



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720335/2017-19
ACÓRDÃO	1401-007.573 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MIAMI SPORTS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

PRELIMINAR DE NULIDADE. FALTA DE ANÁLISE DE TODAS AS PROVAS PELA DRJ. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A DRJ fez uma análise minuciosa dos elementos de prova apresentados, dentro do que entendia necessário à sua convicção. Ademais, é firme a jurisprudência do STJ no sentido de que o julgador não é obrigado a enfrentar todas as razões ou fundamentos de defesa.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA OU ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Não cabe alegar nulidade por cerceamento do direito de defesa, sob alegação de falta ou erro no enquadramento legal, já que o contribuinte não se defende do enquadramento legal mas sim dos fatos a ele imputados, desde que estes estejam descritos no relatório fiscal com clareza suficiente para a compreensão da acusação.

NULIDADE NA FASE FISCALIZATÓRIA. INAPLICABILIDADE DOS IMPERATIVOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

No rito do procedimento administrativo fiscal, a fase de investigação, preliminar à lavratura do Auto de Infração, é inquisitória, sendo o contraditório e a ampla defesa exercidos quando da instauração do devido processo legal, mediante a apresentação de impugnação instruída com os argumentos e provas de que disponha o sujeito passivo

MULTA REGULAMENTAR. VEDAÇÃO AO CONFISCO

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. VEDAÇÃO DA APRECIACÃO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE PARA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO. SÚMULA CARF. 49.

No que se refere à aplicabilidade da denúncia espontânea às multas por descumprimento de obrigações acessórias a DRJ, o CARF já sumulou seu entendimento em situação relativa ao descumprimento de obrigação acessória de entrega de declaração através da Súmula CARF. 49. Em que pese não se trate exatamente do mesmo caso, aplica-se o mesmo racional.

ESPONTANEIDADE. RECUPERAÇÃO. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE INOPERÂNCIA DO AUDITOR POR MAIS DE 60 DIAS. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 75.

A recuperação da espontaneidade da pessoa jurídica ocorre em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias. Entretanto, para assegurar a espontaneidade do sujeito passivo e considerar as transações efetuadas como se espontânea fossem, mister se fazia o pagamento dos valores relativos à infração.

TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DO LUCRO REAL TRIMESTRAL PARA O ANO DE 2013. REGRA GERAL.

Em que pese a opção do contribuinte pela tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real anual, por não ter efetuado o recolhimento do imposto referente a janeiro do respectivo ano-calendário de 2013, não ter elaborado balancete de suspensão ou redução, aplica-se a regra geral de tributação, qual seja, apuração trimestral. Entretanto, em relação ao no de 2014, tendo em vista que a autoridade fiscal acatou o prejuízo fiscal contabilizado no exercício, bem como consta opção pelo lucro anual com base em balancetes de suspensão, e tendo em vista que nada contrário foi apurado pela fiscalização, caberia a apuração anual.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. PESSOAS LIGADAS. ALUGUEL EM VALOR SUPERIOR AO PRATICADO NO MERCADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO CABAL. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.

Considera-se distribuição disfarçada de lucros o pagamento de aluguel, pela pessoa jurídica à empresa ligada, em valor superior àquele praticado no mercado. O montante que exceder o valor de mercado não é dedutível

para a determinação do lucro real. No caso concreto, a autoridade fiscal falhou em demonstrar o valor médio de mercado e, além disso, inexistiu o pagamento de aluguel de forma que não resta configurado o tipo legal para os anos de 2013 e 2014.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ANO DE 2015.

Cabível o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, quando demonstrada a imprestabilidade da escrituração apresentada para determinação das bases tributáveis e ainda, quando intimado, o contribuinte não apresenta Livro Caixa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A responsabilidade tributária dos administradores depende da confirmação dos seus poderes de gestão e da individualização dos atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto. Caberia à autoridade fiscal individualizar as condutas, algo que acabou não realizando, ainda mais com o afastamento das razões que levaram às conclusões relativas à distribuição disfarçada de lucros.

MULTA QUALIFICADA.

Cabível a qualificação da multa quando evidenciado nos autos que a ação sistemática e reiterada do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

PIS/COFINS. ANO DE 2015. ICMS DESTACADO. EXCLUSÃO. RECONHECIMENTO JUDICIAL. OBSERVÂNCIA.

Em consonância com decisão definitiva do Plenário do Supremo Tribunal Federal com repercussão geral, o valor do ICMS destacado nas notas fiscais deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição ao PIS e COFINS.

ARBITRAMENTO. CUMULAÇÃO COM MULTA POR TRANSMISSÃO DE ECD COM INFORMAÇÕES INEXATAS. IMPOSSIBILIDADE.

A falta de entrega de documentos e prestação de esclarecimentos não pode gerar multa por entrega e ECD com informações inexatas quando tais inexatidões tornaram a escrituração imprestável sendo fundamento para o arbitramento do lucro.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins e à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não acolher as preliminares de nulidade da decisão recorrida e do auto de infração e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar as infrações relativas ao IRPJ, CSLL e reflexos atinentes à distribuição disfarçada de lucros (anos de 2013 e 2014); acompanhou pelas conclusões, neste ponto, o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; igualmente, dar parcial provimento ao recurso em relação às Infrações de IRPJ, CSLL e reflexos relativos ao ano de 2015 (lucro arbitrado), neste caso, tão somente determinando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Por maioria de votos, (i) dar parcial provimento ao recurso em relação às multas por falta de entrega ou entrega com informações omitidas da EFD e ECD, afastando a multa aplicada tão somente em relação ao ano de 2015, reconhecendo-se a retroatividade benigna em relação à multa incidente sobre informações inexatas prestadas na EFD para todos os períodos autuados (2013, 2014 e 2015). Vencido o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza que negava provimento integral ao recurso voluntário neste ponto; (ii) dar provimento aos recursos voluntários apresentados pelos apontados como responsáveis solidários, CS ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, JOSÉ CARLOS SAID DIAZ, LUIZ DIAS GODINES NETO, CARLOS ABDALLA DIAZ e MARIA CAROLINA DIAZ NUMEH. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Fernando

Augusto Carvalho de Souza que lhes negavam provimento. Por unanimidade de votos, reconhecer, de ofício, a retroatividade benigna decorrente da edição da Lei nº 14.689/2023, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lσίας e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2013 a 2015, no valor histórico de R\$ 43.459.439,56.

Foram responsabilizadas solidariamente CS ADMINISTRADORA DE BENS LTDA (CNPJ 05.969.248/0001-89) e os sócios administradores JOSÉ CARLOS SAID DIAZ (CPF 968.459.708-82) e SONIA MARIA BERTON DIAZ (CPF 066.505.968-09).

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1.920/1.942), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que para os anos-calendário de 2013 e 2014 a fiscalização considerou que nesse período houve "distribuição disfarçada de lucros" - DDL - pela simplória acusação de registro de despesa de aluguel acima do valor de mercado, e que essa equivocada convicção teve como ponto de partida o exame da dedução de créditos de PIS e COFINS, efetuada pela Impugnante nos anos de 2013 e 2014;

- b) Que apenas nas simplórias repostas de três imobiliárias, a fiscalização concluiu que o valor de mercado do metro quadrado para locação do imóvel ocupado pela Impugnante seria de R\$ 12,13 que, multiplicado pela área do imóvel (2.958 m2) que consta do contrato de locação, resulta no valor de R\$ 35.880,54, o que implicou na "glosa" da dedutibilidade de todos os valores contabilizados acima do sumário cálculo perpetrado pela fiscalização;
- c) Que em nenhum momento a Impugnante, tampouco a Locadora do imóvel, foram intimadas para demonstrar a efetividade do contrato de locação, bem como a adequação do valor de aluguel aos padrões de mercado;
- d) Que o equívoco é notório, e para evidenciar basta confrontar esse suposto valor atribuído pela fiscalização (R\$ 35.880,54) com o gasto médio de energia elétrica contabilizado na conta 31100100032 ENERGIA ELÉTRICA que aparece na ECD e na resposta à fiscalização (fls. 1.365). O valor da conta de energia elétrica é quase sempre superior ao valor tomado pelo Fisco como valor de mercado. Não é preciso maior esforço nem laudo de avaliação para imaginar que houve erro na mensuração do valor de mercado por parte do fiscal;
- e) Que as respostas de todas as imobiliárias procuradas pela Fiscalização são coerentes e convergentes no sentido de que não é possível atribuir valor de mercado de locação para um imóvel no plano teórico, simplesmente com informações sobre a sua área e bairro. Ou seja, a fiscalização ignorou todos os alertas das empresas diligenciadas de que não era possível determinar o valor de metro quadro para locação. Isso porque, qualquer avaliação, por mais simples que seja, deve levar em consideração as características da construção (metragem, número de cômodos, idade, vícios construtivos, padrão de acabamento, áreas comuns), do terreno (zoneamento, topografia, questões relacionadas ao meio ambiente) e da região onde está localizado (facilidade de acesso, transporte).
- f) Que questões mercadológicas, como tendências do setor, concentração de vários negócios e também a estrutura e liquidez do bem, também devem ser consideradas. Quisesse o Fisco realmente buscar paradigma adequado de valor de aluguel para o questionado imóvel, bastaria pesquisar o valor de locação de área em qualquer dos Shoppings de Campinas;
- g) Que é evidente que as simplórias respostas ("palpites") das imobiliárias obtidas pela fiscalização não atendem as exigências para serem tomadas como avaliação, principalmente porque não indicam método, nem critério que possa ser tomado como adequado para avaliação de locação de imóvel com características que são ímpares, sem qualquer correspondência com

outro imóvel da mesma região. Fica evidente que a simplória média aritmética utilizada pelo Fisco como método para determinar o valor de mercado não tem qualquer validade, além de estar totalmente dissociada da realidade;

- h) Que no intuito de demonstrar que a locação está dentro dos parâmetros de mercado, depois de cientificada do auto de infração, a Impugnante encomendou três Laudos de Avaliação ora anexados (e não palpites), para nos termos da legislação vigente, determinar o valor de mercado da locação do específico imóvel que ocupa, sendo que todas as avaliações realizadas com critério e metodologia prescritos pela ABNT demonstram que o valor do aluguel de R\$ 300.000,00, pactuado pela Impugnante, está até mesmo abaixo dos valores de mercado;
- i) Que na remota hipótese de que os valores registrados como despesas de aluguel pudessem ser considerados como acima de valor de mercado, a glosa e tributação com uso da presunção legal de distribuição disfarçada de lucros não pode prevalecer na literalidade da legislação, apenas o efetivo pagamento de locação acima do valor de mercado pode ser considerado como distribuição disfarçada de lucros. No caso dos autos, como atesta a própria fiscalização, no período de 2013 a 2014 apenas o valor de R\$ 10.000,00 (fls. 1860) foi efetivamente pago pela Impugnante à pessoa jurídica Locadora, pois o registro contábil da despesa é pelo regime de competência e não de caixa.
- j) Que não se pode alegar que o mero registro da despesa seria suficiente para a aplicação da presunção, pois a legislação admite como DDL apenas o efetivo pagamento;
- k) Que na hipótese de os vícios já apontados puderem ser superados, hipótese ventilada só para argumentar, há equívoco nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2013 e 2014, por não ter sido levada em conta a dedutibilidade das contribuições da COFINS e PIS lançadas de ofício, pelo regime de competência, na forma prevista pela legislação vigente;
- l) Se não é possível sustentar a glosa da despesa de aluguel para IRPJ e CSLL, com maior razão é improcedente a glosa de créditos como perpetrada pelo Fisco para apuração de PIS e COFINS.
- m) Que na legislação dessas contribuições não há previsão de glosa dos valores pelo uso de presunções legais (como a DDL), empregada pela fiscalização para lavratura dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL;
- n) Que a fiscalização, baseada unicamente na ECD entregue em 31/05/16 com inconsistências, arbitrou sumariamente o lucro da Impugnante considerando

como receita bruta conhecida a movimentação financeira junto às operadoras de cartão de crédito, o que não se pode admitir, notadamente porque de maneira precipitada e afoita, procedeu ao arbitramento do lucro sem indagar sobre a existência da contabilidade, sem indagar da existência de livro Diário e do Livro Razão;

- o) Que a fiscalização partiu da falsa premissa de que a mera transmissão da declaração (ECD) com erros/inconsistências já poderia ser presumida como ausência de escrituração contábil, ou mesmo inexistência de documentos e controles contábeis;
- p) Que nem se diga que a intimação para apresentar o "Livro Caixa" seria suficiente para concluir pela legitimidade do afoito arbitramento. A propósito, equivocou-se o Fisco mais uma vez ao fazer ilação de que a Autuada estaria submetida à sistemática do Lucro Presumido em 2015 (que exige no mínimo escrituração de Livro Caixa). O valor da receita bruta do ano calendário anterior (2014) já era indicativo suficiente para concluir pelo Lucro Real obrigatório em 2015, situação que exigiria a intimação para apresentar Livro Diário e Livro Razão, e não a simplória intimação para que fosse apresentado o "Livro Caixa";
- q) Que é imprópria a acusação de "OMISSÃO DE RECEITAS", pois todas as operações estão registradas e cobertas por documentos fiscais. Quando muito poder-se-ia cogitar de ausência de confissão da dívida (em DCTF) dos tributos apurados, mas nunca omissão de receitas. No entanto, se entende o Fisco que estão devidamente determinadas as impropriamente denominadas de "receitas omitidas" pela empresa, e que a informação sobre a tributação pelo lucro presumido deveria prevalecer (tanto que requereu a apresentação do Livro Caixa), a consequência imediata não seria o "arbitramento" do lucro, mas sim a tributação da "receita omitida";
- r) Que é nítido o caráter de penalidade atribuído ao arbitramento, ainda mais quando simultaneamente o Fisco utiliza-se da impropriamente da acusação de "omissão de receitas" para operações documentadas e registradas, elementos que não guardam qualquer relação com os pressupostos enumerados, uma vez que as movimentações com administradoras de cartão de crédito são todas decorrentes de operações regulares, com notas fiscais emitidas, registradas e escrituradas na contabilidade. Além do mais, a imprópria acusação de "Omissão de Receitas" que consta no Auto de Infração, quantificada a partir dos relatórios das Administradoras de Cartão de Crédito, exigiria a aplicação da regra prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em nenhum momento indicada pela fiscalização, o que revela

mais um fundamento para que seja decretada a imprestabilidade dos questionados lançamentos tributários;

- s) Que em observância ao princípio da eventualidade, no caso de superados os argumentos anteriores, os lançamento reflexos (PIS e COFINS) não podem prosperar como pretende a fiscalização, isso porque: s.1) o valor do ICMS deve ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições; e s.2) os autos de infração que exigem PIS/COFINS, referentes ao ano calendário de 2014, contém erro de apuração no tocante à infração denominada de "Insuficiência de Recolhimento", já que há erro nos valores de créditos informados na ECD nas contas de PIS A RECUPERAR; 21100300008 e COFINS A RECUPERAR;
- t) Que não cabe a qualificação da multa por entender que não há qualquer prova material da questionada infração, sendo impertinente a qualificação da penalidade diante de tributos exigidos unicamente como apoio em imprópria acusação de "omissão de receitas" que nunca existiu, nem comprovou o Fisco;
- u) Por fim, que a base de cálculo das multas aplicadas à EFD-Contribuições dos anos de 2013 e 2014 está equivocada, pois a fiscalização incluiu indevidamente o ICMS no faturamento – montante que, para fins de PIS e COFINS, deveria ser excluído. Além disso, defende que a penalidade relativa à ECD de 2015 é descabida, uma vez que a empresa já teve seu lucro arbitrado em decorrência de uma contabilidade considerada imprestável, configurando, assim, uma dupla punição (bis in idem) pelo mesmo fato.

Os responsáveis solidários também interpuseram impugnações (fls. 1.962/1.985, fls. 1.999/2.013 e fls. 2.019/2.058), o que fizeram com base nas seguintes alegações:

CS Administradora de bens

- a) Alega que a D. Fiscalização imputou "responsabilidade solidária de fato" a ora Impugnante com base unicamente no art. 124-I do CTN. De forma contraditória e dúbia a ponto de causar dificuldades para a defesa, no Termo de Verificação Fiscal consta também o art. 135-111, do CTN, de modo que ao fundamentar a responsabilização em tipos tributários díspares, já que seus pressupostos fáticos e consequências jurídicas são diametralmente diferentes, a fiscalização emitiu ato contraditório e nulo, em razão da sua motivação viciada;

- b) Que a ausência de motivação, ou motivação inconsistente e inadequada, enseja a nulidade do ato de constituição do débito, devendo ser alegado pelo sujeito passivo ou mesmo declarado de ofício pelo órgão julgador;
- c) Que a autoridade fiscal não soube identificar (se é que ele existe) o verdadeiro fundamento jurídico para a pretendida imputação de "responsabilidade tributária de fato" à Impugnante;
- d) Que pretende a fiscalização responsabilizar a pessoa jurídica ora Impugnante com suposto fundamento no art. 135, III, do CTN, sob a absurda alegação de que teria experimentado benefício econômico com recursos que deveriam ser sido pagos pela MIAMI ao erário e que teria resultado num valioso patrimônio composto por dezena de imóveis. Ocorre que esse dispositivo legal não autoriza a inclusão no polo passivo do lançamento de um terceiro, pessoa jurídica, que não tem qualquer participação societária no sujeito passivo do tributo, tampouco pratica fatos conjuntamente a ele, com o é o caso da empresa Impugnante;
- e) Que não há qualquer fundamento para responsabilizar solidariamente a pessoa jurídica Impugnante pelos débitos da Miami Sports no caso. Isso porque, afora o fato de ser proprietária e LOCADORA dos imóveis ocupados pela empresa autuada, não há nos autos o relato de qualquer ato viciado, ilegal ou simulado, que tenha sido praticado pela Impugnante, muito menos a apresentação de qualquer prova concreta de que teria cometido qualquer ato ilícito, o que, igualmente, impõe o reconhecimento da sua ilegitimidade passiva;
- f) Por fim, que ainda que se considere o disposto no art. 124 do CTN, não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade. É necessário que se trate de interesse no fato ou na relação jurídica que constitui o fato gerador do tributo, e que o mero interesse social, moral ou econômico na realização do fato gerador do tributo não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN;

José Carlos Said Diaz e Sonia Maria Berton Diaz

- a) Alegam, de forma idêntica à impugnação da CS Administradora, a nulidade do Auto de Infração por vício de motivação, bem como reiteram os argumentos atinentes à inaplicabilidade do inciso I do art. 124 do CTN ao presente caso;

- b) Especificamente, sustentam que não podem ser responsabilizados com base no art. 135 do CTN, tendo em vista que não agiram com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto e que os créditos tributários ora exigidos não decorrem da prática de seus atos;
- c) Que o mero inadimplemento de suposta obrigação tributária não tem o condão de atribuir a responsabilidade pelo pagamento dos tributos aos Impugnantes;
- d) Que a responsabilidade tributária não se presume, se prova. Assim, ato que imputa solidariedade baseada em mero indício ou suposição de ilícito, por si só, é ilegal, devendo ser anulado.

Posteriormente, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, proferiu o Acórdão n.º 06-63.494 (fls. 180514/180562) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. PESSOAS LIGADAS. ALUGUEL EM VALOR SUPERIOR AO PRATICADO NO MERCADO.

Considera-se distribuição disfarçada de lucros o pagamento de aluguel, pela pessoa jurídica à empresa ligada, em valor superior àquele praticado no mercado. O montante que exceder o valor de mercado não é dedutível para a determinação do lucro real.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Cabível o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, quando demonstrada a imprestabilidade da escrituração apresentada para determinação das bases tributáveis e ainda, quando intimado, o contribuinte não apresenta Livro Caixa.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Em matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STF, em sede de julgamento de processos nos quais foi admitida a repercussão geral, as unidades da RFB devem reproduzir o entendimento adotado apenas quando se tratar de decisões definitivas de mérito e somente após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins e à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA OU ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Não cabe alegar nulidade por cerceamento do direito de defesa, sob alegação de falta ou erro no enquadramento legal, já que o contribuinte não se defende do enquadramento legal mas sim dos fatos a ele imputados, desde que estes estejam descritos no relatório fiscal com clareza suficiente para a compreensão da acusação.

NULIDADE NA FASE FISCALIZATÓRIA. INAPLICABILIDADE DOS IMPERATIVOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

No rito do procedimento administrativo fiscal, a fase de investigação, preliminar à lavratura do Auto de Infração, é inquisitória, sendo o contraditório e a ampla defesa exercidos quando da instauração do devido processo legal, mediante a apresentação de impugnação instruída com os argumentos e provas de que disponha o sujeito passivo MULTA REGULAMENTAR. VEDAÇÃO AO CONFISCO

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. VEDAÇÃO DA APRECIACÃO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR

São pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os sócios administradores de pessoas jurídicas de direito privado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EMPRESA LIGADA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

MULTA QUALIFICADA.

Cabível a qualificação da multa quando evidenciado nos autos que a ação sistemática e reiterada do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. ESPONTANEIDADE. RECUPERAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A recuperação da espontaneidade da pessoa jurídica ocorre em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias. Entretanto, para assegurar a espontaneidade do sujeito passivo e considerar as transações efetuadas como se espontânea fossem, mister se fazia o pagamento dos valores relativos à infração.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Inicialmente, a DRJ salientou que no presente caso a impugnante promoveu a retificação das DCTFs de todo o período fiscalizado, confessando os valores de tributos que entendia como devidos, e que tendo em vista que a retificação foi realizada no curso da fiscalização, não há que se falar em denúncia espontânea, assim como não há que se falar em cobrança em duplicidade do lançamento (débito declarado em DCTF x Auto de Infração).

Na sequência, verificou que em consulta aos sistemas da Receita Federal que tanto na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais –DCTF quanto na Declaração de Informações -DIPJ, nos anos-calendário de 2013 e 2014, que a impugnante manifestou sua opção pela tributação pelo lucro real anual. Portanto, a fiscalização agiu corretamente seguindo a opção pela apuração anual, manifestada pelo contribuinte em ambas as declarações.

Consignou como corretas as diligências realizadas pelo fisco, com o claro o objetivo de buscar não apenas uma, mas três referências de preços de aluguéis praticados pelo mercado, chegando-se ao valor de R\$ 35.880,54.

Manifestou o entendimento de que o valor de mercado, ou seja, o valor referencial de locação do imóvel em questão, exige não mais do que a constatação dos valores realizados e praticados pelo mercado, bastando para tal a referência de três imobiliárias de Campinas, que apresentaram valores médios estimados de locação para fins comerciais de imóvel na região do Taquaral, onde está localizado o imóvel alugado pela impugnante.

Considerou que os Laudos apresentados pelo impugnante não refletem o valor praticado pelo mercado e o valor total desses imóveis, no momento da integralização de capital da

CS Administradora de Bens, registrado nos cartórios de registro de imóveis, soma R\$ 182.234,33, valor bem inferior ao preço que estava sendo alugado, o que reforça ainda mais que o valor praticado na locação do imóvel (R\$ 300.000,00) é muito superior ao praticado no mercado.

Considerou que ainda que não haja o efetivo pagamento (financeiro), uma vez caracterizado o favorecimento entre pessoas ligadas através de uma despesa de aluguel em preço muito superior ao praticado no mercado, com o objetivo de se eximir do pagamento de impostos, caracterizada está a distribuição disfarçada de lucro prevista no artigo 464.

No tocante ao arbitramento do lucro no ano-calendário de 2015, entendeu justificada, tendo em vista que ECD foi transmitida em 31/05/2016, praticamente sem movimentação contábil. Quanto a ECF, foi transmitida em 29/07/2016, com indicativo de apuração pelo regime do Lucro Presumido, com receita bruta zerada. Dessa forma, não houve erro da fiscalização em inferir que a opção de apuração para o ano de 2015 do contribuinte era o Lucro Presumido, o que motivou a intimação do contribuinte para apresentação do livro caixa, documento que não lhe foi entregue.

Assim, diante de uma escrituração imprestável para determinar o lucro da empresa e da não apresentação do Livro Caixa, mesmo após a intimação, a fiscalização concluiu não restar alternativa a não ser apurar os tributos devidos com base nos critérios do lucro arbitrado, previstos no artigo 530 do regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Com relação ao lançamento do PIS e da COFINS, afastou a alegação de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições por ausência de previsão legal, bem como porque ainda que fosse possível, caberia ao contribuinte apresentar provas de que o valor do ICMS comporia o valor do PIS e da COFINS de que trata o lançamento.

Também considerou não haver provas a demonstrar o erro na escrituração das contas PIS A RECUPERAR e COFINS A RECUPERAR dos arquivos ECD.

No tocante à multa qualificada, salientou que os fatos narrados evidenciam claro intuito de sonegação de tributos, razão suficiente a atrair a norma que determina a qualificação da penalidade, bem como salienta que a aplicação da SELIC sobre o valor da multa encontra previsão na legislação.

Com relação à multa pela entrega com omissões de informações na EFD-Contribuições dos anos de 2013 a 2015, esta foi aplicada nos termos em que dispostos pela legislação, não havendo razão para o seu cancelamento.

Por fim, manteve a responsabilidade solidária das pessoas físicas e jurídicas elencadas no Auto de Infração, por entender que o Termo de Verificação Fiscal contém a descrição dos fatos com clareza suficiente para a impugnante compreender a imputação de responsabilidade tributária feita ao interessado. Tanto assim que as impugnações foram feitas de forma robusta, atacando todos os pontos possíveis, o que contradiz a alegação de falta de compreensão da acusação.

Especificamente com relação à cada um dos responsáveis, salientou que os fatos narrados comprovam que os sócios administradores JOSÉ CARLOS SAID DIAZ e SONIA MARIA BERTON DIAZ praticaram condutas, em nome da fiscalizada, que se caracterizam como infração de lei, tais como: ao deixarem de pagar IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário de 2013 a 2015 em decorrência da prática sistemática e habitual da distribuição disfarçada de lucros, deduzindo-se do resultado contábil e fiscal, despesas com aluguel em valores muito superiores ao de mercado; ao apresentarem todas os arquivos de escrituração das Contribuições para o PIS e COFINS (EFD-Contribuições) zerados, e da Escrituração Contábil Digital ECD praticamente sem movimentação de maneira a omitir do Fisco informações importantes e imprescindíveis para a administração tributária.

Aduziu que, agindo assim, essas pessoas realizaram conjuntamente a situação configuradora da diminuição da ocorrência do fato gerador de tributos. É a caracterização do interesse comum, prevista no art. 124 inciso I.

Com relação à CS Administradora de bens, entendeu que ao locar imóvel por preços substancialmente superiores ao de mercado, a CS ADMINISTRADORA DE BENS LTDA recebeu valores bem acima do valor de mercado além de ter realizado conjuntamente com a Miami Sports Importadora e Exportadora Ltda a situação configuradora da diminuição da ocorrência do fato gerador de tributos, sendo essa a caracterização do interesse comum, prevista no art. 124 inciso I do CTN.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 180701/180787), em que reitera os argumentos tecidos na defesa.

A CS Administradora (fls. 180602/180631), o Sr. José Carlos Said Diaz (fls. 180634/180664) e a Sra. Sônia Maria Berton Diaz (fls. 180667/180697), também interpuseram Recurso Voluntário, em que basicamente reproduzem as alegações de defesa, além de salientar a nulidade da decisão recorrida, sob o fundamento de que teria se furtado a apreciar os documentos e provas de ilegitimidade passiva apresentados.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, por isso deles conheço.

Trata o processo de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o PIS/PASEP (PIS), assim como, de Multa Regulamentar, consubstanciados nos autos de infração às fls.1745/1833, referentes aos anos calendários 2013, 2014 e 2015, distribuídos conforme tabela. O crédito tributário total importou em R\$ 43.459.439,56. Foram responsabilizadas solidariamente CS ADMINISTRADORA DE BENS LTDA (CNPJ 05.969.248/0001-89) e os sócios administradores JOSÉ CARLOS SAID DIAZ (CPF 968.459.708-82) e SONIA MARIA BERTON DIAZ (CPF 066.505.968-09).

Em relação aos anos calendários de 2013 e 2014, além da aplicação de multas acessórias por apresentação de EFD incompleta, a infração apontada refere-se à Distribuição Disfarçada de Lucros – DDL. A referida infração levou à exigência de IRPJ, CSLL e reflexos decorrentes de créditos descontados indevidamente.

Por sua vez, para o ano de 2015, além da exigência de multa acessória por apresentação de EFD incompleta, a autoridade fiscal procedeu ao arbitramento do lucro na forma anual (escolhida pelo próprio contribuinte), o que gerou omissão de receitas e seus reflexos.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Inicialmente, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumprе ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, para alguns pontos proporei a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

Quanto às alegações de nulidade da decisão recorrida por supostamente não ter apreciado todas as alegações e documentos acostados, entendo que a mesma não deve ser acolhida.

A decisão da DRJ é clara quanto às razões e fundamentos que levaram às conclusões nela exarados. A discordância com a análise perpetrada pela DRJ é matéria de mérito e não leva à nulidade da mesma.

Trata-se de mera irresignação e discordância das Recorrentes, os quais devem ser apreciados no mérito recursal.

A DRJ fez uma análise minuciosa dos elementos de prova apresentados, dentro do que entendia necessário à sua convicção. Ademais, é firme a jurisprudência do STJ no sentido de que o julgador não é obrigado a enfrentar todas as razões ou fundamentos de defesa.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, possuindo o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, não acolho a preliminar de nulidade arguida.

Quanto à alegação de recuperação da espontaneidade, entendo que a decisão da DRJ andou bem na sua análise, e a adoto como razão de decidir:

DA RECUPERAÇÃO DA ESPONTANEIDADE

5.A impugnante alega que recuperou a espontaneidade, por suposta inércia da autoridade fiscal por mais de 60 (sessenta) dias, no entanto, como será visto a seguir, não há como acolher tal alegação.

6.A previsão para a configuração da denúncia espontânea encontra-se inserida nos ditames do artigo 138 do Código Tributário Nacional:

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.

7. Assim, é considerada espontânea toda denúncia apresentada pelo contribuinte antes de sofrer fiscalização. O que se depreende do acima exposto é que uma vez instaurado o procedimento fiscal, o primeiro efeito que decorre do ato é impedir a espontaneidade do sujeito passivo da obrigação tributária em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

8. No caso dos autos, a partir da constatação de suposta recuperação da espontaneidade fiscal, a impugnante promoveu a retificação das DCTFs de todo o período fiscalizado, confessando os valores de tributos que entendia como devidos. Argumenta que o último termo de intimação fiscal lavrado antes da transmissão das retificadoras foi em 28/07/17 e que, portanto, em 29/09/2017, data da transmissão das DCTF retificadoras, já havia transcorrido o prazo de sessenta dias para que a impugnante pudesse ser considerada como espontânea. Assevera que os atos lançados pela fiscalização nesse período, que demonstrariam o prosseguimento da fiscalização, não são suficientes para assegurar ao contribuinte o prosseguimento da fiscalização.

9. No entanto, embora a impugnante tenha apresentado DCTF retificadora durante o intervalo de tempo entre os atos de ofício emanados pela fiscalização e tenha ocorrido, em tese, a recuperação da espontaneidade, não se verifica a ocorrência da denúncia espontânea, uma vez que inexistente prova do pagamento dos tributos relativos às infrações apuradas. Ademais, o fato das DCTF retificadoras terem sido aceitas pelos sistemas da RFB estando, portanto, ativas não produz qualquer efeito sobre o lançamento de ofício como alega a impugnante, não ocorrendo duplicidade no lançamento de tributos (pela confissão em DCTF e Auto de Infração).

10. Assim também posiciona-se a jurisprudência administrativa, como bem se observa nas ementas abaixo transcritas.

...

11. Além disso, verificando-se os termos elencados pela autoridade fiscal, observa-se que na data de 09/08/2017 foi encaminhado e-mail acusando o recebimento de documentos, como a própria impugnante também reconhece em sua peça de defesa. E para efeitos de exclusão de espontaneidade do sujeito passivo, tem-se que os atos referidos nos itens I a IV, do artigo 33, do Decreto nº 7.574/2011 (Regulamento do PAF), valerão por 60 (sessenta) dias, podendo ser prorrogados, por igual período, sucessivamente, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, conforme §3º:

12. Assim, diante dos fatos ora relatados, bem como por entender que o instituto da denúncia espontânea deva estar ligado ao recolhimento de tributo referente à

infração, sempre pressupondo a boa-fé, entendendo não haver, neste caso, ocorrido a alegada recuperação de espontaneidade pela interessada.

LANÇAMENTOS DE IRPJ E CSLL

13. Na sequência, a impugnante alega equívoco no regime de tributação utilizado pela autoridade fiscal que macula por completo as exigências relativas aos anos calendário em questão. Afirma que os Autos de Infração quantificaram o IRPJ e a CSLL segundo o regime de apuração do lucro real anual, no entanto, a legislação é clara ao dispor que a regra para tributação do lucro real é a apuração trimestral e que o regime de estimativas (apuração anual) constitui faculdade do contribuinte que pode optar pelo regime de pagamento mensal do imposto se assim o desejar, com o pagamento correspondente ao mês de janeiro de cada ano, conforme parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.430/96. Aduz que, no caso dos autos, não há pagamentos a título de IRPJ ou CSLL nos meses de janeiro de 2013 e 2014, o que implica na adoção do regime trimestral de tributação e, assim, sem a manifestação pela faculdade da tributação na sistemática anual, entende que é dever da autoridade fiscal aplicar a regra da tributação trimestral.

14. Verifica-se em consulta aos sistemas da Receita Federal que tanto na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais –DCTF quanto na Declaração de Informações -DIPJ, nos anos-calendário de 2013 e 2014, que a impugnante manifestou sua opção pela tributação pelo lucro real anual. Portanto, a fiscalização agiu corretamente seguindo a opção pela apuração anual, manifestada pelo contribuinte em ambas as declarações. O não recolhimento de estimativa no mês de janeiro é devido a não apuração de estimativa em sua contabilidade. Portanto, sem razão a impugnante.

Outrossim, quanto à alegada denúncia espontânea em relação ao cumprimento de obrigações acessórias, cumpre ressaltar o entendimento consolidado deste conselho em relação à inaplicabilidade do referido instituto.

Isto porque, o art. 138 do CTN condiciona a denúncia espontânea ao pagamento do tributo devido, ou seja, refere-se à obrigação tributária principal, não a acessória.

Para tanto, alguns dispositivos legais preveem a redução de penalidades com o saneamento das obrigações, mas não a sua dispensa.

Em que pese trate de atraso na entrega, o racional aplicável pela Súmula CARF 49 é o mesmo ao presente caso:

Súmula CARF nº 49

Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Assim é que, por tudo o quanto exposto, nego provimento aos Recursos neste ponto.

Passo então à análise da Infração apontada de Distribuição Disfarçada de Lucros – DDL.

A referida infração acarretou na cobrança de IRPJ, CSLL e reflexos. A DRJ enfrentou tal ponto com as seguintes razões:

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - IRPJ/CSLL - ANOS-CALENDÁRIOS 2013 E 2014

15.Primeiramente, cumpre transcrever os artigos do RIR/99 que dispõem sobre distribuição disfarçada de lucros:

...

16.O impugnante tece várias considerações no sentido de desconstituir o valor de mercado do aluguel adotado na autuação, basicamente, alegando que a fiscalização se baseou em meros "palpites" de três imobiliárias. No entanto, apesar de todo o esforço argumentativo trazido acerca desta questão, as alegações da impugnante são improcedentes.

17.Devemos entender que um dos aspectos fundamentais na formação de preço de um produto encontra na lei de oferta e procura, ditado pelo cenário econômico atual, a realidade factível formadora de preço, o valor de mercado, ou seja os valores médios reais praticados na negociações de compra e venda e/ou locação. Em outras palavras, a formação de preço tem validade na medida em que torna possível a realização do negócio, desde que haja real, idônea e necessária intenção por parte de vendedor ou locador e dos potenciais compradores. Tendo em vista tal entendimento, não seria crível que num contrato de aluguel de imóvel, onde os envolvidos fossem outros, sem qualquer poder decisório dentro da empresa, esta (a empresa) viesse a pagar um valor bem superior àquele que poderia ser praticado no mercado. Ora, qualquer empresa, visando o lucro, dificilmente pagaria um valor bem superior ao valor de mercado sabendo que poderia pagar um valor bem menor.

18.Portanto, diante do exposto, ressalta-se as diligências realizadas pelo fisco, com o claro o objetivo de buscar não apenas uma, mas três referências de preços de aluguéis praticados pelo mercado, chegando-se ao valor de R\$ 35.880,54. Entendo que o valor de mercado, ou seja, o valor referencial de locação do imóvel em questão, exige não mais do que a constatação dos valores realizados e praticados pelo mercado, bastando para tal a referência de três imobiliárias de

Campinas, que apresentaram valores médios estimados de locação para fins comerciais de imóvel na região do Taquaral, onde está localizado o imóvel alugado pela impugnante. Tais referências válidas não devem ser caracterizadas como meros "palpites" como alegado pelo impugnante, tão pouco devem desqualificar as imobiliárias consultadas. Ademais, os Laudos apresentados pelo impugnante não refletem o valor praticado pelo mercado e o valor total desses imóveis, no momento da integralização de capital da CS Administradora de Bens, registrado nos cartórios de registro de imóveis, soma R\$ 182.234,33, valor bem inferior ao preço que estava sendo alugado, o que reforça ainda mais que o valor praticado na locação do imóvel (R\$ 300.000,00) é muito superior ao praticado no mercado.

19. Na sequência, a impugnante alega que não houve distribuição disfarçada de lucro uma vez que não houve o efetivo pagamento de locação como atesta a própria fiscalização, no período de 2013 a 2014.

20. Ao se interpretar restritivamente o disposto no inciso V do artigo 464, ora analisado, poderia se entender que tal dispositivo somente faria referência à despesas pagas, o que não é verdade. O legislador pretendeu abranger toda e qualquer situação em que as pessoas ligadas realizassem negócio em condições de favorecimento. Tanto é assim, que além dos incisos I a V do artigo 464, inseriu também o inciso VI, para situações em que o negócio formal não pudesse ser enquadrada especificamente nos incisos anteriores, o qual disciplina toda e qualquer situação de favorecimento, seja ela de despesas pagas a maior ou de receitas recebidas a menor.

21. Assim, entendo que ainda que não haja o efetivo pagamento (financeiro), uma vez caracterizado o favorecimento entre pessoas ligadas através de uma despesa de aluguel em preço muito superior ao praticado no mercado, com o objetivo de se eximir do pagamento de impostos, caracterizada está a distribuição disfarçada de lucro prevista no artigo 464.

22. Descabida também a alegação de que a impugnante não foi intimada em nenhum momento sobre a efetividade do contrato de aluguel e sequer pode informar à fiscalização que a metragem indicada no contrato de locação de 2.958 m²) refletia somente a soma das áreas constantes nas matrículas dos imóveis locados e que antes mesmo de 2013 o imóvel locado teve acréscimos de benfeitorias, aumentando sua área construída para 6.000 m².

23. Verifica-se nos autos, que através do Termo de Intimação, de 20/07/2007, juntado às fls. 1369, a fiscalização solicitou cópia do contrato de aluguel do imóvel, o qual foi apresentado sem ressalvas quanto à totalidade da metragem indicada no contrato. Além disso, a metragem indicada no contrato, que totaliza 2.958m é a constante das matrículas dos sete imóveis, obtidas junto ao Cartório de Registro de imóveis de Campinas, conforme relatório fiscal. Ressalte-se que é de interesse do proprietário a averbação de reformas e benfeitorias que aumentem ou diminuam a área construída do imóvel. As informações constantes

do site e anunciadas em jornais apenas informam mas não são hábeis a comprovar a metragem da área construída do imóvel. Para a comprovação, é necessária a devida averbação em cartório.

Pois bem. Neste ponto discordo inteiramente da DRJ e dos fundamentos da autuação. Em que pese seja lamentável a postura da contribuinte que, claramente, adotou de maneira recorrente práticas reprováveis e com o claro objetivo de sonegar tributos.

Entretanto, poderia e deveria a autoridade diligente fiscalizar e punir tal prática sonegatória através da apuração de omissão de receitas, dentre outras trilhas de fiscalização.

Entendo que a autoridade fiscal acabou por se perder na tentativa de apontar um favorecimento dos sócios através da prática de distribuição disfarçada de lucros.

Cumpram fazer ressalvas aos elementos indiciários que justificaram o alegado valor de aluguel acima do mercado.

Primeiro que o valor de capital da CS Administradora de Bens, que reflete exatamente o valor do imóvel alugado, que foi recebido por valor histórico, jamais poderia refletir em base para análise de valor de aluguel do imóvel.

Ademais, necessário apontar ainda que a pesquisa mercadológica foi, a meu ver, inteiramente viciada. Isto porque, em momento algum se indicou para as corretoras o padrão ou tipo de imóvel pesquisado.

Ainda, as próprias imobiliárias informaram não ter dados suficientes mas apontaram “dados estimados”, que não refletem com segurança o real valor do imóvel.

Outrossim, pela característica do imóvel, fácil constatar que não se reflete como um prédio comum, trata-se de grande loja comercial que muito se assemelha a um pequeno shopping.

Por sua vez, a Recorrente traz laudos periciais que tecnicamente se apresentam mais completos do que os utilizados pela fiscalização, e apontam para valores bem superiores aos R\$ 300 mil contratados. E como poderíamos simplesmente desconsiderar esses novos laudos? Pelo simples fato de ser apresentado pela Recorrente? Mas laudos emitidos por imobiliárias sem qualquer base concreta de avaliação possuem força probatória suficiente?

Então, esse é o primeiro ponto de clara fragilidade do procedimento fiscal. A incerteza do real valor de mercado para se apurar se houve algum negócio com favorecimento aos sócios.

Certamente, não sei se o aluguel de um imóvel daquele porte chegaria aos R\$ 300 mil contratados, mas claramente não seria o valor de mercado apurado pela fiscalização. Isso em uma análise leiga e de um homem médio.

Tal fato, até poderia ser melhor esclarecido em uma conversão em diligência para realização de perícia, mas entendo que a mesma seria improdutiva na medida em que outros pontos fulminam por completo a infração e o lançamento relativo a 2013 e 2014.

Inicialmente, em relação ao IRPJ e CSLL, quanto à forma de apuração dos anos de 2013 e 2014 a autoridade fiscal adotou a apuração anual por entender que esta foi a opção manifestada pelo contribuinte.

Entretanto, a autoridade fiscal deixou de levantar ponto importante, a ausência de pagamento de estimativas que confirmariam a opção pelo lucro anual.

Esse ponto é questionado pela Recorrente e entendo lhe assistir razão.

Dispõem as Leis n. 9.430/1996 e 8.981/1995 sobre o assunto:

Lei n. 9.430/1996

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pela encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Seção II Pagamento do Imposto

Escolha da Forma de Pagamento

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Lei n. 8.981/1995

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo.

Conforme se observa do contido nos referidos dispositivos legais, a partir do ano-calendário de 1997, o período de apuração do IRPJ passou, em regra, a ser trimestral, podendo, entretanto, a pessoa jurídica apurar anualmente o lucro real, desde que opte por pagar o imposto mensalmente sobre base de cálculo estimada.

Essa opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou, alternativamente, pela transcrição, no livro Diário, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, de balanço ou balancete mensal que demonstre a existência de prejuízo fiscal apurado nesse mês.

No presente caso, reconhece a própria autoridade fiscal que inexistia qualquer informação de prejuízo fiscal para o ano de 2013.

Desta forma, ao menos para o ano de 2013 entendo que a autoridade fiscal não poderia considerar a forma de apuração anual, isto porque a Recorrente que deixou de atender a essas condições (inexistência de recolhimento de estimativas e falta de transcrição, no livro Diário, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, de balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução do imposto no período em curso) não teve a opção pelo lucro anual perfectibilizada.

Ora, toda opção está condicionada ao cumprimento de determinadas exigências; descumpridas estas, não se configura aquela.

Assim, em não sendo cumprida a exigência legal de transcrição dos balanços ou balancetes no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, não se efetivou a pretendida opção.

Ressalta-se, desde logo, a oportunidade e a conveniência dessa condição legal, a impedir que determinados contribuintes deixem de apurar o lucro real trimestralmente, somente o fazendo em 31 de dezembro de cada ano, a par de não se submeterem à exigência do pagamento por estimativa ou de apuração de balanços ou balancetes mensais de redução ou suspensão tempestivamente transcritos no livro Diário. O que sucede é que apenas não se consumou a almejada opção para o ano de 2013.

Em relação ao ano de 2014, em que pese a série de vícios que trazem pouca fé das informações contábeis, o fato é que no LALUR foi registrado prejuízo fiscal que foi acatado e utilizado pela autoridade fiscal quando da apuração do crédito tributário. Por sua vez a DCTF

também indica existência de balancete de redução e suspensão, de forma que o não pagamento de estimativas aparentemente pode ter sido ocasionado pelo prejuízo fiscal apurado.

Tendo em vista que as informações foram formalizadas pela própria Recorrente e acatadas pela autoridade fiscal, tenho que para o ano de 2014 a apuração anual realizada pela autoridade fiscal foi correta.

Assim, ao menos para o ano de 2013, existe claro vício material no lançamento.

O vício material resulta de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no seu antecedente ou no seu consequente. No caso concreto, o erro está na aplicação do consequente da norma tributária, mais precisamente nos critérios temporal e quantitativo.

Ou seja, a Autoridade Fiscal não foi capaz de precisar de forma correta qual o período de apuração e o montante de IRPJ e CSLL supostamente devido pela contribuinte.

A correta determinação da data da ocorrência do fato gerador e a apuração do montante tributável são pressupostos básicos do ato administrativo de lançamento tributário, como expressamente previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e, portanto, não podem ser saneados.

É por tal razão que as autuações formalizadas com erro na identificação da sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL foram integralmente anuladas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DA DIVERGÊNCIA. A demonstração da divergência e similitude fática legitimam o conhecimento de recurso especial. NULIDADE MATERIAL. LUCRO REAL. APURAÇÃO ANUAL SEM QUE PREENCHIDA HIPÓTESE LEGAL. APURAÇÃO TRIMESTRAL. REGRA. Há nulidade material do lançamento tributário efetuado com equívoco na identificação do fato gerador. O lucro real, de acordo com a legislação vigente, é apurado trimestralmente, salvo na hipótese de expressa manifestação do sujeito passivo com o pagamento de estimativas, na forma do artigo 222, do RIR/1999. (Acórdão n.º 9101- 003.540, julgado em 04 de abril de 2018) ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 1999 ERRO NA DETERMINAÇÃO DO CRÉDITO. INOBSERVÂNCIA DA OPÇÃO EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE PELO LUCRO REAL ANUAL. VÍCIO PERTINENTE AOS QUATRO TRIMESTRES. Ao efetuar o lançamento de ofício para incluir na base de cálculo receitas omitidas, a autoridade fiscal está obrigada a observar a opção exercida pelo contribuinte pelo pagamento segundo base de cálculo anual ou trimestral, não subsistindo lançamento em desacordo com a legislação de regência. Inexigibilidade do lançamento pertinente a todos os trimestres, incluindo o quarto trimestre. (Acórdão n.º 9101-003.227, julgado em 09 de novembro de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 1998 IRPJ. CSLL. LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL. O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação trimestral, ao invés do anual conforme opção consumada pelo contribuinte, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. Trata-se de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável.” (Acórdão n.º 9101-002.147, julgado em 07 de dezembro de 2015)

Assim, em relação ao ano de 2013 entendo que o lançamento restaria fulminado por tal nulidade por vício material.

Mas não é só, ainda existe, a meu ver, ponto de mérito que fulmina integralmente o lançamento em relação aos dois exercícios (2013 e 2014), quanto ao IRPJ, CSLL e seus reflexos. Isto porque, entendo que a autoridade fiscal não conseguiu lograr êxito em comprovar a ocorrência da própria infração tipificada, qual seja, a Distribuição Disfarçada de Lucros - DDL. Explico.

Inicialmente, cumpre transcrever os artigos do RIR/99 que dispõem sobre distribuição disfarçada de lucros - DDL:

“Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros

§ 1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em

bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

§ 2º A hipótese prevista no inciso II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).”.

Pois bem, para mim, ao contrário do que entendeu a DRJ, o texto legal é claro e expreso para caracterizar o DDL no caso concreto quando ocorre o pagamento. Isso é condição básica.

Ora, se o objetivo da infração apontada é tributar negócios jurídicos que acarretem benefício direto a sócios em detrimento da correta tributação da atividade empresarial, se o pagamento dos alegados aluguéis acima de mercado não ocorreram inexistente infração, pelos menos sob tal fundamento legal.

Tal fato foi confirmado pela autoridade fiscal que ao intimar a Recorrente não obteve os comprovantes de pagamentos dos aluguéis, mas conseguiu apurar da contabilidade que a exceção de um pagamento de R\$ 10.000,00, inexistiam outros pagamentos realizados. Ao final, a autoridade fiscal concluiu que inexistiram pagamentos e que a sua existência contratual serviria apenas para criar despesas inexistentes e deixar de pagar tributos. Senão vejamos:

38. Mediante Termo de Intimação Fiscal, de 20/11/2017, foi exigida a apresentação dos recibos de pagamento de aluguel e da identificação na escrituração contábil do registro dos pagamentos. Em resposta, deixou de apresentar os recibos, alegando estar em diligência para reunir os documentos para posterior entrega à fiscalização. Ora, a guarda de todos os documentos que embasam os lançamentos contábeis para apresentação à fiscalização é obrigação que se aplica a todos os contribuintes submetidos ao lucro real. Conforme se verifica no livro Razão, com exceção de um pagamento no valor de R\$ 10.000,00 para a empresa CS ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, nenhum valor foi pago a título de aluguel, o que vem reforçar a prática reiterada de dedução de despesas através de lançamentos maculados em sua escrituração.

39. Deve-se afirmar também que em virtude da dedução das despesas com aluguéis, a FISCALIZADA deixou de apurar lucro contábil e fiscal, e conseqüentemente, de pagar, de maneira sistemática e habitual, Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro durante todos os meses

dos anos de 2013 e 2014, período em que se submeteu à tributação do Lucro Real.

O que verifico, de forma clara, é que a autoridade fiscal deveria ter promovido a glosa, mas por falta de comprovação do pagamento nos termos do que dispõe o art. 299 do RIR/99, e não com fundamento em DDL já que, efetivamente, distribuição e negócio favorecido não houve.

Toda a fiscalização leva a crer que tal contrato de aluguel foi firmado para gerar despesas inexistentes, inflar custos e não pagar tributos. Certamente, tal operação não ocorreu para favorecer diretamente algum sócio, até porque os sócios são os mesmos e distribuir lucros formalmente sem a devida tributação seria mais favorável do que pagar aluguéis tributáveis.

Claramente, tratou-se de negócio simulado tendente a gerar custos inexistentes e, por consequência, não oferecer o resultado tributável da recorrente à tributação.

Trata-se, mais uma vez, de caso típico de glosa de custos por despesas não comprovada, jamais de DDL vez que o pagamento efetivamente não ocorreu.

Neste particular, entendo que a autoridade fiscal falhou gravemente na execução do seu trabalho, razão pela qual sou obrigado a encaminhar meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no mérito, em relação às infrações de DDL e respectivos reflexos na apuração dos demais tributos, para os anos de 2013 e 2014.

No que se refere ao lançamento relativo ao ano-calendário de 2015, realizado por arbitramento, entendo que a análise da DRJ foi correta e acertada. A Recorrente insiste em fundamentos genéricos e protelatórios, defendendo que ela deveria ter sido previamente intimada para corrigir sua contabilidade, que as informações das operadoras de cartão não poderiam ter sido tomadas como receita bruta, que receita presumida exigiria aplicação do art. 42 da lei 9.430/96, entre outros.

Pois bem, entendo que a análise da DRJ foi adequada neste ponto. A Recorrente se enquadrou, para o ano de 2015, em situação expressa que justificava o arbitramento, o qual não é penalidade e é realizado por meio da apuração em sistemática prevista em lei e que se aproxima, em muito, da sistemática de apuração do lucro presumido.

No mais, a Recorrente não traz nenhuma insurgência concreta do procedimento de apuração do lucro arbitrado. Neste ponto, adoto a decisão Recorrida para negar provimento ao recurso:

LUCRO ARBITRADO - ANO-CALENDÁRIO DE 2015

24. Esclareça-se, primeiramente, que, distintamente do que alegado na defesa, o arbitramento não é uma penalidade, e sim um critério previsto em lei para cálculo

do lucro, quando presentes hipóteses que inviabilizem sua apuração por meio do critério pelo qual havia optado o contribuinte.

...

26. Observe-se que, mesmo na sistemática do lucro presumido, a pessoa jurídica deverá manter, no mínimo, Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, conforme previsto no art. 527, parágrafo único, do RIR/99.

...

27.A impugnante alega que a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro sem indagar sobre a existência da contabilidade ou da existência de livro Diário e do Livro Razão. E que o Fisco equivocou-se ao inferir que a Autuada estaria submetida à sistemática do Lucro Presumido em 2015, uma vez que o valor da receita bruta do ano calendário anterior (2014) já era indicativo suficiente para concluir pelo Lucro Real obrigatório em 2015. Afirma que é imprescindível que o sujeito passivo seja intimado para demonstrar a possibilidade de apuração do Lucro Real, independentemente da existência ou inexistência de entrega da declaração e, no caso, a fiscalização aduziu que a contabilidade da Impugnante era "imprestável" sem nunca ter questionado pela sua existência, nem mesmo solicitado o Livro Diário.

28.No presente caso, conforme já relatado, relativamente ao ano calendário de 2015, a ECD foi transmitida em 31/05/2016, praticamente sem movimentação contábil. Quanto a ECF, foi transmitida em 29/07/2016, com indicativo de apuração pelo regime do Lucro Presumido, com receita bruta zerada,. Dessa forma, não houve erro da fiscalização em inferir que a opção de apuração para o ano de 2015 do contribuinte era o Lucro Presumido. Ressalte-se que nas DCTF's retificadoras, preenchidas e transmitidas pelo contribuinte já durante o procedimento fiscal, no ano calendário de 2017, também consta a opção de Lucro presumido para o ano calendário de 2015. Diante desses atos, a fiscalização intimou a impugnante para apresentar o Livro Caixa, conforme Termo de intimação juntado às fls 1312, entretanto, o contribuinte não o fez.

29.Importante destacar que o contribuinte teve prazo de 30 dias para se manifestar, caso fosse de seu interesse, em relação ao Termo de Constatação Fiscal (fls.1738), no qual consta tabela com os valores apurados de PIS/COFINS dos anos calendários de 2013 e 2014, além dos valores de receita de vendas levantadas pela fiscalização através dos extratos das administradoras de cartão de crédito relativo ao ano calendário de 2015. Em resposta ao referido termo, a interessada prestou esclarecimentos somente no que se refere aos valores apurados de créditos de PIS/COFINS dos anos calendários 2013 e 2014. Quanto aos valores de receita bruta apurados pela fiscalização, relativo ao ano-calendário de 2015, não prestou nenhum esclarecimento. Posteriormente, em resposta (fls. 1740) ao termo de intimação lavrado em 17/11/2017, limitou-se a alegar que os

arquivos gerados para transmissão ao Sped foram entregues em branco devido a uma falha no sistema de informática.

30.Ademais, ressalte-se que mesmo que a apuração do contribuinte fosse pelo Lucro Real no ano-calendário de 2015, o fato da impugnante ter apresentado o Livro Diário após o lançamento não invalidaria o arbitramento, conforme súmula do CARF nº 59:

Súmula CARF nº 59: A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

31.Assim, diante de uma escrituração imprestável para determinar o lucro da empresa e da não apresentação do Livro Caixa, mesmo após a intimação, a fiscalização concluiu não restar alternativa a não ser apurar os tributos devidos com base nos critérios do lucro arbitrado, previstos no artigo 530 do regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

32.Por fim, alega que sendo a receita bruta conhecida não há razão para o arbitramento, cabendo tributá-la na sistemática adotada em cada um dos períodos-base, no entanto, tal alegação também não procede pois o fato de a receita ser conhecida por meio dos valores de receitas de vendas obtidos através dos extratos das administradoras de cartão de crédito não afasta a previsão legal de adoção do arbitramento do lucro quando presente qualquer das hipóteses contidas no art. 530 do RIR/99. Tanto é assim que a legislação prevê o arbitramento tanto em casos em que a receita é conhecida como nas hipóteses de ser ela não conhecida.

Assim, por estas razões é que nego provimento ao Recurso Voluntário em relação à infração de omissão de receitas apurada pelo Lucro Arbitrado no ano de 2015, bem como de seus reflexos.

Entretanto, mais um ponto precisa ser enfrentado quanto a esta infração, e se refere à alegação de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, tributos reflexos. Neste ponto entendo assistir razão à Recorrente.

Esta questão, a título de exclusão de ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, trazida a este Colegiado já foi objeto de inúmeras decisões.

Trata-se de matéria tratada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (Relatora Ministra Carmen Lúcia, Data do Julgamento 15/03/2017, DJE 02/10/2017), que determinou a exclusão em questão, conforme ementa a seguir:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL.

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.
2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.
3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.
3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.
4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

A referida decisão foi objeto de embargos de declaração por parte da União, os quais foram parcialmente acolhidos, conforme decisão a seguir, proferida em 13 de maio de 2021 (DJE 12/08/2021):

O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora.

O trânsito em julgado foi certificado em 17 de setembro de 2021, e o julgamento em questão se deu em sede de repercussão geral, o que atrai a observância obrigatória nos julgamentos proferidos no âmbito do CARF.

Assim, neste ponto dou provimento ao Recurso Voluntário para excluir o ICMS destacado das notas fiscais da base de cálculo do PIS/COFINS, apurados como reflexo no ano calendário de 2015.

Em relação à multa por não entrega da ECD, tenho que assiste parcial razão à Recorrente.

No que se refere aos anos de 2013 e 2014 não restam dúvidas que a falta de entrega de ECD e EFD, bem como a omissão de informações, geram a aplicação da referida penalidade. No mérito, a Recorrente basicamente alega: (i) espontaneidade em razão da retificação; (ii) erro na apuração em razão da não exclusão do ICMS da BC das Receitas do PIS/COFINS (anos de 2013, 2014 e 2015); (iii) não poderia subsistir a multa por não entrega da ECD de 2015 e o arbitramento.

Pois bem, em relação à espontaneidade já me manifestei no início do voto por não acolher tal alegação por entender inaplicável o instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias.

Em relação à exclusão do ICMS da BC do PIS e COFINS dos anos de 2013, 2014 e 2015 em que a multa foi aplicada sobre a base das EFDs, não assiste razão à Recorrente na medida em que a tipificação legal da penalidade determina sua aplicação às informações omitidas. O debate é distinto do relativo à exclusão da base para fins de tributação do PIS e da COFINS. Nego provimento neste ponto.

Por sua vez, em relação ao ano calendário de 2015, a multa foi aplicada em razão do contribuinte ter entregue sua ECD praticamente zerada, tenho que esse já foi o fundamento a se justificar o arbitramento do lucro, razão pela qual não podem ser aplicadas de forma concomitante.

Em que pese tratem de situações distintas, entendo que a lógica aplicável à Súmula CARF 96 é a mesma. Ela admite a impossibilidade de cumulação do arbitramento e da multa agravada por embaraço à fiscalização, quando a causa da multa agravada já acarrete no arbitramento:

Súmula CARF nº 96 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Em que pese não se trate de aplicação direta da súmula, me parece que a lógica aplicável é a mesma, não havendo sentido em se punir, no presente caso, com a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória cujo tipo infracional é o mesmo que autoriza a aplicação do arbitramento, por mais que o arbitramento não seja considerada penalidade propriamente dita. O fato é que os “erros na escrituração” levaram à sua desclassificação que culminou no arbitramento. Os antecedentes são os mesmos.

Assim, em relação ao ano calendário de 2015, oriento meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Entretanto, mesmo mantidas as multas por descumprimento de obrigação acessória relativas aos anos calendários de 2013 e 2014, deve ser acolhido o pedido da Recorrente de aplicação da retroatividade benigna em razão das alterações promovidas pela Lei n. 13.670/2018 que reduziram a referida penalidade ao patamar de 0,5%.

Quanto à qualificação da multa para 150%, tendo em vista o afastamento das infrações relativas a IRPJ, CSLL e reflexos nos anos de 2013 e 2014, resta a sua análise em relação ao ano calendário de 2015.

Em que pese o afastamento das referidas infrações em razão de falhas no procedimento fiscal, do conjunto fático probatório é possível compreender de maneira clara todo o *modus operandi* da Recorrente com o único objetivo de não pagar tributos. E assim o fez por 3 anos seguidos. Em relação ao ano de 2015, além de todo o histórico de dedução de despesas inexistentes, a Recorrente apresentou suas declarações praticamente zeradas, mesmo diante de milhões de faturamento anual.

Em que pese o item do TVF que trata da qualificação seja bem resumido, o TVF deve ser analisado em sua integralidade, e os fatos e provas apuradas escancaram a ocorrência de fatos que caracterizam a sonegação de tributos e fraude.

Entendo que a DRJ andou bem sem sua análise:

62. Além disso, a conduta da interessada em apresentar DIPJ e ECF zeradas, além de DCTF sem qualquer valor reconhecendo os débitos de Contribuição para o PIS e COFINS, em todo o período fiscalizado, evidencia a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, dos respectivos fatos geradores, conforme tipificado no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, razão pela qual resta considerar adequada a qualificação da multa.

Desta feita, mantenho a multa qualificada.

Contudo, existe matéria a ser conhecida de ofício. Entendo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007

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

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023

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

(...)

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

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma nova hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Quanto às alegações de inaplicabilidade da SELIC trata-se de matéria sumulada através da Súmula CARF n. 108, nego provimento ao Recurso neste ponto.

Por sua vez, em relação à responsabilização solidária tenho que a mesma deva ser afastada. Da análise do TVF verifica-se que os fatos que levaram à responsabilização basicamente se referem à transferência do patrimônio para outra pessoa jurídica com a formalização de

contratos de aluguel em valores acima do mercado. Pois bem, tanto os pagamentos não foram feitos quanto o alegado valor acima de mercado não estão tão claros.

Deveria a autoridade fiscal ter aprofundado mais a sua fundamentação demonstrando como os responsabilizados atuaram diretamente nos atos sonegatórios que levaram à suas responsabilizações. Entendo que a fundamentação da solidariedade foi insuficiente neste ponto, razão pela qual dou provimento aos recursos dos solidários para afastar a responsabilização de CS ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, JOSÉ CARLOS SAID DIAZ, LUIZ DIAS GODINES NETO, CARLOS ABDALLA DIAZ e MARIA CAROLINA DIAZ NUMEH.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto parcialmente a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de não acolher as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: (i) em relação às Infrações de IRPJ, CSLL e reflexos relativas à Distribuição Disfarçada de Lucros (anos de 2013 e 2014) para julgar insubsistentes as infrações; (ii) em relação às Infrações de IRPJ, CSLL e reflexos relativas ao ano de 2015 (lucro arbitrado) dar parcial provimento para determinar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS; (iii) em relação às multas por falta de entrega ou entrega com informações omitidas da EFD e ECD, dar parcial provimento para julgar insubsistente a multa aplicada em relação ao ano de 2015 e reduzir a multa aplicável aos SC de 2013 e 2014 ao percentual de 0,5%; e, de ofício, reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% em razão da retroatividade benigna para o ano de 2015.

Quanto aos Recursos dos responsáveis solidários, oriento meu voto por dar provimento aos Recursos Voluntários para afastar a responsabilidade solidária de CS ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, JOSÉ CARLOS SAID DIAZ, LUIZ DIAS GODINES NETO, CARLOS ABDALLA DIAZ e MARIA CAROLINA DIAZ NUMEH.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva