304, 307 e 328).

De fato, apenas em uma das obras, aliás a única objeto de contrato de prestação de serviços (as demais estão formalizadas apenas em orçamentos), há disposição contratual expressa no sentido de que a contratada (CNB Engenharia Ltda) seria responsável por todos os materiais necessários para execução da obra.

Trata-se de Contrato de Prestação de Serviço para Construção que fazem Jorge Mahfuz e CNB Engenharia, do qual consta à fl. 216:

“QUINTA: A realização de todas as atividades descritas na cláusula anterior será responsabilidade da Contratada a quem caberá fornecer todo o material e mão de obra que se fizerem necessários dentro dos critérios especificados no projeto, respondendo pelos encargos e obrigações decorrentes da contratação da mão de obra que vier a empregar.”

[...]

O impugnante, por sua vez, apenas alega que prestaria serviços de construção civil, fato incontestado nestes autos, sem provar que nestes seria responsável pelo fornecimento de todos os materiais necessários às obras. Afirma que atenderia à condição de fornecimento integral de materiais, e que teria fornecido cópias de todos os documentos comprobatórios das aquisições de materiais.

Todavia, a prova dos materiais adquiridos não é suficiente para demonstrar o atendimento à condição legal para fazer jus ao coeficiente minorado. Estipulando os contratos/orçamentos que outros materiais ficariam a cargo dos clientes, ou que a empresa fiscalizada se comprometeria apenas com a execução de serviços, sem firmar a obrigação de fornecimento de materiais em

todas as tarefas previstas, impõe-se concluir que os materiais que ficaram a cargo do empreiteiro não são os únicos necessários para a atividade de construção civil por ele exercida.

Assim, cumpriria ao interessado demonstrar não só os materiais que foram aplicados nas obras por ele executadas, mas também especificar quem os forneceu, para provar sua alegação de que as atividades por ele exercidas se caracterizariam como de construção por empreitada total, a ensejar um menor coeficiente de apuração do lucro. E, sendo tal prova de natureza documental, cumpre observar que o Decreto nº 70.23 5/72 assim dispõe:

“Art.16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direita superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

[...]”

Registre-se, por oportuno, que as evidências de, na maioria dos contratos, haver material fornecido pelo empreiteiro, ao menos em parte, para execução dos serviços, exigem uma abordagem sobre o que dispunha o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/97, relativamente à atividade de construção por empreitada. Sua redação era a seguinte:

“Percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada.

0 COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso 111, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3º da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

I - Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:

a) 8% (oito por cento) **quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;**

b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.

II - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso I, letra "a", deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.

PAULO BALTAZAR CARNEIRO” (negrejou-se)

Como se vê, para fins de determinação das estimativas devidas pelos contribuintes sujeitos à tributação do IRPJ segundo a sistemática do lucro real, admitiu-se que o coeficiente de 32% para presunção do lucro ficasse restrito aos casos em que a atividade de construção por empreitada fosse unicamente de mão-de-obra, permitindo-se a presunção do lucro a 8% se houvesse o emprego de materiais em qualquer quantidade.

Observe-se que o inciso II do referido Ato Declaratório demonstra que não se cogitava, ali, que tal tributação ensejasse uma apuração definitiva, na medida em que as construtoras estavam obrigadas ao lucro real, com necessário confronto de receitas e despesas para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Todavia, a partir da Lei nº 9.718/98 tal obrigação, presente na Lei nº 8.981/95, deixou de existir:

[...]

Assim, ao se admitir que as empresas de construção civil optassem pela tributação com base no lucro presumido, poder-se-ia entender que restou ampliado o alcance do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/97, que antes se limitava aos efeitos do empréstimo das disposições do art. 15 da Lei nº 9.249/95 para fins de apuração das estimativas de IRPJ, e a partir de então passou a alcançar os efeitos deste mesmo dispositivo para determinação do lucro presumido das empresas de construção civil que por ele optassem, com consequente reflexo no lucro arbitrado para esta mesma atividade, como já explicitado.

Esta ampliação, por sua vez, também surtiria efeitos na apuração da CSLL, na medida em que a exigência desta, consoante apontado no Auto de Infração correspondente, passou a estar fundamentada nos seguintes dispositivos legais:

[...]

Aqui, porém, está-se frente a contribuinte que manteve suas receitas ocultas, ao movimentar seus recursos em conta bancária em nome de seu sócio, apresentando declarações com valores irrisórios, e ainda reconheceu não manter qualquer escrituração correspondente a suas atividades. Daí o lançamento promovido em 2009, após significativo lapso de tempo da publicação da Instrução Normativa SRF nº 539/2005 - no qual ele se manteve inerte, até que em 28/01/2009 pretendeu retificar declarações quando já não dispunha mais de espontaneidade para tanto em razão do procedimento fiscal iniciado em face de seu sócio -, não lhe aproveitando, por tais razões, qualquer exclusão de penalidade ou juros de mora pela aplicação de entendimento

divergente da interpretação que ao final foi formalizada no referido ato normativo.

Está evidente que o contribuinte não agiu de boa-fé, sendo cabíveis a multa de ofício qualificada e agravada, além dos juros de mora, em reparação à sua conduta fraudulenta de nada recolher, além da desídia no atendimento às intimações para prestar esclarecimentos no curso da ação fiscal.

Correta, assim, a exigência que adotou o coeficiente de 38,4% para arbitramento da base de cálculo do IRPJ, e o coeficiente de 32% para arbitramento da base de cálculo da CSLL, tendo por referência receitas omitidas nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Ainda com referência à quantificação da exigência, aponta o impugnante que a autoridade lançadora teria considerado em duplicidade o valor de R\$ 10.900,00 no mês de competência de dezembro de 2005, no Anexo II.

[...]

Conclui-se, portanto, que há efetivamente erro de fato na apuração da omissão de receita verificada em dezembro/2005, devendo ser retificada a exigência para reduzi-la em R\$ 10.900,00 neste período, com conseqüente recálculo de todos os tributos aqui exigidos, como a seguir demonstrado:

[...]

No tocante aos questionamentos indiretamente dirigidos à imputação de responsabilidade solidária aos sócios da pessoa jurídica, e consistentes no pedido de exclusão do arrolamento dos bens destes para garantia do crédito tributário aqui lançado, esclareça-se imprópria é a pretensão de, em nome da pessoa jurídica, questionar tal matéria.

[...]

Desse modo, em caso de pluralidade de sujeitos no polo passivo do lançamento tributário, cada qual poderá defender-se em nome próprio da exigência fiscal assim constituída, quer pessoalmente quer por meio de representante regularmente constituído nos autos, por competente instrumento de mandato.

E, no presente caso, somente se verifica nos autos procuração outorgada pela pessoa jurídica autuada ao advogado subscritor da peça de defesa de fls. 786/843, apresentada nos termos seguintes:

“CNB ENGENHARIA LTDA; pessoa jurídica de direito privado, com sede na Praça das Flores, nº54, 2º andar, sala 7, Alphaville, Barueri, SP, CEP nº06453-011, inscrito no CNPJ/MF sob nº 55.139.125/0001-99, por meio de seu advogado e procurador constituído (instrumento de mandato anexo), e-mail walter@fbritto.adv. br, com escritório na Alameda Santos, n. 455, 16º andar, conjunto 1610, Jardins, São Paulo, SP, CEP 1419-000, inconformado com a lavratura dos presentes autos de infração, vem, perante V.Sa., com supedâneo no Decreto nº 70.235/72 e legislação pertinente, no prazo legal, apresentar a sua IMPUGNAÇÃO, e o faz com base nas razões de fato e de Direito a seguir articuladas:”

[...]

De outro lado, verifica-se que o lançamento foi formalizado simultaneamente com a atribuição de solidariedade aos sócios inicialmente mencionados, por meio de Termos próprios, cientificados aos responsáveis (fls. 769/774).

Ademais, a discordância da pessoa jurídica quanto à atribuição de responsabilidade a seus sócios e administradores além de traduzir a existência, época dos fatos, de interesse econômico comum entre eles, mostra-se, ao mesmo tempo, incompatível com os interesses da própria pessoa jurídica em ver liquidado, pelo responsável, o crédito tributário lançado.

De toda forma, não cabe, em sede de julgamento, apreciar oposição já imputação de responsabilidade aos sócios da pessoa jurídica, na medida em que esta não detém legitimidade, e nem interesse, para tanto. Assim, nesta parte, não se conhece da impugnação.

Por fim, quanto às referências ao caráter confiscatório da penalidade aplicada, cumpre observar que, restando evidenciada a falta de recolhimento de tributos devidos pelo contribuinte, com evidente intuito de fraude, e ainda deixando o contribuinte de , atender à intimações no prazo marcado, caracterizados estão os fatos que, previstos na Lei nº 9.430/96, ensejam a aplicação da multa de ofício no percentual de 225%, como já antes explicitado.

Da mesma forma, a aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora está expressamente prevista em lei. Com efeito, o art. 161 do Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, estabelecendo o parágrafo 1º do referido artigo que os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, se não for fixada outra taxa. E a taxa Selic tem previsão de aplicabilidade no artigo 61, §3º da Lei nº 9.430/96.

Aliás, também tratando deste tema, já existe a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como segue:

“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 do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

[...]

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a administração pública. Portanto, é defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegação de inconstitucionalidade de disposições que fundamentam o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

E acrescenta-se que o dever de observância abrange também as normas complementares editadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal - SRF, expresso em atos tributários e aduaneiros, conforme expressa disposição da Portaria do Ministro da Fazenda nº 58, de 17 de março de 2006, in verbis:

“Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.”

Confirmando este posicionamento, já foi editada Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dispondo, in verbis:

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

Por oportuno, esclareça-se, apenas, que a penalidade aqui aplicada não decorre, apenas, de mora, sendo imprópria a alegação de sua sobreposição em relação aos juros de mora, de modo a caracterizar, no entendimento do contribuinte, bis in idem contrário ao Direito e inválido perante o ordenamento jurídico brasileiro.

Diferentes são as faltas que motivam a aplicação das multas punitivas e moratórias. As multas punitivas, entre as quais inclui-se a multa de ofício prevista nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, estão voltadas, precipuamente, para a punição de infração legalmente tipificada, e as multas não-punitivas, compensatórias, direcionam-se ao simples ressarcimento pelo atraso na prestação de obrigação pecuniária já devidamente constituída.

Enquanto aquelas buscam intimidar, estas visam, tão somente, a compensação pelo cumprimento da obrigação em atraso.

No presente caso, a movimentação financeira do contribuinte foi mantida em conta de titularidade dos sócios, restando assim oculta, ao passo que as declarações de rendimentos apontavam receitas auferidas de valores irrisórios. Necessária se tomou a atuação do Fisco, investigando e reunindo as provas necessárias à constituição do crédito tributário, com a consequente aplicação da penalidade em face da infração cometida pelo contribuinte, qualificada em razão do evidente intuito de fraude e agravada por sua conduta desidiosa no curso do procedimento fiscal.

Encerrando a apreciação da defesa, esclareça-se, que:

O pedido de diligência contido ao final da impugnação, além de não atender aos requisitos formais do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72 - não formula quesitos, nem indica perito - é também impreciso quanto à sua motivação, não podendo ser conhecido. Demais disto, as provas exigidas para modificação do lançamento nos termos aventados na impugnação, como já se disse, são de natureza documental e deveriam ter sido trazidas no momento da defesa. Assim, não restando dúvida quanto à conduta do autuado, nem quanto à definição do fato tributável ou à determinação do crédito exigido, a diligência, além de não observar a forma, se mostra desnecessária;

O pedido de sustentação oral quando do julgamento de eventual recurso à instância superior deve ser veiculado em recurso voluntário que eventualmente venha a ser apresentado contra esta decisão, sendo esta autoridade incompetente para apreciá-lo;

O pedido de que intimações sejam dirigidas ao procurador constituído nos autos, é inviável, pois, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, a intimação dos atos administrativos deve ser feita ao sujeito passivo e, quando postal, dirigida ao domicílio por ele eleito.

Por fim, registre-se que o impugnante nada opõe à exigência de multa por distribuição indevida de lucros, de forma que a exigência deve ser apartada destes autos para que se prossiga na cobrança desta parcela incontroversa.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de RECEBER a impugnação de fls. 786/842, por tempestiva, e JULGA-LA PARCIALMENTE PROCEDENTE, para MANTER PARCIALMENTE as exigências, conforme quadro ao final deste voto.

EDELI PEREIRA BESSA

Relatora

Como se vê, um voto abrangente, cuidadoso e que contemplou a apreciação de todas as matérias suscitadas, com argumentos sólidos, bem fundamentados, como, aliás, é peculiar aos votos da Relatora da DRJ, atualmente nos abrilhantando aqui neste Colegiado, atuando na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Apenas acrescento que, relativamente à matéria tida como não impugnada pela decisão de piso e contestada tal situação pela Recorrente, não há reparos a fazer na decisão da 1ª instância.

A matéria tida como **não impugnada** foi a aplicação de **multa** por distribuição de lucros ou afins quando a empresa possuía débitos não garantidos por falta de recolhimento de imposto, conforme assinalado no TVF:

5. PROIBIÇÃO DE DISTRIBUIR RENDIMENTOS DE PARTICIPAÇÕES

Conforme informações prestadas pelo Sr. Bucater, sócio majoritário da fiscalizada, ele retirou valores no montante de R\$ 27.000,00 no ano de 2005, o valor recebido seria decorrente da distribuição de lucros da atividade operacional da empresa no ano de 2005.

Ao fazer tal afirmação o Sr. Bucater, que também está sob fiscalização, pretendia afastar da tributação do IRPF os valores por ele recebidos, ocorre porém que a fiscalizada possui débitos vencidos com a RFB no montante de R\$ 205.828,86 (fl. nº 605), dos quais R\$ 58.185,04 são débitos vencidos do ano 2005 (fl. nº 607 a 614), o que a impediria de praticar tal distribuição.

Dispõe o art. 889 do RIR/99, e o art. 32 da Lei nº 4.357 de 1964, que as pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios.

Em flagrante desrespeito à norma legal, a fiscalizada no ano de 2005 distribuiu a

seu sócio Nelson Luiz Bucater o valor de R\$ 60.889,00 (conforme listado no ANEXO IV do presente) assim, pela inobservância do impedimento sujeitar-se-á à multa prevista no § 1º do art. 32 retro citado em montante igual a 50% da quantia distribuída ou paga indevidamente.

Assim essa fiscalização procederá à autuação para cobrar da pessoa jurídica a penalidade pela infração cometida.

O débito a que se refere o TVF, os detalhes à fl. 605:

tratani CNB

SINCOR, TRATANI, CONSULTANI (CONSULTA INFORM. CONTRIBUINTE)
 03/12/2009 - 14:45 CONSULTA CONTRIBUINTE- ESTABELECIMENTO USUARIO: 09356944806
 CNPJ: 55.139.125/0001-99 UL MATRIZ: 08.128.00
 RAZAO SOCIAL: CNB ENGENHARIA LTDA
 ATIVO REGULAR

ASSINALE A OPCAO A CONSULTAR

	EXIGIBIL. SUSPENSA	EM COBRANCA (QTDE)	SALDO EM COBRANCA CONSOLIDADO (REAL)
CCPJ	(-) -	(-) -	0,00
PROFISC	(-) -	(-) 1	21.484,66
SIPADE	(-) -	(-) -	0,00
ITR	(-) -	(-) -	0,00
SIEF	(-) -	(-) 56	184.344,20
PAEX	(-) -	(-) -	0,00
DIV.ATIVA	(-) -	(-) -	
		TOTAL	205.828,86

Conforme relatorio, tal infração motivadora do lançamento da **multa**, contrariamente à infração da omissão de receita, não foi objeto de contestação específica por parte da Contribuinte autuada, de forma que não procedem as suas alegações.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano