



PROCESSO	11516.721764/2019-67
ACÓRDÃO	1003-004.546 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATLANTIS SANEAMENTO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

LANÇAMENTO. LUCRO ARBITRADO. RECONHECIMENTO DO DÉBITO. IMPRESTABILIDADE PARA JUSTIFICAR PAGAMENTO SEM CAUSA.

O auto de infração de IRPJ pelo regime do lucro arbitrado não afeta aquilo que o Sujeito Passivo justificou sobre fatos passados, que se demonstraram inverídicos; dessa forma, o lucro arbitrado determinado pelo lançamento não serve para transmutar a natureza do pagamento sem causa do ano-calendário fiscalizado em distribuição de lucro sem incidência de IRRF.

MULTA QUALIFICADA. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO. APLICAÇÃO DA LEI Nº 14.689/2023. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário. No caso, aplica-se a multa de 100% de que trata o art. 8º, da Lei nº 14.689/2023, por aplicação do princípio da retroatividade benigna.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO À LEI. APLICAÇÃO.

Aplica-se a responsabilização solidária ao sócio-administrador (art. 135, do CTN) na ocorrência das hipóteses dos art. 71 e 72 da Lei 4.502/1964. Considera-se fraude e sonegação no caso de comprovação de adulteração da 2ª via de notas fiscais, com a falta de submissão das receitas efetivamente recebidas nos informes obrigatórios.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

BENEFICIÁRIO DE PAGAMENTOS. DOCUMENTOS BANCÁRIOS. EFETIVO PAGAMENTO.

Considera-se que há efetivo pagamento quando o pagamento é comprovado pela fiscalização por meios de documentos bancários e individualizados. O Sujeito Passivo não se desincumbiu de provar a causa dos pagamentos. Lançamento mantido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos voluntários apenas para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos da lei nº 14.689/23, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão de Impugnação nº 06-067.713, da 2ª Turma da DRJ/CTA, de 10 de outubro de 2019, por meio do qual aquele colegiado julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

Assim restou assentado o Acórdão ora combatido:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

ILEGALIDADE. AUSÊNCIA DO CONTRADITÓRIO DURANTE O PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA.

O direito ao contraditório e a ampla defesa previsto no inciso LV do art. 5º da CF/88 aplica-se a partir da impugnação do auto de infração, não se aplicando na fase do procedimento fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

BENEFICIÁRIO DE PAGAMENTOS. DOCUMENTOS BANCÁRIOS. EFETIVO PAGAMENTO.

Considera-se que há efetivo pagamento quando o pagamento é comprovado pela fiscalização por meios de documentos bancários.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

MULTA QUALIFICADA. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO. LUCRO ARBITRADO. RECONHECIMENTO DO DÉBITO. IMPRESTABILIDADE PARA JUSTIFICAR PAGAMENTO SEM CAUSA.

O auto de infração de IRPJ pelo regime do lucro arbitrado não afeta os fatos passados; dessa forma, o lucro arbitrado determinado pelo lançamento não serve para justificar o pagamento sem causa do ano-calendário fiscalizado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO À LEI. APLICAÇÃO.

Aplica-se a responsabilização solidária ao sócio-administrador na ocorrência de sonegação, fraude e conluio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Trata-se na origem de auto de infração de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre pagamentos considerados como sem causa, bem como atribuição de sujeição passiva solidária contra Anderson Sandrini Botega.

Segundo relatório da DRJ, que aqui é tomado de empréstimo por bem descrever o caso, temos que a acusação compreendeu, em apertada síntese:

- a) Exclusão do Sujeito Passivo principal do Simples Nacional em 2015, pois seria i) vedada a opção para a atividade exercida; ii) não houve contabilização integral das movimentações financeiras; iii) houve adulteração da 2ª via das notas fiscais

emitidas; iv) escrituração parcial das efetivas receitas da prestação de serviços; v) apresentação de receitas parciais nas respectivas declarações do Simples Nacional.

- b) Arbitramento do lucro, em decorrência de vícios da escrituração contábil da contribuinte que a tornaram imprestável para determinação do lucro real;
- c) A receita bruta de R\$ 14.086.024,27 foi obtida através de circularização junto às prefeituras e empresas privadas para as quais a contribuinte prestou serviços. Já a receita declarada e contabilizada foi de R\$ 3.353.182,80.
- d) A justificativa para a remessa de recursos no montante de R\$ 2.139.027,42 para os sócios não tinha aderência quando da realização de diligência. *In verbis*:

3.7. Asseverou que a justificativa da fiscalizada para entrega de recursos ao sócio-administrador e gerentes financeiros, no montante de R\$ 2.139.027,42, para pagamentos da compra da concessão dos serviços de captação, tratamento de distribuição de águas dos Lotes 02 e 05 no município de Jaguaruna/SC, de Pedro Mendonça Nascimento Filho, não se confirmou. Declarou que em diligência junto à empresa Pedro Mendonça Nascimento Filho ME e junto ao seu sócio Pedro Mendonça Nascimento Filho, verificou-se que na verdade os recursos recebidos pelo Pedro Mendonça Nascimento Filho foi em valor muito menor de R\$ 211.618,16, e por meio de depósito em sua conta corrente, diferente de pagamento em espécie, como alegado pela Atlantis.

- e) Que em relação a outros pagamentos no montante de R\$ 2.070.899,42, o sujeito passivo não logrou êxito em identificar as operações e os beneficiários.
- f) A aplicação da multa qualificada deveu-se à adulteração das notas fiscais escrituradas, contabilidade sem registro da totalidade da movimentação financeira/bancária, apresentação de contrato de compra e venda de concessão e recibos de pagamento ideologicamente falsos (art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996, combinado com os art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964).
- g) Pelos mesmos motivos acima, aplicou a responsabilidade solidária prevista no art. 135 do CTN ao sócio administrador Anderson Sandrini Botega.

O Sujeito Passivo e o responsável solidário apresentaram impugnação, onde afirmaram que:

- h) a contabilidade da Atlantis seria terceirizada e não contribuiu na adulteração das notas fiscais;
- i) a questão das notas fiscais teria sido um equívoco de algum funcionário “*que talvez buscava a manutenção da empresa no regime tributário do Simples*”.
- j) “*acatarem o faturamento no valor de R\$ 14.086.024,27 apurado pela fiscalização*”.

- k) com o arbitramento, o Sujeito Passivo teria o direito de distribuir um montante de R\$ 5.234.537,98 a título de lucros. *“...o lucro arbitrado se presume distribuído em favor dos sócios ou acionistas de sociedades não anônimas, na proporção da participação no capital social ou não, conforme convenção, ou ao titular da empresa individual. Disseram que essa presunção é juris tantum, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Citaram que o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 04/96 é no sentido de que a distribuição de lucro com base no lucro presumido ou arbitrado não há incidência de imposto”.*
- l) *“o Termo de Depoimento nº MPF 09.201.00-2019-00208-3 de 30/04/2019 é passível de impugnação e discussão em razão de estar descrito à mão e sem identificação específica de local e horário que ocorreu, bem como pela ausência do contraditório e da ampla defesa”.*
- m) A multa de 150% afrontaria o princípio constitucional do não confisco, não devendo ser superior a 100%.

Sobreveio a Decisão da DRJ tendo as seguintes razões de decidir:

- i) A exclusão do Simples Nacional surtiu efeitos a partir de 01 de janeiro de 2015;
- ii) *“O Termo de Depoimento em questão, de fls. 467, é uma prova importante utilizada pela fiscalização para rejeitar a alegação da fiscalizada para comprovação de R\$ 2.070.899,42 de recursos entregues ao sócio e terceiros sem comprovação da operação e sua causa. O auditor-fiscal afirmou que este depoimento juntamente com os extratos bancários apresentados pelo sr. Pedro Mendonça desmentem o alegado pelo sujeito passivo, confira no excerto do Relatório Fiscal de fls. 20”; “...O local da lavratura está perfeitamente identificado como Rua João Casagrande, 344 em Jaguaruna. Somente o horário não está identificado, mas como está perfeitamente datado em 30/04/2018, o documento está perfeitamente regular”.*
- iii) *“Quanto à alegação dos impugnantes de que o Termo de Depoimento não se sujeitou ao crivo do contraditório e da ampla defesa, pelo exame do artigo 14 do Decreto 70.235/1972 e do inciso LV do art. 5º da CF/88, depreende-se que esse direito surge somente após a impugnação”;*
- iv) *“Como a fiscalização utilizou os extratos bancários e outros documentos bancários, os pagamentos sem causa em questão são os valores que estão efetivamente pagos. Portanto, é improcedente a alegação dos reclamantes”;*
- v) *“O lançamento de IRPJ efetuado em 13/06/2019 pelo regime do lucro arbitrado, referente ao ano-calendário de 2015, não afeta em nada os fatos passados. Os pagamentos no montante de R\$ 2.070.899,42 cuja causa dos pagamentos não foram comprovados durante o procedimento de*

fiscalização, não podem ser agora, nesta impugnação, ser alegada que corresponde a distribuição do lucro arbitrado determinado pelo lançamento, porque na época dos pagamentos não havia esses lucros. De qualquer forma, a comprovação da distribuição de lucros deve ser por meio da escrita contábil e pelos documentos que lastreiem essa escrita. O que a contribuinte não a fez”;

- vi) *“Veja-se que a última alegação dos pagamentos ao sócio e a terceiros no montante de R\$ 2.070.899,42 foi de que se tratava de pagamento da compra da concessão de água em Jaguaruna/SC, a qual a fiscalização comprovou que não era verdadeira. Na presente impugnação não foi apresentada nenhuma prova da causa dos pagamentos, exceto a alegação de que o lançamento de IRPJ pelo regime do lucro arbitrado deu origem a lucro distribuível no ano de 2015, que não foi aceito por este julgador. Assim, os pagamentos no montante de R\$ 2.070.899,42 permanecem sendo pagamentos sem causa”;*
- vii) *“Quanto à questão da multa qualificada de 150% ser ou não confiscatória, não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário. Assim, mantém-se a multa aplicada em 150% por ocorrência de sonegação, conluio e fraude”.*
- viii) *Quanto à responsabilidade solidária, a DRJ assim consignou: “A adulteração da 2ª via das notas fiscais para se tributar apenas 24% do valor em faturamento das notas fiscais é prova contundente da prática da sonegação e da fraude. O Termo de Depoimento, por sua vez, é a prova da ocorrência de conluio, pois demonstra que o sócio-administrador da fiscalizada, sr. Anderson Sandrini Botega, e o sr. Pedro Mendonça Nascimento Filho em conjunto forjaram recibos de pagamento, os quais o auditor-fiscal determinou que são falsos”.*

Irresignados, o Sujeito Passivo e o responsável solidário, Sr. Anderson Sandrini Botega, interpuseram o presente Recurso Voluntário aduzindo:

“2. DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CIRCUNSTÂNCIAS DA OPERAÇÃO DA EMPRESA, SUA CONTABILIDADE E DO EQUÍVOCO VERIFICADO, JÁ SOLVIDO PARA FINS DO PRESENTE”

(...)

Em razão do aumento do fluxo de atividades, ocorreram VR 09A Fl. 1299 REGIAO FISCAL DRF Original Fl. 7 erros, dentre os quais, a contabilização das notas por intermédio do envio equivocado para a contabilidade de notas com valores incorretos.

(...)

...mesmo que de responsabilidade do administrador da recorrente, Sr. Anderson Sandrini Botega, ora também recorrente, as notas fiscais enviadas para a contabilização foram equivocadamente aquelas que não evidenciavam a realidade do faturamento da recorrente. Aliás, nesse diapasão, cumpre esclarecer que tal manobra, mesmo que visão ardid de algum funcionário (que após inclusive também “perdeu” na mudança citadas notas fiscais, como já informado e que talvez buscava manutenção da empresa no regime tributário do Simples, o que se supõe unicamente), não teria condições mínimas de sucesso ao sugerido pelo Procedimento Fiscal pois, como se sabe, pelo Portal da Transparência, lançado pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União em 2004, o Governo Federal presta contas sobre como o dinheiro público é utilizado, além de informar sobre assuntos relacionados à gestão pública do Brasil. Portanto, não justifica a “presunção” de fraude e de sonegação estabelecida pela autoridade fiscal e pela decisão recorrida.

(...)

...Do equívoco acerca das notas fiscais, o que importa dizer é que o valor acima mencionado é o correto, ao invés dos R\$ 3.353.182,80 representados pelas notas fiscais equivocadamente entregues e lançadas no regime do Simples Nacional como faturamento bruto, representante somente de 24 % (vinte e quatro por cento) das emissão de notas fiscais no período e consequente faturamento.

Logo, a conduta dos recorrentes aponta no sentido de que não houve dolo nos equívocos apresentados, os quais foram inclusive reconhecidos, ao contrário da genérica fundamentação da decisão recorrida. Incorreto o enquadramento do caso nas hipóteses dos artigos 72 e 71 da Lei nº 4.502/64. Nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64...

(...)

...Ocorre que na condição de Administrador Responsável que é, ao Sr. Anderson Sandrini Botega cumpriu simples e unicamente reconhecer o ocorrido e, como comprovado com a juntada das guias recolhidas dos impostos incidentes respectivamente, reconhecer o equívoco no que diz respeito ao procedimento fiscal de nº 11516.721.763/2019-12, acatando os valores indicados, conforme os respectivos autos, e promover seu adimplemento via parcelamento...

“3. DA NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO – ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – LUCRO ARBITRADO – ARTIGO 10 DA LEI Nº 9.249/95.”

(...)

...o auto de infração determinou a exclusão da empresa do Simples Nacional e a submissão da mesma ao regime do lucro arbitrado, justamente pela não escrituração da integralidade de sua movimentação bancária. Logo, deve referido

regime ser aplicado em sua integralidade, inclusive com a distribuição dos lucros arbitrados entre os sócios.

Como pode ser admitido que, em correção aos livros contábeis, sejam os recorrentes, em especial Atlantis, compelido a lançar nova égide tributária e escriturar lucros e, em um segundo plano, o Recorrente Anderson não poder lançar o lucro que reflete o lançamento nos livros ???

É no mínimo um contrassenso de necessária correção pois, se assim prosperar, estaria então Anderson proibido de reconhecer lucro mesmo que os livros da empresa que é proprietário assim o determinem ?? Especialmente, porque a determinação emanou da Receita Federal e assim sendo, como pode este não reconhecer citado lucro e por consequência então, ter origem para enfrentar o equivocado auto que ora se impugna ??

A nova realidade imprime novas consequências, porém estas, não podem ser manejadas e adequadas segundo o desejo do Fisco, elas precisam de pacificação e nesta linha, a regra deve valer a todos.

(...)

....NÃO É O FATO DE NÃO TEREM SIDO PROVADAS NO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO QUE AGORA NÃO PODEM SER RECONHECIDOS POIS, LEGALMENTE, APLICADA A CONSEQUÊNCIA DO PROCEDIMENTO FISCAL, FOI ARBITRADO LUCRO E ESSE SIM TEM QUE SER DE DIREITO DOS ORA RECORRENTES E POR TAL, CAPAZ DE FUSTIGAR O PÍFIO ENTENDIMENTO MANFIESTADO.

(...)

...se há lucro (real, presumido ou arbitrado), seu destino natural é a distribuição aos sócios. Tanto é que própria legislação fiscal - Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (Decreto n.º 85.450/80) – já dispôs expressamente que o lucro arbitrado se presume distribuído em favor dos sócios ou acionistas de sociedades não anônimas, na proporção da participação no capital social, ou ao titular da empresa individual (presunção juris tantum, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça). E a distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (seja na fonte, seja na declaração dos beneficiários).

(...)

... muito embora não haja previsão perante a norma contábil e societária para não escrituração contábil, as empresas que não realizam contabilidade (Simples Nacional, Lucro Presumido e Arbitrado) podem distribuir o lucro através do total do faturamento da seguinte forma: na apuração do lucro arbitrado poderá ser distribuído, sem incidência de imposto o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) – vide, no mesmo sentido, o artigo 141, §2º, da

Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014, vigente à época do fato gerador, já que prevê expressamente a isenção na distribuição de lucro em caso de lançamento por lucro arbitrado.

(...)

No mesmo sentido, no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 04/96, restou declarado pelo Coordenador-Geral do sistema de Tributação, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido ou arbitrado e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, inclusive adicional, quando devido, à CSLL e PIS/COFINS.

(...)

“4. DA DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA PARA FINS DE REALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO COM BASE NO ARBITRAMENTO DO LUCRO – ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO DE IRRF POR PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.”

(...)

...a decisão deixa de observar a orientação do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ao apreciar caso de pagamento feito a beneficiário não identificado ou sem causa justificada. No Acórdão Nº 2802-003.081, julgado na Sessão de 09/09/2014, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) definiu que “a inteligência do comando legal que autoriza a incidência tributária do IRRF em relação aos pagamentos não identificados, sem causa ou de operação não comprovada exige, antes de qualquer coisa, que esteja assegurado a efetiva realização do dispêndio, sobre o que tem a autoridade fiscal o ônus de provar. Daí é que se poderá falar na presunção relativa, que comporta a inversão do ônus da prova, no que concerne à corroboração do recebedor do pagamento ou a finalidade deste”.

Portanto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) estabeleceu como parâmetro para a questão da distribuição do ônus da prova: 1º, a prova inicial deve ser apresentada pelo Fisco, e não pode ser a mera prova da saída dos recursos, mas sim a do efetivo recebimento por terceiro; 2º, a partir daí é que o Fisco gozaria da inversão do ônus, pois ficaria estabelecida a presunção de inexistir justa causa do pagamento, o que só pode ser afastado por prova do contribuinte.

No caso presente caso, a autuação não cumpriu o ônus inicial. Em que pese os indícios apontados, o arbitramento do lucro deu-se com base em mera ilações e teorias do agente fiscal, sem haver provas definitivas do efetivo recebimento por terceiro das supostas saídas dos recursos da empresa. Portanto, não subsiste o

lançamento de IRRF por pagamento a beneficiário não identificado, em razão de não ter o Fisco se desincumbido satisfatoriamente do seu ônus probatório, inclusive pelo já manifestado e pelas condições da geração das alegadas provas. Assim, novamente, dever-se-á julgar procedente o presente recurso para reforma a decisão inicial e desconstituir o auto de infração em destaque.

(...)

“5. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA DE 150% - VEDAÇÃO DE CONFISCO – ARTIGO 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL”

(...)

...em que pese a Súmula nº 02 do CARF determine que “”, há de se flexibilizar referida definição quando a questão constitucional está afetada ao regime de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, já que eventual conclusão do Supremo Tribunal Federal favorável ao contribuinte em relação à tese do confisco deverá ser aplicada por todos os tribunais brasileiros, inclusive promovendo nova orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de modo a otimizar a utilização dos recursos públicos e evitar a judicialização da questão.

Destaque-se que no âmbito do Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário nº 736090 foi afetado ao regime da repercussão geral, em que se discute, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, a razoabilidade da aplicação da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do *caput* do art. 44 da Lei 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório (Tema de Repercussão Geral nº 863 - *Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório*).

(...)

Nesse sentido já se posicionou o Supremo Tribunal Federal, no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS, julgado pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal em 28 de abril de 2015, com relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, a Corte Suprema analisou, em pormenores, a contraposição do princípio da vedação de confisco em relação a cada espécie de multa. No caso das multas punitivas, entendeu o Supremo Tribunal Federal na ocasião que o limite razoável a sua cobrança não deve exceder 100% do valor do principal, realizando necessária dosimetria da pena.

Por fim, requer:

Ante o exposto, requerem os recorrentes, respeitosamente, dignem-se Vossas Senhorias a receber e conhecer o presente recurso voluntário, para reformar a decisão recorrida nos termos da fundamentação de cada tópico, de modo a, ao final, julgar procedente a impugnação ao auto de infração, a fim de desconstituir

o auto de infração em destaque, reconhecendo a não incidência do Imposto de Renda (IRRF) no caso, ou, assim não entendendo, em pedido eventual, reduzir a multa punitiva aplicada para o percentual máximo de 100%.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O Sujeito Passivo tomou ciência do Acórdão Recorrido em 16/01/2020 por AR (fls. 1320). Já o responsável solidário, em 15/01/2020, também por AR (fls. 1321). Interpuseram o Recurso Voluntário (fls. 1268/1291) em conjunto em 13/11/2019 (fls. 1267), antes de terem sido efetivamente citados. Atendidos os demais requisitos, dele conheço.

MÉRITO

Cabe primeiramente destacar que não se estar nesse processo a julgar o lançamento do principal, mormente terem os Recorrentes reconhecido que houve “equivocos”. Vejamos passagem de o Recurso Voluntário:

...Está demonstrado que os equívocos constados pela autoridade fiscal e reconhecidos pela própria recorrente não foram decorrência de ações ou omissões intencionais da recorrente, como exige a legislação (dolo), tratando-se de meros erros causados pela inaptidão da recorrente de lidar com o volume de negócios que passou a realizar (quicá *culpa stricto sensu*).

O que se está a afirmar é que, não é nem foi intento da recorrente e de seu administrador (dolo), manobra tão pobre e de improvável sucesso como mencionado alhures. Ocorre que na condição de Administrador Responsável que é, ao Sr. Anderson Sandrini Botega cumpriu simples e unicamente reconhecer o ocorrido e, como comprovado com a juntada das guias recolhidas dos impostos incidentes respectivamente, reconhecer o equívoco no que diz respeito ao procedimento fiscal de nº 11516.721.763/2019-12, acatando os valores indicados, conforme os respectivos autos, e promover seu adimplemento via parcelamento, já implementado e agora já homologado e deferido, estando já com a 4ª parcela adimplida...

Na realidade, busca-se, nesse sentido, a defesa das demais consequências advindas das acusações e sobre os pagamentos sem causa, que passaremos a tratar adiante, com uma pequena alteração de ordem, apenas para concatenação do mérito a ser julgado.

3. DA NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO – ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – LUCRO ARBITRADO – ARTIGO 10 DA LEI Nº 9.249/95

Como resumido pelos Recorrentes esta matéria é o objeto do aplicação do art. 61, da Lei nº 8.981/1995 sobre a entrega de recursos (R\$ 2.070.899,42) ao sócio administrador e gerente financeiro, cuja operação não teve causa, segundo a fiscalização.

Os Recorrentes alegam que se a fiscalização, diante da constatação de uma contabilidade sem credibilidade, adotou o lucro arbitrado, como decorrência dessas acusações, dever-se-ia considerar os recursos entregues aos sócios como lucros. E, nesse sentido, aplicar-se-ia os termos do art. 10, da Lei nº 9.249/1995¹

Vejamos excerto do Recurso Voluntário que sintetiza o acima apontado:

Portanto, no caso concreto, levando em consideração o reconhecimento dos valores arbitrados, tanto que realizada a confissão e o parcelamento sobre o débito do procedimento fiscal de nº 11516.721.763/2019-12, não há como ser mantida a autuação em destaque já que, se validado a permitida distribuição de lucros, ainda quando no arbitramento, nada mais natural que se considere as transferências em destaque nesta autuação como dividendos percebidos pelo seu titular, pois consectário natural da atividade empresária.

Assim, impõe-se a reforma do acórdão da 2ª Turma da DRJ/CTA, a fim de desconstituir o auto de infração em destaque, pela bitributação ocasionada (se o lucro arbitrado já foi tributado pela própria autoridade fiscal, a distribuição desse lucro arbitrado está isenta da incidência da tributação – indubitavelmente o lançamento de IRPJ pelo regime do lucro arbitrado dá origem a lucro distribuível no período apurado).

Do outro lado, a DRJ afirma que

20. O lançamento de IRPJ efetuado em 13/06/2019 pelo regime do lucro arbitrado, referente ao ano-calendário de 2015, não afeta em nada os fatos passados. Os pagamentos no montante de R\$ 2.070.899,42 cuja causa dos pagamentos não foram comprovados durante o procedimento de fiscalização, não podem ser agora, nesta impugnação, ser alegada que corresponde a distribuição do lucro arbitrado determinado pelo lançamento, porque na época dos pagamentos não havia esses lucros. De qualquer forma, a comprovação da distribuição de lucros deve ser por meio da escrita contábil e pelos documentos que lastreiem essa escrita. O que a contribuinte não a fez.

21. Veja-se que a última alegação dos pagamentos ao sócio e a terceiros no montante de R\$ 2.070.899,42 foi de que se tratava de pagamento da compra da concessão de água em Jaguaruna/SC, a qual a fiscalização comprovou que não era verdadeira. Na presente impugnação não foi apresentada nenhuma prova da causa dos pagamentos, exceto a alegação de que o lançamento de IRPJ pelo

¹ Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

regime do lucro arbitrado deu origem a lucro distribuível no ano de 2015, que não foi aceito por este julgador. Assim, os pagamentos no montante de R\$ 2.070.899,42 permanecem sendo pagamentos sem causa.

Assiste razão à DRJ. Explico.

Os Recorrentes, desde a sua peça impugnatória, alegam o silogismo apresentado em sua peça Recursal. Qual seja: se houve arbitramento do lucro, todo e qualquer pagamento ao sócio deve ser tido como lucro, e, se apurado a partir do ano-calendário de 1996, considera-se isento.

Contudo, como se pode notar, a fiscalização não apontou toda e qualquer entrega ao sócio, mesmo depois de o Próprio Sujeito Passivo admitir que o verdadeiro faturamento era da ordem de R\$ 14.086.024,27, contra os R\$ 3.353.182,80 contabilizados e lançados nos informes do Simples Nacional. A questão fixou-se em certos pagamentos, cuja resposta da sociedade teria sido *“para pagamentos da compra da concessão dos serviços de captação, tratamento de distribuição de águas dos Lotes 02 e 05 no município de Jaguaruna/SC, de Pedro Mendonça Nascimento Filho, nos seguintes valores em 2015”*. É partir de tal afirmação que se desenvolveu a diligência da fiscalização, que resultou na constatação de uma das razões para se considerar a fraude² (item 28 do Acórdão de Impugnação). Vejamos excertos do Relatório Fiscal:

Entretanto, o depoimento e os extratos bancários apresentados pelo sr. Pedro Mendonça desmentem o alegado pelo sujeito passivo: Pedro Mendonça afirma categoricamente que nunca recebeu pagamentos em espécie, mas somente através de depósitos na conta corrente da empresa Pedro Mendonça Nascimento Filho ME (Águas Lago Azul Ltda) e posteriormente na sua conta pessoal. Os valores apontados por Pedro Mendonça em seu depoimento são compatíveis com os valores obtidos nos extratos bancários da empresa Pedro Mendonça Nascimento Filho ME (Águas Lago Azul Ltda) no ano de 2015. A empresa recebeu da Atlantis Saneamento Ltda, através de transferências eletrônicas, o montante de R\$ 211.618,16 ao longo do ano de 2015:

(...)

Registre-se que estes depósitos representam quase a totalidade dos valores depositados na conta corrente da empresa no ano de 2015, cujo montante alcançou o valor de R\$ 237.570,23.

Pedro Mendonça declara, ainda, que foi pactuado com Anderson Sandrini Botega um pagamento inicial de R\$ 100 mil reais, através de pagamento de dívidas pessoais, e após seriam pagos mensalmente 10 (dez) salários mínimos por 15 ou 17 anos através de depósitos bancários. Os 43 recibos apresentados pelo sujeito passivo, que comprovariam os supostos pagamentos ao sr. Pedro Mendonça, não são fidedignos e não expressam a verdade dos fatos. O próprio sr. Pedro

² fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento

Mendonça afirmou em seu depoimento que assinou os diversos recibos de pagamento, sem, entretanto, tê-los recebido efetivamente.

O que de fato ficou demonstrado com as respostas e documentos apresentados pelo sujeito passivo é que os recursos identificados nas transações bancárias efetivamente saíram das suas contas bancárias e não entraram em seu caixa (fato também demonstrado na contabilidade).

Diante do exposto, conclui-se que os valores entregues ao sócio administrador Anderson Sandrini Botega e seus gerentes financeiros, através das transações bancárias referidas nos itens 30, 31, 35, 36, 46, 56, 57, 60, 61, 65, 68, 69, 70, 75, 76, 80, 81, 83, 88, 92, 93, 95, 99, 102, 103 e 107, nº montante de R\$ 1.020.251,00; itens 34, 39, 40, 41, 47, 49, 54, 58, 59, 62, 63, 64, 66, 71, 72, 77, 78, 96, 101, 104, 105 e 108, no montante de R\$ 910.865,82; e itens 9, 10 e 50, no montante de R\$ 139.782,60; não foram comprovadas pelo sujeito passivo, quanto à operação e sua causa, nem quanto ao real beneficiário.

Portanto, o que a DRJ se atém sobre a imutabilidade do passado tem correlação à essa sequência de fatos, que, inclusive, são os que consubstanciam o agravamento da multa. Como alterar o passado? Não se pode afirmar, nesse caso, que o passado é incerto. Se a justificativa apresentada pelo Sujeito Passivo por escrito se demonstrou posteriormente dissociada da realidade material (de documentos apresentados por terceiros), não se pode admitir tratar-se de mero “equivoco”, inclusive com alterações das explicações ao longo da fiscalização.

A alegação ao final do item 20³ do Acórdão de Impugnação, para este Conselheiro é apenas um *obiter dictum*, não sendo a *ratio decidendi*.

Portanto, considerando que os Recorrentes não trouxeram outros elementos a provar a causa dos pagamentos, entendo que não lograram êxito em afastar a incidência do art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

4. DA DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA PARA FINS DE REALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO COM BASE NO ARBITRAMENTO DO LUCRO – ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO DE IRRF POR PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Segundo os Recorrentes “a autuação não cumpriu o ônus inicial. Em que pese os indícios apontados, o arbitramento do lucro deu-se com base em mera ilações e teorias do agente fiscal, sem haver provas definitivas do efetivo recebimento por terceiro das supostas saídas dos recursos da empresa”, e que, com base no que teria restado consignado no Acórdão nº 2802-003.081, de 09/09/2014, “a prova inicial deve ser apresentada pelo Fisco, e não pode ser a mera prova da saída dos recursos, mas sim a do efetivo recebimento por terceiro; 2º, a partir daí é que o Fisco gozaria da inversão do ônus, pois ficaria estabelecida a presunção de inexistir justa causa do pagamento, o que só pode ser afastado por prova do contribuinte”.

³ De qualquer forma, a comprovação da distribuição de lucros deve ser por meio da escrita contábil e pelos documentos que lastreiem essa escrita. O que a contribuinte não a fez.

Não assiste razão aos Recorrentes. Primeiro, porque o arbitramento não se deu em razão da falta de causa dos pagamentos tratados no tópico anterior. O arbitramento ocorreu em decorrência da imprestabilidade dos livros contábeis, argumento que não foi combatido pelos Recorrentes. Pelo contrário, aceitaram o arbitramento e se adiantaram em parcelar o apurado. Vejamos excertos do Relatório Fiscal:

Entretanto, conforme já mencionado, o sujeito passivo apresentou a escrituração contábil com evidentes fraudes, erros e deficiências que impossibilitam a apuração dos seus lucros. A não escrituração da integralidade de sua movimentação bancária, o registro parcial de notas fiscais de saída e o registro de notas fiscais de saída adulteradas fulminam a credibilidade de sua escrituração contábil. Agindo assim, resta a autoridade fiscal, como medida extrema, a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base nas normas do Lucro Arbitrado, conforme previsto no artigo 530 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), especialmente o seu inciso II, a) e b), *in verbis*:

Segundo, porque a fiscalização apresentou uma outra série de pagamentos sobre os quais o próprio Sujeito Passivo se manifestou, apresentou as causas, que, inclusive, foram aceitas pela autoridade. Vejamos excertos do Relatório Fiscal:

b) Demais esclarecimentos

Os demais esclarecimentos conseguiram demonstrar as operações referidas nos itens 03, 17, 18, 23, 28, 84, 37, 43, 74, 106 e 109 do termo de intimação.

Nesse sentido, entendo que a fiscalização atuou de forma adequada, utilizando-se dos meios regulares e documentos pertinentes aos movimentos bancários, e individualizando os pagamentos cujas as causas não haviam sido documentalmente justificadas.

5. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA DE 150% - VEDAÇÃO DE CONFISCO – ARTIGO 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Assim como no Acórdão Recorrido, com relação ao tema, entendo que o descrito no Relatório Fiscal é suficiente para manter o agravamento da multa. Ou seja, *“adulteração de notas fiscais escrituradas, contabilidade sem o registro da totalidade da movimentação financeira/bancária, apresentação de contrato de compra e venda de concessão e recibos de pagamentos ideologicamente falsos para acobertar outros pagamentos sem identificação do real beneficiário ou sua causa”* subsomem-se ao art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, combinado com os art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

Entretanto, entre a autuação e o presente julgamento, sobreveio a Lei nº 14.689/23, que alterou o art. 44, da Lei nº 9.430/1996, reduzindo a multa de que trata o §1º para 100%, devendo ser aplicada a esse caso em concreto em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna. *In verbis*:

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.

.....

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

.....

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

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.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

....

2. DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CIRCUNSTÂNCIAS DA OPERAÇÃO DA EMPRESA, SUA CONTABILIDADE E DO EQUÍVOCO VERIFICADO, JÁ SOLVIDO PARA FINS DO PRESENTE

Quanto a este tópico, a despeito de inicialmente ter sido mencionado o conluio entre o Sujeito Passivo e a empresa de contabilidade terceirizada, foi bastante para a DRJ a constatação da:

28. A adulteração da 2ª via das notas fiscais para se tributar apenas 24% do valor em faturamento das notas fiscais é prova contundente da prática da sonegação e da fraude. O Termo de Depoimento, por sua vez, é a prova da ocorrência de conluio, pois demonstra que o sócio-administrador da fiscalizada, sr. Anderson Sandrini Botega, e o sr. Pedro Mendonça Nascimento Filho em conjunto forjaram recibos de pagamento, os quais o auditor-fiscal determinou que são falsos. (grifamos)

Lembrando-se que o Sr. Pedro Mendonça Nascimento Filho é a pessoa com a qual teria sido realizada aquisição de concessão dos serviços de captação, tratamento e distribuição de águas no município de Jaguaruna/SC. Tal transação surge na tentativa de justificar a causa da transferência de recursos no montante de R\$ 2.070.899,42.

Os fatos descritos no Relatório Fiscal e sumarizados no Acórdão Recorrido não deixam margem de dúvida. Não se pode alegar que adulterar a 2ª via das notas fiscais não é um ato de evidente intuito de sonegar tributos, mormente a considerável diferença entre os valores recebidos e as 2ªs vias das notas fiscais.

Não socorre aos Recorrente (nem por suposição) a alegação que teria sido “algum funcionário” que, “talvez”, buscando a manutenção da empresa no Simples Nacional, tivesse se utilizado desse ardil. A alegação de fácil ou de difícil descoberta do tal “ardil”, em razão dos dados serem públicos, não afasta a fraude, que exigiu, sem maior exercício intelectual, da consciência de adulterar (dolo) a 2ª via de uma nota fiscal. Além disso, some-se o fato de a Sociedade ter omitido o real montante recebido quando da apresentação dos informes exigidos pelo Simples Nacional, o que poderia ter sido realizado independente do conteúdo da nota fiscal, e aí, sim, de fácil percepção do “equivoco” por parte da sociedade. Mas, não foi essa a realidade dos autos.

Também não socorre aos Recorrentes o fato de a contabilidade ser terceirizada. Na atividade de gestão, não se poderia admitir, por igual desnecessidade de esforço intelectual, o administrador da sociedade desconhecer o real faturamento acima do limite legal para opção pelo Simples Nacional.

Adicione-se a isso, por fim, o fato de ter consciência e respondido sobre a movimentação de valores justificando-as mediante uma suposta transação que se provou inverídica, não se podendo admitir transmutar essa realidade em entrega do lucros isentos (tópico abordado acima), em razão da adoção do arbitramento como consequência da imprestabilidade dos registros contábeis

Com base no exposto, e diante do conjunto dos fatos apresentados, entendo que não assiste razão aos Recorrentes, devendo a responsabilidade ser mantida.

CONCLUSÃO

Em face de todo exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%, em razão da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior