



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.720665/2014-75
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.525 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS - ARBITRAMENTO
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DECISÃO DRJ. DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. OCORRÊNCIA.

A Administração possui o dever proceder a ciência de todos os autuados, inclusive do coobrigado, das diligências realizadas. Verificada a ausência de notificação do coobrigado do Termo de Rerratificação, impõe-se em anular os atos processuais praticados a partir desse fato, para que o coobrigado manifeste-se exclusivamente sobre o teor de tal termo, encaminhando-se, a seguir, os autos à DRJ para que profira nova decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em anular os atos processuais a partir da decisão de primeira instância, incluindo a própria decisão, determinando que seja dada ciência ao coobrigado do Termo de Rerratificação de fls. 1553-1595, abrindo-lhe prazo de 30 dias para manifestação exclusivamente sobre o teor de tal termo, encaminhando-se, a seguir, os autos à DRJ para que profira nova decisão.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro,

Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild. e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra o acórdão nº 14-61.224, proferido pela 3ª Turma da DRJ/RPO, na sessão de 09 de junho de 2016, que, por unanimidade de votos, entendeu julgar procedente em parte a impugnação para:

1) manter o IRPJ no valor de R\$ 6.921.663,83, a CSLL no valor de R\$ 1.882.627,88, o PIS no valor de R\$ 241.940,02 e a Cofins no valor de R\$ 1.204.592,47.

2) Manter a multa de ofício de 225% sobre os tributos calculados com base nas receitas omitidas, conforme demonstrativo no voto;

3) Reduzir a multa de ofício para 112,5% a ser exigida sobre os tributos calculados com base nas receitas declaradas, conforme demonstrativo no voto;

4) Manter a responsabilidade solidária atribuída ao sócio administrador Wagner Martins.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa acima citada, foi constatada, no ano-calendário (AC) de 2009, omissão de receita da atividade caracterizada pela falta de emissão de notas fiscais de serviços prestados. Foi arbitrado o lucro com fundamento no art. 530, II e III do RIR/1999, tendo em vista a falta de apresentação da documentação solicitada para a verificação da real receita de serviços havida, mormente as notas fiscais, assim como a constatação de que os valores de receita declarados na DIPJ e na contabilidade revelavam evidentes indícios de sonegação que a tornavam imprestável para determinar o lucro real, uma vez que englobavam apenas parte da receita.

O crédito tributário exigido neste processo está composto dos seguintes montantes:

TRIBUTO	PRINCIPAL (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA (R\$)	TOTAL (R\$)
IRPJ	7.511.895,25	3.307.005,86	16.901.764,31	27.720.665,42
CSLL	2.280.768,58	995.276,41	5.086.729,31	8.342.774,30
COFINS	2.354.967,26	1.054.143,92	5.298.676,35	8.707.787,53
PIS	510.242,91	228.397,86	1.148.046,56	1.886.687,33

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Consta no processo que a contribuinte apresentou DIPJ/2010 tendo como forma de tributação o lucro real anual.

A contribuinte apresentou Receita de Prestação de Serviços no Mercado Interno de R\$ 56.990.981,35 na linha 05 da Ficha 06 A (Demonstração do Resultado - PJ em Geral) da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2010, referente ao ano-calendário 2009, relativa à prestação de serviços para tomadores.

Com relação ao mesmo ano calendário de 2009, segundo apurado com base nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf de terceiros apresentadas à Receita Federal do Brasil por empresas tomadoras de seus serviços, nas quais a contribuinte aparece como beneficiária, verificou-se que estas declararam pagamentos em montante bastante superior às receitas informadas pelo contribuinte na DIPJ, ou seja, R\$ 75.000.000,00.

Foi intimada e reintimada a apresentar os livros Diário, Razão, plano de contas, arquivos digitais contendo dados da DIPJ, Dirf, Gfip e da contabilidade, o comprovante anual de retenção fornecido pelos tomadores de serviços, e apresentou apenas a DIPJ/2010, a última alteração contratual e um CD contendo uma planilha na qual constavam apenas a relação das notas fiscais emitidas em 2009, seu valor e o valor da retenção de 11%, sem qualquer indicação da data de emissão, do tomador e do serviço prestado.

Diante do fato de a contribuinte não haver apresentado qualquer outro documento, a fiscalização procedeu à coleta e análise das informações existentes sobre a mesma nos arquivos da Receita Federal do Brasil (RFB), especificamente nas Dirf de terceiros, na contabilidade constante no Sped, nas Dacon, DCTF, nas GPS, bem assim nas Gfip enviadas.

Analisando as informações constantes em tais documentos, verificou-se que o montante das notas fiscais apresentadas por meio do CD conferia com os dados das receitas informadas na DIPJ, na contabilidade e nas Dacon, mas divergia das informações constantes em Dirf de terceiros e nas Gfip. Especificamente nas Dirf constavam ao menos 450 tomadores de serviços, enquanto que na DIPJ foram relacionados 380 tomadores na ficha 57.

Essa divergência assumia maiores dimensões, uma vez que se constatou que boa parte dos tomadores relacionados na DIPJ e considerados nas Dacon e na contabilidade se referia a serviços prestados para vários estabelecimentos do mesmo tomador ou relativos a serviços com valor inferior a R\$ 5.000,00, os quais não constavam nas Dirf. O número de tomadores informados nas Dirf e omitidos na DIPJ era superior a cem.

Havia também inúmeras divergências, entre os valores de receita informados na DIPJ como recebidos pela contribuinte de um tomador com os informados pelo tomador como pagos para a contribuinte nas Dirf de terceiros.

Por outro lado, por meio da análise das GFIP apresentadas, verificou-se que a contribuinte informara nas mesmas a prestação de serviços para inúmeros tomadores que omitira na DIPJ. Ressalte-se que as informações constantes nas GFIP mensais relativas a esses tomadores para os quais não tinham sido informadas receitas na DIPJ, eram, na maioria das vezes, compatíveis com as informadas mensalmente nas respectivas Dirf de terceiros.

Por fim, quanto aos registros contábeis constantes no SPED, verificou-se que a contribuinte lançava o montante da receita de serviços em um único lançamento mensal na conta 3.1.1.02.0000, sem discriminar as datas, os tomadores ou os serviços envolvidos, o que dificultava a análise por tomador ou comparativa com

outras fontes de dados. Por outro lado, não discriminava em qualquer conta da contabilidade os valores das retenções de 11% incidentes sobre as notas fiscais de serviços emitidas.

Em 06/11/2013, a contribuinte foi intimada por meio de Termo de Intimação Fiscal nº 01, enviado pelo correio por meio de AR recebido em 08/11/2013, a apresentar no prazo de 10 (dez) dias corridos os arquivos digitais de Entrada e de Saída de Mercadorias; Cópia das Notas Fiscais de Serviços emitidas para todos os tomadores nos meses de fevereiro/2009, de julho/2009 e de dezembro/2009; a Memória, de cálculo das compensações efetuadas nas GPS e relacionadas nas GFIP; os Comprovantes anuais de retenção fornecidos pelos tomadores; Cópia dos pedidos ou de ações judiciais impetrados pela empresa para compensação de débitos tributários; e a Relação de imóveis e de veículos integrantes do Ativo Imobilizado.

A contribuinte não atendeu à intimação, nem prestou qualquer esclarecimento e, sendo reintimada, apresentou apenas um novo CD contendo a mesma relação de notas fiscais que apresentara anteriormente.

A fiscalização, então, enviou ofício para a Prefeitura de São Paulo, solicitando os arquivos de notas fiscais emitidas pela contribuinte no ano de 2009 e obteve relação contendo informações das notas fiscais. Constatou o fisco que tal relação apresentada pela prefeitura continha as mesmas notas fiscais informadas pela contribuinte, isto é, omitia as notas fiscais emitidas para mais de 100 tomadores para os quais constavam dados nas Gfip e nas Dirf.

Diante desse fato, foi feita circularização junto aos tomadores de serviços com o objetivo de confirmar os dados coletados e arbitrar as bases de cálculo.

Dos aproximadamente 200 (duzentos) tomadores para os quais havia divergência entre as informações constantes na DIPJ em confronto com as das Dirf e/ou das GFIP, em 15/02/2014 foi selecionada uma amostra de 55 (cinquenta e cinco) tomadores para os quais foram solicitadas através de intimação fiscal, cópias das NF recebidas do contribuinte com relação a competências de ano de 2009, dos comprovantes de pagamentos efetuados e das GPS recolhidas por conta das retenções, dos quais 47 (quarenta e sete) responderam.

Saliente-se que para a amostra ser representativa, na seleção consideraram-se questões tais como o tipo de atividade exercida e a localização do tomador, o valor do serviço e/ou da retenção de 11% informada, o fato de não constarem informações na DIPJ ou de haver grande divergência entre os valores desta com os da Dirf de terceiros informada, bem como constar informação de prestação de serviço nas Gfip e não na DIPJ.

Fruto da análise das informações recebidas dos tomadores de serviços em confronto com as informações existentes, concluiu-se inicialmente que as receitas mensais informadas nas Dirf representavam a realidade, uma vez que, em 46 dos 47 tomadores que atenderam à intimação, os valores mensais informados na Dirf foram confirmados. No outro, o valor dos serviços prestados era superior ao informado na Dirf, uma vez que nesta última o tomador não havia considerado uma nota fiscal.

Por outro lado constatou-se que a relação de notas fiscais informada pela contribuinte à Receita Federal do Brasil e à Prefeitura Municipal de São Paulo, se referia apenas às notas fiscais eletrônicas emitidas. Uma infinidade de outras notas fiscais, ditas manuais, haviam sido emitidas pela contribuinte para inúmeros tomadores de serviços e não consideradas na contabilidade, nas Dacon e na DIPJ apresentadas, o que configura omissão de receita.

Posteriormente, em 07/05/2014, foi lavrado Termo de Constatação e Intimação Fiscal enviado pelo correio através de AR recebido em 08/05/2014, no qual eram apresentadas para contestação da contribuinte as diferenças encontradas entre os valores informados como pagos pelos tomadores nas Dirf de terceiros e os informados como recebidos pela contribuinte na DIPJ AC 2009, assim como os valores de retenção e compensação informados.

Através desse Termo, mais uma vez se intimava a contribuinte a apresentar as cópias das notas fiscais que não haviam sido informadas por ela anteriormente, a documentação comprobatória das retenções declaradas, a memória de cálculo das compensações efetuadas e a relação dos bens integrantes do Ativo Imobilizado, bem como a esclarecer a razão de ter omitido na DIPJ/2010 as receitas auferidas pela prestação de serviços para inúmeros tomadores.

No Termo também se alertava a contribuinte de que o prazo concedido de 20 dias corridos da data do recebimento para atendimento seria improrrogável, bem como que na eventualidade da não prestação de informações seriam efetuados lançamentos de ofício com a multa agravada.

Foi feito o lançamento de ofício dessas diferenças apuradas como receitas omitidas, sendo arbitrado o lucro com base nessas receitas e naquelas declaradas pela contribuinte, com fundamento no art. 530, II e III, do RIR/1999, tendo em vista a falta de apresentação da documentação solicitada para a verificação da real receita de serviços havida, mormente as notas fiscais, assim como a constatação de que os valores de receita declarados na DIPJ e na contabilidade revelavam evidentes indícios de sonegação que a tornavam imprestável para determinar o lucro real, uma vez que englobavam apenas parte da receita.

Foi aplicada a multa de 225% pela falta de apresentação de esclarecimentos, livros e documentos e de escrituração de parte das receitas auferidas no ano-calendário. Foi atribuída responsabilidade solidária ao sócio e administrador da contribuinte Wagner Martins, com fundamento nos arts. 124, I, e 135 do CTN.

Sendo notificada da autuação, a contribuinte representada pelo procurador

Roberto Trevisan, ingressou com a impugnação de fls. 1260 a 1297, na qual alegou:

- Trata-se de auto de infração lavrado ao fundamento de que a Impugnante deixou de apresentar os LIVROS E DOCUMENTOS DA SUA ESCRITURAÇÃO solicitados pela autoridade tributária, o que teria, em tese, impossibilitado a verificação dos lançamentos contábeis para apuração do LUCRO REAL no ano calendário de 2009.

O arbitramento do IRPJ e apuração reflexa da CSLL, da COFINS e do PIS foi realizado em sua grande maioria, sobre as receitas que foram declaradas ao longo do ano de 2009 via DIPJ, Dacon e Sped, os quais foram tempestiva e regularmente entregues pela Impugnante (receita declarada de R\$ 56.990.981,35), dados extraídos da linha 05 da Ficha 06A - DIPJ, conforme citado pelo nobre auditor no item 3 - Cruzamento de Informações" do presente auto de infração.

Ocorre que, além do arbitramento sobre as receitas declaradas, a autoridade tributária ainda presumiu a ocorrência de uma suposta omissão de receitas (suposta omissão no valor de R\$ 21.507.927,41), resultante da diferença entre os valores declarados pela impugnante em DIPJ e Dacon e as informações utilizadas e

VALIDADAS POR AMOSTRAGEM pelo auditor, partindo dos valores listados na base 1708 - IRRF da Dirf.

Ressaltamos que o próprio auditor, ao descrever a metodologia do seu trabalho, menciona haver 200 (duzentos) tomadores de serviços com informações divergentes (DIPJ x Dirf). Nesse sentido, o presente auto de infração teve por base a circularização (seleção por amostragem) de 55 destes tomadores de serviços, o que representa um universo correspondente a 27,50% do total de supostos clientes com diferenças de valores informados.

Prosseguindo nesse mesmo raciocínio, os tomadores de serviços circularizados se abstiveram de atender ao Termo de Intimação. Sendo assim, apenas 23,50% das supostas divergências foram confirmadas pelo auditor, equivalente a 47 (quarenta e sete) tomadores de serviços que responderam positivamente no processo de circularização.

Podemos verificar que o presente auto de infração, embora tenha apurado e constituído os créditos fazendários pela sua integralidade, apresentou a confirmação e validação de apenas 23,50% das supostas divergências apontadas pela Dirf. Desta forma, a possibilidade de o auditor ter incorrido em erro, dada a expressiva margem de informações não confirmadas nos demais tomadores de serviços (um universo superior a 153 clientes, correspondente a 76,50% do total mencionado pelo próprio auditor).

Também se infere da análise do Auto de Infração que a autoridade tributária não considerou o valor das retenções de IRRF, CSLL, PIS e COFINS e, ainda, aplicou multa de ofício no percentual de 150%, agravada em 50%, sobre o crédito tributário constituído (multa total agravada para 225%).

Não satisfeita, a autoridade tributária ainda finalizou a ação fiscal com a responsabilização solidária do sócio e administrador da empresa Impugnante, bem como arrolamento dos bens de ambos os responsáveis nomeados (Impugnante; sócio administrador).

- Ocorreu a decadência para constituição dos créditos tributários referentes aos fatos geradores compreendidos entre janeiro/2009 a maio/2009.

O prazo decadencial deve ser contado conforme o previsto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que o arbitramento foi feito com base nas receitas declaradas em DIPJ, Dacon, DCTF e na contabilidade, não podendo se falar em dolo, fraude.

Mesmo sobre a receita omitida o prazo decadencial deve ser contado da ocorrência do fato gerador, uma vez que não houve comprovação da ocorrência do dolo e houve pagamento antecipado declarado via DCTF.

- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM VIRTUDE DE ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO EM VIRTUDE DA OPÇÃO POR REGIME DE APURAÇÃO DIVERSO DAQUELE AO QUAL ESTAVA SUBMETIDA A IMPUGNANTE.

O fisco utilizou para calcular o IRPJ a forma de apuração trimestral, enquanto a contribuinte fez a opção pelo regime de tributação do lucro real anual. Esse fato ofende o disposto na Lei nº 9.249, de 1995, art. 24 e o RIR, de 1999, art.288, e agravou o lançamento do crédito tributário. Nem se alegue que o fisco não teria como apurar o lucro anual, haja vista que o próprio agente fiscal expressamente

afirma que o arbitramento dos lucros foi feito com base no Dacon, DIPJ, Sped e contabilidade da empresa.

No auto de infração, os fatos geradores foram discriminados mensalmente, conforme se vê no Anexo 9. O fisco fez a apuração trimestral, baseando-se na soma das receitas mensais, ou seja, poderia e deveria ter apurado o IRPJ e CSLL pelo regime anual de tributação. Além de não respeitar os ditames da Lei nº 9.249/95 e Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), a fiscalização desrespeitou a regra disposta no artigo 142, do CTN.

– A exigência da multa de 150% sobre as receitas declaradas é improcedente: Embora o argumento do fisco autorize a aplicação da multa qualificada somente sobre a receita omitida, referida multa também foi aplicada equivocadamente sobre a receita declarada.

– Nulidade do agravamento da multa (art. 957, II, do RIR/1999) sobre as receitas omitidas: o fisco concluiu que a soma dos valores das notas fiscais informadas pelas prefeituras era maior que os valores declarados pela contribuinte e lavrou o auto de infração sem intimar a fiscalizada a explicar as diferenças constatadas.

O atuante não quantificou a sonegação, uma vez que não apontou quais as notas fiscais específicas teriam sido não declaradas, sendo imprescindível a intimação formal para que a empresa pudesse demonstrar a incorreção dos valores apontados (cinquenta por cento).

– Nulidade do lançamento do PIS e Cofins: o fisco tributou novamente as receitas já declaradas e constituídas, em DCTF, pela contribuinte a título de PIS e Cofins, o que constitui *bis in idem*.

Essa conduta violou os arts. 145, §§ 1º e 2º, 154, I, 150, IV, da Constituição Federal (CF), e o CTN, arts. 150, § 4º, e 174.

– NULIDADE DA AUTUAÇÃO EM VIRTUDE DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO, AMPLA DEFESA, DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DA LEGALIDADE.

O auto de infração tomou como base suposta omissão de receita encontrada através do confronto entre DIPJ, Dacon, Sped, GFIP e etc. e os valores declarados pelos tomadores de serviços (via Dirf).

Segundo o auditor foi constatada divergência em aproximadamente 200 (duzentos) tomadores de serviços, dos quais selecionou, por amostragem 55, onde apenas 47 responderam sua solicitação.

Com base nas informações fornecidas pelos tomadores (47), o auditor entendeu que os valores informados via Dirf estavam corretos e que 100% das supostas diferenças deveriam ser lançadas como receitas omitidas.

Tal fato enseja nulidade integral do auto de infração, tendo em vista que a fiscalização não disponibilizou as Dirf que foram utilizadas como base para constatar a suposta omissão de receita, bem como não apontou a legislação que lhe permitiu utilizar o montante presumido por amostragem, em total ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e do devido processo legal, bem como da legalidade, todos insculpidos no artigo 5º, II, LV, da Constituição Federal, bem como artigo 97, do CTN.

A Impugnante tem o direito de verificar e confrontar os valores informados por todos os tomadores através da Dirf, uma vez que não é obrigada a se conformar com os valores digitados pela fiscalização através de planilhas e etc.

Como se não bastasse não ter disponibilizado as Dirf tomadas como base para montar a suposta omissão de receita, a fiscalização também só analisou 23,5% das supostas divergências apontadas, pois dos 200 tomadores de serviços apontados apenas 47 foram verificados.

Também não é possível entender que 100% das divergências apontadas estão corretas, uma vez que foram analisadas somente 23,5% da totalidade.

Entretanto, se essa amostragem for considerada válida pelos julgadores, os valores apurados somente podem ser exigidos com aplicação da multa de ofício não qualificada (75%) e ainda a ser submetida a explicação pelo contribuinte.

E ainda, na hipótese da autuação ser mantida, a suposta omissão de receita deve ser reduzida ao valor supostamente confirmado pela fiscalização (23,5%), pois o restante é mera conjectura.

- IMPROCEDÊNCIA DO ARBITRAMENTO DOS LUCROS COM BASE NO INCISO III DO ARTIGO 530 DO RIR/99.

É necessário esclarecer que inexistiu a suposta recusa da Impugnante em entregar os documentos solicitados pela fiscalização. Entregou, embora parcialmente, os documentos solicitados pela fiscalização, conforme reconheceu o próprio auditor e, quando não era possível atender a intimação por completo e de forma satisfatória, a impugnante formulava pedido de dilação de prazo para que pudesse reunir o restante dos documentos solicitados, conforme se infere dos pedidos de dilações protocolados e deferidos, inclusive pelo fato dos arquivos estarem sob guarda de empresa terceirizada (DOC. 05).

Posto isto, considerando a grande quantidade de empregados e notas emitidas mensalmente, a Impugnante precisava de prazo razoável para que fosse possível reunir todas as informações solicitadas pelo agente fiscal (a confirmação das retenções declaradas demanda a reunião de todas as notas emitidas ao longo do ano de 2009, o que comprova a dificuldade para se atender rapidamente esta solicitação, quer em razão, da quantidade de anos passados que estes documentos foram emitidos, quer em razão do volume de documentos).

De outro lado, NÃO É TOTALMENTE VERDADEIRA A PREMISSE DE QUE A NÃO APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS E FOLHAS DE PAGAMENTO IMPEDIU A CORRETA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (AS FOLHAS DE PAGAMENTO JÁ HAVIAM SIDO ENTREGUES ELETRONICAMENTE JUNTAMENTE COM A RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS E DEMAIS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - DIPJ, DACON, DCTF E SPED CONTÁBIL).

O agente fiscal tinha em suas mãos toda documentação suficiente para confirmar o lucro declarado pela Impugnante. Por esta razão, não há como aceitar que o arbitramento dos lucros tenha ocorrido com base na redação disposta no inciso III do artigo 530 do RIR/99.

Os documentos já estavam em posse do agente fiscal. Tanto é assim que ele afirma que o arbitramento dos lucros foi realizado com base na Dacon, DIPJ, Sped

(arquivos digitais da Contabilidade) da empresa, os quais, na prática, não foram desconsiderados.

Desta forma, desde logo, fica evidente o desconhecimento do Auditor das normas tributárias vigentes, que apontamos ao longo desta Impugnação Administrativa. Nesse contexto, rogamos sua atenção para os erros básicos cometidos pelo agente fiscal, que certamente serão retificados pela douta equipe revisora a que nos recorremos.

Especificamente no que se refere ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) vale lembrar que ele consiste em instrumento que unificou as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração CONTÁBIL e FISCAL da pessoa jurídica.

Dessa forma, não é lícito o arbitramento dos lucros tal qual realizado pela autoridade tributária, sem nem ao menos ter apresentado e comprovado integralmente todos os elementos que possam configurar a imprestabilidade da contabilidade da Impugnante.

Além do inciso III do artigo 530 do RIR/99 não se aplicar à hipótese destes autos (já que o próprio agente fiscal confirma que teve acesso aos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal através do Sped e demais documentos entregues ou baixados diretamente), não houve, em momento algum, a demonstração de que a contabilidade da Impugnante era imprestável.

- IMPROCEDÊNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Não houve comprovação de ação dolosa para a qualificação da multa, que se deu exclusivamente em virtude de ter sido constatada omissão de receitas. Tais receitas omitidas foram obtidas por meio de relação de notas fiscais emitidas pela própria impugnante, o que comprova que não há prova de dolo.

Não houve, em momento algum, qualquer tentativa do agente fiscal de comprovar uma ação ou omissão com evidente intuito doloso no que se refere à conduta atribuída à Impugnante já que a qualificação da multa se deu exclusivamente, em virtude de ter sido constatada uma suposta omissão de receitas presumida.

- ILEGALIDADE DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE 150% PARA 225%. a falta de apresentação de livros e documentos foi utilizada como fundamento para o arbitramento do lucro e para o agravamento da multa de ofício, o que é ilegal.

- As multas aplicadas são desproporcionais, excessivas e confiscatórias.

- A fiscalização efetuou o lançamento de ofício dos valores supostamente pagos pelos tomadores de serviços, porém, deixou de abater os valores recolhidos a favor da Impugnante via DARF. De acordo com o art. 36 da Lei nº 10.833, de 2003, devem ser abatidas dos valores lançados de ofício as quantias retidas nas notas fiscais de prestação de serviços.

- Impossibilidade de manutenção do Termo de Arrolamento. No caso de provimento da presente impugnação, o arrolamento deve ser revisto.

Wagner Martins apontado pela fiscalização como responsável tributário apresentou a impugnação de fls.1213 a 1235, na qual alega:

- Nulidade do termo de sujeição passiva solidária formalizado sem a instauração de mandado de procedimento fiscal (MPF). Segundo os arts. 2º e 3º da Portaria RFB nº 3.014/2011, todo ato ou procedimento deve ser precedido de MPF.

- A atribuição de responsabilidade foi fundamentada nos arts. 121, § único, 124, II, 128, I, e 135, III, todos do CTN.

Ocorre que o art. 135, III, do CTN, ao afirmar que são pessoalmente responsáveis, determina que a pessoa jurídica fica desobrigada, o que tem o mesmo sentido empregado no art. 137 daquele código.

- A redação do art. 135 revela que a norma foi criada para aplicação privativa nos casos em que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado agem de forma contrária aos interesses da sociedade (e a sua revelia) e desta atitude surge uma obrigação tributária, acarretando a responsabilidade exclusiva do sócio administrador. Trata-se de responsabilidade pessoal e não responsabilidade solidária, devendo os bens do impugnante serem exonerados.

- A fiscalização deve comprovar a infração à lei ou estatuto, o que não ocorreu no presente processo.

- Impossibilidade de imputação de sujeição passiva solidária sem a comprovação de dolo específico ou infração à lei.

Não há provas de que o impugnante agiu com dolo, tendo em vista que emitiu notas fiscais, mas o setor contábil incorreu em erro e não repassou tais informações para a DIPJ. Independentemente desse erro contábil, os valores glosados inclusive os centavos, tomaram como base as informações das notas fiscais devidamente emitidas pela Empresa Brasileira de Serviços Gerais para DIPJ, fato que descaracteriza qualquer intuito doloso ou infração à lei.

- Se não há provas de que tenha praticado dolosamente infração à lei, não há possibilidade de ser responsabilizado solidariamente por supostos débitos da empresa.

- Impossibilidade de formalização de termo de sujeição passiva do sócio, em face de incompetência do auditor fiscal. A formalização do referido termo fere o princípio da legalidade (art. 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal – CF).

Entende o Impugnante que a competência para imputar solidariedade é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos da Lei nº 6.830/80:

- Inexistência de crédito definitivamente constituído para que pudesse impor aplicação dos arts. 124 e 135 do CTN. Somente poderá ser formalizado o termo de sujeição passiva solidária depois da decisão final administrativa comprovando cabalmente a infração à lei e, se eventualmente o sujeito passivo não honrar com os supostos débitos imputados.

O termo de sujeição passiva é medida excepcional, que não pode ser decretada com apoio exclusivo em supostos débitos da pessoa jurídica, até porque a insuficiência de bens necessários à satisfação das dívidas contraídas consiste, a rigor, em pressuposto para a decretação da falência e desconsideração da personalidade jurídica, o que não ocorreu.

- Há necessidade de desconsideração da personalidade jurídica para imputar sujeição passiva solidária e, conseqüentemente, termo de arrolamento de bens para o

Impugnante pela total inexistência de solidariedade, prova de dolo específico ou infração a lei, previsão legal, por ausência do crédito tributário definitivamente constituído e desconsideração da personalidade jurídica devendo tal ato ser cancelado, tendo em vista que restou comprovada sua completa nulidade.

Não existem os requisitos constantes do art. 50 do Código Civil, quais sejam: a) abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade; b) confusão patrimonial, aptos a ensejar o redirecionamento do pleito executivo.

Diante das alegações apresentadas na impugnação, o processo foi encaminhado para diligência, conforme Resolução de fls.1540 a 1544.

Como resultado da diligência efetuada, foram anexados ao processo os documentos de fls. 1551 a 1864, dentre os quais o Termo de Verificação Fiscal Rerratificado, tendo sido apresentada nova impugnação de fls.1868 a 1905. Nela a contribuinte ratificou as alegações já apresentadas e acrescentou as que seguem:

- Nos termos do art. 150, § 4º do CTN, ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2009, uma vez que se trata de lançamento complementar, em que houve o pagamento antecipado declarado via DCTF e não houve a comprovação do intuito doloso por parte da impugnante.

- Operou-se a decadência para constituição de crédito de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no que se refere aos fatos geradores compreendidos entre janeiro a dezembro de 2009, tendo em vista que o prazo decadencial conta-se da data em que a impugnante foi intimada do auto de infração rerratificado (01/09/2015).

- De acordo com o relatório da diligência, mais especificamente no item 3 (cruzamento das informações), que inclusive é idêntico ao item 3 do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização informa claramente que os documentos utilizados para comprovar o suposto ilícito aqui debatido foram as Dirf dos tomadores de serviços.

Ocorre que, de acordo com o artigo 9º do Decreto n.9 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, o auto de infração deve estar instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. No mesmo sentido, o artigo 25 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, no Capítulo V (DAS PROVAS), determina que o auto de infração deve estar instruído com prova indispensável à comprovação do ilícito.

Ora, se o único documento utilizado (Dirf dos tomadores) para comprovar o suposto ilícito aqui debatido (omissão de receitas) não foi carreado quando da imposição do auto de infração, a juntada posterior não é permitida, fato que impõe a nulidade integral do auto de infração, nos termos do artigo 53, da Lei n.a 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

- De acordo com a legislação, o agente fiscal é obrigado a efetivar o lançamento de acordo com o regime de tributação ao qual o contribuinte estava submetido no período de apuração lançado.

Entretanto, podemos verificar que o "Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica -Lucro Arbitrado", parte integrante do presente AIIM ora impugnado, revela que a forma de tributação utilizada pela autoridade tributária para calcular o IRPJ foi a apuração TRIMESTRAL (p. ex: "Período de Apuração do

Tributo: 01/01/2009 a 31/03/2009"), enquanto que a Impugnante fez a opção pelo regime de tributação do Lucro Real ANUAL, conforme DIPJ entregue eletronicamente (DOC. 04).

Ou seja, no período fiscalizado a Impugnante era tributada com base no lucro real ANUAL. No entanto, a construção do lançamento foi realizada pelo REGIME DE APURAÇÃO TRIMESTRAL e, portanto, diverso DO REGIME ANUAL ao qual a Impugnante estava sujeita no período fiscalizado.

Ao proceder da maneira acima relatada, a autoridade tributária eivou de nulidade o AIIM impugnado haja vista que a fiscalização não respeitou o regime de apuração

ao qual a Impugnante estava submetido na época do período fiscalizado (jan/09 a dez/09).

- Nulidade da multa de ofício e respectivo agravamento aplicado sobre receitas declaradas.

Foi aplicada a multa de ofício de 225% sobre a somatória das receitas declaradas com as receitas presumidamente omitidas. Entretanto, o fundamento adotado no auto de infração para a aplicação da referida multa somente possibilita a sua incidência sobre as receitas presumidamente omitidas.

- Nulidade do lançamento do PIS e Cofins (*bis in idem*).

De igual maneira como procedeu com relação ao cálculo da multa de ofício, o agente fiscal equivocadamente entendeu por realizar lançamento reflexo para as contribuições ao PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas apuradas, inclusive àquelas que já haviam sido declaradas pela impugnante.

Portanto, está gritantemente configurada a nulidade do lançamento na forma que foi realizada pelo agente fiscal, que simplesmente não observou que o crédito sobre as receitas declaradas já havia sido constituído pelo próprio contribuinte, mediante entrega tempestiva da respectiva DCTF.

A conduta praticada viola frontalmente a redação disposta no artigo 150, § 42 e artigo 174 do Código Tributário Nacional, bem como a redação disposta nos artigos 145, §§ 1º e 2º, 154, I e 150, IV da Constituição Federal, por se tratar o *bis in idem* de fenômeno com presunção absoluta de cobrança de tributo com efeito de confisco e que viola o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Em vista do acima exposto, resta comprovado que o lançamento de PIS e COFINS possui nulidade manifesta insanável que enseja a anulação do auto de infração neste tocante já que o lançamento do crédito foi construído de maneira indevida pela autoridade tributária.

- Nulidade do auto de infração, tendo em vista que a fiscalização não disponibilizou as Dirf que utilizou para constatar a suposta omissão de receita, bem como não apontou a legislação que lhe permite utilizar o montante presumido por amostragem, em total ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e do devido processo legal, bem como da legalidade, todos insculpidos no art. 5º, II, LV, da Constituição Federal, bem como art. 97, do CTN.

Como se não bastasse não ter disponibilizado as Dirf as quais tomou como base para montar a suposta omissão de receita, a fiscalização também só analisou

23,5% das supostas divergências apontadas, pois dos 200 tomadores de serviços apontados, apenas 47 foram verificados.

Logo, também não é possível entender que 100% das divergências apontadas estão corretas, uma vez que foram analisadas somente 23,5% da totalidade.

Nem se alegue que as Dirf foram carreadas em momento posterior, pois segundo artigo 9º do Decreto 70.235/72, os documentos que comprovam o suposto ilícito devem ser carreados na data da formalização do auto de infração em debate.

E ainda que assim não fosse, não existe legislação que possibilite a fiscalização utilizar o montante presumido por amostragem, tudo em total ofensa ao princípio constitucional da legalidade.

- Improcedência do arbitramento do lucro com base no inciso III, do art. 530 do RIR/1999.

Inexistiu recusa para entregar dos documentos solicitados, os quais estavam sendo providenciados. Isto justifica as dilações de prazo que foram requeridas. Nesse sentido, analisando o primeiro pedido de dilação, a Impugnante já informava que os documentos estavam na posse de empresa terceirizada e que teria dificuldade em obtê-los, pois a quantidade de documentos solicitados pela fiscalização era muito grande (DOC. 06).

De outro lado, NÃO É TOTALMENTE VERDADEIRA A PREMISA ADOTADA NO AIIM PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO, QUANDO SE ALEGA QUE A NÃO APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS E FOLHAS DE PAGAMENTO IMPEDIU A CORRETA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (AS FOLHAS DE PAGAMENTO JÁ HAVIAM SIDO ENTREGUES ELETRONICAMENTE, JUNTAMENTE COM A RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS E DEMAIS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS (DIPJ, DACON, DCTF E SPED CONTÁBIL).

O agente fiscal detinha em suas mãos toda documentação suficiente para confirmar o lucro declarado pela Impugnante. Por esta razão, não há como aceitar que o arbitramento dos lucros tenha ocorrido com base na redação disposta no inciso III do artigo 530 do RIR/1999.

Os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal já estavam em posse do agente fiscal. Tanto é assim que o mesmo afirma no auto de infração impugnado que o arbitramento dos lucros foi realizado com base na DACON, DIPJ, SPED (arquivos digitais da Contabilidade) da empresa, os quais, na prática, não foram desconsiderados.

Especificamente no que se refere ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), vale lembrar que este consiste em Instrumento que unificou as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de LIVROS e documentos que integram a escrituração CONTÁBIL e FISCAL da pessoa jurídica.

Isto posto, não se revela lícito o arbitramento dos lucros tal qual realizado pela autoridade tributária, sem nem ao menos ter apresentado e comprovada integralmente todos os elementos que possam configurara imprestabilidade da contabilidade da Impugnante.

Logo, estamos diante de situação em que é manifesta a improcedência e nulidade do auto de infração impugnado.

-
- Improcedência da aplicação da multa de ofício qualificada.

Na hipótese dos autos, não há qualquer indício de que as receitas presumidamente omitidas tenham deixado de serem declaradas em decorrência de uma ação ou omissão que tenha sido praticada dolosamente pela Impugnante.

Pelo contrário, as receitas presumidamente omitidas e incorretamente apuradas, como vimos, foram obtidas através da relação de notas fiscais emitidas pelo próprio Impugnante, o que comprova que não há, na hipótese dos autos, nenhuma evidência de que o mesmo tenha agido com dolo.

- Ilegalidade do agravamento da multa de 150% para 225%.

Depreende-se da leitura do auto de infração impugnado, que a multa de ofício de 150% foi agravada pelo agente fiscal para 225% ao fundamento de que a Impugnante não teria prestado os esclarecimentos solicitados pela autoridade tributária.

Ocorre que, ainda que seja admitido que a Impugnante não apresentou os documentos exigidos pela autoridade tributária, o que se admite apenas a título de argumentação, ainda assim não seria possível, com base neste fato, agravar a multa de ofício aplicada em 150%.

Isto porque a suposta falta de apresentação de livros e documentos à autoridade tributária foi utilizada como fundamento para arbitramento dos lucros auferidos pela Impugnante no ano calendário de 2009 e demais lançamentos arbitrados reflexamente.

Com efeito, a mesma conduta atribuída ao Impugnante está sendo utilizada como fundamento para aplicação de duas penalidades. A primeira consistente no arbitramento dos lucros e, a segunda, no agravamento da multa de ofício pelo mesmo motivo.

Sendo assim, considerando que a falta de entrega de documentos já havia sido utilizada como fundamento pelo agente fiscal para arbitramento dos lucros auferidos pelo Impugnante no ano calendário de 2009, o agente fiscal jamais poderia utilizar esta mesma conduta como fundamento para agravar a multa de ofício de 150% para 225%.

- A multa de ofício e respectivo agravamento, caso não seja anulada com base nos demais argumentos anteriormente suscitados, deve ser reduzida ao limite máximo de 100% em homenagem ao princípio constitucional que veda a cobrança de tributos com efeito de confisco.

- Na remota possibilidade de não ser anulado o lançamento ora impugnado, os valores retidos, pagos e informados pelos tomadores dos serviços através da Dirf devem ser abatidos do montante imputado.

O abatimento dos valores retidos em notas fiscais de prestação de serviço é obrigatório, conforme preceitua o artigo 36, da Lei nº 10.833/03 e artigos 647 e 650 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99).

- Saliente-se que NÃO houve comprovação e, conseqüentemente, validação das informações do universo representativo de 76,50% do total da base de consulta da Dirf, a qual foi utilizada para apuração da receita omitida e constituição do crédito tributário do presente auto de infração.

Sendo assim, fica comprovado que o trabalho realizado pelo agente fiscal para apontar as receitas presumidamente omitidas não foi realizado adequadamente. Por esta razão, o lançamento sobre as receitas omitidas deve ser cancelado a fim de que o auto seja refeito pelo agente fiscal.

Na hipótese de a autuação em debate seja mentida, a suposta omissão de receita deve ser reduzida ao valor supostamente confirmado pela fiscalização (23,5%), pois o restante é mera conjectura.

- Em virtude da comprovação de que todos os créditos lançados são indevidos, não resta nenhuma possibilidade de manutenção dos termos de arrolamentos formalizados em nome da Impugnante e em nome do seu responsável legal, Sr. Wagner Martins.

Isto porque, ainda que se considere a remota possibilidade de que parte dos débitos ora debatidos seja mantida, certamente o patrimônio do Impugnante seria maior que 30% dos débitos lançados pelo agente fiscal.

Em virtude das alegações apresentadas na impugnação, o processo foi encaminhado em diligência, tendo retornado com o Termo de Verificação Rerratificado (fls.1553 a 1567), ao qual foram anexados os documentos solicitados.

Ciente do Termo de Verificação Rerratificado efetuado em atendimento à diligência solicitada por esta turma de julgamento, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls.1868 a 1905, na qual manteve os mesmos argumentos preliminares e de mérito encampados na primeira impugnação e alegou o que segue:

- Decadência: Nos termos do art. 150, do Código Tributário Nacional (CTN), ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores compreendidos entre janeiro/2009 a dezembro/2009, uma vez que, segundo alega, tomou ciência do auto de infração rerratificado em 01/09/2015. Afirma que houve pagamento antecipado declarado via DCTF e não foi comprovado o intuito doloso por parte da impugnante.

Ressalta que, caso seja considerada a data em que a Impugnante foi autuada (17/06/2014) como marco inicial para contagem do prazo decadencial, os fatos geradores de janeiro a maio de 2009 foram atingidos pela decadência.

- Nulidade integral do auto de infração, em virtude da impossibilidade de juntada posterior de documentos para comprovar suposto ilícito (omissão de receita).

De acordo com o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, o auto de infração deve estar instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Ora, se o único documento utilizado (Dirf dos tomadores) para comprovar o suposto ilícito aqui debatido (omissão de receitas) não foi carreado quando da imposição do auto de infração, a juntada posterior não é permitida, fato que impõe a nulidade integral do auto de infração, nos termos do artigo 53, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

- Nulidade do auto de infração, em virtude de erro na construção do lançamento em virtude da opção por regime de apuração diverso daquele ao qual estava submetida a impugnante.

A autoridade tributária desconsiderou a regra disposta no art. 24 da Lei nº 9.249/95 e art. 288 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), uma vez que era tributada com base no lucro real anual e o lançamento foi feito pelo regime de apuração trimestral, diverso do regime anual ao qual a impugnante estava sujeita no período fiscalizado.

O erro na construção do lançamento do IRPJ revela vício insanável no lançamento constituído irregularmente, que se estende aos demais tributos (CSLL, PIS e COFINS) constituídos reflexamente pela autoridade tributária.

Ao adotar o regime de apuração TRIMESTRAL, diverso daquele ao qual estava sujeita a Impugnante durante o período fiscalizado (apuração ANUAL), a autoridade tributária agravou o lançamento do crédito constituído haja vista que os prazos de vencimento da obrigação tributária são diversos em ambos os regimes de apuração.

Nem se alegue em favor da autoridade tributária que esta não teria como apurar o lucro pelo regime de apuração anual, pois o próprio agente fiscal expressamente afirma que o arbitramento dos lucros foi realizado com base na DACON, DIPIJ, SPED (arquivos digitais da Contabilidade) da Impugnante.

Ademais, na elaboração do Auto de Infração, o agente fiscal incluiu os fatos geradores discriminando-os mensalmente, conforme verifica-se nos demonstrativos de apuração integrantes do presente processo. Assim, apesar de apurar o IRPJ pelo regime trimestral de apuração, o fez baseando-se na soma das receitas mensais, ou seja, deveria ter apurado o IRPJ e a CSLL pelo regime anual de tributação.

- Nulidade da multa de ofício e respectivo agravamento aplicado sobre receitas declaradas.

A leitura dos argumentos adotados pelo agente fiscal no auto de infração impugnado, revela que a aplicação da multa de ofício de 150% está fundamentada na omissão de receitas que foi presumida pela autoridade tributária.

Entretanto, muito embora o argumento utilizado autorize a aplicação da multa de ofício agravada somente sobre o lançamento realizado com base nas receitas presumidamente omitidas (R\$ 21.507.927,41), a autoridade tributária, de maneira equivocada, também aplicou a citada multa sobre o lançamento realizado com base nas receitas declaradas pelo Impugnante (R\$ 56.990.981,35).

- Nulidade do lançamento do PIS e Cofins (*bis in idem*):

De igual maneira como procedeu com relação ao cálculo da multa de ofício, o agente fiscal equivocadamente entendeu por realizar lançamento reflexo para as contribuições ao PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas apuradas, inclusive àquelas que já haviam sido declaradas pela impugnante.

Portanto, está gritantemente configurada a nulidade do lançamento na forma que foi realizada pelo agente fiscal, que simplesmente não observou que o crédito sobre as receitas declaradas já havia sido constituído pelo próprio contribuinte, mediante entrega tempestiva da respectiva DCTF.

Ao assim proceder, resta evidente que o agente fiscal está tributando novamente os mesmos valores que já haviam sido declarados e constituídos pela própria impugnante a título das contribuições ao PIS e à COFINS, o que representa verdadeiro *bis in idem*.

- Nulidade do auto de infração em virtude de ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, ampla defesa, do devido processo legal e da legalidade.

O auto de infração em debate tomou como base suposta omissão de receita encontrada através do confronto entre obrigações acessórias apresentadas pela Impugnante (via DIPJ, DACON, SPED, GFIP e etc.) e os valores declarados pelos tomadores de serviços (via Dirf).

Segundo o nobre auditor, foi constatada divergência em aproximadamente 200 (duzentos) tomadores de serviços, dos quais selecionou, por amostragem, 55 (cinquenta e cinco), onde apenas 47 (quarenta e sete) responderam sua solicitação.

Com base nas informações fornecidas pelos tomadores (47), o nobre auditor entendeu que os valores informados via Dirf estavam corretos e que 100% das supostas diferenças deveriam ser lançadas como receitas omitidas.

Tal fato enseja nulidade integral da autuação em debate, tendo em vista que a fiscalização não disponibilizou as Dirf das quais utilizou como base para constatar a suposta omissão de receita, bem como não apontou a legislação que lhe permita utilizar o montante presumido por amostragem, em total ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e do devido processo legal, bem como da legalidade, todos insculpidos no artigo 5º, II, LV, da Constituição Federal, bem como artigo 97, do CTN.

Como se não bastasse não ter disponibilizado as Dirf das quais tomou como base para montar a suposta omissão de receita, a fiscalização também só analisou 23,5% das supostas divergências apontadas, pois dos 200 tomadores de serviços apontados, apenas 47 foram verificados.

Logo, também não é possível entender que 100% das divergências apontadas estão corretas, uma vez que foram analisadas somente 23,5% da totalidade.

Nem se alegue que as Dirf foram carreadas em momento posterior, pois segundo artigo 9º do Decreto 70.235/72, os documentos que comprovam o suposto ilícito devem ser carreados na data da formalização do auto de infração em debate.

E ainda que assim não fosse, não existe legislação que possibilite a fiscalização utilizar o montante presumido por amostragem, tudo em total ofensa ao princípio constitucional da legalidade.

● Mérito.

- Improcedência do arbitramento dos lucros com base no inciso III do art. 530 do RIR/1999.

É necessário esclarecer que inexistiu a suposta recusa da Impugnante em entregar os documentos solicitados pela fiscalização. A este respeito, é bom que fique claro que a Impugnante entregou, embora parcialmente, os documentos solicitados pela fiscalização.

Na impossibilidade de atender a intimação por completo e de forma satisfatória, o Impugnante formulava pedido de dilação de prazo para que pudesse reunir o restante dos documentos solicitados, conforme se infere dos pedidos de dilações protocolados e deferidos, inclusive pelo fato dos arquivos estarem sob guarda de empresa terceirizada (DOC. 05).

Nesse sentido, analisando o primeiro pedido de dilação, a Impugnante já informava que os documentos estavam na posse de empresa terceirizada e que teria dificuldade em obtê-los, pois a quantidade de documentos solicitados pela fiscalização era muito grande (DOC. 06).

Posto isto, considerando a grande quantidade de empregados e notas emitidas mensalmente, a Impugnante precisava de prazo razoável para que fosse possível reunir todas as informações solicitadas pelo agente fiscal (a confirmação das retenções declaradas demanda a reunião de todas as notas emitidas ao longo do ano de 2009, o que comprova a dificuldade para se atender rapidamente esta solicitação, quer em razão da quantidade de anos passados que estes documentos foram emitidos, quer em razão do volume de documentos).

Diferentemente do que afirma o fiscal, inexistiu recusa para entregar dos documentos solicitados, os quais estavam sendo providenciados. Isto justifica as dilatações de prazo que foram requeridas.

De outro lado, não totalmente verdadeira a premissa adotada na autuação, quando se alega que a não apresentação de notas fiscais e folhas de pagamento impediu a correta apuração do lucro real (as folhas de pagamento já haviam sido entregues eletronicamente, juntamente com a relação de notas fiscais e demais obrigações acessórias – DIPJ, Dacon, DCTF e Sped contábil).

O agente fiscal detinha em suas mãos toda documentação suficiente para confirmar o lucro declarado pela Impugnante. Por esta razão, não há como aceitar que o arbitramento dos lucros tenha ocorrido com base na redação disposta no inciso III do artigo 530 do RIR/1999.

Analisando o dispositivo legal antes mencionado, fica claro que o arbitramento de lucros nesta hipótese SOMENTE pode ocorrer caso o contribuinte deixe de apresentar à autoridade tributária "os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa".

Ocorre que, estes documentos já estavam em posse do agente fiscal. Tanto é assim que o mesmo afirma no auto de infração impugnado que o arbitramento dos lucros foi realizado com base na Dacon, DIPJ, Sped (arquivos digitais da Contabilidade) da empresa, os quais, na prática, não foram desconsiderados.

Mesmo em posse das informações contábeis declaradas no Sped, o auditor intimou a empresa a apresentar os Livros que denominou "livros diário e razão em meio digital".

O fisco utilizou todos os documentos apresentados em papel e eletronicamente para elaborar o auto de infração e não houve nenhum trabalho tendente a demonstrar que escrituração contábil do Impugnante era imprestável.

Portanto, o lançamento na modalidade arbitrada tal e qual realizado pela autoridade tributária deve ser anulado em sua integridade, o que enseja, por consequência, a nulidade dos demais tributos lançados reflexamente.

- Improcedência da aplicação da multa de ofício qualificada.

As receitas presumidamente omitidas e incorretamente apuradas, como vimos, foram obtidas através da relação de notas fiscais emitidas pelo próprio Impugnante, o que comprova que não há, na hipótese dos autos, nenhuma evidência de que o mesmo tenha agido com dolo.

- Ilegalidade do agravamento da multa de 150% para 225%.

Na hipótese dos autos, ainda que seja admitido que a Impugnante não apresentou os documentos exigidos pela autoridade tributária, o que se admite apenas a título de argumentação, ainda assim não seria possível, com base neste fato, agravar a multa de ofício aplicada em 150%. Isso porque a suposta falta de apresentação de livros e documentos à autoridade tributária foi utilizada como fundamento para arbitramento dos lucros auferidos pela Impugnante no ano calendário de 2009 e demais lançamentos arbitrados reflexamente.

- Efeito confiscatório da multa de ofício aplicada em valor superior ao do tributo principal. O Supremo Tribunal Federal entende que a cobrança de multa que supere 100% do valor principal do crédito tributário possui manifesto caráter confiscatório que deve ser reprimido. Desta feita, em consideração ao posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria, a multa de ofício e respectivo agravamento, caso não seja anulada com base nos demais argumentos anteriormente suscitados, deve ser reduzida ao limite máximo de 100% em homenagem ao princípio constitucional que veda a cobrança de tributos com efeito de confisco.

- Obrigatoriedade de abatimento dos valores antecipados a título de retenções devidamente comprovadas.

Na remota possibilidade de não ser anulado o lançamento ora impugnado, os valores retidos, pagos e informados pelos tomadores dos serviços através da Dirf devem ser abatidos do montante imputado.

O abatimento dos valores retidos em notas fiscais de prestação de serviço é obrigatório, conforme preceitua o artigo 36, da Lei n.º 10.833/03 e artigos 647 e 650 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99):

- Validação parcial dos valores supostamente omitidos:

Somente 23,50% das informações e, conseqüentemente, supostas omissões de receitas, foram confirmadas e validadas documentalmente. Sendo assim, fica comprovado que o trabalho realizado pelo agente fiscal para apontar as receitas presumidamente omitidas não foi realizado adequadamente. Por esta razão, o lançamento sobre as receitas omitidas deve ser cancelado a fim de que o auto seja refeito pelo agente fiscal.

Alternativamente, se a autuação for mantida, a suposta omissão de receita deve ser reduzida ao valor supostamente confirmado pela fiscalização (23,5%), pois o restante é mera conjectura.

- Impossibilidade de manutenção do termo de arrolamento.

Em virtude da comprovação de que todos os créditos lançados são indevidos, não resta nenhuma possibilidade de manutenção dos termos de arrolamentos formalizados em nome da Impugnante e em nome do seu responsável legal, Sr. Wagner Martins.

É o relatório.

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 14-61.224, pela 3ª Turma da DRJ/RPO, julgando procedente em parte a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

Constituem hipóteses de arbitramento do lucro da pessoa jurídica a falta de apresentação à autoridade tributária de documentos comprobatórios de lançamentos contábeis, bem assim, os registros contábeis feitos de forma global, sem apoio em assentamentos pormenorizados em livros devidamente autenticados.

RETENÇÕES NA FONTE. DEDUÇÃO.

Na apuração dos tributos devidos, admite-se a dedução das retenções na fonte correspondentes a rendimentos comprovadamente tributados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. DOLO COMPROVADO. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação em que o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Mantém-se a multa de ofício de 150% sobre a receita omitida na escrituração e nas declarações.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Mantém-se a multa de ofício agravada, quando se encontram materializados nos autos os pressupostos previstos na legislação tributária para sua majoração.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

É cabível a atribuição de responsabilidade solidária àquele que tiver interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO-GERENTE.

É solidária a responsabilidade do sócio-gerente pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei.

ARROLAMENTO DE BENS.

Impertinente a apresentação, em sede de impugnação a lançamento, de questionamentos acerca de arrolamentos de bens, por se tratar de matéria que não se insere no âmbito de competência deste colegiado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

PIS. VALORES RETIDOS. DEDUÇÃO.

Admite-se a dedução dos valores do PIS retidos na fonte quando devidamente comprovados.

PIS. VALORES CONFESSADOS. DEDUÇÃO.

Deduz-se dos tributos exigidos no auto de infração os valores do PIS confessados, antes do início do procedimento fiscal, em declaração de compensação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

COFINS. VALORES CONFESSADOS. DEDUÇÃO.

Deduz-se dos tributos exigidos no auto de infração os valores da Cofins confessados, antes do início do procedimento fiscal, em declaração de compensação.

COFINS. VALORES RETIDOS. DEDUÇÃO.

Admite-se a dedução dos valores da Cofins retida na fonte quando devidamente comprovados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL. VALORES RETIDOS. DEDUÇÃO.

Admite-se a dedução dos valores da CSLL retida na fonte quando devidamente comprovados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Após ciência do acórdão recorrido, tanto o sujeito passivo com o responsável solidário apresentam, tempestivamente, Recurso Voluntário, pugnando por provimento, onde apresentam argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Os recursos voluntários apresentados são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, deles conheço.

Antes de adentrar ao mérito da questão, devem ser examinadas as preliminares alegadas pela recorrente, em especial a sustentada da tribuna pelo patrono do coobrigado Wagner Martins. Passo a analisá-la.

Aduz a recorrente que ao ser elaborado o Termo de Verificação Rerratificado, o Sr. Agente Fiscal juntou aos autos elementos essenciais do lançamento, além do que recalculou o montante do tributo devido, descontando os valores efetivamente retidos no ano-base, porém, quando da intimação do referido termo, apenas deu-se ciência à devedora principal, olvidando-se de dar ciência ao coobrigado.

Apesar de não concordar com a recorrente que a redução do valor reclamado possua o condão de inovar ou alterar o fundamento legal da exigência tributária, equiparando-se a um novo lançamento, reconheço que, de fato, deveria a Administração proceder a notificação do Termo de Rerratificação de todos os autuados, inclusive do coobrigado.

Saliente-se que muito embora a diligência realizada tenha lhe sido favorável, devido à redução do crédito tributário apontado pela fiscalização, ainda assim, é dever da Administração Tributária proceder a notificação dos referidos autuados, de forma que, em particular, não seja violada a garantia constitucional do devido processo legal, e por consequência, não haja cerceado o direito de defesa do interessado na condição de responsável solidário pelo crédito ora discutido.

Este vício deve ser sanado imediatamente sob pena de comprometer todo o processo administrativo fiscal, que prestigia os princípios constitucionais e processuais antes mencionados. É o que determina, entre outros, a Portaria RFB nº 2284/2010:

Art. 8º Na hipótese de diligência ou de perícia, de que trata o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, todos os autuados que impugnaram ou recorreram do crédito tributário serão cientificados do resultado, sendo-lhes concedido para manifestação.

Assim, verificada a ausência de notificação do coobrigado do Termo de Rerratificação, impõe-se em anular os atos processuais praticados a partir desse fato, para que o coobrigado manifeste-se exclusivamente sobre o teor de tal termo.

CONCLUSÃO

Processo nº 19515.720665/2014-75
Acórdão n.º **1301-002.525**

S1-C3T1
Fl. 2.188

Assim, diante do exposto, voto no sentido de anular os atos processuais a partir da decisão de primeira instância, incluindo a própria decisão, determinando que seja dada ciência ao coobrigado do Termo de Rerratificação de fls. 1553-1595, abrindo-lhe prazo de 30 dias para manifestação exclusivamente sobre o teor de tal termo, encaminhando-se, a seguir, os autos à DRJ para que profira nova decisão.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza