



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10340.720227/2020-20
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1201-006.319 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de abril de 2024
Recorrente FP INFORMACOES CADASTRAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016, 2017

BASE DE CÁLCULO. FRACIONAMENTO DA EMPRESA.

Configurado o fracionamento da empresa em diversas pessoas jurídicas, a base de cálculo dos tributos deve considerar o montante das receitas de todas as pessoas jurídicas envolvidas.

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITA NÃO CONTABILIZADA.

A ausência de contabilização de receita auferida dá ensejo à apuração de ofício dos tributos do contribuinte para o correspondente período de apuração, considerando toda a receita conhecida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ALCANCE. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A imputação de responsabilidade dada pelo artigo 124 do CTN não é seletiva, ou seja, atinge todo o crédito tributário lançado, de forma que o responsável tributário responde por todo o crédito tributário, inclusive a multa de ofício qualificada em razão do dolo da empresa autuada, ainda que o interesse do responsabilizado na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária tenha sido estabelecido por ato não comprovadamente doloso.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2016, 2017

LUCRO ARBITRADO. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA NÃO CONTABILIZADA.

A apresentação de escrituração contábil contendo deficiências que impossibilitam identificar o lucro real do contribuinte dá ensejo ao arbitramento do lucro a partir da receita conhecida.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. FRACIONAMENTO DA EMPRESA.

A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar do Fisco a sua omissão, praticando atos preparatórios, contemporâneos ou posteriores à infração, com essa finalidade. O fracionamento da empresa em diversas pessoas jurídicas configura ato preparatório visando à ocultação de futura infração tributária, dando ensejo à qualificação da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016, 2017

PROCEDIMENTO FISCAL. ANULAÇÃO. NORMAS REGULAMENTARES. MPF/TDPF. SÚMULA CARF Nº 171.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF/TDPF não acarreta a nulidade do lançamento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PROCEDIMENTO FISCAL. DIREITO DE DEFESA. INTIMAÇÃO.

A auditoria fiscal tem a finalidade de colher informações tendentes a apurar o crédito tributário e a realizar eventual exigência tributária cabível, de forma que todas as intimações realizadas nesse procedimento têm a única função de coletar informações, não sendo isso um gravame contra o contribuinte. Assim, nessa fase, não há que se falar em litígio e, conseqüentemente, em acusação ou defesa. Apenas quando realizada eventual exigência tributária, o sujeito passivo é intimado desse fato e, somente então, é possível se falar em defesa, mormente em relação ao responsável tributário, cuja imputação é procedimento que se torna possível somente no final do procedimento fiscal.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2016, 2017

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. IRPJ, CSLL, PIS E COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ para os demais lançamentos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) pelo voto de qualidade, em afastar a nulidade do lançamento tributário aventada de ofício pelo Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, em razão da falta de intimação da fiscalização para que o contribuinte optasse pelo regime de tributação alternativo ao Simples, vencidos os conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto, que reconheciam a nulidade; (ii) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário do responsável tributário João José Ferreira Neto e (iii) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário dos demais recorrentes apenas para reduzir para 100% o percentual a ser aplicado para encontrar o valor da multa de ofício qualificada, vencidos: o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, que afastava a qualificação da multa de ofício e as responsabilidades tributárias; o Conselheiro Lucas Issa Halah, que reduzia a base de cálculo do lançamento tributário pela remuneração dos substabelecidos e o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto que reduzia a base de cálculo do lançamento tributário pela remuneração dos substabelecidos, afastava a qualificação da multa de ofício e afastava as imputações de responsabilidade tributária. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e Alexandre Evaristo Pinto.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Fredy José Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

FP INFORMAÇÕES CADASTRAIS LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão n.º 101-010.397 (fls. 5438), pela DRJ 01, interpôs recurso voluntário (fls. 5570) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, requerendo a reforma daquela decisão. Também serão apreciados os recursos voluntários dos correspondentes responsáveis tributários: ARTHUR DE OLIVEIRA (fls. 5553); JOÃO JOSÉ FERREIRA NETO (fls. 5636); FONTES PARTICIPAÇÕES LTDA (fls. 5653) e OA HOLDING EIRELI (fls. 5672).

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 2), relativos aos anos 2016 e 2017, bem como juros de mora e multa de ofício qualificada (150%). O lançamento de IRPJ foi realizado a partir do lucro arbitrado sobre a receita conhecida. Os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS são decorrentes dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ. O mesmo procedimento fiscal também resultou em lançamentos tributários de Contribuições Sociais Previdenciárias, formalizados nos processos n.º 10340.720.228/2020-74 e n.º 10340.720.229/2020-19. A auditoria fiscal está relatada no Relatório Fiscal (fls. 102), o qual informa, em apertada síntese:

1. O procedimento fiscal abrangeu a fiscalização do contribuinte autuado e de outras 26 pessoas jurídicas relacionadas a este por algumas características, por exemplo, coincidência

de endereços e atividades, confusão patrimonial, administrativa e operacional e quadro societário composto pelos mesmos sócios, seus familiares e/ou empregados. Ao final, concluiu-se que se tratava de uma mesma empresa, fragmentada em várias pessoas jurídicas, pelo que a tributação de ofício se deu apenas sobre aquela pessoa jurídica que se mostrou ser a principal.

2. A escrituração contábil do contribuinte não registrava a maioria das notas fiscais por ele emitidas, registrava apenas despesas com pessoal e não possuía o registro de qualquer movimentação financeira das suas contas bancárias.
3. Não havia rateio de despesas com as demais pessoas jurídicas.
4. As demais pessoas jurídicas também foram auditadas, quando foram encontradas situações análogas ao encontrado na fiscalização da empresa autuada.
5. Considerando que o contribuinte havia sido excluído do Simples, a adoção do lucro arbitrado se deu em razão da imprestabilidade da escrituração do contribuinte para se chegar ao lucro real.
6. A multa de ofício foi qualificada em razão do fracionamento da empresa em várias pessoas jurídicas, com a indicação de quadros societários fictícios, compostos por pessoas que eram, na verdade, empregados.
7. As imputações de responsabilidade também se deram pelo fracionamento artificial da empresa em várias pessoas jurídicas.

A empresa autuada apresentou impugnação aos lançamentos tributários (fls. 5165), assim como os cinco responsáveis tributários: A&J HOLDING (fls. 5255); FONTES PARTICIPAÇÕES LTDA (fls. 5273); OA HOLDING EIRELI (fls. 5287); ARTHUR DE OLIVEIRA (fls. 5305) e JOÃO JOSÉ FERREIRA NETO (fls. 5321). As referidas impugnações foram julgadas improcedentes por meio do acórdão ora recorrido (fls. 5438).

A empresa autuada FP INFORMAÇÕES CADASTRAIS LTDA apresentou, em seguida, o recurso voluntário de fls. 5570, trazendo os argumentos assim sintetizados:

- i) a decisão recorrida cerceou o seu direito de defesa, na medida em que indeferiu o pedido de produção de provas que seriam necessárias para a defesa contrapor as provas testemunhais trazidas aos autos pela fiscalização;
- ii) a decisão recorrida cerceou o seu direito de defesa quando deixou de trazer um relatório próprio, limitando-se a transcrever as várias impugnações apresentadas, uma vez que o relatório é necessário para que as partes tenham a certeza de que a autoridade julgadora conheceu todos os fatos e fundamentos trazidos aos autos;
- iii) o procedimento fiscal deve ser anulado em razão de ter sido realizado com irregularidades no TDPF/MPF.
- iv) os lançamentos tributários combatidos devem ser anulados, bem como a decisão recorrida que os ratificou, por violação ao direito de defesa do contribuinte, uma vez que o relatório da auditoria não segregou os fundamentos entre as suas três consequências: exclusão do Simples, lançamento tributário de IRPJ e reflexos e lançamento tributário de contribuições previdenciárias;
- v) as Requisições de Movimentação Financeira (RMF) emitidas pela fiscalização são irregulares, na medida em que não foram atendidas as condições legais para a sua utilização;

- vi) a fiscalização não poderia ter desconsiderado os negócios jurídicos do contribuinte sem que fosse demonstrada a nulidade dos documentos que os constituíram;
- vii) a fiscalização não poderia ter rejeitado a contabilidade que lhe foi apresentada, para adotar o lucro arbitrado, uma vez que o contribuinte era optante do Simples Nacional, estando obrigado a manter apenas uma escrituração contábil simplificada;
- viii) a fiscalização não poderia ter lavrado autos de infração com base no lucro arbitrado antes da realização de procedimento para a sua exclusão do Simples;
- ix) a fiscalização não poderia ter aglutinado as suas receitas com as receitas de outras empresas para o cálculo dos tributos lançados, uma vez que as personalidades jurídicas dessas empresas, que são reais, não poderiam ter sido desconsideradas;
- x) a vultosa movimentação financeira encontrada pela fiscalização não era toda sua, pelo que o correto seria utilizar o lucro real para os lançamentos tributários, considerando ainda que os registros contábeis da empresa correspondem à verdade da empresa;
- xi) o arbitramento do lucro com a margem de 32% é indevida, devendo ter sido adotada a margem de 16%;
- xii) a fiscalização deveria ter excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor correspondente ao ISS pago;
- xiii) a multa de ofício não poderia ter sido qualificada, uma vez que a sua conduta não configura sonegação ou fraude e que o lançamento tributário se deu por uma presunção legal e
- xiv) os juros de mora não podem ser calculados pela taxa Selic.

O responsável tributário A&J HOLDING LTDA não apresentou recurso voluntário, conforme o termo de fls. 5690.

O responsável tributário ARTHUR DE OLIVEIRA apresentou o recurso voluntário de fls. 5553, trazendo os argumentos assim sintetizados:

- i) a decisão recorrida cerceou o seu direito de defesa na medida em que não trouxe fundamentos suficientes e ter utilizado linguagem imprópria e desrespeitosa;
- ii) o procedimento fiscal deve ser anulado em razão de ter sido realizado com irregularidades no TDPF/MPF;
- iii) o procedimento fiscal deve ser anulado em razão de o recorrente, na qualidade de responsável tributário, não ter sido intimado para se defender durante a auditoria fiscal;
- iv) a decisão recorrida deve ser anulada em razão de não ter se manifestado sobre o argumento trazido na impugnação, em relação ao fato de a aplicação do artigo 135 do CTN transferir a responsabilidade tributária do contribuinte para o responsável;
- v) as razões apontadas pela fiscalização não são suficientes para sustentar a imputação de responsabilidade tributária e
- vi) o dolo do contribuinte foi construído na acusação fiscal apenas por presunções, de forma que a qualificação da multa deve ser afastada para a pessoa do responsável tributário.

O responsável tributário JOÃO JOSÉ FERREIRA NETO apresentou o recurso voluntário de fls. 5636, mas além do prazo legal para o seu conhecimento.

O responsável tributário FONTES PARTICIPAÇÕES LTDA apresentou o recurso voluntário de fls. 5653, trazendo os argumentos assim sintetizados:

- i) o procedimento fiscal deve ser anulado em razão de ter sido realizado com irregularidades no TDPF/MPF;
- ii) o procedimento fiscal deve ser anulado em razão de o recorrente, na qualidade de responsável tributário, não ter sido intimado para se defender durante a auditoria fiscal;
- iii) as razões apontadas pela fiscalização não são suficientes para sustentar a imputação de responsabilidade tributária;
- iv) o grupo econômico, caso configurado, importaria tão somente na solidariedade do recolhimento de contribuições previdenciárias e
- v) o dolo do contribuinte foi construído na acusação fiscal apenas por presunções, de forma que a qualificação da multa deve ser afastada para a pessoa do responsável tributário.

O responsável tributário OA HOLDING EIRELI apresentou o recurso voluntário de fls. 5672, trazendo os argumentos assim sintetizados:

- i) o procedimento fiscal deve ser anulado em razão de ter sido realizado com irregularidades no TDPF/MPF;
- ii) o procedimento fiscal deve ser anulado em razão de o recorrente, na qualidade de responsável tributário, não ter sido intimado para se defender durante a auditoria fiscal;
- iii) as razões apontadas pela fiscalização não são suficientes para sustentar a imputação de responsabilidade tributária;
- iv) o grupo econômico, caso configurado, importaria tão somente na solidariedade do recolhimento de contribuições previdenciárias e
- v) o dolo do contribuinte foi construído na acusação fiscal apenas por presunções, de forma que a qualificação da multa deve ser afastada para a pessoa do responsável tributário.

Os argumentos de defesa dos recorrentes serão detalhados e apreciados no voto que se segue.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

Devido à pluralidade de recursos voluntários, este voto será seccionado de acordo com as peças recursais.

1 FP Informações Cadastrais Ltda (fls. 5570)

A empresa autuada foi cientificada da decisão de primeira instância em 16/07/2021 (fls. 5545) e o seu recurso voluntário foi apresentado em 17/08/2021 (fls. 5568). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente combate a decisão recorrida com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

1.1 DECISÃO RECORRIDA - INDEFERIMENTO DE PROVAS – CERCEAMENTO DA DEFESA

O recorrente inicia sua defesa propugnando pela anulação da decisão recorrida, por cerceamento da defesa, na medida em que teria indeferido o pedido de produção de provas que seriam necessárias para a defesa contrapor as provas testemunhais trazidas aos autos pela fiscalização, conforme o seguinte excerto do recurso voluntário (fls. 5571):

2. Registra-se, prefacialmente, que embora grande parte da matéria sub judice seja tipicamente técnica e contábil, enquanto que a outra parte possa ser dirimida por prova testemunhal, o v. Acórdão indeferiu a produção de qualquer tipo de prova, sob fundamento de que "não vislumbro qualquer necessidade de sua realização".

2.1. A negativa de produção probatória limitou o âmbito de defesa desta Recorrente, que contava com as provas pericial e testemunhal para fazer prova de múltiplos fatos. Roga-se permissão para demonstrar o prejuízo através de um exemplo.

Em sua impugnação, o recorrente requereu “a produção de todos os meios de prova em direito admitidos”, indicando um “assistente” para serem respondidos os quesitos que apresenta (fls. 5218).

O processo administrativo fiscal federal é ordenado conforme as regras contidas no decreto n.º 70.235/1972, o qual tem força de lei material. O inciso III do artigo 16 desse instrumento normativo determina que o impugnante já traga aos autos todas as provas que possui, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Na espécie, o impugnante requereu que essas provas fossem trazidas, posteriormente por um seu “assistente”. O impugnante não apontou que provas seriam essas que o assistente traria e que ele, o assistido, já não pudesse ter trazido no momento da impugnação.

Saliente-se que o inciso IV do artigo 16, acima transcrito, possibilita a realização de perícia ou diligência, a pedido do impugnante. Mas perícia e diligência são instrumentos para fazer vir aos autos informações e provas que o impugnante não dispõe no momento da impugnação, o que não é o caso.

Adicionalmente, o pedido de perícia e diligência, deve ser submetido à avaliação da autoridade julgadora, nos termos do artigo 18 do mesmo instrumento normativo, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Saliente-se que o eventual indeferimento do pedido de perícia ou diligência não é causa suficiente para declarar a nulidade da correspondente decisão, conforme jurisprudência pacificada na Súmula CARF n.º 163, *verbis*:

Súmula CARF n.º 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Diante do exposto, a presente alegação de nulidade deve ser afastada.

1.2 DECISÃO RECORRIDA - RELATÓRIO E FUNDAMENTOS AUSENTES – CERCEAMENTO DE DEFESA

O recorrente reclama de que a sua defesa foi prejudicada pelo fato de a decisão recorrida não ter trazido um relatório próprio, limitando-se a transcrever as várias impugnações apresentadas. Alega que o relatório é necessário para que as partes tenham a certeza de que a autoridade julgadora conheceu todos os fatos e fundamentos trazidos aos autos e para que seja conhecido “quais capítulos foram considerados a título individual pelos eméritos conselheiros”. Transcreve-se trecho do recurso (fls. 5572):

3. As matérias de defesa não foram julgadas na íntegra, data máxima vertia.

Houve omissão emblemática a todas elas, e a Recorrente destacará, exemplificativamente, alguns dos argumentos que não receberam enfrentamento. Antes disso, contudo, convém comentar o relatório do v.Acórdão recorrido, que é emblemático.

3.1. É um pressuposto de qualquer ordenamento, jurídico ou administrativo, ocidental ou oriental, democrático ou não, que toda decisão precisa de relatório; trata-se de verdadeiro axioma lógico. Ele advém da necessidade de saber a matéria fática sobre a qual a autoridade se debruçou ao prolatar a decisão, a fim de apurar se ela levou em consideração todos os documentos e argumentos. Além de dirimir omissões, o mecanismo garante a dialeticidade no exercício decisório.

[...]

3.1.2. In casu, o relatório do v. Acórdão consiste em cópia *ipsis litteris* de toda a impugnação. Sem qualquer exagero, das 77 laudas do v. Acórdão, 59 delas são dedicadas a copiar as impugnações.

3.1.3. Com o máximo respeito ao v. Decisum recorrido, mas essa cópia não supre necessidade de relatório, pois não permite saber quais capítulos foram considerados título individual pelos eméritos conselheiros. Eventual omissão estaria camuflada pela mera transcrição das impugnações, não garantindo dialeticidade.

Verifico que a reclamação do recorrente não é pela inexistência de relatório no acórdão, pois este mesmo afirma que o relatório existe e que transcreveu as impugnações apresentadas. De fato, o recorrente reclama de que a autoridade julgadora não sintetizou as impugnações. Com isso, o recorrente acaba contradizendo os seus próprios fundamentos.

O primeiro fundamento do recorrente para a nulidade requerida seria a necessidade de o relatório apontar “os fatos e fundamentos principais do feito”. Todavia, se o relatório traz a íntegra dos recursos, conforme alegado, não há como este não conter os fatos e fundamentos do feito, inclusive os principais.

O segundo fundamento do recorrente para a nulidade seria a impossibilidade de as partes conhecerem “quais capítulos foram considerados a título individual pelos eméritos conselheiros”. Contudo, tal informação deve ser trazida no voto, ou seja, na fundamentação da decisão, e não no relatório.

Apesar de o recorrente ter ficado incomodado com o estilo adotado no relatório da decisão recorrida, tal incômodo não possui fundamento técnico, devendo ser afastado como causa para a declaração de nulidade do feito em tela.

Na mesma quadra, o recorrente lembra que a falta do relatório somente poderia ser suprida quando “todas as questões suscitadas são apreciadas e decididas” e afirma que isso não ocorreu no acórdão recorrido, pois o voto condutor teria deixado de apreciar as questões que o recorrente passa a apontar, conforme o seguinte excerto (fls. 5573):

3.1.5. E a falta material de relatório, in casu, é injustificável. O e.STJ determina que a falta de relatório só pode ser convalidada na excepcionalíssima circunstância de que "todas as questões suscitadas são apreciadas e decididas". Não foi o caso do v.Acórdão, que se omitiu a qualquer tese que não estivesse explícita no título de cada capítulo. Passa-se à pormenorização de cada omissão.

Contudo, como se viu acima, o relatório da decisão recorrida existe e aponta todas as questões fáticas e jurídicas trazidas nas impugnações, não havendo a necessidade de o voto suprir o relatório. Nesse caso, o voto não precisa abordar, *de per se*, cada um dos questionamentos trazidos na impugnação, sendo suficiente tratar daquilo que fundamenta a decisão adotada, conforme jurisprudência pacífica dos tribunais superiores brasileiros, por exemplo, a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO PENAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. REVISÃO DO JULGADO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS REJEITADOS.

1. Nos termos do art. 619 do Código de Processo Penal, os embargos de declaração, como recurso de correção, destinam-se a suprir omissão, contradição e ambiguidade ou obscuridade existente no julgado. Não se prestam, portanto, para sua revisão no caso de mero inconformismo da parte.

2. O órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado, tal como ocorre no presente caso.

3. Embargos de declaração rejeitados.

EDcl no AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL N.º 1.214.790 - CE (2017/0313927-3)

Assim, a presente alegação de nulidade também deve ser afastada.

1.3 PROCEDIMENTO FISCAL – IRREGULARIDADES - NULIDADE

O recorrente propugna pela anulação do procedimento fiscal que deu origem aos presentes lançamentos tributários em razão de alegadas irregularidades no TDPF/MPF que iniciou o procedimento, conforme o seguinte excerto (fls. 5581):

4.5. De fato: o TDPF/MPF deve ser instaurado com observância à Lei, e devidamente motivado. Uma vez instaurado, é criado um elo entre o contribuinte e o Fisco que não pode em hipótese alguma ser desconstituído sem a formalidade essencial, isto é, o termo de encerramento de fiscalização. Nesse sentido: "Ao motivar o ato administrativo, a Administração fica vinculada aos motivos ali expostos, para todos os efeitos jurídicos. [...] Presente e real o motivo, não poderá a Administração desconstituí-lo a seu capricho." (STJ, RMS 10.165/DF, 6Q Turma, Rei. Min. Vicente Leal, j. 04/03/2002).

4.6. Portanto, ao contrário do que fundamentou o v.Acórdão, era relevante verificar as ofensas à Portaria n.º 6.478/2017/RFB. No art. 2º, I da referida Portaria, é delimitado que só pode haver um único TDPF para iniciar fiscalização - o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F). O art. 5º, por sua vez,

requer uma série de informações, como o "prazo para a realização do procedimento fiscal" - e seu § 1º exige ainda a "indicação do tributo objeto do procedimento fiscal".

4.7. A mais importante exigência legal resta insculpida ao art. 99 da Portaria, que veda a instauração de múltiplos TDPFs, determinando que quaisquer alterações devem ser insculpidas no próprio TDPF, in verbis:

[...]

4.8. Noutras palavras, para garantir a segurança do contribuinte, o Regimento Interno da RFB foi cuidadoso para assegurar que seria distribuído um único TDPF - e que ele jamais seria revogado ou substituído, mas apenas alterado conforme necessário.

Todavia, não cabe ao julgador no contencioso administrativo emitir juízo de valor sobre os atos da autoridade fiscal frente ao regimento interno da Receita Federal do Brasil. Esse mérito é do administrador daquela repartição e tem natureza funcional, ou seja, não tem natureza tributária. Portanto, o eventual descumprimento de uma regra do regimento interno da RFB não dá ensejo à anulação dos lançamentos tributários realizados em função de infrações verificadas. Saliente-se que um ato de natureza meramente administrativa não pode limitar o poder do Estado de apurar e exigir um crédito tributário existente conforme a Carta Constitucional e sua lei tributária complementar. Tal entendimento foi consolidado por meio da Súmula CARF n.º 171, a qual possui o seguinte enunciado:

Súmula CARF n.º 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Portanto, o presente questionamento de nulidade deve ser afastado.

1.4 RELATÓRIO FISCAL – FALTA DE DISTINÇÃO ENTRE TRIBUTOS - NULIDADE

O recorrente propugna, novamente, pela nulidade do lançamento tributário, agora por entender que a sua defesa foi prejudicada em razão de a fiscalização não ter segregado o relatório da auditoria entre as suas três consequências: exclusão do Simples, lançamento tributário de IRPJ e reflexos e lançamento tributário de contribuições previdenciárias.

Esse argumento já havia sido apresentado em sua impugnação e a decisão recorrida o afastou, razão pela qual o recorrente também requer a anulação daquela decisão, conforme o seguinte excerto (fls. 5584):

5. Como o v.Acórdão reconheceu tacitamente, o Relatório Fiscal fundamentou tanto o lançamento de IRPJ e reflexos (AI n.º 10340-720.227/2020-20) quanto as contribuições previdenciárias (AI n.º 10340-720.228/2020-74 e AI n.º 10340-720.229/2020-19)) e representação de baixa do SIMPLES NACIONAL (Processo n.º AI n.º 10340-720.325/2020-67). Isso dificultou a distinção de quais partes do Relatório Fiscal eram aplicáveis ao IRPJ e reflexos e quais eram aplicadas às contribuições previdenciárias próprias, de terceiros, e isso sem dizer da exclusão do Simples Nacional.

[...]

5.2. Ocorre que não era esse o caso. A Recorrente fundamentou que o prejuízo foi a dificuldade de distinguir os fundamentos de todas as exações, o que afeta todos os procedimentos fiscais. Eles são apresentados como se idênticos fossem, com singelas diferenças no fundamento da exação (para distinguir qual tributo será exigido do contribuinte), derruindo a dialética do relatório. O imposto de renda é exigido com

fundamentos de contribuição previdenciária, e vice-versa - e ambos se tornam fundamento para excluir a Recorrente do Simples, em uma aglutinação prejudicial.

5.3. Diante da completa ausência de julgamento, reitera-se o pedido pela anulação do v.Acórdão recorrido. Subsidiariamente, requer-se sua reforma para reconhecer a motivação genérica e incorretamente aglutinada, para circunstâncias e fatos distintos, anulando-se o auto de infração por cerceamento de defesa.

Entendo que não assiste razão ao recorrente. O relatório da fiscalização deve registrar todos os atos da auditoria e, ao final, é que deve apontar as suas consequências, inclusive a lavratura de autos de infração. Verifico que isso ocorre na espécie e de forma clara.

Não há justificativa para a alegada dificuldade de compreender que fatos estão associados a que lançamentos tributários, pois os fatos que dão ensejo a um lançamento são aqueles que se subsumam à correspondente hipótese legal. Não há como confundir uma proibição contida na Lei do Simples com uma omissão de receita tributária ou uma omissão de contribuição patronal sobre a folha de pagamento.

Saliente-se que o presente processo trata apenas dos lançamentos tributários de IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS). Buscar, nesse processo, defender-se de exclusão do simples ou de lançamento de contribuições previdenciárias é toldar aquilo que está cristalino.

Portanto, essa alegação de nulidade também deve ser afastada.

1.5 QUEBRA DO SIGILO FISCAL – REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA – REQUISITOS - NULIDADE

O recorrente afirma que a fiscalização, ao emitir Requisições de Movimentação Financeira (RMF) contra as instituições em que o contribuinte possuía constas bancárias agiu de forma ilegal, na medida em que esta ferramenta somente pode ser utilizada em determinadas condições as quais não ocorreram na sua auditoria fiscal. Para demonstrar o que afirma, relata de forma extensiva todas as comunicações travadas entre o contribuinte e o Fisco (intimações e respostas), nas fls. 5585 a 5592.

Contudo, ao final, reconhece que deixou de apresentar “alguns poucos documentos e informações”, conforme o seguinte excerto (fls. 5596):

6.38. Frisa-se que a Contribuinte, ao responder os inúmeros Termos de Intimação Fiscal, informou que, por mais que já tivesse sido renovado o prazo para essa diligência, ainda assim precisaria de mais alguns dias para juntar toda a extensa documentação requerida pelo Fisco.

6.39. Não se nega que a necessidade de o Fisco empregar algum tipo de iniciativa própria para obter determinada documentação é vista como inconveniente. Ao mesmo tempo, não é certo que esse infortúnio seja classificado como "sonegação de informações" - e muito menos autuado com uma exorbitante multa de 150%, fixada acima do mínimo legal sem qualquer justificativa.

6.40. Ainda, não se pode olvidar que, durante todo o procedimento fiscal, foram solicitados milhares de documentos e informações - quase todos atendidos exatamente no tempo e modo requeridos pelo Fisco. Mesmo assim, por conta de alguns poucos documentos e informações (que eventualmente foram prestados) tenta-se imputar à Contribuinte a infração da sonegação de informações.

Se a ausência desses “poucos documentos e informações” impediu que a fiscalização pudesse auditar a movimentação financeira do contribuinte, fica atendida a hipótese

legal que autoriza a emissão de uma RMF, nos termos do artigo 6º da Lei Complementar n.º 105, de 2001, *verbis*:

Art. 6o As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Foi isso o que aconteceu na espécie, conforme relatado pela fiscalização, em seu relatório (fls. 111):

Considerando que o sujeito passivo alegou que não localizou a maioria dos documentos fiscais relativos aos lançamentos em suas contas bancárias, não restou outra alternativa a esta fiscalização senão solicitar às instituições financeiras, através de Requisições de Informações sobre Movimentação Financeiras – RMF3, os extratos bancários da movimentação das suas contas nos anos de 2016 e 2017 no leiaute previsto na Carta-Circular n.º 3.454/2010 do Banco Central do Brasil, onde é possível identificar as pessoas que enviaram ou receberam recursos nas transações bancárias.

Portanto, a presente alegação de ilegalidade não possui fundamento fático.

Nessa mesma quadra, o recorrente afirma que o procedimento adotado pela fiscalização está eivado de vício, na medida em que não teria cumprido as formalidades exigidas, conforme o seguinte excerto (fls. 5594):

6.34. Ademais, mesmo que o caso em tela, remotamente, se enquadrasse nas hipóteses excepcionais de quebra de sigilo fiscal, seria necessário percorrer o rito específico para que o compartilhamento de informações estivesse em conformidade aos parâmetros legais, o que definitivamente não ocorreu.

[...]

6.37.1. A propósito, tanto o §1º, II bem como o § 2º do art.198 do CTN não deixam quaisquer dúvidas:

"§ 1o Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp n.º 104, de 2001)

II - solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

§ 2o O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

6.37.2. Nenhuma das duas formalidades foi atendida no presente caso. Não há nos autos sequer a notícia de instauração de processo administrativo (tanto que o efetivo TIPF ocorreu apenas em 2019 - quando a intimação já em 2018), e muito menos o processo instaurado, com a autenticação da entrega pessoal que formalizou a transferência das informações.

Verifico que o recorrente está a exigir que a fiscalização cumprisse o artigo 198 do CTN. Contudo, este dispositivo trata do sigilo fiscal que obriga a Administração Tributária e da possibilidade de esse sigilo fiscal ser transferido para outra entidade pública, o que, definitivamente não é o caso da espécie.

Portanto, não havendo que se falar em sigilo fiscal contra a própria Administração Tributária, entendo que o recorrente equivocou-se ao fundamentar a sua reclamação. Não havendo outro fundamento legal aplicável, essa reclamação deve ser afastada.

1.6 ATO DECLARATÓRIO DE INIDONEIDADE DOCUMENTAL – AUSÊNCIA – NULIDADE

O recorrente reclama que a fiscalização desconsiderou os negócios jurídicos do contribuinte, consignados em documentos válidos, sem que suscitasse, formalmente, a nulidade desses documentos, o que violaria o artigo 50 do Código Civil Brasileiro, conforme o seguinte excerto (fls. 5596):

7. Embora a Receita Federal tenha afirmado que o sujeito passivo realizou 'simulação de negócios', sequer suscitou a nulidade dos documentos acostados, formalmente. Aliás, o Fisco até citou o dispositivo do regime trabalhista que dispõe sobre a possibilidade de nulidade de atos praticados, entretanto, apenas adotou tal premissa sem formalizar a desconstituição desses atos pela autoridade competente, como é possível extrair do Relatório Fiscal:

[...]

7.2. Contudo, ao contrário do que consigna a premissa decisória, a Lei traça, sim, vias estreitas para desconstituir os efeitos jurídicos de uma organização empresarial e de seus documentos do cotidiano, fiscais, financeiros, etc. Trata-se do art. 50 e ss. do Código Civil.

Inicialmente, deve-se salientar que o presente processo trata de uma relação jurídica tributária, de ordem pública. Portanto, a remissão que o recorrente faz à Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e ao Código Civil Brasileiro (CC) não é válida, em razão de o Código Tributário Nacional (CTN) autorizar o lançamento tributário em caso de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, nos termos do seu artigo 149, VII, *verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Saliente-se que a fiscalização apontou esse dispositivo, expressamente, em seu relatório e demonstrou a fraude cometida pelo contribuinte. A legislação tributária em nenhum momento exige um procedimento formal precedente ao lançamento tributário com esse fundamento. A fraude se demonstra com os fatos que estão, em geral, em oposição material aos documentos e declarações do contribuinte. Demonstrados esses fatos, os documentos podem ser desconsiderados para os fins da determinação da capacidade contributiva do contribuinte.

O recorrente ainda cita a Portaria MF nº 187/1993 que determina a instauração de um procedimento administrativo “sempre que encontrarem documentos com indícios de falsidade material ou ideológica”. Contudo, essa norma existe para fundamentar o início de um procedimento fiscal tendente a identificar uma possível fraude, não sendo aplicável a um procedimento fiscal já em curso, como é o caso em tela. Assim, o recorrente está exigindo que a Administração Tributária abra um procedimento administrativo que já está aberto e isso não

possui um mínimo de razoabilidade. Aqui, também deve ser salientado que a auditoria fiscal é um procedimento tendente a determinar a “matéria tributável”, conforme o artigo 142¹ do CTN, o que implica superar a realidade formal, ou seja, implica a necessária verificação da idoneidade dos documentos e declarações prestadas pelo contribuinte.

Portanto, a reclamação do recorrente não possui suporte jurídico.

1.7 EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL SIMPLIFICADA – ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O recorrente afirma que a fiscalização não aceitou a contabilidade apresentada pelo contribuinte em razão de esta não possuir “lançamento de movimentações bancárias no livro caixa, entre outros fatores que estariam dificultando a identificação da receita bruta da Recorrente”. Contudo, pelo seu entendimento, a fiscalização não poderia ter feito essa desclassificação, e adotado o lucro arbitrado, uma vez que o contribuinte era optante do Simples Nacional e, por isso, somente estava obrigado a manter uma escrituração contábil simplificada, conforme o seguinte excerto (fls. 5601):

8.1. Ocorre que, tais apontamentos são baseados na contabilidade de empresas que operam em regimes que exigem uma contabilidade complexa. A Recorrente, por ser optante do SIMPLES NACIONAL, está deve manter uma escrituração simplificada, como prevê a norma da LC 123/06:

[...]

8.2. Ou seja, é inadequado punir a Recorrente pela ausência de complexidade em sua contabilidade, em especial, a escrituração dos extratos bancários. Frisa-se que, apesar de sugerir o contrário, o fisco teve acesso a todos os extratos bancários e notas fiscais emitidas pela Recorrente, tanto que confirmou que as receitas nas contas correntes refletem exatamente o valor total de notas fiscais emitidas. Isso, por si, afasta qualquer acusação de omissão da escrituração.

O recorrente ainda combate o argumento contido na decisão ora recorrida, no sentido de que o contribuinte não poderia ser tributado pelo regime do Simples, considerando que esse argumento é tautológico, uma vez que o seu impedimento de estar no Simples seria exatamente a qualidade da sua escrituração contábil, conforme o seguinte excerto (fls. 5602):

8.4. Mas essa premissa submete o procedimento fiscal a um raciocínio circular, pelo qual ele se retro alimenta, data máxima vénia. É que o arbitramento de lucro é fundamentado na exclusão do SIMPLES; e a exclusão do SIMPLES, por sua vez, é fundamentada na incorreção da base tributável que só surge quando se arbitra lucro (!?!). Para escapar dessa tautologia, o Relatório Fiscal deveria especificar quais foram as omissões - mas não o fez.

Inicialmente, deve ser salientado que o contribuinte foi anteriormente excluído do Simples por reiterada omissão de receitas, conforme o procedimento fiscal formalizado no processo nº 11516.725098/2017-74, no ano 2017. Essa exclusão é objeto de contencioso administrativo em curso, cujo recurso voluntário já foi julgado por esta Turma, quando foi mantida a exclusão do Simples combatida.

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A presente auditoria fiscal, ocorrida no ano 2020, encontrou o contribuinte ainda como optante do Simples, em razão do efeito suspensivo dos seus recursos no referido processo n.º 11516.725098/2017-74. Contudo, a fiscalização constatou que o contribuinte também não poderia ser optante do Simples no período ora fiscalizado, em razão de este ter sequer registrado a sua movimentação financeira, conforme o seguinte excerto do Relatório Fiscal (fls. 173):

Outro fato que demonstra a imprestabilidade da contabilidade é a intensa movimentação bancária sem qualquer registro contábil correspondente. Não há na contabilidade o registro das contas correntes mantidas nas diversas instituições financeiras, cujos extratos foram apresentados no procedimento fiscal. Na resposta ao termo de intimação protocolada em 10/01/2019, o sujeito passivo admitiu que não escriturou a movimentação bancária porque o escritório contábil somente teve a posse dos extratos após o início do presente procedimento fiscal, e requereu o prazo de 15 dias para regularização da escrituração contábil. Porém, não o fez até a presente data.

A Lei Complementar n.º 123/2006 determina que é obrigação da empresa optante pelo Simples manter escrituração da sua movimentação financeira e bancária, nos termos do seu artigo 26, a seguir transcrito:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

[...]

§ 2o As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária.

Portanto, entendo que o presente argumento do contribuinte não deve prosperar, seja pela manutenção da sua anterior exclusão do Simples, por meio do julgamento do recurso voluntário contido no referido processo n.º 11516.725098/2017-74, seja pelo fato do contribuinte não ter atendido sequer a exigência contida na Lei do Simples.

1.8 EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES – EXCLUSÃO – NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O recorrente afirma que a fiscalização não poderia ter lavrado autos de infração com base no lucro arbitrado antes da realização do procedimento de exclusão do Simples, conforme o seguinte excerto (fls. 5607):

9.3. Sucede que, para alcançar base tributável das pessoas jurídicas mencionadas com base no lucro arbitrado, além de contribuições previdenciárias da empresa, ao SAT e a Terceiros, em alíquotas normais, imprescindível a formalização da exclusão daquelas pessoas jurídicas do Simples Nacional, o que, aparentemente, não foi feito.

Contudo, conforme já foi apontado no item anterior desse voto, o contribuinte foi anteriormente excluído do Simples por reiterada omissão de receitas, conforme o procedimento fiscal formalizado no processo n.º 11516.725098/2017-74, no ano 2017. Essa exclusão é objeto de contencioso administrativo em curso, cujo recurso voluntário já foi julgado por esta Turma, quando foi mantida a exclusão do Simples combatida. Portanto, entendo que a necessária

formalização de exclusão do Simples do contribuinte foi atendida naquele procedimento, não havendo necessidade de repetir o procedimento.

Ainda nessa quadra, o recorrente requer a anulação da decisão recorrida por alegada omissão em abordar o presente argumento, o qual também foi trazido em sede de impugnação.

Verifico que a decisão recorrida entendeu que o contribuinte já havia sido excluído do Simples, pelo que o argumento do recorrente perde o seu fundamento fático, conforme o seguinte excerto da decisão recorrida (fls. 5502):

... Ademais, as razões que levaram a exclusão da contribuinte do Simples Nacional são as mesmas pelas quais se conclui que ela não estava desobrigada a manter uma escrituração completa e, mesmo que estivesse desobrigada de manter uma escrituração completa, isso não obsta que seu lucro seja arbitrado para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos, aliás, pelo contrário, pois já indica a impossibilidade de se apurar o lucro real e a base ajustada.

Portanto, o presente argumento também deve ser afastado.

1.9 SUJEIÇÃO PASSIVA – CONTRIBUINTE – RESPONSÁVEL – LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS

O recorrente reclama do fato de a fiscalização ter aglutinado as receitas suas e dos responsáveis tributários a fim de encontrar a base de cálculo dos tributos lançados. Afirma que todas as empresas apontadas como responsáveis são reais (não são de faixada) e realizaram suas atividades com a regular emissão de notas fiscais, pelo que elas deveriam ser tributadas individualmente. Afirma que a desconsideração da personalidade jurídica das empresas é indevida e que as coincidências operacionais apontadas pela fiscalização poderiam, no máximo, fundamentar a responsabilidade tributária, mas não a aglutinação de todas as receitas na pessoa do contribuinte. Transcrevem-se trechos do recurso voluntário que sinalizam os argumentos do recorrente (fls. 5607):

10. Aqui, o fulcro do processo fiscal. Toda a fundamentação da exação fiscal, bem assim do v.Acórdão recorrido, gira em torno do pressuposto de que o faturamento de mais de uma dezena de pessoas jurídicas foi, sem motivação legal, deslocada, ou melhor, atribuída a uma única empresa, a FP Informações Cadastrais Ltda. É o que se colhe do v.Acórdão recorrido, que até utiliza essa alegada simulação como justificativa para todo tipo de quebra do devido processo legal:

[...]

10.1. Ocorre que esse é um proceder tributário absolutamente nulo, datissima venia. Ele não leva em conta que por mais que houvesse indícios de confusão patrimonial (o que não é o caso), de unicidade gerencial, e, enfim, de grupo econômico, ainda assim a Receita Federal não pode pecar na atribuição do sujeito passivo. Ele precisa ser a empresa que efetivamente procedeu pelo fato gerador.

10.2. Esse ponto é importantíssimo, e não parece ter sido enfrentado dialeticamente ao v.Acórdão, talvez por falta de clareza, então roga-se permissão para repeti-lo com outras palavras. Se cada empresa é individualizada; possui faturamento individualizado; contratos individualizados; patrimônio individualizado; então a Receita Federal não pode se furtar de atribuir sujeição passiva correta. Não pode jogar todos os tributos de todas as empresas sob sujeição passiva de uma só. Essa prática não possui nenhum lastro legal, e está sujeita a nulidade.

10.3. Portanto, a premissa do v.Acórdão de que "há elementos a demonstrar a unicidade empresarial, ou melhor, a simulação na constituição de pessoas jurídicas

com o fito de fragmentar as receitas e vínculos empregatícios", se fosse verdade, justificaria, no máximo, a responsabilidade passiva de todas as empresas. Mas ainda assim, a sujeição passiva de cada tributo teria que ser individualmente atribuída para a empresa que deu causa ao fato gerador. Em suma, a alegada ocorrência de fraude e unicidade não exime a Receita Federal de buscar o sujeito passivo, nem a permite lançar tributo contra todo o grupo econômico.

[...]

10.18.1. A nulidade da atribuição da sujeição passiva e apuração da base de cálculo é ainda mais evidente, quando tudo está devidamente refletido nos documentos fiscais de saída, e a doura autoridade fiscal, nas pessoas dos respeitabilíssimos Srs. Auditores Fiscais, que tanto dignificam a administração pública federal, não se valeu, motivadamente, da aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil, ou declaração de inidoneidade dos contratos e demais atos jurídicos de cada empresa, como já aqui analisado.

Não assiste razão ao recorrente. Conforme revelado e demonstrado pela fiscalização, não existiam dezenas de empresas em um grupo econômico, havia, sim, uma empresa formalmente fragmentada em dezenas de pessoas jurídicas. Ainda que cada pessoa jurídica tivesse atribuída a sua parcela da atividade, inclusive emitindo as notas fiscais correspondentes, elas não satisfaziam o princípio da entidade, que envolve a autonomia econômica e operacional.

Conforme já apontado no item 1.6 deste voto, o presente processo trata de uma relação jurídica tributária, de ordem pública. Portanto, a remissão que o recorrente faz ao Código Civil Brasileiro (CC) não é válida, em razão de o Código Tributário Nacional (CTN) autorizar o lançamento tributário em caso de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, nos termos do seu artigo 149, VII, *verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

A fiscalização tem a obrigação legal de determinar a capacidade contributiva do contribuinte, para fins de apurar o tributo devido. Para tanto, deve revelar a verdade dos fatos. Havendo fraude, esta não deve servir como impedimento para o lançamento tributário.

A fraude se demonstra com os fatos, os quais estão, em geral, em oposição material aos documentos e declarações do contribuinte. Demonstrados esses fatos, os documentos podem ser desconsiderados para os fins da determinação da capacidade contributiva do contribuinte, inclusive as notas fiscais emitidas pelas dezenas de pessoas jurídicas envolvidas.

Portanto, conforme as provas dos autos, não existia um grupo de empresas, mas sim uma empresa dissimulada pela fragmentação da sua atividade em um grupo de pessoas jurídicas. Com isso, está correto o procedimento da fiscalização quando efetuou os lançamentos tributários em desfavor de uma única pessoa, o contribuinte, sem prejuízo da imputação de responsabilidade tributária para as demais pessoas jurídicas envolvidas na fraude.

1.10 ARBITRAMENTO DO LUCRO – ADEQUAÇÃO.

O recorrente volta a combater o procedimento da fiscalização que aglutinou os faturamentos das empresas suas parceiras como se fosse seu próprio faturamento, passando a

esclarecer como funcionava a sua atividade empresarial. Afirma que atua como intermediária entre as instituições financeiras e os corretores, na modalidade de crédito consignado em folha de pagamento, de forma que os valores que circularam em suas contas correntes são de terceiros, seus clientes, a menos da parte relativa à sua comissão, que varia entre zero e 25%.

Prossegue combatendo a utilização do lucro arbitrado, o qual foi realizado sobre o fundamento da inexistência de registros contábeis da movimentação financeira da empresa. Defende que essa vultosa movimentação não era de todo sua, conforme dito anteriormente, pelo que o correto seria utilizar o lucro real para os lançamentos tributários. Afirma que “100% dos ingressos foram justificados e a base de cálculo se deu com base nos elementos apresentados pelo próprio contribuinte”.

Verifico que as afirmações do recorrente não foram comprovadas ou não correspondem à verdade. Conforme foi demonstrado pela fiscalização e já abordado nesse voto, o que o recorrente chama de parceiros são, na verdade, pessoas jurídicas criadas com a finalidade de fracionar, artificialmente, o faturamento da empresa. Assim, os faturamentos dessas pessoas jurídicas também são seu faturamento.

Ademais, a fiscalização constatou que o contribuinte não emitiu adequadamente notas fiscais para os alegados serviços de intermediação, não contabilizou as suas alegadas comissões e não segregou o que seria o seu faturamento. Na verdade, deixou de contabilizar a sua movimentação financeira e não a forneceu à fiscalização, forçando o Fisco a emitir Requisições de Movimentação Financeira junto às instituições financeiras, conforme o seguinte excerto do TVF (fls. 127):

Considerando que a pessoa jurídica alegou que não localizou a maioria dos documentos relativos aos lançamentos em suas contas bancárias, não restou outra alternativa a esta fiscalização senão solicitar às instituições financeiras, através de Requisições de Informações sobre Movimentação Financeiras - RMF, os extratos bancários da movimentação das suas contas nos anos de 2016 e 2017.

São evidentes as inconsistências nas notas fiscais apresentadas pelo sujeito passivo. A numeração das notas não é contínua e os valores são totalmente incompatíveis com a receita demonstrada nas planilhas entregues e a movimentação financeira das suas contas bancárias. As notas fiscais apresentadas são as mesmas que estão lançadas na escrituração, conta de resultado 03.1.1.03.001 - Serviços Prestados.

Frise-se que a escrituração contábil além de não ter o registro da maioria das notas fiscais emitidas, também não possui o registro de qualquer movimentação financeira em suas contas-correntes e de investimento nas várias instituições financeiras, e não registra as despesas incorridas, com exceção somente das despesas com pessoal. De fato, é uma escrituração rasa, com evidentes indícios de fraude, eivada de vícios, erros e deficiências que a torna imprestável para fins contábeis e fiscais.

As apontadas irregularidades na escrituração do contribuinte impediam a tributação do IRPJ pelo lucro real, bem como impediam a apuração pelo lucro presumido. Portanto, a fiscalização não possuía alternativa para prosseguir com a auditoria senão adotando o lucro arbitrado para realizar o lançamento tributário, nos termos do artigo 530, II, *a*, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999), devendo ser afastado o presente argumento da defesa.

1.11 ARBITRAMENTO DO LUCRO – MARGEM DE LUCRO ADOTADA.

O recorrente reclama do arbitramento do lucro com a margem de 32%, majorada em 20%. Afirma que não há fundamento legal para essa margem. Afirma que a margem mais adequada para sua atividade seria de 16% e afirma que a decisão recorrida não motivou a sua decisão, quando ratificou o arbitramento laborado pela fiscalização, conforme o seguinte excerto (fls. 5618):

11.17. Ocorre que não há qualquer dispositivo legal que vincule essa estipulação da margem de arbitramento em 38,4% (32% da base de cálculo acrescido de 20%). A simples narrativa de tratar-se de "prestação de serviços" não é suficiente para a devida motivação fiscal. Afinal, sem o apontamento do dispositivo legal aplicável não há sequer como promover a efetiva defesa e o exercício do contraditório.

11.18. A esse respeito, o v.Acórdão fundamenta que "a legislação tributária ao estipular a aplicação do percentual de 38,2% para fins de cálculo do lucro arbitrado,

Mas não menciona qual é essa legislação tributária, que, adianta-se, inexistente.

11.19. E mesmo que existisse, ainda haveria dissonância entre o v.Acórdão e o auto de infração, pois um aplica a alíquota de 38,4%, enquanto o outro, 38,2%. Se a alíquota realmente está pacificada em lei, não deveria haver divergência.

11.20. E mesmo que superada fosse a nulidade, por falta de motivação legal, ainda assim cumpre registrar que, no presente caso, a margem de presunção prevista na Lei 9249/95, especialmente no art. 15 c/c art. 36, III, da Lei nº 8.981/95, não seria de 32%, mas de 16%, por mais adequado à atividade específica da Recorrente, in verbis:

Entendo que não assiste razão ao recorrente, pois o fundamento legal do arbitramento realizado está declinado no auto de infração (fls. 9) e perfeitamente motivado no Termo de verificação fiscal, conforme a seguinte reprodução:

A constatação das flagrantes deficiências da escrituração contábil a tornam imprestável para determinação do lucro real.

Por tudo exposto, face impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, impõe-se ao sujeito passivo, como medida extrema e inafastável, o arbitramento do lucro, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995 - art. 47, Lei nº 9.430, de 1996 - art. 1º, e do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99 - Regulamento do Imposto de Renda) - art. 530, inciso II, alínea "b", in verbis:

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

I-(...);

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou;

b) determinar o lucro real;

A apuração do lucro arbitrado é a medida preconizada pela Lei nº 9.249, de 1995 - art. 16, Lei nº 9.430, de 1996 - art. 27, inciso I, e pelo artigo 532 do RIR/99, in verbis:

"Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, §11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos

percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 16, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 27, inciso I)."

Pelo fato do sujeito passivo dedicar-se a atividades de prestação de serviços, o percentual para cálculo do lucro arbitrado aplicado nos lançamentos foi de 32%, acrescido de 20%, totalizando alíquota de 38.4%, incidente sobre a receita bruta conhecida.

Saliente-se que a decisão recorrida já havia trazido essas explicações, mas o recorrente volta a levantar os mesmos argumentos, sem fundamentação, por exemplo, quando afirma que a margem de lucro mais adequada para a sua atividade seria a de 16%, equiparando-se a bancos comerciais, apesar de já ter dito, anteriormente em seu recurso, que prestava serviço de intermediação entre corretores e instituições financeiras.

Assim, o argumento do recorrente carece de fundamento fático, devendo ser rejeitado.

1.12 ARBITRAMENTO DO LUCRO – RECEITAS DE TERCEIROS.

O recorrente repete o argumento de que toda a movimentação financeira encontrada não poderia ter sido considerada receita do contribuinte, considerando que atua como intermediária entre as instituições financeiras e os corretores, de forma que os valores que circularam em suas contas correntes são de terceiros, seus clientes, a menos da parte relativa à sua comissão, no patamar de 25%.

Mais uma vez, o recorrente traz esse argumento de forma genérica e sem comprovação. A fiscalização constatou que o contribuinte não emitiu adequadamente notas fiscais para os alegados serviços de intermediação, não contabilizou as suas alegadas comissões e não segregou o que seria o seu faturamento.

Não há qualquer evidência nos autos que fundamentem o pedido do recorrente, pelo que o argumento deve ser novamente rejeitado.

1.13 BASE DE CÁLCULO – EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

O contribuinte reclama que a tributação de PIS e COFINS se deu sobre o valor da receita conhecida sem que fosse excluído o valor correspondente ao ISS pago, conforme o seguinte excerto (fls. 5622):

12. O PIS e COFINS foram calculados sobre receita na qual estava incluso ISS, o que é inaceitável. Quanto a isso, o v.Acórdão fundamentou: "registre-se a dificuldade deste julgador de encontrar qualquer princípio constitucional que vede dois tributos de incidirem sobre a mesma base tributável". Mas o problema nunca foi ser a mesma base tributável, mas sim que a base tributável já continha outros tributos. Explica-se.

[...]

12.2. No caso, o recolhimento do ISS e sua incidência na base de cálculo do PIS e COFINS e comprovada com as notas fiscais constantes aos autos no "ANEXO XX - Notas Fiscais de Prestação de Serviços obtidas na Circularização (amostragem)" e "ANEXO XXVIII - Relação de Notas Fiscais de Prestação de Serviços - Base IRPJ e reflexos", que acompanha o relatório fiscal.

[...]

12.17. Ou seja, de modo idêntico de como se dá com o ISS, o e.STF, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706, apreciou o Tema 69 da

Repercussão Geral, dando provimento ao recurso e fixando a tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins". Aplicável à exclusão do ISS por serem questões idênticas, como sistemática idêntica de incidência e encaminhamento a fazenda pública (seja Estadual para o caso do ICMS ou Municipal para o caso do ISS).

A base de cálculo para a tributação do PIS e da COFINS é o faturamento da empresa, nos termos da lei n.º 9.718/1998, como bem assinalou o recorrente. Verifico que essa lei não traz qualquer exceção que pudesse dar a entender que deve ser excluído do faturamento o valor devido de ISS a ele correspondente.

O recorrente menciona a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE n.º 574.706, com repercussão geral, a qual estabeleceu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. Contudo, essa decisão não trata de exclusão do ISS, aqui reclamada pelo recorrente. Portanto, não há congruência entre essa decisão e a presente lide.

Por fim, o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento do alegado ISS, pois apenas faz referência a algumas notas fiscais, a título de amostragem. Contudo, a nota fiscal não é prova de pagamento do correspondente ISS, ao contrário do alegado pelo recorrente, e uma amostra não pode ser estendida para fins de dedução do todo. Portanto, entendo que o recorrente não comprovou os alegados pagamentos. Saliente-se que o contribuinte não tributou o PIS e o COFINS correspondentes a essas notas, não sendo lícito presumir que ele tributou o ISS reclamado.

Portanto, o argumento do recorrente deve ser rejeitado por falta de fundamentos jurídicos e fáticos.

1.14 MULTA QUALIFICADA

A multa de ofício foi qualificada pela fiscalização em razão do entendimento de que a conduta do contribuinte configuraria uma simulação tendente a afastar a devida tributação da sua renda. A motivação da qualificação da multa está assim declinada no TVF (fls. 181):

Além da fragmentação simulada de suas atividades com as demais pessoas jurídicas abrangidas, os livros contábeis e fiscais registram somente um universo muito pequeno das operações realizadas em 2016 e 2017, evidenciando a intenção firme de sonegar os tributos devidos. Durante o procedimento ficou patente a ação deliberada de dificultar a fiscalização com a não apresentação dos documentos fiscais, mesmo diante das sucessivas intimações, conforme descrito no tópico 4.

Restou evidenciada a estreita ligação dos empresários João José Ferreira Neto e Arthur de Oliveira com as demais pessoas jurídicas abrangidas optantes do Simples Nacional que, de fato, configuram a unicidade empresarial FP Informações Cadastrais Ltda.

Mediante tais condutas os representantes do sujeito passivo, João José Ferreira Neto e Arthur de Oliveira, agindo dolosamente, sonegaram informações com intuito de encobrir a configuração e a atuação comercial do sujeito passivo e as demais pessoas jurídicas abrangidas pelo procedimento fiscal. Tinham por escopo manter a forma simulada na condução dos negócios, perseverando na evasão dos tributos e contribuições previdenciárias devidas.

A simulação quando envolve propósitos lesivos aos direitos e interesses do fisco, objetivando burlar a legislação previdenciária, retira toda a validade do ato por ela viciado, qual seja a inscrição irregular das pessoas jurídicas abrangidas pelo procedimento fiscal, na Lei do Simples Nacional, que, para fins tributários têm-se como inexistentes.

O recorrente combate a acusação fiscal afirmando que a sua conduta não configura sonegação ou fraude, ao contrário do que foi afirmado pela fiscalização. Afirma que omissão de receita imputada foi fruto de presunção legal e que isso, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, conforme a súmula CARF n.º 25. Também combate outros motivos apontados pela fiscalização, como a afirmação de que o contribuinte não colaborou com a fiscalização.

Inicialmente, deve ser esclarecido que a Súmula CARF n.º 25 não se aplica ao presente caso, uma vez que esta tem como hipótese de incidência o fato de o lançamento tributário ter sido realizado aplicando-se uma presunção legal de omissão de receitas, o que não ocorre na espécie. Conforme pode ser averiguado nos autos de infração (fls. 2) e no TVF (102), a omissão de receitas não foi presumida, mas sim comprovada pelo fato de o contribuinte não ter contabilizado e tributado as receitas somente reveladas no curso da ação fiscal. Saliente-se que adoção do mecanismo do lucro presumido, a partir da receita conhecida, não está na hipótese de incidência da referida Súmula CARF n.º 25.

Eu venho adotando o entendimento de que a reiteração da omissão e a desproporção entre receita omitida e receita declarada não são suficientes, por si só, para fazer com que a omissão seja qualificada. O mesmo pode ser dito da falta de colaboração com a fiscalização, o que seria razão apenas para a majoração da multa em 50% (multa agravada).

Para que a conduta do contribuinte passe a ser qualificada, no meu entendimento, é necessário que este faça um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando atos que não fazem parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, quando há simulação, emissão de notas fiscais subfaturadas, ocultação de documentos ou corrupção dos registros contábeis.

Também venho adotando o entendimento de que a fragmentação das receitas de uma empresa em várias pessoas jurídicas, com a finalidade de ocultar a real capacidade contributiva do contribuinte é situação que leva à qualificação da multa de ofício. Entendo que a fiscalização demonstrou de forma clara essa situação, apontando fatos e provas abundantes nesse sentido.

Nessa quadra, o recorrente volta a defender que não ocorreu tal fragmentação, mas essa é questão já resolvida no presente voto, no item 1.9 acima, no sentido de que houve sim a fragmentação apontada pela fiscalização, conforme o relatório da fiscalização, principalmente no item 8 do TVF (fls. 102), em que aponta a confusão administrativa e operacional do contribuinte autuado e das demais pessoas jurídicas alcançadas pela ação fiscal.

Portanto, entendo que é devida a qualificação da multa de ofício exigida.

Todavia, a novel Lei n.º 14.689/23 alterou o artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não há comprovada reincidência, ante o antigo percentual de 150%, conforme a seguinte transcrição:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964,

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

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)

Entendo que a nova norma deve ser aplicada ao presente caso, de forma retroativa, com fundamento no artigo 106, II, “c”, do CTN, *verbis*:

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim vem entendendo este Colegiado, conforme recente decisão exarada no Acórdão nº 1201-006.209, de 19/10/2023, o qual adotou a seguinte ementa:

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Destarte, a presente qualificação da multa de ofício, realizada sem a comprovação de reincidência do contribuinte, deve ser exigida no percentual de 100%.

1.15 JUROS DE MORA - TAXA SELIC - LEGALIDADE.

O recorrente defende a tese de que a cobrança de juros de mora calculados pela taxa Selic seria ilegal. Todavia, essa tese foi, há muito tempo, superada pela Súmula CARF nº 4, pela qual foi pacificado o entendimento de que é cabível a aplicação dessa taxa, *verbis*:

Súmula CARF nº 4

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

Com isso, entendo que não procede a presente reclamação do recorrente.

1.16 CONCLUSÃO.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte FP INFORMAÇÕES CADASTRAIS LTDA, apenas para reduzir para 100% o percentual a ser aplicado para encontrar o valor da multa de ofício qualificada.

2 Arthur de Oliveira (fls. 5553)

O responsável tributário ARTHUR DE OLIVEIRA foi cientificado da decisão de primeira instância em 15/07/2021 (fls. 5544) e o seu recurso voluntário foi apresentado em 16/08/2021 (fls. 5551). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente combate a decisão recorrida com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

2.1 DECISÃO RECORRIDA – AUSÊNCIA DE JULGAMENTO – EXCESSO DE LINGUAGEM – CERCEAMENTO DE DEFESA

O recorrente reclama de que a sua defesa foi prejudicada pelo fato de a decisão recorrida não ter trazido fundamentos suficientes e ter utilizado linguagem imprópria e desrespeitosa. Transcreve-se trecho do recurso (fls. 5553):

Não poderia iniciar sem antes registrar que o v.Acórdão recorrido não acompanhou o enobrecedor respeito dialético que todos estão acostumados a ver na Receita Federal - e isso se diz com o máximo respeito, sem intenção de desprestigiar o decum, data máxima rema. É que não só o v.Acórdão não enfrentou as teses de defesa deste Recorrente, como ainda tentou degradá-las mediante comentários sem tecnicidade.

[...]

Para enfrentar essa e todas as três outras questões atinentes ao art. 135. III do CTN, o v.Acórdão recorrido dedica um único parágrafo onde apenas resume as acusações contidas ao relatório fiscal, sem jamais levar em consideração as teses de defesa contrapostas a cada uma delas. Ao final, arremata:

"Só o sagrado direito de defesa pode nos fazer entender que os Recorrentes possam alegar a tese"

Essa forma de apresentação se repete também ao capítulo que impugna a multa de ofício. A tese foi refutada em uma única frase que sequer enfrenta os fundamentos de defesa, sendo a outra frase dedicada a achincalhar o exercício de defesa:

"Outro argumento que só se justifica em razão do sagrado direito de defesa"

Faz-se necessário transcrever o correspondente trecho da decisão recorrida (fls. 5513):

Em suas defesas, Arthur de Oliveira e João José Ferreira Neto apresentam os mesmos argumentos, vejamos então quais são e se procedem:

1º Que a fiscalização atuou sem mandato. Tal preliminar de nulidade já enfrentada e afastada no início desse voto, sendo que concluímos por afastar tal preliminar de nulidade.

2º Que é nula a responsabilização tributária deles, pois, durante a fiscalização, eles não foram intimados para exercer o contraditório. Ora, trata-se de um rotundo equívoco dos impugnantes, pois a fase de fiscalização é inquisitorial, tanto que o art. Art. 14 do Decreto 70235/72 dispõe que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. Ademais, mesmo que assim alguém não entenda, o crédito tributário lançado está com sua exigibilidade suspensa (art. 151, III, CTN) e os responsáveis tributários foram devidamente cientificados dos lançamentos e dos seus direitos e prazos para se defender administrativamente, razão pela qual, não houve qualquer prejuízo que pudesse justificar a alegação de nulidade.

3º Que a Fiscalização deixou de especificar quais foram os atos praticados com excesso de poder. Na verdade, para a aplicação do art. 135, exige-se a demonstração de ocorrência de ato ilícito ou *ultra vires societatis*. *In casu*, como ato ilícito temos a fragmentação fraudulenta da receita da impugnante entre sociedades de fachada, com o fim de burlar a legislação do Simples Nacional, mas também o uso de interpostas pessoas físicas, como restou comprovado na formação de algumas dessas empresas. Agora, no presente caso, temos o que alguns definem como *ultra vires the directors*, pois pelas retiradas feitas por Arthur de Oliveira e João José Ferreira Neto de empresas que sequer tinham lucro para distribuir, demonstra que o esquema delitivo deles foi feito para locupletamento ilícito dos dois, o que deixa mais claro o enquadramento no art. 135, III, do CTN. Note-se que Arthur de Oliveira fez retirada até de pessoa jurídica da qual não participava do quadro societário. Não podemos esquecer todas os valores que não foram escriturados, em que 2,1 bilhões de reais transitaram pelas contas bancárias da estrutura criminosa, sendo que foram escriturados pouco mais de 8 milhões. Arthur de Oliveira, apesar de fazer retiradas de milhões de reais, estava registrado como auxiliar de escritório da impugnante, mas apresentava-se nas redes sociais como sócio e administrador da empresa. Então, os impugnantes perguntam quais atos foram praticados: os contratos de constituição de empresas de fachada; a distribuição de lucros inexistentes; a utilização de interposta pessoais; a falsidade ideológica ao se dizer auxiliar de escritório e se apresentar em público como sócio. Poucas vezes se viu casos de responsabilização com base no art. 135 tão bem justificados, razão pela qual só o sagrado direito de defesa pode nos fazer entender que os impugnantes possam alegar que a Fiscalização não logrou demonstrar condutas por eles praticadas que legitimariam a aplicação do art. 135 do CTN.

4º Que deve ser afastada a responsabilidade deles pela multa de ofício, pois as suscitadas fraudes e má-fé foram produtos de presunção e não de provas. Outro argumento que só se justifica em razão do sagrado direito de defesa. O dolo dos impugnantes resta plenamente demonstrado com base em provas referidas no item anterior.

Colocando a frase apontada pelo recorrente dentro do seu contexto real, entendo que não existe o alegado desrespeito por parte da autoridade julgadora *a quo*, pois ficou evidenciado que a frase não se refere a alguma tese jurídica, mas sim a afirmações fáticas trazidas na impugnação e que são evidentemente contrárias aos fatos registrados nos autos. Embora as palavras utilizadas conotem uma insatisfação com o conteúdo da peça de defesa, tal fato não dá ensejo à anulação da decisão que está devidamente motivada, em que estão apontados os fundamentos fáticos e jurídicos suficientes para o exercício da defesa do contribuinte.

O recorrente ainda reclama de nulidade em razão de a autoridade julgadora *a quo* não ter se manifestado sobre a tese aventada na impugnação, pela qual a aplicação do artigo 135 do CTN transferiria a responsabilidade tributária do contribuinte para o imputado. Contudo, a autoridade julgadora está obrigada a se pronunciar apenas sobre os argumentos capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão, nos termos do artigo 489 do CPC, o qual normatizou jurisprudência pacífica dos tribunais superiores, no sentido de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, conforme o entendimento veiculado, por exemplo, na decisão do STJ nos EDcl no MS 21315/DF, nos seguintes termos:

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo

Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

Na espécie, o recorrente defende que a responsabilidade tributária do imputado é exclusiva, ou seja, o contribuinte sairia do polo passivo da relação tributária. Por essa sua tese, o recorrente permaneceria no polo passivo da relação tributária, ou seja, em nada contrariaria a decisão recorrida.

Com isso, afasto o argumento do recorrente.

2.2 PROCEDIMENTO FISCAL – IRREGULARIDADES - NULIDADE

O recorrente propugna pela anulação do procedimento fiscal que deu origem aos presentes lançamentos tributários em razão de alegadas irregularidades no MPF/TDPF que iniciou o procedimento e outros termos administrativos, conforme o seguinte excerto (fls. 5587):

Portanto, as irregularidades são duas: primeiro, a Receita Federal não poderia ter descumprido suas próprias normas; aliás, não poderia prolatar decisão administrativa que fundamenta ser despidendo descumprir suas próprias normas; segundo, o auditor fiscal não podia praticar atos investigativos contra o Recorrente sem MPFs. TIFs e TIDFs contra ele.

Repise-se: não se pode alegar que a fiscalização apenas encontrou subsídios para lançamento fiscal enquanto fiscalizava terceiros. O relatório fiscal demonstra que o i. Auditor até mesmo perfilhou as redes sociais do Recorrente. E inverossímil, pois, afirmar que não houve fiscalização do Recorrente.

Diante de fiscalização ilícita, procedida sem mandado, conclui-se que as informações foram obtidas por auditor sem competência para fiscalizar, em ofensa ao art. 59.1 do Decreto n.º 70.235/72. A anulação do lançamento tributário como um todo é medida que se impõe.

Todavia, não cabe ao julgador no contencioso administrativo emitir juízo de valor sobre os atos da autoridade fiscal frente ao regimento interno da Receita Federal do Brasil ou outro instrumento de organização da Administração Tributária. Esse mérito é do administrador daquela repartição e tem natureza funcional, ou seja, não tem natureza tributária. Portanto, o eventual descumprimento de uma regra do regimento interno da RFB não dá ensejo à anulação dos lançamentos tributários realizados em função de infrações verificadas. Saliente-se que um ato de natureza meramente administrativa não pode limitar o poder do Estado de apurar e exigir um crédito tributário existente conforme a Carta Constitucional e sua lei tributária complementar. Tal entendimento foi consolidado por meio da Súmula CARF n.º 171, a qual possui o seguinte enunciado:

Súmula CARF n.º 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Portanto, o presente questionamento de nulidade deve ser afastado.

2.3 PROCEDIMENTO FISCAL – AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO - NULIDADE

O recorrente propugna pela anulação do procedimento fiscal que deu origem aos presentes lançamentos tributários em razão de ele, na qualidade de responsável tributário, não ter sido intimado para se defender durante o procedimento fiscal, conforme o seguinte excerto (fls. 5558):

O Recorrente não poderia admitir que suas postagens em rede social, ou o recebimento do retomo de seus investimentos, fariam o auditor fiscal presumir sua autoria pessoal por todos os atos de sonegação que supostamente teriam sido praticados em esfera contábil, jurídica e administrativa (algumas dessas áreas não são sequer supervisionadas pelo Recorrente).

Por essas razões, a falta de intimação do Recorrente desaguou em um lançamento tributário fundamentado em presunções desfavoráveis, o que prejudica a própria defesa - razão pela qual faz-se mister a anulação de todo o lançamento irregularmente constituído.

O procedimento fiscal previsto no artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972 tem a finalidade de colher informações tendentes a apurar o crédito tributário e a realizar eventual exigência tributária cabível, nos termos do artigo 142 do CTN, *verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Todas as intimações realizadas nesse procedimento têm a única função de coletar informações, não sendo isso um gravame contra o contribuinte. Assim, nessa fase, não há que se falar em litígio e, conseqüentemente, em acusação ou defesa. Apenas quando realizada eventual exigência tributária, o sujeito passivo é intimado desse fato e, somente então, é possível se falar em defesa, nos termos do artigo 14 do mesmo Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Ademais, a imputação de responsabilidade tributária sofrida pelo recorrente é procedimento que se torna necessário apenas diante dos fatos levantados durante a auditoria fiscal, ou seja, somente no final desse procedimento fiscal é possível avaliar a necessidade, ou não, de realizar alguma imputação de responsabilidade.

Portanto, tanto no aspecto legal quanto no aspecto material, a intimação reclamada pelo recorrente não pode ser exigida e a sua ausência não causa a nulidade do procedimento.

O recorrente alega violação ao artigo 28 da Lei nº 9.784/1999². Contudo, na espécie, somente houve “*imposição de deveres, ônus, sanções*” contra o recorrente após o lançamento tributário e ele foi prontamente intimado dessa imposição.

Saliente-se que também não há congruência do presente feito com a “*medieval Santa Inquisição*” aludida pelo recorrente. Saliente-se que, quando se fala que “o procedimento fiscal tem natureza inquisitorial”, a palavra “inquisitorial” utilizada é um termo técnico jurídico que não possui qualquer relação com os processos canônicos da Igreja Católica que ficaram conhecidos como “Santa Inquisição”. A confusão de institutos nomeados de forma semelhante, mas que possuem naturezas inconfundíveis, é uma atecnia que deve ser evitada no processo jurídico e deve ser afastada quando utilizada.

Em conclusão, neste tópico, entendo que não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal em razão de o responsável tributário não ter sido intimado antes da sua imputação de responsabilidade.

² Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.

2.4 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. ABUSO DE PERSONALIDADE.

Nessa quadra, o recorrente volta a reclamar de nulidade em razão de a autoridade julgadora *a quo* não ter se manifestado sobre a tese aventada na impugnação, pela qual a aplicação do artigo 135 do CTN transferiria a responsabilidade tributária do contribuinte para o imputado. Contudo, essa questão já foi dirimida no item 2.1 desse voto, quando foi afastada a alegada nulidade.

No mérito, a questão sobre o efeito da aplicação do artigo 135 do CTN na distribuição de responsabilidade entre contribuinte e outros sujeitos passivos também já foi solucionado por este CARF, por meio da Súmula CARF n.º 130, *verbis*:

Súmula CARF n.º 130

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

Com isso, a responsabilidade tributária resultante da aplicação do artigo 135 do CTN é solidária entre o contribuinte e os outros sujeitos passivos.

O recorrente prossegue combatendo as razões adotadas pela fiscalização para lhe imputar responsabilidade tributária, nos seguintes termos (fls. 5562):

O Relatório Fiscal elenca como fundamentos para responsabilização pelo art. 135, III do CTN, em síntese: a) recebimento de valores sem contabilização, b) apresentação, nas redes sociais, como administrador de empresas das quais, legalmente, era empregado, c) sonegação (embora sem individualização de quais foram os atos de sonegação).

O v.Acórdão, por sua vez, extrai elementos estranhos ao capítulo, provavelmente extraídos de documentação anexa, na tentativa de inovar a fundamentação do Auto de Infração, o que é vedado. São inovações: a) contratos de constituição de empresas de fachada, utilizadas para fragmentação fraudulenta dos vínculos empregatícios; e b) utilização de interposta pessoa.

Feita essa distinção, e centrando-se no que realmente constou ao Auto de Infração, nota-se que não há fundamento para responsabilização integral pelo art. 135 do CTN. Se o Recorrente recebeu lucros indevidos, deveria ser tributado solidariamente somente na extensão desses.

Quanto à apresentação, em redes sociais, como administrador de empresas, isso não tem qualquer relação com os fatos geradores em comento, data máxima vênua. Poderia, no máximo, indicar que o Recorrente era sócio (como foi). Mas isso não é suficiente para invocar o art. 135 do CTN, pois o Fisco precisa individualizar as condutas praticadas pelo administrador (de fato ou de direito) e demonstrar o nexo de causalidade com o fato gerador.

[...]

In casu, não bastasse o fato de haver pelo menos dois administradores de direito, o próprio Relatório Fiscal deixa evidente que diversas pessoas exercem poderes de administração de fato. Também foram outorgados poderes de gestão a outras pessoas: contratado escritório de contabilidade para cuidar do financeiro: entre outros. Quaisquer dessas pessoas podem ser responsáveis por quaisquer atos reputados por ilícitos, sendo que nada foi individualizado.

A solução foi responsabilizar todos por tudo solidariamente, como se todas as decisões fossem tomadas por um colegiado de administradores. Esse raciocínio é evidentemente inverossímil, *data maxima venia*. Se o Fisco não sabe quem foi

individualmente responsável por qual ato, precisa absolver a todos - jamais o inverso (condenar todos por tudo).

Verifico que o recorrente deixou de apontar importante trecho do relatório em que são relatados atos do imputado em relação ao contribuinte, que passo a transcrever (fls. 183):

Restou evidenciada a fragmentação das atividades do sujeito passivo, mediante fraude e simulação, através da contratação de empregados e emissão de notas fiscais por interpostas pessoas jurídicas, consideradas inexistentes de fato.

Ato contínuo, de acordo com os extratos bancários, no período de 2016 e 2017, foram escoados valores expressivos das contas bancárias do sujeito passivo para as contas particulares de João José Ferreira Neto e Arthur de Oliveira, conforme resumos abaixo:

[...]

O empresário Arthur de Oliveira foi também beneficiário de vultosas quantias através da sua empresa denominada OA Holding Ltda, CNPJ 23.305.761/0001-57, conforme quadro abaixo:

[...]

Intimado a justificar as vultosas transferências de valores, o sujeito passivo limitou-se a declarar que se tratavam de "Retirada de investimento", sem, entretanto, apresentar documentação hábil e idônea, e/ou a memória de cálculo das supostas retiradas. As transferências não foram registradas na contabilidade do sujeito passivo, tampouco haviam lucros contábeis para distribuição. De fato, as transferências demonstram que os empresários se locupletaram com os ganhos econômicos da fraude por eles estruturada.

Chama atenção que no período das transferências bancárias o empresário Arthur de Oliveira não mais participava formalmente do quadro societário do sujeito passivo, somente o empresário João José Ferreira Neto, demonstrando, de forma inequívoca, que Arthur de Oliveira jamais deixou sua condição de sócio administrador, de fato, do sujeito passivo. Inusitadamente, Arthur de Oliveira foi registrado como empregado do próprio sujeito passivo no período de 01/08/2011 a 31/12/2017, e depois na pessoa jurídica MAS Atividades de Cobrança Ltda até os dias atuais, ambos na função de auxiliar de escritório.

Com isso, entendo que a acusação fiscal apontou, sim, atos do imputado que caracterizam a administração fraudulenta da empresa autuada, o que atrai para a pessoa dele a responsabilidade tributária correspondente à relação jurídica tributária constituída pelos presentes autos de infração.

2.5 PRESUNÇÃO DO DOLO

O recorrente afirma que o dolo do contribuinte foi construído na acusação fiscal apenas por presunções, de forma que a qualificação da multa deve ser afastada para a pessoa do responsável tributário, conforme o seguinte excerto (fls. 5565):

Caso mantido o crédito tributário, deve ao menos ser afastada a responsabilidade do Recorrente pelas multas punitivas, porquanto as suscitadas fraudes e má-fé foram produto de presunção, e não de provas. Explica-se.

[...]

No tópico meritório acima, demonstrou-se que foi presumida a autoria por mera condição de sócio. Também não se pode olvidar que esses próprios autos cuja autoria

foi presumida não são eminentemente fraudulentos ou eivados de má-fé - isso se dá também por presunções contidas no Relatório Fiscal.

Sobre isso, o v.Acórdão ratifica que o dolo estaria demonstrado pelos atos que ensejaram a aplicação do art. 135 do CTN. Mas esses atos sequer estão individualizados.

A fraude não pode ser presumida, mas deve ser provada durante a fiscalização. Nesse sentido, é o art. 148 do CTN: "Quando o cálculo do tributo tenha por base. ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens. direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial".

Verifico que o recorrente, nesta quadra, escora-se nos argumentos expostos anteriormente em seu recurso para requerer a exoneração das consequências do dolo apontado pela fiscalização. Contudo, esses mesmos argumentos foram afastados uma a um nesse mesmo voto, quando foi demonstrado que a fiscalização não estava obrigada a intimar o responsável tributário recorrente antes de encerrar a instrução da auditoria fiscal e que a fiscalização apontou atos do imputado que caracterizam a administração fraudulenta da empresa autuada. Dessa forma, o presente pedido, decorrente desses argumentos, também deve ser afastado, ou seja, a responsabilidade tributária imputada deve incluir a multa de ofício qualificada.

2.6 CONCLUSÃO.

Diante do exposto, entendo que deve ser negado provimento ao recurso voluntário do responsável tributário Arthur de Oliveira.

3 João José Ferreira Neto (fls. 5636).

O responsável tributário JOÃO JOSÉ FERREIRA NETO foi cientificado da decisão de primeira instância em 09/07/2021 (fls. 5543) e o seu recurso voluntário foi apresentado em 17/08/2021 (fls. 5634). Tal fato implica a intempestividade do recurso, uma vez que foi apresentado além do prazo de trinta dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, verbis:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Saliente-se que o recorrente não traz qualquer argumento em defesa da tempestividade do seu recurso.

Diante do exposto, entendo que o recurso voluntário do responsável tributário João José Ferreira Neto não deve ser conhecido, em razão da sua intempestividade.

4 Fontes Participações Ltda (fls. 5653)

O responsável tributário FONTES PARTICIPAÇÕES LTDA foi cientificado da decisão de primeira instância em 16/07/2021 (fls. 5547) e o seu recurso voluntário foi

apresentado em 17/08/2021 (fls. 5651). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente combate a decisão recorrida com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

4.1 PROCEDIMENTO FISCAL – IRREGULARIDADES - NULIDADE

O recorrente propugna pela anulação do procedimento fiscal que deu origem aos presentes lançamentos tributários em razão de alegadas irregularidades no MPF/TDPF que iniciou o procedimento e outros termos administrativos, conforme o seguinte excerto (fls. 5656):

2.5 - Como se extrai acima, são nulos os atos praticados fora do objeto do TDPF, por incidência do vício da incompetência. É o que ocorreu no presente caso, pois a Recorrente foi fiscalizada sem que houvesse TDPF autorizadora.

2.6 - E não se pode afirmar, como fundamentou o v.Acórdão, que "uma diligência pode resultar em uma fiscalização e conseqüentemente, uma atuação/lançamento". Isso até é verdade, mas não é o que ocorreu *in casu*. O Fisco fiscalizou a Recorrente e outras empresas de holding de fonia direta, examinando fragmentos de sua contabilidade: visitando sua sede: até mesmo entrevistando pessoa a elas relacionadas; e, forte nos fatos descobertos por essas nulas diligências, concluindo pela sua participação em suposto esquema de fraude.

2.7 - Em suma, a Recorrente, embora legalmente não pudesse ser fiscalizada, passou por diligências invasivas - e pior: realizadas sem o seu conhecimento. Aliás, o Auditor fiscal tampouco possuía competência para fiscalizar tão assiduamente uma empresa sem o TDPF necessário paia tanto. Todas as informações e conclusões trazidas por essa investigação ilegal são nulas de pleno direito.

Todavia, não cabe ao julgador no contencioso administrativo emitir juízo de valor sobre os atos da autoridade fiscal frente ao regimento interno da Receita Federal do Brasil ou outro instrumento de organização da Administração Tributária. Esse mérito é do administrador daquela repartição e tem natureza funcional, ou seja, não tem natureza tributária. Portanto, o eventual descumprimento de uma regra do regimento interno da RFB não dá ensejo à anulação dos lançamentos tributários realizados em função de infrações tributárias verificadas. Saliente-se que um ato de natureza meramente administrativa não pode limitar o poder do Estado de apurar e exigir um crédito tributário existente conforme a Carta Constitucional e sua lei tributária complementar. Tal entendimento foi consolidado por meio da Súmula CARF nº 171, a qual possui o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Portanto, o presente questionamento de nulidade deve ser afastado.

4.2 PROCEDIMENTO FISCAL – AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO - NULIDADE

O recorrente propugna pela anulação do procedimento fiscal que deu origem aos presentes lançamentos tributários em razão de ele, na qualidade de responsável tributário, não ter sido intimado para se defender durante o procedimento fiscal, conforme o seguinte excerto (fls. 5657):

3.1 - Como se registrou, sem TDPF que autorizasse a fiscalização da Recorrente, o Fisco praticou contra ela diversos atos fiscalizatórios, deixando de

oportunizar defesa e exercício do contraditório, ao passo que o Acórdão julgou no sentido de que "Trata-se de mais um argumento da impugnante em que ela alega uma nulidade sem demonstrar qualquer prejuízo" (Acórdão recorrido).

[...]

3.6 - Portanto, resta exuberante e por demais evidente a gravíssima ofensa ao devido processo legal. A Recorrente jamais foi cientificada ou convocada para defender-se dessas conclusões (em verdade, presunções), embora tenham sido utilizadas unilateralmente como motivação para o lançamento tributário. E isso não se olvidando que foram o produto de informações colhidas em uma investigação ilegal, descumpridora dos normativos do próprio Ente Fazendário, porque ausente o TDPF necessário.

3.7 - Convém destacar* que o v.Acórdão não enfrentou, diretamente, nenhuma dessas razões, todas arguidas na impugnação.

3.8 - Além de ofensa ao regimento interno da Receita Federal, houve também ofensa às normas que regem os processos administrativos. O art. 28 da Lei n.º 9.784/99 assim determina: "Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse".

3.9 - A prática destoa ainda do procedimento consagrado pelos regulamentos vigentes. O Decreto n.º 70.235/72, ao art. 59, II, determina que "São nulos os despachos e decisões proferidos [...] com preterição do direito de defesa".

O procedimento fiscal previsto no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/1996 tem a finalidade de colher informações tendentes a apurar o crédito tributário e a realizar eventual exigência tributária cabível, nos termos do artigo 142 do CTN, *verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Todas as intimações realizadas nesse procedimento têm a única função de coletar informações, não sendo isso um gravame contra o contribuinte. Assim, nessa fase, não há que se falar em litígio e, conseqüentemente, em acusação ou defesa. Apenas quando realizada eventual exigência tributária, o sujeito passivo é intimado desse fato e, somente então, é possível se falar em defesa, nos termos do artigo 14 do mesmo Decreto n.º 70.235/1996, *verbis*:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Ademais, a imputação de responsabilidade tributária sofrida pelo recorrente é procedimento que se torna necessário apenas diante dos fatos levantados durante a auditoria fiscal, ou seja, somente no final desse procedimento fiscal é possível avaliar a necessidade, ou não, de realizar alguma imputação de responsabilidade.

Portanto, tanto no aspecto legal quanto no aspecto material, a intimação reclamada pelo recorrente não pode ser exigida e a sua ausência não causa a nulidade do procedimento.

O recorrente alega violação ao artigo 28 da Lei nº 9.784/1999³. Contudo, na espécie, somente houve “*imposição de deveres, ônus, sanções*” contra o recorrente após o lançamento tributário e ele foi prontamente intimado dessa imposição.

Não havendo que se falar em “defesa” durante a colheita de informações realizada pela fiscalização, também não há que se falar em preterição do direito de defesa durante esse procedimento.

Em conclusão, neste tópico, entendo que não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal em razão de o responsável tributário não ter sido intimado antes da sua imputação de responsabilidade.

4.3 PERSONALIDADE JURÍDICA – DESCONSIDERAÇÃO

A fiscalização imputou responsabilidade tributária ao recorrente tendo em vista os seguintes fatos, apontados no Relatório Fiscal (fls. 187): a realização de transferências de valores vultosos para a imputada sem qualquer formalização ou registro contábil, o compartilhamento do mesmo endereço, a inexistência de empregados, o compartilhamento dos mesmos administradores, a identidade do quadro societário e outros.

O recorrente combate a responsabilidade tributária que lhe foi imputada afirmando que os fatos apontados na acusação fiscal não são suficientes para tanto, conforme o seguinte excerto (fls. 5660):

4.4 - Considerando que o próprio Relatório Fiscal admire que o grupo econômico movimentava quantias bilionárias, e que o crédito tributário alcança a monta de R\$ 164.340.252,12, não parece certo presumir “confusão patrimonial” em uma transferência de R\$ 783.260,00 - valor comparativamente irrelevante.

4.5 - Além disso, por evidente, o repasse de valores entre empresas pode ser perfeitamente legítimo. Cumpre aqui invocar princípio basilar do Estado Democrático de Direito: a boa-fé se presume, enquanto a má-fé se prova: não parece correto, in casu, que o Relatório Fiscal tenha presumido fraude em face de uma mera transferência de valores.

4.6 - Para piorar, o Relatório Fiscal fundamenta sua presunção de má-fé no fato de haver “demonstração exaustiva da fragmentação da receita”. Contudo, a Recorrente nunca foi intimada para esclarecer os ajustes que levaram a essa transferência de valores, nem a fornecer registros contábeis!

[...]

4.10 - Não existe dialeticidade em afirmar que duas empresas, por compartilharem instalações, têm responsabilidade tributária solidária. Aliás, com o máximo respeito, se trata de exagero emblemático da forma como o Relatório Fiscal tenta responsabilizar a Recorrente.

[...]

4.12 – Ora, como exigir que uma empresa de holding tenha funcionários? A função de holding é tipicamente acionária, o que dispensa grande atividade laboral. Em verdade, seria difícil justificar uma contratação de funcionários para holdings de pequeno porte como a Recorrente.

³ Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.

4.13 - E se o Relatório Fiscal fundamenta que o fato de um funcionário do local receber correspondências para a Recorrente o torna sua responsabilidade tributária, então o "interesse comum" se daria tão somente sobre esse funcionário em específico - e não sobre os milhares de funcionários pertencentes a dezenas de outras empresas.

4.14 - Nenhum daqueles funcionários possui qualquer relação com a Recorrente - nem mesmo indireta, no mais remoto grau imaginável. Assim, é inaplicável o art. 124, I com relação a eles.

Em apertada síntese, o recorrente afirma que a fiscalização presumiu a alegada confusão patrimonial, sem um fundamento, pois: a transferência apontada pela fiscalização (R\$ 783.260,00), em benefício da empresa imputada, seria insignificante diante do valor total movimentado pela empresa autuada (R\$ 164.340.252,12); a identidade de endereço entre as duas empresas é fato que não dá ensejo a uma responsabilização; a recorrente não possuía empregados porque era uma pequena holding, não havendo atividade que exigisse empregados e a imputada não teve a oportunidade de demonstrar a independência entre as duas empresas.

Inicialmente, verifico que o recorrente repisa o argumento de que houve cerceamento de defesa. Contudo, tal alegação não corresponde aos fatos, pois a defesa tem sido exercida de forma efetiva pelo interessado, na sua impugnação e no presente recurso voluntário. Na verdade, o recorrente reclama de não ter tido a oportunidade de evitar a imputação de responsabilidade antes do lançamento tributário. Contudo, a prerrogativa reclamada pelo interessado não possui previsão legal, conforme já demonstrado anteriormente nesse voto. Portanto, não há que se falar em cerceamento de algo que não existe juridicamente.

Embora seja muito questionável o entendimento do recorrente de que transferências no montante de R\$ 783.260,00 seja insignificante, não é necessário entrar nesse debate porque, a fim de averiguar a existência de um fracionamento ilegal de uma empresa, o importante é averiguar o conjunto do quadro fático, com indícios de confusão patrimonial, administrativa e operacional. Apesar de cada um dos fatos apontados pela fiscalização não demonstrar o fracionamento quando tomados isoladamente, o quadro fático formado por eles, tomados em conjunto, não deixa dúvida disso, conforme a demonstração realizada na acusação fiscal.

Com isso, afasto esse argumento do recorrente.

4.4 GRUPO ECONÔMICO - RESPONSABILIDADE

O recorrente volta a apresentar os seus argumentos, já analisados anteriormente nesse voto, contra o entendimento da fiscalização de que as várias pessoas jurídicas apontadas formavam uma única empresa. Contudo, nessa quadra, prende-se à expressão “grupo econômico” utilizado pela fiscalização, nos seguintes termos (fls. 5662):

5.1 - Na tentativa de responsabilizar solidariamente a Recorrente sob fundamento diverso, o Relatório Fiscal aponta que ela formaria grupo econômico para com o sujeito passivo -assim atraindo a aplicação do art. 124, II do CTN; art. 30, IX da Lei n.º 8.212/91; e art. 494 da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009.

5.2. - No caso, em que pese os robustos argumentos constantes na Impugnação, restou desprovida sob o argumento de que:

[...]

5.3 - O grupo econômico, caso configurado, importaria tão somente na solidariedade do recolhimento de contribuições previdenciárias. Portanto, inexistindo

interesse comum no fato gerador, a Recorrente deve ser desde já excluídas da solidariedade sobre os IRPJ.

5.4 - Dito isso, não há como recepcionar a premissa do grupo econômico. É que o Relatório Fiscal não fundamenta como a Recorrente formaria grupo econômico com quaisquer dos sujeitos passivos, vez que sequer é acionária deles.

É certo que a fiscalização citou o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991, o qual determina que *“as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei”*. Contudo, tal fato não está relacionado com a imputação de responsabilidade sobre os presentes créditos tributários, que se deu sobre o fundamento legal do artigo 124, I, do CTN.

Deve ser salientado que a mesma auditoria fiscal também deu ensejo a lançamentos tributários de Contribuições Sociais Previdenciárias. Por isso, não deve causar espécie o fato de o correspondente Relatório Fiscal tratar da responsabilidade em relação a esses tributos. Por isso, é perfeitamente justificável a referência à lei previdenciária, sem prejuízo da consistente motivação realizada para a imputação de responsabilidade para os tributos dos presentes lançamentos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, já amplamente abordada nesse voto.

Assim, a menos dos argumentos repisados e já abordados, o argumento relativo à configuração de grupo econômico não é congruente com o presente processo, devendo ser afastado.

4.5 PRESUNÇÃO DO DOLO

O recorrente afirma que o dolo do contribuinte foi construído na acusação fiscal apenas por presunções, de forma que a qualificação da multa deve ser afastada para a pessoa do responsável tributário, conforme o seguinte excerto (fls. 5666):

6.1 - Na remota hipótese de se responsabilizar a Recorrente pelo débito tributário, deve no mínimo ser afastada sua responsabilidade pelas multas punitivas, posto que o Acórdão apenas presume má-fé com base na alegada fragmentação de receita.

[...]

6.6 - Sem qualquer intenção de desprestigiar a fiscalização, os indícios reunidos pelo Fisco demonstram um grande esforço de comprometer uma empresa que se encontra dentro da legalidade. Fatos nada incriminadores são relatados como se comprometedores fossem por meio de linguística.

6.7 - O PAF não pode adotar presunções/indícios, produzidos em procedimento ausente de contraditório, como prova cabal de suposta conduta. É necessário colher as provas específicas que deixem incontrovertida a ocorrência da conduta vedada (ocultação de receita), com dolo (animus de lesar o Estado): e não fotografias de lojas vizinhas, constatação de que uma sede se dá em local adjacente ao de outras empresas, ou baixa atividade laboral em unia empresa especializada em operações acionárias.

Saliente-se que os presentes créditos tributários incluem a multa de ofício qualificada em razão do comportamento doloso do contribuinte autuado. A configuração do dolo do contribuinte já foi devidamente apreciada na análise do correspondente recurso voluntário. Verifico que os argumentos ora trazidos pelo recorrente sustentam que a sua conduta não pode ser confundida com a conduta da empresa autuada e a extensão do dolo para a sua pessoa teria sido feita por meio de presunções da fiscalização.

Todavia, a imputação de responsabilidade dada pelo artigo 124 do CTN não é seletiva, ou seja, atinge todo o crédito tributário lançado. Assim, o responsável tributário responde por todo o crédito tributário, inclusive a multa de ofício qualificada em razão do dolo da empresa autuada, ainda que o interesse do responsabilizado na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária tenha sido estabelecido por ato não comprovadamente doloso.

Diante do exposto, entendo que deve ser afastado o pedido para exonerar o recorrente da multa de ofício qualificada.

4.6 CONCLUSÃO.

Diante do exposto, entendo que deve ser negado provimento ao recurso voluntário do responsável tributário Fontes Participações Ltda.

5 OA Holding EIRELI (fls. 5672)

O responsável tributário OA HOLDING EIRELI foi cientificado da decisão de primeira instância em 16/07/2021 (fls. 5546) e o seu recurso voluntário foi apresentado em 17/08/2021 (fls. 5670). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente combate a decisão recorrida com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

5.1 PROCEDIMENTO FISCAL – IRREGULARIDADES - NULIDADE

O recorrente propugna pela anulação do procedimento fiscal que deu origem aos presentes lançamentos tributários em razão de alegadas irregularidades no MPF/TDPF que iniciou o procedimento e outros termos administrativos, conforme o seguinte excerto (fls. 5675):

2.5 - Como se extrai acima, são nulos os atos praticados fora do objeto do TDPF, por incidência do vício da incompetência. É o que ocorreu no presente caso, pois a Recorrente foi fiscalizada sem que houvesse TDPF autorizadora.

2.6 - E não se pode afirmar, como fundamentou o v.Acórdão, que "uma diligência pode resultar em uma fiscalização e conseqüentemente, uma atuação/lançamento". Isso até é verdade, mas não é o que ocorreu *in casu*. O Fisco fiscalizou a Recorrente e outras empresas de holding de fonia direta, examinando fragmentos de sua contabilidade: visitando sua sede: até mesmo entrevistando pessoa a elas relacionadas; e, forte nos fatos descobertos por essas nulas diligências, concluindo pela sua participação em suposto esquema de fraude.

2.7 - Em suma, a Recorrente, embora legalmente não pudesse ser fiscalizada, passou por diligências invasivas - e pior: realizadas sem o seu conhecimento. Aliás, o Auditor fiscal tampouco possuía competência para fiscalizar tão assiduamente uma empresa sem o TDPF necessário paia tanto. Todas as informações e conclusões trazidas por essa investigação ilegal são nulas de pleno direito.

Todavia, não cabe ao julgador no contencioso administrativo emitir juízo de valor sobre os atos da autoridade fiscal frente ao regimento interno da Receita Federal do Brasil ou outro instrumento de organização da Administração Tributária. Esse mérito é do administrador daquela repartição e tem natureza funcional, ou seja, não tem natureza tributária. Portanto, o eventual descumprimento de uma regra do regimento interno da RFB não dá ensejo à anulação dos lançamentos tributários realizados em função de infrações tributárias verificadas. Saliente-se

que um ato de natureza meramente administrativa não pode limitar o poder do Estado de apurar e exigir um crédito tributário existente conforme a Carta Constitucional e sua lei tributária complementar. Tal entendimento foi consolidado por meio da Súmula CARF n.º 171, a qual possui o seguinte enunciado:

Súmula CARF n.º 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Portanto, o presente questionamento de nulidade deve ser afastado.

5.2 PROCEDIMENTO FISCAL – AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO - NULIDADE

O recorrente propugna pela anulação do procedimento fiscal que deu origem aos presentes lançamentos tributários em razão de ele, na qualidade de responsável tributário, não ter sido intimado para se defender durante o procedimento fiscal, conforme o seguinte excerto (fls. 5676):

3.1 - Como se registrou, sem TDPF que autorizasse a fiscalização da Recorrente, o Fisco praticou contra ela diversos atos fiscalizatórios, deixando de oportunizar defesa e exercício do contraditório, ao passo que o Acórdão julgou no sentido de que "Trata-se de mais um argumento da impugnante em que ela alega uma nulidade sem demonstrar qualquer prejuízo" (Acórdão recorrido).

[...]

3.6 - Portanto, resta exuberante e por demais evidente a gravíssima ofensa ao devido processo legal. A Recorrente jamais foi cientificada ou convocada para defender-se dessas conclusões (em verdade, presunções), embora tenham sido utilizadas unilateralmente como motivação para o lançamento tributário. E isso não se olvidando que foram o produto de informações colhidas em uma investigação ilegal, descumpridora dos normativos do próprio Ente Fazendário, porque ausente o TDPF necessário.

3.7 - Convém destacar* que o v.Acórdão não enfrentou, diretamente, nenhuma dessas razões, todas arguidas na impugnação.

3.8 - Além de ofensa ao regimento interno da Receita Federal, houve também ofensa às normas que regem os processos administrativos. O art. 28 da Lei n.º 9.784/99 assim determina: "Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse".

3.9 - A prática destoa ainda do procedimento consagrado pelos regulamentos vigentes. O Decreto n.º 70.235/72, ao art. 59, II, determina que "São nulos os despachos e decisões proferidos [...] com preterição do direito de defesa".

O procedimento fiscal previsto no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/1996 tem a finalidade de colher informações tendentes a apurar o crédito tributário e a realizar eventual exigência tributária cabível, nos termos do artigo 142 do CTN, *verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Todas as intimações realizadas nesse procedimento têm a única função de coletar informações, não sendo isso um gravame contra o contribuinte. Assim, nessa fase, não há que se falar em litígio e, conseqüentemente, em acusação ou defesa. Apenas quando realizada eventual exigência tributária, o sujeito passivo é intimado desse fato e, somente então, é possível se falar em defesa, nos termos do artigo 14 do mesmo Decreto n.º 70.235/1996, *verbis*:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Ademais, a imputação de responsabilidade tributária sofrida pelo recorrente é procedimento que se torna necessário apenas diante dos fatos levantados durante a auditoria fiscal, ou seja, somente no final desse procedimento fiscal é possível avaliar a necessidade, ou não, de realizar alguma imputação de responsabilidade.

Portanto, tanto no aspecto legal quanto no aspecto material, a intimação reclamada pelo recorrente não pode ser exigida e a sua ausência não causa a nulidade do procedimento.

O recorrente alega violação ao artigo 28 da Lei n.º 9.784/1999⁴. Contudo, na espécie, somente houve “*imposição de deveres, ônus, sanções*” contra o recorrente após o lançamento tributário e ele foi prontamente intimado dessa imposição.

Não havendo que se falar em “defesa” durante a colheita de informações realizada pela fiscalização, também não há que se falar em preterição do direito de defesa durante esse procedimento.

Em conclusão, neste tópico, entendo que não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal em razão de o responsável tributário não ter sido intimado antes da sua imputação de responsabilidade.

5.3 PERSONALIDADE JURÍDICA – DESCONSIDERAÇÃO

A fiscalização imputou responsabilidade tributária ao recorrente tendo em vista os seguintes fatos, apontados no Relatório Fiscal (fls. 187): a realização de transferências de valores vultosos para a imputada sem qualquer formalização ou registro contábil, o compartilhamento do mesmo endereço, a inexistência de empregados, o compartilhamento dos mesmos administradores, a identidade do quadro societário e outros.

O recorrente combate a responsabilidade tributária que lhe foi imputada afirmando que os fatos apontados na acusação fiscal não são suficientes para tanto, conforme o seguinte excerto (fls. 5679):

4.4 - Considerando que o próprio Relatório Fiscal admite que o grupo econômico movimentou quantias bilionárias, e que o crédito tributário alcança a monta de R\$ 164.340.252,12, não parece certo presumir “confusão patrimonial” em uma transferência de R\$ 783.260,00 - valor comparativamente irrelevante.

4.5 - Além disso, por evidente, o repasse de valores entre empresas pode ser perfeitamente legítimo. Cumpre aqui invocar princípio basilar do Estado Democrático de Direito: a boa-fé se presume, enquanto a má-fé se prova: não parece correto, in casu, que o Relatório Fiscal tenha presumido fraude em face de uma mera transferência de valores.

4.6 - Para piorar, o Relatório Fiscal fundamenta sua presunção de má-fé no fato de haver “demonstração exaustiva da fragmentação da receita”. Contudo, a Recorrente

⁴ Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.

nunca foi intimada para esclarecer os ajustes que levaram a essa transferência de valores, nem a fornecer registros contábeis!

[...]

4.10 - Não existe dialeticidade em afirmar que duas empresas, por compartilharem instalações, têm responsabilidade tributária solidária. Aliás, com o máximo respeito, se trata de exagero emblemático da forma como o Relatório Fiscal tenta responsabilizar a Recorrente.

[...]

4.12 – Ora, como exigir que uma empresa de holding tenha funcionários? A função de holding é tipicamente acionária, o que dispensa grande atividade laboral. Em verdade, seria difícil justificar uma contratação de funcionários para holdings de pequeno porte como a Recorrente.

4.13 - E se o Relatório Fiscal fundamenta que o fato de um funcionário do local receber correspondências para a Recorrente o torna sua responsabilidade tributária, então o "interesse comum" se daria tão somente sobre esse funcionário em específico - e não sobre os milhares de funcionários pertencentes a dezenas de outras empresas.

4.14 - Nenhum daqueles funcionários possui qualquer relação com a Recorrente - nem mesmo indireta, no mais remoto grau imaginável. Assim, é inaplicável o art. 124, I com relação a eles.

Em apertada síntese, o recorrente afirma que a fiscalização presumiu a alegada confusão patrimonial, sem um fundamento, pois: a transferência apontada pela fiscalização (R\$ 783.260,00), em benefício da empresa imputada, seria insignificante diante do valor total movimentado pela empresa autuada (R\$ 164.340.252,12); a identidade de endereço entre as duas empresas é fato que não dá ensejo a uma responsabilização; a recorrente não possuía empregadas porque era uma pequena holding, não havendo atividade que exigisse empregados e a imputada não teve a oportunidade de demonstrar a independência entre as duas empresas.

Inicialmente, verifico que o recorrente repisa o argumento de que houve cerceamento de defesa. Contudo, tal alegação não corresponde aos fatos, pois a defesa tem sido exercida de forma efetiva pelo interessado, na sua impugnação e no presente recurso voluntário. Na verdade, o recorrente reclama de não ter tido a oportunidade de evitar a imputação de responsabilidade antes do lançamento tributário. Contudo, a prerrogativa reclamada pelo interessado não possui previsão legal, conforme já demonstrado anteriormente nesse voto. Portanto, não há que se falar em cerceamento de algo que não existe juridicamente.

Embora seja muito questionável o entendimento do recorrente de que transferências no montante de R\$ 783.260,00 seja insignificante, não é necessário entrar nesse debate porque, a fim de averiguar a existência de um fracionamento ilegal de uma empresa, o importante é averiguar o conjunto do quadro fático, com indícios de confusão patrimonial, administrativa e operacional. Apesar de cada um dos fatos apontados pela fiscalização não demonstre o fracionamento quando tomados isoladamente, o quadro fático formado por eles, tomados em conjunto, não deixa dúvida disso, conforme a demonstração realizada na acusação fiscal.

Com isso, afasto esse argumento do recorrente.

5.4 GRUPO ECONÔMICO - RESPONSABILIDADE

O recorrente volta a apresentar os seus argumentos, já analisados anteriormente nesse voto, contra o entendimento da fiscalização de que as várias pessoas jurídicas apontadas

formavam uma única empresa. Contudo, nessa quadra, prende-se à expressão “grupo econômico” utilizado pela fiscalização, nos seguintes termos (fls. 5681):

5.1 - Na tentativa de responsabilizar solidariamente a Recorrente sob fundamento diverso, o Relatório Fiscal aponta que ela formaria grupo econômico para com o sujeito passivo -assim atraindo a aplicação do art. 124, II do CTN; art. 30, IX da Lei n.º 8.212/91; e art. 494 da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009.

5.2. - No caso, em que pese os robustos argumentos constantes na Impugnação, restou desprovida sob o argumento de que:

[...]

5.3 - O grupo econômico, caso configurado, importaria tão somente na solidariedade do recolhimento de contribuições previdenciárias. Portanto, inexistindo interesse comum no fato gerador, a Recorrente deve ser desde já excluídas da solidariedade sobre os IRPJ.

5.4 - Dito isso, não há como recepcionar a premissa do grupo econômico. É que o Relatório Fiscal não fundamenta como a Recorrente formaria grupo econômico com quaisquer dos sujeitos passivos, vez que sequer é acionária deles.

É certo que a fiscalização citou o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991, o qual determina que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei”. Contudo, tal fato não está relacionado com a imputação de responsabilidade sobre os presentes créditos tributários, que se deu sobre o fundamento legal do artigo 124, I, do CTN.

Deve ser salientado que a mesma auditoria fiscal também deu ensejo a lançamentos tributários de Contribuições Sociais Previdenciárias. Por isso, não deve causar espécie o fato de o correspondente Relatório Fiscal tratar da responsabilidade em relação a esses tributos. Por isso, é perfeitamente justificável a referência à lei previdenciária, sem prejuízo da consistente motivação realizada para a imputação de responsabilidade para os tributos dos presentes lançamentos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, já amplamente abordada nesse voto.

Assim, a menos dos argumentos repisados e já abordados, o argumento relativo à configuração de grupo econômico não é congruente com o presente processo, devendo ser afastado.

5.5 PRESUNÇÃO DO DOLO

O recorrente afirma que o dolo do contribuinte foi construído na acusação fiscal apenas por presunções, de forma que a qualificação da multa deve ser afastada para a pessoa do responsável tributário, conforme o seguinte excerto (fls. 5685):

6.1 - Na remota hipótese de se responsabilizar a Recorrente pelo débito tributário, deve no mínimo ser afastada sua responsabilidade pelas multas punitivas, posto que o Acórdão apenas presume má-fé com base na alegada fragmentação de receita.

[...]

6.6 - Sem qualquer intenção de desprestigiar a fiscalização, os indícios reunidos pelo Fisco demonstram um grande esforço de comprometer uma empresa que se encontra dentro da legalidade. Fatos nada incriminadores são relatados como se comprometedores fossem por meio de linguística.

6.7 - O PAF não pode adotar presunções/indícios, produzidos em procedimento ausente de contraditório, como prova cabal de suposta conduta. É necessário colher as provas específicas que deixem incontrovertida a ocorrência da conduta vedada (ocultação de receita), com dolo (animus de lesar o Estado): e não fotografias de lojas vizinhas, constatação de que uma sede se dá em local adjacente ao de outras empresas, ou baixa atividade laboral em unia empresa especializada em operações acionárias.

Saliente-se que os presentes créditos tributários incluem a multa de ofício qualificada em razão do comportamento doloso do contribuinte autuado. A configuração do dolo do contribuinte já foi devidamente apreciada na análise do correspondente recurso voluntário. Verifico que os argumentos ora trazidos pelo recorrente sustentam que a sua conduta não pode ser confundida com a conduta da empresa autuada e a extensão do dolo para a sua pessoa teria sido feita por meio de presunções da fiscalização.

Todavia, a imputação de responsabilidade dada pelo artigo 124 do CTN não é seletiva, ou seja, atinge todo o crédito tributário lançado. Assim, o responsável tributário responde por todo o crédito tributário, inclusive a multa de ofício qualificada em razão do dolo da empresa autuada, ainda que o interesse do responsabilizado na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária tenha sido estabelecido por ato não comprovadamente doloso.

Diante do exposto, entendo que deve ser afastado o pedido para exonerar o recorrente da multa de ofício qualificada.

5.6 CONCLUSÃO.

Diante do exposto, entendo que deve ser negado provimento ao recurso voluntário do responsável tributário OA Holding EIRELI.

6 Conclusão

Diante do exposto, voto: (i) por não conhecer do recurso voluntário do responsável tributário João José Ferreira Neto; (i) por dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte FP INFORMAÇÕES CADASTRAIS LTDA, apenas para reduzir para 100% o percentual a ser aplicado para encontrar o valor da multa de ofício qualificada e (iii) por negar provimento aos demais recursos voluntários apresentados.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

A presente Declaração de Voto tem como objeto esclarecer as razões que me levaram a suscitar de ofício a nulidade formal do lançamento, durante a sessão de julgamento que apreciou o Recurso Voluntário da contribuinte.

O caso dos autos revela que os registros contábeis da empresa optante pelo regime do Simples Nacional foram desconsiderados após sua exclusão, porquanto inservíveis à demonstração de sua receita bruta. De fato, o ilustre Conselheiro Relator registrou em seu voto que *“a fiscalização constatou que o contribuinte também não poderia ser optante do Simples no período ora fiscalizado, em razão de este ter sequer registrado a sua movimentação financeira, conforme o seguinte excerto do Relatório Fiscal (fls. 173)”*:

Outro fato que demonstra a imprestabilidade da contabilidade é a intensa movimentação bancária sem qualquer registro contábil correspondente. Não há na contabilidade o registro das contas correntes mantidas nas diversas instituições financeiras, cujos extratos foram apresentados no procedimento fiscal. Na resposta ao termo de intimação protocolada em 10/01/2019, o sujeito passivo admitiu que não escriturou a movimentação bancária porque o escritório contábil somente teve a posse dos extratos após o início do presente procedimento fiscal, e requereu o prazo de 15 dias para regularização da escrituração contábil. Porém, não o fez até a presente data.

Neste cenário, onde as empresas excluídas do Simples Nacional apresentam contabilidade deficiente e os demais elementos de provam conduzem ao arbitramento do lucro, a LC 123/96 determina que, previamente, as mesmas *sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas*, conforme expressamente determina o art. 32.

Tal dispositivo é complementado com a regra de seu § 2º, que autoriza o sujeito passivo a optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual, a saber:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

É dizer: uma vez que a empresa seja excluída do Simples Nacional, ela pode optar qualquer outro regime tributário. Para tanto, poderá refazer sua escrita fiscal e contábil, a fim de apurar os tributos devidos a partir de então, razão pela qual a regra acima transcrita exige sua intimação para apontar a opção desejada. Antes disso, não cabe o arbitramento, somente como medida excepcional, posterior ao enquadramento como lucro presumido ou real.

O lançamento em apreço foi realizado mediante arbitramento do lucro da pessoa jurídica, porquanto a administração tributária entendeu que sua escrituração continha omissões quanto aos créditos identificados tardiamente em contas bancárias não registradas oficialmente. Assim, aplicou-se objetivamente o dispositivo da Lei 8.981/95, que assim dispõe:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

...

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

Note-se que se trata de comando legal destinado a permitir o afastamento da regra geral de apuração do lucro real ou da opção do lucro presumido, quando os mesmos demonstrem-se inviáveis e para tornar possível a fiscalização, diante de dificuldade quanto à movimentação financeira do sujeito passivo.

Chama a atenção que não foi cumprido o requisito da LC 123/96, especialmente, do art. 32, porquanto o principal efeito da exclusão de empresas do Simples Nacional é sujeitar o contribuinte excluído às *normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas*.

O § 2º do art. 32 da LC 123/96 é claro ao determinar que, após a exclusão do sujeito passivo do regime do Simples Nacional, o mesmo *poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual*, ou seja, cabe à autoridade lançadora notificá-lo para que indique qual a opção de recolhimento, podendo a contribuinte, inclusive, refazer sua escrita fiscal e contábil e apresentá-la à administração tributária nos moldes do novo regime de apuração, ao qual só estará sujeito após a exclusão, conforme determina o *caput* do dispositivo.

Assim, considerando que a exclusão do regime do Simples Nacional por ato declaratório da administração tributária automaticamente vincula o sujeito passivo ao regime regular de apuração do lucro real ou de opção pelo lucro presumido, cabe à autoridade administrativa permitir à contribuinte apresentar os elementos de escrita contábil e fiscal de acordo com as normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, não se admitindo que a exclusão do Simples Nacional implique no arbitramento sem nenhuma tentativa de reconstrução da escrituração ou cálculo do lucro real ou presumido.

No caso dos autos, toda a movimentação financeira da contribuinte foi conhecida após as requisições aos bancos e operadoras de cartões. É importante notar que, além desses documentos terem o potencial de reduzir significativamente a base de cálculo do lançamento – porquanto conhecida a movimentação financeira e ser possível computar sua receita bruta e apurar, por exemplo, o lucro presumido mediante aplicação do respectivo coeficiente do lucro tributável –, é inegável que os autos de infração foram lançados sem permitir sequer a opção pelo novo regime tributário. Partiu-se da presunção de imprestabilidade da escrituração existente e sequer realizou-se a apuração do lucro real ou presumido.

O objetivo da norma é impedir que o arbitramento deixe de considerar a realidade das grandezas econômicas sobre as quais irão incidir os tributos devidos em decorrência da exclusão do sujeito passivo do regime simplificado. Não é dado à administração tributária, unilateralmente, pretender realizar o arbitramento antes de se permitir à contribuinte realizar a opção pelo novo regime de apuração.

Conquanto o dispositivo legal imponha à administração tributária realizar uma sequência de atos procedimentais após a exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional, para permitir que o mesmo opte pelo regime tributário que entender mais benéfico e presente, a partir daí, escrituração nele parametrizada, no caso em apreço, houve lançamento do crédito tributário após a exclusão da contribuinte do Simples Nacional, partindo da presunção de inidoneidade da escrituração anterior, sem considerar sua recomposição, complementação ou tentativa de apuração do lucro real ou presumido, plenamente possível.

Note-se que as empresas excluídas do Simples Nacional apenas se sujeitam às normas de tributação regular *a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão*, ou seja, somente após a efetiva exclusão da contribuinte é que a mesma poderia apresentar escrituração passível de atendimento às exigências de apuração do lucro real ou presumido.

Evidentemente, teria que refazer sua escrita fiscal e contábil, mas tal procedimento seria plenamente possível, inclusive, caberia à própria administração tributária realizar esforço para chegar nele.

Neste sentido, cite-se as razões de decidir manifestadas no voto do acórdão n.º 9101-002.597 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 15/03/2017, sobre a inadequação de arbitramento automático do lucro:

“Em relação ao mérito, e como bem registrado pela Turma recorrida, é certo que existe neste Conselho jurisprudência firme segundo à qual o arbitramento do lucro é medida extrema, não podendo por isso ser banalizada.

Então, por exemplo, não se admite o arbitramento quando a autoridade tributária deixar de demonstrar, de forma segura, que os vícios, erros ou deficiências verificados na escrita do sujeito passivo realmente a tornaram imprestável para apuração do lucro real.

Veja que o conceito de imprestabilidade é vago. Nesse sentido, em cada caso concreto poderá haver: (i) uma zona de certeza negativa, em que não há dúvida de que as falhas verificadas na escrita não a tornam imprestável para apuração do lucro real; (ii) do lado oposto, um zona de certeza positiva, em que não há dúvida de que as referidas falhas tornam a escrita imprestável para apuração do lucro real; e (iii) uma zona intermediária, onde não haja segurança de que as falhas verificadas tornam a escrita imprestável para apuração do lucro real. Assim, uma aplicação do princípio de que o arbitramento é uma medida extrema é afastar a possibilidade de a autoridade utilizar essa forma de tributação na zona intermediária, onde de não há plena segurança de imprestabilidade da escrita. Outro exemplo de aplicação desse mesmo princípio é evitar-se o açoitamento da autoridade tributária em arbitrar o lucro do sujeito passivo. Por isso este Conselho vem afastando o arbitramento realizado após uma única intimação para apresentação de livros e documentos, mormente quando indeferido pedido de dilação de prazo para sua apresentação.

Assim, uma aplicação do princípio de que o arbitramento é uma medida extrema é afastar a possibilidade de a autoridade utilizar essa forma de tributação na zona intermediária, onde de não há plena segurança de imprestabilidade da escrita.”

A exigência legal de prévia notificação do sujeito passivo foi sumariamente ignorada, fato que macula integralmente a metodologia do levantamento fiscal realizado, impactando em todo o lançamento e nos seus reflexos, inclusive no agravamento e qualificação da multa.

Cite-se decisão deste Colegiado que tratou de caso semelhante, que chegou às mesmas conclusões aqui destacadas:

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NULIDADE SUSCITADA DE OFÍCIO PELO RELATOR. ARBITRAMENTO DO LUCRO DE EMPRESA EXCLUÍDA DO SIMPLES NACIONAL POR DEFICIÊNCIA DA ESCRITURAÇÃO QUE NÃO PERMITE IDENTIFICAR A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA OPÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS.

A exclusão de contribuinte do regime do Simples Nacional sujeita-o às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, podendo o sujeito passivo optar pelo recolhimento de tributos na forma do lucro presumido ou do lucro real. Cabe à autoridade lançadora notificá-lo para que indique qual a opção de recolhimento, podendo refazer sua escrita fiscal e contábil e apresentá-la à administração tributária nos moldes do novo regime de apuração, ao qual só estará sujeito após a exclusão. Somente após a efetiva exclusão do sujeito passivo é possível apresentar escrituração passível de atendimento às exigências de apuração do lucro real ou presumido, não se admitindo o arbitramento quando a autoridade tributária deixar de demonstrar, de forma segura, que os vícios, erros ou

deficiências verificados na escrita do sujeito passivo realmente a tornaram imprestável para apuração do lucro real.

(Acórdão nº 1201-005.761 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 14 de março de 2023, unanimidade, Relator Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque)

Impende registrar, ainda, que não foram realizadas as deduções dos tributos recolhidos através de DASN, contrariamente às disposições constantes da Súmula CARF nº 76, a saber:

Súmula CARF nº 76

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Penso que o lançamento deve ser desconstituído, juntamente com seus reflexos. Considerando as razões de decidir ora apontadas, as demais razões de mérito perdem objeto.

Destaco que as razões acima apontadas foram suscitadas de ofício por este Relator, uma vez que se trata de NULIDADE FORMAL do lançamento, que pode ser controvertida a qualquer tempo do processo administrativo, mercê da aplicação da súmula 473 do STF⁵, porquanto se tratar de matéria de ordem pública.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade formal do lançamento.

É como declaro o voto.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, apresento aqui declaração de voto consignando meu posicionamento pela nulidade do auto de infração aqui discutido.

Aspectos gerais relativos ao regime de apuração do Lucro Arbitrado

Nos termos do artigo 44 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do imposto renda é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Cumpre destacar que o regime do Lucro Real é a regra geral de tributação das pessoas jurídicas, diferentemente do Lucro Presumido que é um regime de apuração do imposto de renda optativo.

⁵ Súmula 473 do STF: "A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial".

Para o cálculo do Lucro Real, se faz necessária a apuração do lucro líquido contábil do exercício de acordo com os preceitos das normas contábeis, conforme prevê o artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77.

Diante de tal cenário, a escrituração contábil assume um papel importante na determinação do Lucro Real, uma vez que o resultado contábil é o ponto de partida, mas além da escrituração contábil, há a necessidade de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), por meio do qual serão realizados os ajustes ao lucro líquido contábil, na forma de adições, exclusões e compensações.

Dessa forma, a escrituração dos livros contábeis e fiscais pode ser enquadrada como uma obrigação acessória nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional, isto é, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Vale notar que a escrituração contábil vai além de ser uma mera obrigação acessória tributária, uma vez que decorre inclusive do artigo 1179 do Código Civil.

Atualmente, as hipóteses de aplicação do regime de apuração do Lucro Arbitrado estão previstas no artigo 47 da Lei n. 8.981/95.

Nesse sentido, o lucro arbitrado acontecerá nos seguintes casos: (i) o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; (ii) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária ou determinar o lucro real; (iii) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único; (iv) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; (v) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar os seus livros comerciais de modo que demonstre, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada ano; (vi) o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário; (vii) o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária o livro de apuração do Lucro Real.

A partir da leitura das hipóteses de arbitramento do lucro, é possível identificar que tal regime de apuração é aplicável em situações em que há descumprimento de deveres instrumentais por parte do contribuinte, sobretudo problemas relacionados à ausência ou falhas na escrituração dos livros contábeis e fiscais.

Dessa forma, diante da impossibilidade de verificação do lucro contábil e da movimentação financeira da entidade em virtude do descumprimento dos deveres instrumentais, a norma tributária estabelece a consequente tributação pelo regime do Lucro Arbitrado, pelo qual a base de cálculo do imposto de renda será apurada por meio da aplicação de coeficientes previstos em lei sobre a totalidade de suas receitas ou sobre outras grandezas relacionadas com o patrimônio ou os gastos da entidade.

Tendo em vista que a aplicação do Lucro Arbitrado pressupõe o descumprimento dos deveres instrumentais, surge a indagação se o Lucro Arbitrado constitui sanção.

A título de ilustração, Fábio Fanucchi entendia que o lucro arbitrado representaria uma penalidade, já que tal regime se aplicaria quando a fiscalização constata a falta de escrituração contábil⁶.

Todavia, é importante notar que a própria conceituação de tributo prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece que o tributo não constitui sanção de ato ilícito.

Paulo de Barros Carvalho aponta que a sanção no direito pressupõe a existência de um evento ilícito, ao passo que a relação jurídica do tributo se fixa no caráter lícito do evento⁷.

Mas afinal o que vem a ser uma infração tributária?

Paulo de Barros Carvalho define a infração tributária como “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”⁸.

No mesmo diapasão, o referido autor menciona que se trata de “relação jurídica que se instala por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração”⁹.

Cumprido destacar que há infrações relacionadas ao não cumprimento da obrigação tributária, assim como infrações decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais¹⁰.

A sanção surge como um conseqüente normativo para a hipótese descritiva “de um acontecimento no mundo exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra norma jurídica de conduta”¹¹.

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho pondera que “a norma da sanção descreve o fato antijurídico no seu antecedente, e a providência desfavorável ao autor do ilícito no conseqüente”¹².

A título de exemplo, são ilícitos tributários: penalidades pecuniárias, multas de mora, juros de mora, apreensão de mercadorias e documentos, sujeição a regime especial de controle, cassação de regimes especiais de pagamento de imposto¹³.

Como se observa, Paulo de Barros Carvalho não enumera o tributo devido objeto da obrigação tributária como exemplo de ilícito, de forma que se depreende que somente seria possível discutir o caráter sancionatório das penalidades e multas, dentre outras situações descritas no parágrafo anterior.

⁶ FANUCCHI, Fábio. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: Resenha Tributária, 1968. p. 44.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 26.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 467.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 474.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 467.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 467.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 474.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 474-477.

Não caberia falar assim em atribuição de natureza jurídica de sanção à consequência de apuração pelo regime do Lucro Arbitrado para aquele contribuinte que descumpriu os deveres instrumentais que ensejam a aplicação do referido regime.

Nessa linha, alguns autores irão afirmar que o Lucro Arbitrado não possui, por si só, natureza de sanção.

Hercules Boucher assevera que a apuração pelo Lucro Arbitrado se enquadra muito mais como uma necessidade, no sentido, de que diante do descumprimento dos deveres instrumentais por parte do contribuinte, torna-se relevante que a lei traga critérios para a determinação da base de cálculo do imposto de renda¹⁴.

O fato de que a apuração do regime do Lucro Arbitrado pela autoridade fiscal vem acompanhada da imposição de uma multa faz com que acabe também surgindo uma confusão se tal regime possui caráter sancionatório.

Edmar Oliveira Andrade Filho aponta que considerar o Lucro Arbitrado como uma penalidade é um erro conceitual evidente, uma vez que se trata de forma de tributação com previsão explícita no artigo 44 do Código Tributário Nacional, sendo que o referido ressalta que tal regime se origina como um meio de defesa previsto no ordenamento jurídico e atribuído à União para que a potestade tributária seja eficaz, isto é, quando o contribuinte deixa de cumprir com os seus deveres instrumentais, tal regime visa garantir que haja a tributação pelo imposto de renda de um acréscimo patrimonial ficto¹⁵.

Diante do exposto, não nos parece que o Lucro Arbitrado seja por si só uma sanção de uma infração tributária, ainda que ocorra em consequência do descumprimento de deveres instrumentais e cujo auto de infração estará acompanhado aí sim de uma sanção na forma de multa de ofício por lavratura de auto de infração.

Com relação às pessoas jurídicas, cumpre destacar que o artigo 44 do Código Tributário Nacional estabelece que a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Dessa forma, o Código Tributário Nacional prevê três regimes distintos de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, cada qual com as suas próprias particularidades descritas no âmbito de leis ordinárias.

Considerando que a base de cálculo confirma o núcleo do critério material do tributo, eis que no caso do imposto de renda, ela deve refletir um acréscimo patrimonial.

Na seara do Lucro Real, o acréscimo patrimonial é determinado por meio do lucro apurado de acordo com a escrituração contábil ajustado por adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Por sua vez, no tocante ao Lucro Presumido, que é um regime opcional ao contribuinte que não esteja obrigado ao regime do Lucro Real, o acréscimo patrimonial será determinado por meio de um lucro presumido calculado a partir da aplicação de coeficientes de presunção previstos em lei sobre as receitas auferidas pela entidade.

Por fim, no caso do Lucro Arbitrado, o acréscimo patrimonial é determinado pela autoridade fiscal devido à insuficiência de informações acerca da situação patrimonial,

¹⁴ BOUCHER, Hercules. Estudos de Imposto de Renda e Contabilidade. São Paulo: Freitas Bastos, 1950. p. 220.

¹⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 603.

desempenho e movimentação financeira de uma pessoa jurídica que descumpriu com seus deveres instrumentais a partir da aplicação de coeficientes de presunção previstos em lei sobre as receitas auferidas pela entidade ou até sobre outras grandezas patrimoniais.

Diante da impossibilidade de apuração do acréscimo patrimonial devido à insuficiência de informações contábeis e fiscais, o regime do Lucro Arbitrado surge como uma forma de tentar capturar de alguma forma o acréscimo patrimonial de um contribuinte.

Os coeficientes de presunção e as bases sobre as quais incidirão tais coeficientes irão variar em função da receita bruta ser conhecida ou não pela autoridade fiscal.

Vale notar que o fato do contribuinte não ter informado às autoridades fiscais o montante correto de suas receitas não significa que as receitas por ele não informadas são receitas não conhecidas, de forma que a delimitação das receitas conhecidas é feita pela fiscalização a partir das informações por ela obtidas a partir da documentação do contribuinte ou de terceiros.

Quando a receita for conhecida pela autoridade fiscal, o artigo 16 da Lei n. 9.249/95 estabelece que o lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais previstos para o regime do Lucro Presumido, acrescidos de vinte por cento.

Nos termos do artigo 51 da Lei n. 8.981/95, quando a receita bruta não for conhecida pela autoridade fiscal, a base de cálculo no Lucro Arbitrado será determinada por meio da utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo: (i) 1,5 do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente; (ii) 0,04 da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente; (iii) 0,07 do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente; (iv) 0,05 do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente; (v) 0,4 do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês; (vi) 0,4 da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; (vii) 0,8 da soma dos valores devidos no mês a empregados; ou (viii) 0,9 do valor mensal do aluguel devido.

Cumprido notar que o Lucro Arbitrado é medida excepcional e a receita não conhecida é medida excepcional dentro do Lucro Arbitrado, de forma que é uma forma de garantir que haja uma tributação de um contribuinte pelo IRPJ e pela CSLL.

Diante de todo exposto, verifica-se que o regime de apuração do imposto de renda pelo Lucro Arbitrado é uma forma de apuração da base de cálculo prevista em lei na hipótese de ocorrência de situações previstas em lei que implicam o descumprimento de deveres instrumentais relacionados com a escrituração contábil e fiscal, sendo, portanto, ato exclusivo de autoridade administrativa e que não configura sanção, mas apenas uma forma encontrada pela lei para garantir que seja tributado um acréscimo patrimonial ficto por parte daquele contribuinte.

*Nulidade em função da falta de oportunidade para que contribuinte optasse pelo
Lucro Presumido*

Em que pese o excelente voto do ilustre conselheiro relator, apresento aqui declaração de voto para demonstrar as razões pelas quais entendo que o auto de infração deveria

ser declarado nulo, assim como, na hipótese em que ele não seja considerado nulo, a base de cálculo não teria sido devidamente mensurada pela fiscalização.

Considerando que a Recorrente estava no regime do Simples Nacional, tendo sido excluída de tal regime em outro processo administrativo (relativo conseqüentemente a outro ano-calendário), entendo que haveria necessidade de que ela pudesse optar pelo regime do Lucro Presumido ou do Lucro Real, nos termos do artigo 32, §2º, da Lei Complementar n. 123/06, conforme segue:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

§ 1º Para efeitos do disposto no caput deste artigo, na hipótese da alínea a do inciso III do caput do art. 31 desta Lei Complementar, a microempresa ou a empresa de pequeno porte desenquadrada ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, tão-somente, de juros de mora, quando efetuado antes do início de procedimento de ofício.

§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

§ 3º Aplica-se o disposto no caput e no § 1º em relação ao ICMS e ao ISS à empresa impedida de recolher esses impostos na forma do Simples Nacional, em face da ultrapassagem dos limites a que se referem os incisos I e II do caput do art. 19, relativamente ao estabelecimento localizado na unidade da federação que os houver adotado.

Por mais que este não seja o processo administrativo de exclusão do Simples Nacional, hipótese em que poderia se argumentar que ainda mais clara é a necessidade de que o contribuinte possa ter o direito de optar pelo regime do IRPJ que julgar mais conveniente, entendo que não deve haver entendimento distinto para os anos subsequentes em que a empresa recolheu seus tributos pelo Simples Nacional, ainda que a manutenção ou não no referido regime estivesse sendo discutido em outro processo para outro ano.

Explico. Se como consequência de outro processo de exclusão de simples, a Recorrente tem a consequência de não poder mais continuar no regime do Simples Nacional, também caberá à Recorrente escolher o regime de tributação. Com a devida vênia a quem interpreta de forma diversa, entendo que não há como aplicar também o artigo 32, §2º, da Lei Complementar n. 123/06 a tal tipo de situação, de forma que não houve no caso concreto nenhuma possibilidade de que a Recorrente pudesse optar pelo Lucro Presumido, uma vez que ela não estava em nenhuma das hipóteses de obrigatoriedade ao Lucro Real.

Nulidade em função do Lucro Arbitrado com fundamento em receita conhecida somente ser aplicável aos casos em que não é possível o regime do Lucro Presumido, isto é, os casos em que pessoa jurídica está obrigada ao Lucro Real

No que diz respeito a tal ponto, faço menção aqui ao fato de que tal posicionamento me foi apresentada pela ex-conselheira Barbara Melo Carneiro, que fez parte desta turma em composição anterior e cujo posicionamento restou formalizado no Acórdão 1201-003.302, de 12 de novembro de 2019.

Embora não tenha concordado com tal posicionamento à época do referido julgamento, mudei o meu posicionamento, de forma a adotar uma interpretação sistemática do

regime do Lucro Arbitrado, de modo que passo a aderir na íntegra às razões de decidir da ex-conselheira Barbara Melo Carneiro.

Nessa linha, compreendo que a incompatibilidade na apuração do lucro por meio do arbitramento no caso de receitas conhecidas no caso de contribuinte optante pelo Lucro Presumido ocorre em razão de uma interpretação sistemática do ordenamento. Conforme consta no mencionado voto da conselheira Barbara Melo Carneiro:

O art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), ao definir o fato gerador do imposto sobre a renda, relaciona a sua materialidade à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e dos proventos de qualquer natureza, sendo a base de cálculo o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44).

Em uma análise singela, o lucro real, por ter como ponto de partida o resultado contábil, é o que melhor representa a noção constitucional de renda (art. 153, III, da CR/88), razão pela qual pode ser utilizado por qualquer pessoa jurídica. O lucro presumido, por sua vez, é uma faculdade conferida por lei (art. 13 da Lei nº 9.718/98) aos contribuintes não obrigados à apuração pelo lucro real. Trata-se de técnica simplificada de apuração da base de incidência do imposto, que busca apurar a renda tributável mediante a aplicação, sobre a receita bruta, de percentuais pré-fixados de lucratividade, variáveis de acordo com a atividade exercida.

Já o lucro arbitrado é um método excepcional de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, sendo necessária sua aplicação nas hipóteses taxativamente previstas em lei, que estipula as situações em que não é possível aferir, com segurança, a renda tributável auferida pelo contribuinte.

Vale notar que as hipóteses de arbitramento do lucro estão determinadas no art. 47 da Lei nº 8.981/1995, sendo que as técnicas de apuração estão discriminadas no art. 16 da Lei nº 9.249/95, art. 27 da Lei nº 9.430/96 e art. 51 da Lei nº 8.981/1995, a serem utilizadas de acordo com o contexto fático que enseja a utilização da sistemática do lucro arbitrado. Cumpre citar os referidos dispositivos legais supramencionados:

Lei nº 8.981/1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

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

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Lei nº 9.249/95: Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

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

Lei nº 9.430/96: Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I- o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 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 no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II- os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Na apuração do lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV do art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, deverão ser multiplicados pela número de meses do período de apuração.

§ 2º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII do art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração.

§ 3º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 4º Para fins do disposto no § 3º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 5º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 6º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 8.981/1995: Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I- 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II- 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III- 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV- 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V- 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI- 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII- 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.

§ 4º Nas alternativas previstas nos incisos V e VI do caput, as compras serão consideradas pelos valores totais das operações, devendo ser incluídos os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

A partir dos referidos dispositivos legais, ex-conselheira Barbara Melo Carneiro menciona no Acórdão 1201-003.302 que os casos de arbitramento são excepcionais, sendo utilizados nas hipóteses em que não haveriam outras alternativas, conforme segue:

Da análise dos dispositivos que tratam do tema, verifica-se que a autorização para o arbitramento do lucro pela autoridade administrativa alcança os casos em que a contabilidade do contribuinte revelar indícios de fraude, for imprestável para a apuração da renda tributável, ou ainda nos casos em que o contribuinte deixar de apresentá-la.

Isso é, sendo o resultado contábil o ponto de partida da apuração da renda tributável, caso esse não seja evidenciado pelo contribuinte, há de se apurar a base de cálculo por meio de métodos alternativos e subsidiários definidos em lei.

Nessa linha, merece citação a lição de Alberto Xavier, para o qual o arbitramento do lucro é um processo de adaptação progressiva à realidade:

[...] num primeiro momento tenta aplicar-se a base de cálculo principal ou de primeiro grau – que é o lucro real, demonstrado face à escrituração do contribuinte; num segundo momento, demonstrada a impossibilidade da sua apuração pela escrituração do contribuinte, a lei determina a substituição da base de cálculo principal por uma base de cálculo subsidiária, ainda definida em lei e que é um percentual da receita bruta: num terceiro momento, demonstrada a impossibilidade de apuração da própria base de cálculo subsidiária – a receita bruta – a lei admite, ainda e também a título subsidiário, uma livre atividade administrativa instrutória baseada em métodos indiciários de caráter alternativo. (XAVIER, Alberto. Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 129.)

Como consequência, a ex-conselheira Barbara Melo Carneiro pondera no seguinte sentido no Acórdão 1201-003.302

Destaca-se que essa situação advém da própria impossibilidade de mensurar os aspectos quantitativos anteriores a essa grandeza, ou seja, dos componentes da operação algébrica da qual resulta o “lucro” (real ou presumido), como a própria receita auferida pelo contribuinte, ou então as despesas que seriam dela deduzidas para se chegar ao resultado contábil e, ainda, os valores a serem excluídos e/ou adicionados a esse resultado para apuração do lucro real.

Assim, diante da impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto quando se está diante de uma das situações previstas no art. 47 da Lei nº 8.981/95, autoriza-se a autoridade administrativa a substituir a prova direta (valores escriturados nos livros fiscais) pela prova indiciária.

Feitos esses esclarecimentos, o arbitramento do lucro consiste em metodologia de apuração da renda tributável, de modo que a sua aplicação não subsiste, por óbvio, quando a Fiscalização consegue encontrar a renda tributável do contribuinte. Desse modo, o arbitramento do lucro não consiste em penalidade, ainda que a sua aplicação decorra da ausência ou da imprestabilidade da escrita contábil do sujeito passivo.

Ainda no referido são colacionadas citações doutrinárias bastante relevantes que denotam o caráter extraordinário do Lucro Arbitrado. A título de ilustração, afirma Bulhões Pedreira (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas. 2v. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 873):

A determinação do lucro mediante arbitramento não é penalidade imposta pelo descumprimento das obrigações acessórias: é instrumento que a lei assegura à autoridade tributária para que, na falta das informações indispensáveis à determinação do lucro real ou presumido, possa fixar a base de cálculo do imposto.

A lei estabelece critérios a serem observados pela autoridade tributária na fixação do montante do lucro arbitrado, que devem ser aplicados com o objetivo de fixar a base de cálculo – tanto quanto possível – aproximadamente no mesmo montante que seria o lucro real ou presumido.

No mesmo sentido, lecionam Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel de Abreu Machado Derzi (COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário Aplicado. Estudos e Pareceres, 1997, p. 354.), para os quais o arbitramento é uma simples técnica de viabilizar o lançamento, aplicável quando a apuração da renda não for possível pelos meios usuais em face da inexistência ou imprestabilidade de documentos fiscais.

Dessa forma, segundo os referidos autores, o objetivo é sempre apurar o lucro tributável, tendo em mira o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo que em algumas situações excepcionais e taxativas é necessário adotar o arbitramento como técnica

de quantificação da base de cálculo do imposto, conforme pode ser depreendido do trecho abaixo:

O arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento, em face da inexistência de documentos ou da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de base de cálculo, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita (mesma falha, porém retificável) ou documentação e seja correto em suas informações. Ao contrário. A Constituição Federal, no art. 145, §1º, obriga à tributação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, segundo o princípio da realidade.

Também Maria Rita Ferragut pondera a necessidade de manutenção da base de cálculo originária, a não ser que a dimensão do critério material da regra-matriz não seja apurável em virtude da inexistência de documentos fiscais hábeis a mensurá-la (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 270), conforme descrito no trecho abaixo:

[...] o arbitramento é dotado de caráter excepcional, e só deve ser exercido em casos extremos, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar, a princípio, relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas.

A partir de tais considerações, a ex-conselheira Barbara Melo Carneiro propugna que o texto normativo seja interpretado de forma sistemática no sentido de tão somente se adotar o Lucro Arbitrado quando o Lucro Presumido não for possível, sob pena de que o Lucro Arbitrado seja utilizado como sanção, conforme abaixo:

Ratifica-se, desse modo, que se trata de técnica de apuração da base de cálculo do tributo sobre a renda, quando a autoridade administrativa não possui meios de auferi-la através da contabilidade do contribuinte.

Pois bem. Feitos esses esclarecimentos e fixadas as premissas acima, cabe destacar que as hipóteses que autorizam a aplicação do arbitramento como meio para quantificação da base de cálculo do imposto sobre a renda podem ser divididas em duas categorias, em razão da identificação da situação fática que permeia cada uma delas, quais sejam: (i) quando a receita bruta não é conhecida e (ii) quando a receita bruta é conhecida.

Na primeira situação, no caso de não ser possível aferir nem mesmo a receita da pessoa jurídica, ou seja, quando ela não for conhecida, aplicam-se um dos métodos singulares de arbitramento previstos no art. 51 da Lei nº 8.981/1995, como, por exemplo, o arbitramento do lucro com base no valor do patrimônio líquido, ou então da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente.

Assim, nos casos em que a receita bruta é desconhecida, o lucro arbitrado será determinado por meio de procedimento de ofício com a utilização dos índices previstos no art. 51 da Lei nº 8.981/95 (como, por exemplo: 1,5 do lucro real referente ao último período de apuração; 0,7 sobre o valor do capital da sociedade; 0,5 do valor do patrimônio líquido do último balanço conhecido, etc.). Ressalte-se que essas são medidas mais extremas quando se diz do arbitramento do lucro, uma vez que ele será aferido tendo como base grandezas que não possuem relação com a receita bruta, eis que essa é desconhecida.

Por outro lado, quando a receita bruta for conhecida, mas não for possível identificar os outros elementos da equação matemática que permitam aferir a renda tributável (como as despesas dedutíveis e os valores a serem adicionados e/ou excluídos para se chegar ao lucro real), a legislação determina como técnica de arbitramento do lucro a aplicação dos percentuais estabelecidos para apuração do lucro presumido, acrescido de 20% (art. 16 da Lei nº 9.249/95).

Destaca-se que essa sistemática será adotada apenas nas hipóteses em que não for possível aferir o lucro real do sujeito passivo. Isto é, não se admite a sua aplicação quando o contribuinte fez a opção, anteriormente à data do lançamento, pela tributação com base no lucro presumido, desde que, por óbvio, não estivesse impedido de fazê-lo.

O referido texto, em uma leitura isolada, poderia instigar a conclusão no sentido de que essa hipótese de arbitramento, quando a receita bruta é conhecida, poderia ser aplicada indistintamente, tanto para os casos de contribuintes tributados com base no lucro real, quanto para aqueles que tivessem feito a opção pelo lucro presumido. Não é essa a interpretação que se extrai da norma, principalmente ao analisá-la conjuntamente os demais dispositivos que tratam do tema, bem como àqueles que definem o aspecto material do imposto sobre a renda, em uma interpretação sistêmica.

Explica-se: sendo o lucro presumido a opção adotada pelo contribuinte no período fiscalizado, bem como sendo conhecida a sua receita, não há necessidade de se recorrer ao método excepcional para quantificação da base de cálculo do imposto, uma vez que, se a receita bruta é conhecida, é possível apurar a base tributável. Ou seja: para cálculo do lucro presumido basta o conhecimento da receita bruta auferida pelo contribuinte e da atividade econômica que ele exerce. Dessa forma, sendo essas informações conhecidas, descabe a utilização de critérios de arbitramento para se chegar à renda tributável naquele caso.

Em outras palavras, se o arbitramento do lucro é medida excepcional em que se almeja viabilizar o lançamento, já que as informações prestadas pelo contribuinte não são suficientes, nas situações em que a autoridade administrativa possua as informações necessárias e suficientes para o cálculo da base presumida, não há motivos que justificariam a opção por determinar a base de cálculo pelo método arbitrado. Da mesma forma, no caso de contribuinte tributado pelo lucro real, se a Fiscalização conseguir recompor a base tributável, carece de fundamento a utilização da técnica do arbitramento.

Nesse sentido ensinam-nos Coelho e Derzi (1997, p. 354)¹², para quem o arbitramento NÃO é uma modalidade alternativa de lançamento e, desse modo, não pode ser utilizado quando o contribuinte mantenha a escrita contábil que contenha as informações necessárias para apuração do lucro tributável (real ou presumido), ainda que falha a escrituração, porém retificável.

A interpretação em sentido contrário evidenciaria a utilização da técnica de arbitramento como penalidade e não como técnica de lançamento para se obter a base tributável. Sendo assim, esse entendimento violaria a própria definição de tributo pelo art. 3º do CTN, qual seja, “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A norma que autoriza o arbitramento do lucro tem como premissa a impossibilidade de a autoridade administrativa apurar a renda tributável do contribuinte (lucro real ou presumido), em razão da ausência ou imprestabilidade da sua escrita contábil, conforme delineado anteriormente. Sendo possível a apuração da renda tributável por meio da reconstituição do lucro real ou do lucro presumido, desaparece a premissa que desencadearia a aplicação do método excepcional para quantificação da base de cálculo do imposto, eis que a realidade da base tributável se impõe.

Ademais, o descumprimento do dever de manter em ordem as obrigações acessórias pode desencadear a aplicação das multas isoladas, não constituindo, entretanto, fundamento autônomo para aplicação de método substitutivo de apuração da renda tributável. Nesse sentido, o próprio art. 611 do Decreto nº 9.580/18 dispõe expressamente que “o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis”. Trata-se de mera decorrência lógica dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, já que o arbitramento do lucro não se confunde com a imposição de penalidade em razão do descumprimento de obrigações acessórias.

Ora, sendo conhecida a receita bruta, determina-se a renda tributável presumida e, conseqüentemente, o imposto sobre a renda devido à Administração Fazendária, para fins de lançamento. Assim, a majoração de 20% sobre uma base de cálculo constituída conforme a norma original do tributo, pelo simples fato de o contribuinte ter deixado de escriturar ou apresentar os livros e registros auxiliares, implicaria a exigência de IRPJ com base majorada como penalidade por descumprimento de um dever instrumental. Não se pode confundir arbitramento com arbitrariedade.

Dessa forma, conclui-se pela impossibilidade da aplicação da base arbitrada quando a receita bruta é conhecida nos casos de contribuinte optante pelo lucro presumido. A interpretação em sentido contrário implicaria subversão da lógica do arbitramento da base de cálculo do imposto de renda e do próprio conceito de tributo definido pelo art. 3º do CTN. (...)

Dito isso, a partir de uma interpretação sistêmica, na qual se considera o conceito de renda previsto constitucionalmente e delineado pelo art. 43 do CTN, bem como o caráter não sancionador do tributo (art. 3º do CTN) e a função precípua do lucro arbitrado (art. 47 da Lei nº 8.981/95), sendo esse definido como técnica de apuração da base de cálculo, outra interpretação não há senão aquela que afasta a aplicação do arbitramento do lucro nos casos de pessoas jurídicas com apuração do IR pelo lucro presumido, quando conhecida a sua receita bruta.

Finalmente, ressalta-se que esse entendimento não significa a impossibilidade de aplicar a metodologia de arbitramento do lucro para se apurar a base de cálculo no caso de o contribuinte ser optante pelo lucro presumido. A questão que se coloca no presente voto é que para se arbitrar a base de cálculo de contribuinte que apure seus tributos pela metodologia presumida é necessário que a receita bruta seja desconhecida. Apenas assim afasta-se a metodologia primária e aplica-se a substitutiva.

Nesse sentido, seja pelo fato de não ser possível a aplicação da presunção de omissão de receitas, quando não há amparo legal e a Autoridade Fiscal se queda inerte na investigação; seja pelo fato de, mesmo sendo possível a presunção de omissão de receitas, não seria aplicável o arbitramento do lucro com base em receita conhecida, eis que a contribuinte apurava seu lucro por meio da modalidade presumida, o Auto de Infração deve ser considerado improcedente.

Diante do exposto, o Lucro Arbitrado, como medida excepcional que o é, somente deve ser utilizado para os casos em que não haja receita bruta conhecida ou para os casos em que há receita bruta é conhecida, mas o contribuinte estaria obrigado ao regime de apuração do Lucro Real, devendo o presente auto de infração ser considerado nulo em virtude da não possibilidade de que o contribuinte pudesse escolher o regime do Lucro Presumido.

Da mensuração da base de cálculo: nem todo ingresso na Recorrente é receita bruta

Por fim, é importante ter em mente o modelo de negócio dos correspondentes bancários para identificar o que realmente seria receita da Recorrente.

Para tanto, torna-se fundamental citar a Resolução BACEN n. 3.954/11, que regulava o contrato de correspondente bancário à época dos fatos. Nesse sentido, o caráter de intermediação de negócios do correspondente fica expresso no artigo 2º da referida norma:

Art. 2º O correspondente atua por conta e sob as diretrizes da instituição contratante, que assume inteira responsabilidade pelo atendimento prestado aos clientes e usuários por meio do contratado, à qual cabe garantir a integridade, a confiabilidade, a segurança e o sigilo das transações realizadas por meio do contratado, bem como o cumprimento da legislação e da regulamentação relativa a essas transações.

Logo, o correspondente bancário é o agente econômico responsável por aproximar as duas partes que celebrarão um contrato bancário, atuando por conta e ordem da instituição contratante.

As atividades que compõem o objeto do contrato de correspondência bancária estão previstas no artigo 8º da Resolução BACEN n. 3.954/11, que assim dispõe:

Art. 8º O contrato de correspondente pode ter por objeto as seguintes atividades de atendimento, visando ao fornecimento de produtos e serviços de responsabilidade da instituição contratante a seus clientes e usuários:

I - recepção e encaminhamento de propostas de abertura de contas de depósitos à vista, a prazo e de poupança mantidas pela instituição contratante;

II - realização de recebimentos, pagamentos e transferências eletrônicas visando à movimentação de contas de depósitos de titularidade de clientes mantidas pela instituição contratante;

III - recebimentos e pagamentos de qualquer natureza, e outras atividades decorrentes da execução de contratos e convênios de prestação de serviços mantidos pela instituição contratante com terceiros;

IV - execução ativa e passiva de ordens de pagamento cursadas por intermédio da instituição contratante por solicitação de clientes e usuários;

V - recepção e encaminhamento de propostas referentes a operações de crédito e de arrendamento mercantil de concessão da instituição contratante;

VI - recebimentos e pagamentos relacionados a letras de câmbio de aceite da instituição contratante;

VII (Revogado) (Revogado pela Resolução nº 3.959, de 31/3/2011.)

VIII - recepção e encaminhamento de propostas de fornecimento de cartões de crédito de responsabilidade da instituição contratante; e

IX - realização de operações de câmbio de responsabilidade da instituição contratante, observado o disposto no art. 9º.

Parágrafo único. Pode ser incluída no contrato a prestação de serviços complementares de coleta de informações cadastrais e de documentação, bem como controle e processamento de dados.

Assim, pela própria natureza dos serviços de correspondente bancário, entendo como perfeitamente razoável o argumento utilizado pela Recorrente no sentido de que a fiscalização não poderia ter aglutinado as suas receitas com as receitas de outras empresas para o cálculo dos tributos lançados, uma vez que as personalidades jurídicas dessas empresas, que são reais, não poderiam ter sido desconsideradas, sendo que grande parte dos valores que circularam em suas contas correntes são de terceiros, seus clientes, a menos da parte relativa à sua comissão, no patamar de 25%.

Tendo em vista que a Recorrente não trouxe documentação comprobatória da referida situação, evidenciando a segregação entre o que seria receita própria e o que seriam ingressos de terceiro, caso a Recorrente opte por ingressar com uma ação judicial para discutir tal tema, é importante destacar como extremamente razoável a alegação efetuada pela Recorrente e é fundamental que seja elaborado um laudo demonstrando tais valores.

Ante o exposto, voto por reconhecer a nulidade do auto de infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto