



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720360/2020-37
ACÓRDÃO	1101-001.550 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOLUCOES SERVICOS TERCEIRIZADOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO CONSTATADA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO.

O arbitramento é uma medida subsidiária e excepcional, utilizada somente quando a autoridade fiscal não dispõe de meios regulares para apurar a base de cálculo do tributo.

Constatada a ocorrência de hipótese legal para sua realização, o arbitramento é obrigatório, inclusive eventualmente implicando na anulação do lançamento que não o tenha adotado.

LUCRO ARBITRADO. LEI 8.981/1995, ART. 47. “ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL”. PROCEDIMENTO FISCAL COM INTIMAÇÕES SUCESSIVAS PARA ESCLARECIMENTOS, RETIFICAÇÕES E APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA 59 DO CARF.

A Súmula 59 do CARF – de caráter vinculante – dispõe que não se invalida o arbitramento pela apresentação (e, portanto, restringe sua apreciação), no curso do contencioso administrativo, dos documentos que seriam necessários à apuração do crédito tributário e que deixaram de ser apresentados no curso da fiscalização com regular intimação.

Uma vez tendo sido efetuado o lançamento por arbitramento, cumpre, no contencioso administrativo, analisar: (a) se o arbitramento no caso concreto encontra respaldo nos fatos, isto é, se efetivamente se trata de hipótese legal de arbitramento; e (b) se houve respeito às regras procedimentais que o regulam.

Evidenciando-se severas inconsistências a tornar a escrituração fiscal efetivamente imprestável, seja para apurar o lucro real, seja para identificar a movimentação financeira, e tendo sido o contribuinte devidamente intimado a esclarecimentos no procedimento fiscal, o arbitramento se amolda perfeitamente ao artigo 47 da Lei 8.981/1995 (art. 530 do RIR/99 e 603 do RIR/18).

MULTA QUALIFICADA. LEI 14.689/2023. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em razão do advento da Lei nº 14.689/23, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado para estabelecer novo limite ao percentual da multa de ofício qualificada, que passa a ser de 100%, quando não há comprovada reincidência, em substituição ao percentual de 150% que foi objeto do lançamento.

Ante o princípio da retroatividade benigna, previsto artigo 106, II, “c”, do CTN, a nova legislação deve ser aplicada ao caso dos autos, pois comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade do auto de infração, e, no mérito, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%

Sala de Sessões, em 18 de fevereiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar ArturMagalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljese deMoura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira,Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 4158-4192) interposto contra acórdão da 26ª Turma da DRJ08 (e-fls. 4080-4123) que julgou improcedente impugnação apresentada (e-fls. 3770-3811) contra autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (e-fls. 3637-3708), cujos objetos são as seguintes irregularidades:

IRPJ:

RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

Arbitramento do lucro realizado com base receita bruta de prestação de serviços em geral, conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo.

RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: OUTRAS RECEITAS DA ATIVIDADE

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de outras receitas da atividade, conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo.

DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS

INFRAÇÃO: RENDIMENTOS E GANHOS LÍQUIDOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Arbitramento do lucro em decorrência de os ganhos líquidos de aplicação financeira de renda fixa ou de renda variável não terem sido acrescidos à base de cálculo do imposto de renda, conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo.

CSLL:

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE OUTRAS RECEITAS E DEMAIS RESULTADOS OMITIDOS

Arbitramento do lucro em decorrência de os ganhos líquidos de aplicação financeira de renda fixa ou de renda variável não terem sido acrescidos à base de cálculo do imposto de renda, conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo.

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL

INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de outras receitas da atividade, conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo.

COFINS:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Valor apurado conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo.

PIS:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Valor apurado conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo.

O Termo de Descrição dos Fatos (e-fls. 3473-3636) que acompanha os autos de infração narra, minudentemente, os fatos que ensejaram a lavratura dos autos de infração. Pela notável capacidade de síntese quanto a estes acontecimentos - os quais serão igualmente objeto de análise no presente voto - peço vênia para transcrever o relatório da DRJ, que suficientemente sintetiza o que importa nesse momento saber:

DO PROCEDIMENTO FISCAL

A fiscalizada tem sua sede na Rua Ivaí nº 202 – SALA B, bairro Tatuapé, no município de São Paulo – SP. Tem como titular e administrador GUSTAVO MARTINS DE GODOY, CPF 402.809.738-02(que, para a fiscalização, trata-se de interposta pessoa). Tem como objeto social o “Limpeza em prédios e em domicílios, atividades paisagísticas, aluguel de máquinas e equipamentos de construção e demolição com operários, obras de terraplanagem e construção de edifícios”.

ADEMIR PEREIRA DE GODOY, apurado como o sócio-administrador de fato, tem procurações públicas, lavradas a partir de 27/07/2009, nas quais a SOLUÇÕES lhe outorga amplos, gerais e ilimitados poderes, para agir isoladamente, administrando e representando a fiscalizada.

Em ações fiscais simultâneas a esta, apurou-se que a fiscalizada integra um grupo econômico de fato, encabeçado por ADEMIR PEREIRA DE GODOY e EDUARDO DUARTE NETO, denominado no procedimento fiscal de GRUPO APPA, formado por empresas com atividades de prestação de serviços terceirizados, locação de bens móveis e fornecimento de alimentos preparados, tendo como clientes órgãos da administração pública direta e indireta da União, Estados e Municípios.

Apurou-se várias empresas inter-relacionadas, com idêntico modus operandi para a sonegação de tributos, que, apesar das personalidades jurídicas distintas, fazem parte de uma só unidade econômica.

A constatação de que havia um grupo econômico de fato se deu, à medida que as fiscalizações iniciais eram aprofundadas, pela análise acurada de vários registros e documentos das empresas e dos sócios, incluindo extratos bancários e escrituração contábil digital das envolvidas; as informações existentes nas bases de dados da RFB e da JUCESP; os históricos de alterações contratuais das empresas; as relações familiares entre membros dos quadros societários (sócios e ex-sócios) das empresas interligadas; as transações e confusão patrimonial

constatada entre empresas e pessoas envolvidas; pelo fato de estarem todas as empresas sob a supervisão contábil dos mesmos contabilistas; de todas as empresas terem contas bancárias movimentadas pelas mesmas pessoas (sendo titulares das contas ou tendo procuração para movimentá-las); de algumas das empresas terem fortes indícios de interposição fraudulenta de pessoas como sócios (laranjas) e como titulares das contas bancárias, sendo administradas de fato pelos cabeças do grupo; de todas as empresas apresentarem idênticas fraudes nos seus registros contábeis e fiscais; de existir clara tentativa de blindagem patrimonial centrada numa das empresas do grupo; além de outros elementos cuidadosamente detalhados no item 4 do TERMO DE DESCRIÇÃO DOS FATOS, às fls. 3517 a 3588.

Outras empresas do mesmo grupo econômico de fato foram objeto de ações fiscais, simultaneamente à fiscalizada. Foram fiscalizadas quatro empresas integrantes do chamado GRUPO APPA:

- (1) SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – EIRELI; CNPJ 09.445.502/0001-09
- (2) OBJETIVA SERVIÇOS TERCEIRIZADOS EIRELI; CNPJ 10.874.523/0001-10
- (3) APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA; CNPJ 05.969.071/0001-10 e
- (4) ESPECIALY TERCEIRIZAÇÃO EIRELI, CNPJ 20.522.050/0001-46

Inicialmente foram abertas fiscalizações nas empresas SOLUÇÕES e OBJETIVA, depois, o procedimento fiscal foi estendido às outras duas empresas do mesmo grupo econômico. No decorrer das auditorias, diante da constatação de irregularidades na apuração de outros tributos, os procedimentos fiscais foram ampliados, incluindo na auditoria a verificação do IRPJ e da CSLL.

Assim como as demais fiscalizadas, a SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – EIRELI teve analisadas sua Escrituração Contábil Digital – ECD, sua Escrituração Contábil Fiscal – ECF, suas EFDContribuições e suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF.

A ação fiscal que se analisa foi iniciada para verificação da regularidade de recolhimento do Pis e da Cofins dos períodos de apuração de jan a dez de 2016, diante de fortes indícios de fraude na escrituração de créditos.

Por Termo de Início de Fiscalização, a SOLUÇÕES foi intimada a apresentar demonstrativo detalhado de apuração e origem de supostos créditos de Pis e de Cofins informados nos blocos 1100 e 1500 das EFD-Contribuições de 01/2016 a 12/2016, como se fossem saldos de créditos apurados no mês anterior. Após intimada, retificou suas EFD-Contribuições por três vezes, em 13/08/2019, 16/09/2019 e 29/12/2019, informando a retificação à fiscalização, sem, contudo, promover de fato qualquer alteração substancial.

Foi intimada e reintimada por três vezes, a apresentar cópia de contratos de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção; documentos comprobatórios de despesas com valerefeição, vale transporte e serviços de

terceiros prestados por PJ; documentos que teriam lastreado lançamentos contábeis na conta de despesa 4.1.12.02 – Salários e Ordenados. Não apresentou resposta.

Foi intimada e reintimada a esclarecer o motivo de não ter contabilizado a venda de um bem imóvel e as cessões de direito onerosas de outros quatro bens imóveis, a comprovar o efetivo recebimento por tais negócios jurídicos e a apresentar seus extratos bancários, nada respondeu, obrigando a autoridade tributária a requisitar os extratos bancários diretamente às instituições financeiras.

Intimada a esclarecer divergências apuradas entre os valores contabilizados mensalmente na conta analítica de despesa “4.1.12.02 – Salários e Ordenados” e os valores declarados em GFIP; assim como lançamentos contábeis que reduziram despesa contabilizada na conta “4.1.12.02 – Salários e Ordenados”, nada respondeu.

Obtidos os extratos bancários via RMF, diretamente com as instituições financeiras, a fiscalização constatou a existência de contas bancárias não escrituradas com movimentação financeira de cerca de R\$ 30 milhões e, dentre as contas bancárias escrituradas, constatou milhares de lançamentos sem correspondência:

- foi constatada a existência de lançamentos contábeis referentes a “recebimento de duplicatas” no total de R\$ 12.194.229,00, sem lançamentos correspondentes nos extratos bancários;

- foi constatada a existência de lançamentos contábeis referentes a pagamento de salários com recursos mantidos em conta de depósito bancária, no total de R\$ 14.236.116,45, sem lançamentos correspondentes nos extratos bancários;

- foi constatada a existência de lançamentos contábeis referentes à transferência de recursos financeiros entre contas de depósito bancário do sujeito contribuinte, no total de R\$ 17.956.531,85, sem lançamentos correspondentes nos extratos bancários;

- foi constatado nos extratos bancários centenas de lançamentos referentes a empréstimos/operações de crédito, sem existir os lançamentos contábeis correspondentes;

- foi constatado nos extratos bancários vários lançamentos referentes a aplicações financeiras de diversas espécies sem existir os lançamentos contábeis correspondentes;

- a conta 1402-8, agência 6821, do Banco do Brasil, tem apenas 10% do valor dos lançamentos bancários registrados contabilmente;

- constatado que, durante 2016, a contribuinte recebeu 112 transferências de recursos financeiros da APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA, CNPJ 05.969.071/0001-10, no valor total de R\$ 18.637.479,29. No mesmo período, a

contribuinte realizou 37 transferências para essa mesma pessoa jurídica no valor total de R\$ 14.308.848,86, sem que tenha havido o registro contábil dessa movimentação financeira;

- constatado que, durante 2016, a contribuinte recebeu 32 transferências de recursos financeiros da pessoa jurídica ESPECIALY TERCEIRIZAÇÃO EIRELI, CNPJ nº 20.522.050/0001-46, no valor total de R\$ 3.309.165,65. No mesmo período, a contribuinte realizou 60 transferências para essa pessoa jurídica, no valor total de R\$ 4.509.490,58, sem que tenha havido o registro contábil dessa movimentação financeira;

- constatado que, durante 2016, a contribuinte recebeu 6 transferências de recursos financeiros da pessoa jurídica OFRIMEL PARTICIPACOES EIRELI, CNPJ nº 17.500.424/0001-18, no valor total de R\$ 59.000,00. No mesmo período, a contribuinte realizou 34 transferências para essa mesma pessoa jurídica no valor total de R\$ 463.800,00, sem que tenha havido o registro contábil dessa movimentação financeira;

- constatado que, durante 2016, a contribuinte recebeu quatro transferências de recursos financeiros da pessoa jurídica P.R.M SERVIÇOS E MAO DE OBRA ESPECIALIZA EIRELI, CNPJ nº 03.706.826/0001-69, no valor total de R\$ 1.550.000,00. No mesmo período, a contribuinte realizou 13 transferências para essa pessoa jurídica, no valor total de R\$ 905.743,00. Porém, foi encontrado o registro contábil de apenas uma transferência, nº valor de R\$ 16 mil;

- constatadas 75 transferências bancárias, sem registro contábil, para as seguintes pessoas físicas: ADEMIR PEREIRA DE GODOY, EDUARDO DUARTE NETO, ENZO DE NICOLA GODOY, GABRIELA DE NICOLA GODOY, GUILHERME MARTINS DE GODOY, GUSTAVO MARTINS DE GODOY, LIVIA DE NICOLA GODOY, PATRICIA DE NICOLA GODOY e THIAGO MARTINS DE GODOY.

Intimada a esclarecer os erros e omissões constatadas, a fiscalizada não apresentou qualquer resposta.

A fiscalização constatou que, como as demais fiscalizadas, a OBJETIVA praticava fraude na escrituração de créditos inexistentes de Pis e Cofins, além de registrar contabilmente pagamentos, também inexistentes, dessas contribuições, diminuindo, artificialmente, o saldo das contas contábeis que deveriam retratar a movimentação das contas bancárias.

Da Apuração do IRPJ e da CSLL

A SOLUÇÕES apurou seu IRPJ e sua CSLL do ano de 2016 sobre o Lucro Real Trimestral.

Porém, diante de tantas falhas e faltas constadas nos registros contábeis da empresa, ficou clara que aquela contabilidade era imprestável para identificar sua efetiva movimentação financeira e para a determinação do Lucro Real.

(...)

Neste cenário, não restou à fiscalização outra alternativa para apuração do IRPJ e CSLL devidos pela empresa senão a utilização do Arbitramento do Lucro, em obediência ao disposto no art. 530, II, do Decreto nº 3.000, de 1999.

(...)

Da Qualificação da Multa de Ofício

Os lançamentos de ofício foram feitos com multa qualificada, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07.

A fiscalização aponta condutas dolosas praticadas pela empresa, por meio da atuação de seus sócios, como motivo para a qualificação da multa no lançamento de ofício.

Da Sujeição Passiva Solidária

A fiscalização incluiu como responsáveis no polo passivo da obrigação tributária, por terem praticado, enquanto administradores, atos com infração à lei e excesso de poderes, ADEMIR PEREIRA DE GODOY, CPF 060.181.418-50 e EDUARDO DUARTE NETO, CPF 245.534.118-65, sóciosadministradores de fato da fiscalizada, conforme disposição do artigo 135, inciso III, do CTN, bem como do artigo 124, I, do CTN, em razão de seu interesse comum qualificado, pela prática de atos com vistas à evasão do pagamento dos tributos devidos à Fazenda Pública.

Também foram chamadas ao polo passivo, as pessoas jurídicas integrantes do apurado grupo econômico de fato: APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA, CNPJ 05.969.071/0001-10; OBJETIVA SERVIÇOS TERCEIRIZADOS EIRELI, CNPJ 10.874.523/0001-10; ESPECIALY TERCEIRIZAÇÃO – EIRELI, CNPJ 20.522.050/0001-46; OFRIMEL PARTICIPAÇÕES EIRELI, CNPJ 17.500.424/0001-18; e FDUARTHE PARTICIPAÇÕES – EIRELI, CNPJ 26.378.157/0001-49, responsabilizadas solidariamente com a fiscalizada pelos créditos tributários lançados de ofício no presente procedimento, com base no artigo 124, I, do CTN.

O sujeito passivo (SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS EIRELI) foi devidamente intimado da lavratura do auto de infração (e-fls. 3750). Da mesma forma, os responsáveis solidários “APPA”, “OBJETIVA”, “ESPECIALY”, “OFRIMEL”, “FDUARTHE”, ADEMIR PEREIRA DE GODOY e EDUARDO DUARTE NETO igualmente foram devidamente intimados (e-fls. 3740-3749).

Apenas o sujeito passivo, SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS EIRELI, apresentou impugnação (e-fls. 3770-3811), em que arguiu (a) inconsistências do auto infracional; (b) a ausência de provas de que a empresa tenha omitido informações (c) a ausência de justa causa para a atribuição de responsabilidade solidária; (d) a inconstitucionalidade da aplicação da multa moratória e da multa de ofício acima dos patamares da razoabilidade; (e) a inexistência de comprovação da existência de grupo econômico, de fraude, de interesse comum; (f) a constatação de sanção política.

A DRJ proferiu acórdão que restou a seguir ementado:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, e não sendo verificados os casos de nulidade enumerados no art. 59 da mesma norma, não há que se falar em nulidade do lançamento de ofício.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. MESMO COMANDO. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Caracteriza-se grupo empresarial de fato, quando empresas estão sob o mesmo comando e há confusão patrimonial entre as mesmas.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE E SONEGAÇÃO.

A multa de ofício qualificada será aplicada quando o procedimento fiscal evidenciar as práticas de fraude e sonegação, assim definidas na forma da lei.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO.

O julgador da esfera administrativa deve se limitar à aplicação da legislação vigente. Por disposição constitucional, é do Poder Judiciário a competência para apreciar a validade ou constitucionalidade das normas legais.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA VINCULANTE CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

IMPUGNAÇÃO DO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE. NÃO CONHECIMENTO.

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para impugnar a responsabilidade tributária solidária atribuída a terceiros, não se podendo conhecer de pedido deste teor.

Inconformada, a Recorrente – SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS EIRELI – interpôs recurso voluntário, em que alega: (A) DA NULIDADE DO AUTO POR ERRO DE TIPIFICAÇÃO LEGAL; (B) DO ERRO DA CAPTULAÇÃO LEGAL E O REGULAMENTO VIGENTE; (C) DA NÃO OBSERVÂNCIA AOS REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO; que (D) OS PONTOS TOMADOS NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO POR BASE PARA ENQUADRAMENTO DO GRUPO ECONÔMICO NÃO SE SUSTENTAM; (E) AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; (F) DA APLICAÇÃO DA MULTA (G) DA CONFUSÃO PATRIMONIAL; (H) DAS SANÇÕES POLÍTICAS.

Não houve interposição de recurso voluntário por parte dos responsáveis solidários.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo. Todavia, seu conhecimento demanda algumas observações.

Como relatado, foi atribuída responsabilidade solidária às empresas APPA, OBJETIVA, ESPECIALY, FDUARTHE e OFRIMEL, além das pessoas físicas ADEMIR PEREIRA DE GODOY e EDUARDO DUARTE NETO. Todavia, mesmo tendo sido todos regularmente intimados, apenas o sujeito passivo principal, SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS EIRELI, apresentou impugnação.

Nos termos do art. 14 do Decreto 70.235/1972, é a impugnação que instaura a fase litigiosa do processo administrativo, e, nos termos do art. 17, considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada pelo impugnante. Não tendo sido apresentada a impugnação tempestiva por parte das empresas e pessoas físicas apontadas como responsáveis solidários, não houve a instauração da lide, operando a preclusão. Tal fato foi notado pela DRJ, que consignou *“para estes responsáveis ocorre a preclusão temporal do direito de praticar o ato impugnatório”*.

Todavia, em seu recurso voluntário, parte significativa da argumentação da Recorrente (tópicos de *“Ausência de justa causa para atribuição de responsabilidade solidária”*, de que *“os pontos tomados no presente auto de infração por base para enquadramento do grupo econômico não se sustentam”* e *“da confusão patrimonial”*) diz respeito, na realidade, à sua insurgência com relação à atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas e demais empresas.

É inviável o conhecimento de qualquer matéria que diga respeito à responsabilidade tributária das pessoas físicas, que tenha sido eventualmente formulada pela pessoa jurídica em seu recurso voluntário. Nesse sentido a Súmula Vinculante nº 172 do CARF:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Assim, não tomo conhecimento de referidas alegações, destarte conhecendo apenas parcialmente do recurso voluntário da pessoa jurídica.

I. Nulidades. Alegação de nulidade do auto “por erro de tipificação legal” (tópico III do recurso). Alegação de “erro de capitulação legal e o regulamento vigente” (tópico IV do recurso). Alegação de “não observância aos requisitos do auto de infração” (tópico V do recurso).

Inicialmente, defende a Recorrente a existência de supostas nulidades no auto de infração.

Em primeiro lugar, pelo fato de que o auto de infração teria sido constituído “*com base no Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99. Em 2018, o Decreto 3000/99 – RIR/99 foi Revogado pelo Decreto 9580 de 22/11/2018, RIR/18*”. Aduz que “*o erro na tipificação o artigo 530, II, do regulamento vigente, RIR/2018, não regulamenta as formas e viabilidades do arbitramento do lucro, de ofício*” e que “*o erro da tipificação acarreta a nulidade do auto por impedir o direito a ampla defesa previsto em nossa constituição*”.

Com a devida vênia, não se trata de razão a justificar a nulidade do ato administrativo. Não obstante tenha o auto de infração de fato feito pontualmente menção ao RIR/99, quando já vigente o RIR/18, o fato é que os dispositivos legais do Regulamento do Imposto de Renda, inclusive os mencionados, encontram guarida na Lei 8.981/1995, que lhe dá validade:

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.

Tratando-se o RIR de uma consolidação normativa - e, neste específico, de uma reprodução literal da própria Lei, esta igualmente mencionada no auto de infração - e tendo o sujeito passivo sido capaz de compreender sem prejuízo os fatos e consequências jurídicas que lhe foram imputados, não há que se falar em nulidade.

Ainda, aduz a Recorrente que “*autoridade fiscalizadora, limitou-se a tão somente informar que o um Decreto revogado, e alegar a existência de fraude*” e que, “*diante da ausência de menção expressa sobre a possível desobediência cometida pela Empresa Autuada, não há que se falar em regularidade do Processo Administrativo n.º 15746-720.360/2020-37, devendo ser anulado*”.

Tampouco assiste razão à Recorrente, uma vez que a fundamentação do arbitramento foi devidamente realizada pelo auto de infração, com longa incursão fática pela autuação quanto aos elementos identificados a ensejar a hipótese de arbitramento. Não há que se falar em “ausência de menção expressa” aos fatos que autorizam o arbitramento.

A eventual insurgência da Recorrente quanto às razões que levaram a autoridade a proceder com o arbitramento diz respeito não à nulidade do lançamento, mas ao próprio mérito de sua defesa e, como tal, será adiante enfrentada.

Ainda defendendo a nulidade do auto de infração, aduz a Recorrente que *“cabe salientar que a fiscalização, por erro de tipificação deixou de apropriar que para as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviço em geral, mencionadas nas alíneas “b”, “c”, “d”, “f”, “g” e “j” do inciso IV do § 4º do art. 227 da IN RFB nº 1.700, de 2017, cuja receita bruta anual seja de R\$ 120.000,00, o percentual será de 19,2% (dezenove inteiros e dois décimos por cento).”*

Nesse ponto, igualmente não há que se falar propriamente em nulidade, mas de razões de mérito quanto à legalidade do arbitramento e do procedimento dele decorrente. Como tal, será enfrentado oportunamente.

Assim, afasto as preliminares suscitadas.

II. Do arbitramento do lucro.

Não obstante não tenha a Recorrente organizado suas alegações quanto ao arbitramento do lucro em um tópico específico de sua peça recursal, nota-se que, ainda no tópico “nulidade por erro de tipificação”, a Recorrente se insurge na verdade quanto à própria possibilidade de lançamento por arbitramento no caso em tela. É o que se depreende, por exemplo, dos seguintes trechos da sua peça recursal:

DESTACA-SE sendo imprestável e fraudulenta a contabilidade, como a fiscalização utiliza dos elementos estruturais da mesma para lavrar o auto de infração?

Ou a escrita é fraudulenta e será arbitrada? Ou é válida e toma-se por base as informações contidas na mesma.

Portanto, foi desconsiderada 100% da escrita fiscal ou, a mesma possui elementos, trabalhosos, mas possui elementos para se constituir a escrita e se apurar corretamente o valor devido no lucro real?

(...)

A fiscal ao usar os elementos estruturais da documentação contábil apresentada no ano de 2016 reconhece a integridade da receita auferida no Bloco A da ECF, para lavrar o auto, e arbitrará-lo, e, para concluir que há indícios de fraude, valida a existência de registro e entrega de documentos que permitem a operação da receita bruta, não havendo omissão de receita. Ora se o razão não foi constituído de forma correta, mas há elementos para fazê-lo, não cabe o arbitramento pela tipificação legal capitulada, fraude que impeça a apuração do lucro real.

(...)

4. Há erro no razão e isto é inquestionável, mas conforme apurado pela fiscalização todos os extratos refletem a operação, com pontualidade e

transparência. Sendo completamente possível a identificação de todas as aplicações financeiras, realizadas com o capital de giro antecipado, pela troca de títulos. (DOC 04 – resumo e identificação dos extratos).

5. Há erro no razão e isto é inquestionável, mas conforme apurado pela fiscalização todos os extratos refletem a operação, com pontualidade e transparência. Sendo completamente possível a identificação dos empréstimos, operações de crédito. (DOC 03)6. A conta 1402-8, agência 6821, do Banco do Brasil, possui 13.562 lançamentos bancários registrados e identificados no DOC 05, anexado a presente que através da própria identificação bancária pode-se constatar os pagamentos das despesas realizadas, o que possibilita a apuração do imposto por lucro real, não se justifica o arbitramento realizado no percentual de 38,4%;

Em síntese, embora reconheça a Recorrente que há diversos erros em sua escrituração contábil, defende que tais falhas não seriam suficientes a “tornar imprestável” a escrituração e autorizar o arbitramento do lucro. Em outras palavras, defende não ter sido caracterizada a “escrituração imprestável” a que alude a legislação.

Isso porque o lançamento arbitrado ocorreu em virtude de ter a fiscalização constatado que a escrituração contábil da Recorrente seria imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira e determinar o lucro real:

Contudo, conforme ficará abaixo demonstrado, **a Escrituração Contábil Digital - ECD da fiscalizada é imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, bem como para determinar o Lucro Real.** Assim, a apuração, pela autoridade tributária, do IRPJ devido com base nos critérios do lucro arbitrado é procedimento obrigatório e vinculado, afastando qualquer discricionariedade do Auditor para recomposição da base de cálculo do tributo, ainda que implique na troca do regime de apuração da Contribuição para o Pis e da Cofins

Fundamenta-se, então, o lançamento, no art. 530, II, do RIR/99 (atual artigo 603 do RIR/18), cuja redação é a seguinte:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando

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;

Sua utilização é, nos termos da Lei, consequência de alguma irregularidade ou falha do contribuinte que tenha impedido a correta apuração do lucro no regime real ou presumido.

Nesse sentido, o arbitramento é uma medida subsidiária e excepcional, utilizada somente quando a autoridade fiscal não dispõe de meios regulares para apurar a base de cálculo do tributo.

Tanto é assim que, constatada a hipótese de sua realização, o arbitramento é obrigatório (inclusive eventualmente implicando na anulação do lançamento que não observou tal rito). Isto é: havendo escrituração imprestável, por exemplo, não cabe o lançamento pelo lucro real, por imperativo legal. Nesse sentido é a jurisprudência deste Conselho, inclusive desta Turma:

LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA. DISCRICIONARIEDADE. ATUAÇÃO.

O recurso ao arbitramento, nos casos previstos na lei, não é uma faculdade que o Fisco possa, a seu livre critério, exercer ou não. Constatada a ocorrência das hipóteses previstas em lei, a adoção do lucro arbitrado não se sujeita ao juízo discricionário da autoridade fiscal. (CARF – Acórdão 1001-003.571 – 03/10/2024)

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO.

Cabível o arbitramento do lucro quando o contribuinte deixa de apresentar, sob intimação da autoridade tributária, a escrituração e documentos contábeis e fiscais, a exemplo da ECD e ECF. (CARF – Acórdão 1101-001.411 – 18/11/2024)

Em outras palavras, o que importa – uma vez tendo sido efetuado o lançamento por arbitramento - é saber: (a) se houve correta subsunção, pela fiscalização, das normas que autorizam o arbitramento aos fatos identificados, isto é, se o arbitramento no caso concreto encontra respaldo legal; e (b) se houve respeito às regras procedimentais que o regulam.

Não à toa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem Súmula – de caráter vinculante – no sentido de que a tributação do lucro arbitrado não se invalida pela apresentação, no curso do contencioso administrativo, dos documentos que seriam necessários à apuração do crédito tributário e que deixaram de ser apresentados no curso da fiscalização:

Súmula CARF nº 59

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Assim, com a devida vênia ao entendimento da Recorrente, não se trata na presente demanda de erros insignificantes ou em pequena monta em sua escrituração, que pudessem ter sido superados na fiscalização, para fins de possibilitar a apuração do lucro real e descaracterizar a hipótese de arbitramento do lucro.

Vejam os.

O procedimento fiscal teve início com a intimação da Recorrente para esclarecer “a apuração e origem” de créditos de PIS e COFINS escriturados na EFD Contribuição no ano-calendário de 2016 (Termo de Início de Procedimento Fiscal, e-fl. 2) no registro 1100.

Após inicialmente ter solicitado prorrogação de prazo, o contribuinte apresentou documentos relativos a salários, uniformes, despesas trabalhistas, exames médicos, rescisões (e-fls. 18-151). Todavia, bem observou a fiscalização que **tais despesas deveriam constar dos blocos A, C, D e F do EFD-Contribuições, com o registro dos correspondentes créditos no Bloco M, o que não ocorreu. Tais registros não se encontravam preenchidos.**

Os créditos escriturados pelo contribuinte o foram no bloco 1 (Complemento da Escrituração – Controle de Saldos de Créditos e de Retenções, Operações Extemporâneas e Outras Informações), dando a entender tratar-se de créditos de períodos anteriores (crédito extemporâneos), bem como **não haviam sido escriturados os blocos A e D**, relativos aos documentos fiscais que geram créditos próprios de PIS/COFINS.

No Termo de Intimação nº 01 (e-fls. 152-155), a Recorrente foi intimada então a esclarecer essas e outras questões, bem como orientada a promover a retificação da escrituração se fosse o caso. Veja-se (destaques nossos):

Entretanto, verificamos, nas EFD-Contribuições relativas ao período de janeiro a dezembro de 2016, que o **contribuinte não escriturou as despesas com Salários e Ordenados, Férias, 13º salário, Vale Refeição, Vale Transporte, Indenização Trabalhista, Rescisão, Exames Médicos e Uniformes, nos blocos A, C, D e F, conforme o caso, bem como não apurou o crédito de PIS e Cofins relativos a essas despesas no Bloco M.**

Portanto, o contribuinte deverá esclarecer esse fato. Caso se trate de erro nº preenchimento das EFD-Contribuições, deverá retificá-las. Também deverá esclarecer se **considerou essas despesas como insumos utilizados na prestação de serviços.**

Também verificamos, nas EFD-Contribuições relativas ao período de janeiro a dezembro de 2016, que o contribuinte **não escriturou os Blocos A e D, que se referem aos documentos fiscais das operações sujeitas à incidência de créditos próprios do regime não-cumulativo de aquisições de Serviços.**

Tendo em vista que o contribuinte informou que uma parte dos créditos teve origem nas despesas de serviços prestados por pessoas jurídicas, deverá esclarecer em qual Registro da EFD-Contribuições consta o cálculo desse crédito. Caso se trate de erro no preenchimento das EFD-Contribuições, deverá retificá-las.

Com relação ao Bloco C da EFD-Contribuições, verificamos que o contribuinte informou gastos com alimentos, produtos de limpeza, gás GLP, etc. Destarte, deverá esclarecer se os referidos produtos foram utilizados como insumo na prestação de serviços.

A Recorrente, em seguida (e-fls. 168-180), **informou ter de fato incorrido em erro no preenchimento da EFD-Contribuições e promoveu a retificação da obrigação acessória.**

Todavia, **notou mais uma vez a fiscalização a permanência de inconsistências em relação aos mesmos itens**. No Termo de Intimação Fiscal 2 (e-fls. 181-182) observou-se que os valores dos créditos relativos à folha de pagamento não coincidiam com o Livro Razão Contábil fornecido pela própria empresa:

Verificamos as EFD-Contribuições retificadoras e constatamos que **a maior parte dos créditos de PIS e Cofins declarados pelo contribuinte tiveram como base de cálculo “Outras Operações com Direito a Crédito”, cujas operações foram descritas como “Ref. Folha de Pagamento”, com os valores relacionados na tabela abaixo:**

(...)

Todavia, **os valores acima relacionados não coincidem com os valores constantes dos Razões Contábeis apresentados pelo contribuinte**, em resposta ao Termo de Intimação nº 01, relativos às despesas com Salários e Ordenados, Férias, 13º salário, Vale Refeição, Vale Transporte, Indenização Trabalhista, Rescisão, Exames Médicos e Uniformes.

Portanto, intimamos o contribuinte a apresentar um demonstrativo (planilha Excel) contendo as contas contábeis relativas às operações descritas como “Ref. Folha de Pagamento”, bem como os respectivos valores mensais

Novamente, informou a Recorrente que teria incorrido em erro na EFD-Contribuições e promovido nova retificação (e-fls. 189).

Como consignou a fiscalização no Termo de Intimação 3, **essa segunda retificação da obrigação acessória apenas alterou a descrição do crédito**, sem ter promovido a Recorrente qualquer ajuste ou esclarecimento:

Em nova resposta, em vez de esclarecer a origem dos créditos de PIS e Cofins, sobre os quais está sendo questionado desde o início do presente procedimento (conforme Termo de Início de Fiscalização e termos de intimação nºs. 01 e 02), o contribuinte retificou (novamente) as EFD-Contribuições relativas ao período de janeiro a dezembro de 2016, desta vez para modificar a nomenclatura da base de cálculo declarada como “Outras Operações com Direito a Crédito”.

Conforme já mencionamos, nas EFD-Contribuições retificadoras apresentadas em atendimento ao Termo de Intimação nº 01, as operações denominadas de “Outras Operações com Direito a Crédito” foram descritas como “Ref. Folha de Pagamento”.

Agora, nas novas EFD-Contribuições retificadoras, apresentadas em atendimento ao Termo de Intimação nº 02, as operações denominadas de “Outras Operações com Direito a Crédito” foram descritas como “Custos utilizados na Produção e Prestação de Serviços”.

Ou seja, em vez de esclarecer quais foram as operações declaradas como “Outras Operações com Direito a Crédito”, a cada nova intimação o contribuinte retifica as EFDContribuições para alterar a descrição dessas operações

Após nova resposta, foi lavrado novo Termo de Intimação Fiscal nº 4 (e-fl. 203), em que a Recorrente foi intimada a esclarecer ou corrigir **diversas inconsistências específicas, inclusive relacionadas à criação de créditos fictícios de PIS/COFINS:**

VALE REFEIÇÃO, VALE TRANSPORTE E UNIFORMES

Analisando a conta analítica de despesa UNIFORMES, constatamos que todas as notas fiscais de aquisição de uniformes relacionadas nos históricos foram escrituradas nº bloco C das EFD-Contribuições, ou seja, **todas as notas fiscais já foram integralmente utilizadas nas EFD-Contribuições para cálculo de créditos no mês em que foram lançadas contabilmente, não havendo saldo de créditos a utilizar no mês seguinte.**

O Anexo III deste Termo relaciona os lançamentos contábeis da conta UNIFORMES (contra a conta de passivo circulante “Duplicatas a pagar”) referente a entrada de notas fiscais e respectivas chaves de acesso das NFe informadas na EFDContribuições.

Os demais lançamentos na conta UNIFORMES são referentes a pagamentos de notas fiscais já contabilizadas anteriormente e foram realizados contra a conta sintética de ativo circulante BANCO.

(...)

Fica claro no exemplo acima que **o sujeito passivo pretende triplicar a base de cálculo de crédito das contribuições:**

☒ primeiro: escriturando a NFe 1717 no bloco C da EFD-Contribuição do mês de abril de 2016 e utilizando totalmente o crédito calculado no mesmo mês;

☒ segundo: informando saldo de crédito inexistente na EFD-Contribuição do mês de maio/2016, supostamente referente ao mês de abril/2016, cuja base de cálculo, segundo sua resposta ao TIF 03, seria composta pelos lançamentos a débito da conta UNIFORMES;

☒ terceiro: escriturando o pagamento da primeira parcela da NF 1717, no valor de R\$3.300,00, em 04/05/2016, como se fosse uma nova despesa na conta UNIFORMES (e sem baixar o passivo, conta “Duplicatas a Pagar”).

(...)

SERVIÇOS DE TERCEIROS - PJ

Por supostamente se tratar de aquisição de serviços de pessoa jurídica, para fins de cálculo de crédito das contribuições, os documentos fiscais deveriam ter sido relacionados nos blocos A ou D das EFD-Contribuições. **No entanto, nesses blocos não foram relacionados documentos fiscais de entrada emitidos por terceiros.**

(...)

B.3 – Esclarecer por que calculou crédito na EFD-Contribuição do mês de setembro de 2016 com base na seguinte NFe (obs. A NFe nº 243, de emissão do sujeito passivo, **não foi oferecida a tributação das contribuições na EFDContribuição, nem contabilizada como receita na ECD**):

(...)

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS – CRÉDITO NA CONTA BANCO, DÉBITO NAS CONTAS “COFINS A RECOLHER” E “PIS A RECOLHER”

Sobre os lançamentos contábeis acima, o sujeito passivo afirmou se tratar de erro, que os lançamentos corretos seriam a crédito da conta 411001 “Custo e Serviços”, por se tratar de recuperação de valores de Pis e Cofins.

A explicação do sujeito passivo nos leva à **suspeita de que as contas analíticas de ativo circulante 111201 - Banco do Brasil S/A AG 583-5 C/C 27445-3, 111204 - Banco Bradesco S/A AG 97 C/C 3095258 e 111205 - Banco do Brasil Ag 6821-7 C/c 1402-8 não identificam a efetiva movimentação financeira das respectivas contas bancárias.**

Outrossim, INTIMAMOS o sujeito passivo a apresentar:

☐ C.1 – Extrato bancário, período 01/01/2016 a 31/12/2016, da conta 27445-3, agência 583-5, Banco do Brasil ☐ C.2 – Extrato bancário, período 01/01/2016 a 31/12/2016, da conta 3095258, agência 97, Banco Bradesco ☐ C.3 – Extrato bancário, período 01/01/2016 a 31/12/2016, da conta 1402-8, agência 6821-7, Banco do Brasil

Em nova resposta, a Recorrente informou ter promovido nova retificação da EFD-Contribuições, requereu nova dilação de prazo, bem como alteração de jurisdição da fiscalização.

Foi lavrado, então, o Termo de Constatação e Intimação nº 1 (e-fls. 380-405), em que foram registrados todos os andamentos da fiscalização até aquele momento, bem como **novamente intimada a empresa a promover o esclarecimento** do quanto já solicitado até aquele momento:

Ou seja, está devidamente comprovado que, em vez de colaborar com a fiscalização, o sujeito passivo se utiliza de expedientes protelatórios. O mais recente foi a transmissão das EFD-Contribuições retificadoras, no dia 13/12/2019, cuja **retificação apenas reduziu em cerca de 7% os valores dos créditos supostamente apurados em períodos anteriores**, créditos estes que o sujeito passivo está intimado a demonstrar e comprovar desde o início da fiscalização (20 de maio de 2019).

Aliás, é a TERCEIRA vez que o sujeito passivo retifica suas EFD-Contribuições durante o procedimento fiscal, sem demonstrar e comprovar a origem e existência dos créditos⁶.

Face a todo exposto acima, INDEFERIMOS o pedido do sujeito passivo de encaminhamento da presente fiscalização para o seu domicílio e o CIENTIFICAMOS da continuidade do procedimento fiscal.

Destarte, INTIMAMOS novamente o sujeito passivo para, no prazo de 15 (QUINZE)DIAS, contado da ciência do presente termo, apresentar os esclarecimentos e documentos solicitados no Termo de Intimação nº 04 (datado de 15/10/2019), cujo prazo original expirou em 02/12/2019 e no Termo de Reintimação

Sem ter havido qualquer resposta, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação nº 2 (e-fls. 407-412) com **nova intimação da Recorrente quanto aos fatos anteriores, bem como apontando novas inconsistências a serem esclarecidas:**

CONSTATAMOS ainda que a escrituração contábil do sujeito passivo não registrou os seguintes fatos referentes à venda de um bem imóvel e à cessão de direitos onerosa de outros quatro bens imóveis:

(...)

Destarte, INTIMAMOS o sujeito passivo a apresentar, no prazo de 10(dez) dias contados do recebimento do presente termo:

1. Os esclarecimentos e documentos solicitados no Termo de Intimação nº 04 (datado de 15/10/2019), cujo prazo original expirou em 02/12/2019, no Termo de Reintimação(datado de 06/12/2019), cujo prazo expirou em 08/01/2020 e no Termo de Constatação e Intimação nº 01 (datado de 23/01/2020), cujo prazo expirou em 14/02/2020.
2. Relação de todas as contas de depósito e de investimentos mantidas em instituições financeiras no Brasil e no exterior e respectivos extratos de movimentação referente ao período compreendido entre 01/01/2016 a 31/12/2016, em formato digital.
3. **Esclarecer porque não efetuou o registro dos fatos referentes à venda de um bem imóvel e às cessões de direito onerosas de outros quatro bens imóveis discriminados nos itens “A” a “E” supra.**
4. **Apresentar documentos comprobatórios do efetivo recebimento pelos atos negociais discriminadas nos itens “A” a “E” supra.**

Em resposta, a empresa apresentou petição mais uma vez desacompanhada de documentos, sem extratos bancários, e limitando-se a afirmar que sobre as transações com bens do ativo imobilizado “não praticou a contabilização do efetivo recebimento”.

No Termo de Intimação nº 5 (e-fl. 421-423), novas inconsistências foram apontadas e, mais uma vez, esclarecimentos foram requeridos:

Esclarecer por que omitiu 30 (trinta) notas fiscais de serviço no preenchimento do bloco A das EFD-Contribuições referentes ao período de janeiro a dezembro de 2016, conforme quadro abaixo:

O Termo de Constatação e Intimação nº 3 prorrogou o prazo para atendimento à intimação, em virtude das restrições causadas pelo início da pandemia de COVID-19.

Àquela altura, a fiscalização já contava com mais de 1 (um) ano de duração, com sucessivos pedidos de prorrogação de prazo e retificações de obrigações acessórias - sem alteração substancial de seu conteúdo - por parte da empresa fiscalizada, que já havia sido alertada seguidamente da possibilidade de utilização de Requisição de Movimentação Financeira – RMF por parte da fiscalização, bem como a respeito da possível caracterização de embaraço à fiscalização.

Cumprido ressaltar ainda que, em paralelo, foram empreendidas as fiscalizações nas demais empresas mencionadas e apontadas como responsáveis solidários (e-fls. 505-1419) cujo detalhamento neste momento é menos relevante, haja vista a delimitação acima efetuada quanto à matéria que efetivamente encontra sob conhecimento deste Colegiado.

Importante notar, contudo, que, naquela altura da fiscalização junto às demais empresas, a fiscalização também já havia colhido indícios relevantes de interposição de pessoas, a exemplo dos seguintes (dentre outros):

- a) As pessoas físicas que constavam como titulares das empresas SOLUÇÕES e OBJETIVA, cujas DIRPFs não apresentavam patrimônio compatível, não foram encontradas em seus endereços de cadastro (e-fls. 1415-1419 e 1400-1403);
- b) Falta de comprovação pelas fiscalizadas de efetivo pagamento pela aquisição de participação societária;
- c) Identificação de transações imobiliárias envolvendo a empresa Recorrente e outras empresas do grupo, nas quais o Sr. Ademir Pereira de Godoy figurava como procurador de ambas as partes (e-fls. 407-413);

Nesse contexto, consta à e-fl. 1437 a Solicitação de Emissão de RMF emitida pela fiscalização, fundamentada no artigo 3º, VII e XI, do Decreto 3.724/2001¹, isto é, pela ocorrência de *“hipóteses previstas no art. 33 da Lei 9.430/1995”* e pela *“presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato”*. A RMF contou com a seguinte motivação:

O contribuinte foi intimado (mais de uma vez) para apresentar a relação das contas bancárias que possui, bem como os respectivos extratos bancários, tendo em vista a verificação, pelo fisco, de inconsistências na sua contabilidade. Apesar de intimado (mais de uma vez), não apresentou os documentos bancários solicitados, fato que configura EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO, nos termos do artigo 33, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Além disso, constatou-se que o contribuinte faz parte de um grupo econômico de fato, composto de pelo menos 4 (quatro) empresas do mesmo ramo de atividade, sendo que essas quatro empresas estão

¹ Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

VII - previstas no [art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996](#);

XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato; e

sob fiscalização e tendo sido identificados indícios de interposição de pessoas e de ocultação de bens, direitos e valores.

Após a obtenção das informações financeiras, a fiscalização logrou realizar uma “conciliação” entre as informações contidas na escrituração e nos extratos bancários obtidos junto às instituições financeiras. No Termo de Constatação de Intimação nº 4 (e-fls. 454-461) constou o seguinte:

1. **CONSTATAMOS que há lançamentos contábeis referentes a “recebimento de duplicatas” sem lançamentos correspondentes nos extratos bancários** obtidos pela fiscalização via Requisição de Movimentação Financeira – RMF. O quadro 1 abaixo contém uma amostra desses lançamentos contábeis. Assim, fica o sujeito passivo INTIMADO a prestar esclarecimentos acompanhados de documentos hábeis e idôneos que lastreiam os lançamentos do quadro 1.
2. **CONSTATAMOS que há lançamentos contábeis referentes a pagamento de salários com recursos mantidos em conta de depósito bancária sem lançamentos correspondentes nos extratos bancários** obtidos pela fiscalização via RMF. O quadro 2 abaixo é uma amostra desses lançamentos contábeis. Desse modo, fica o sujeito passivo INTIMADO a prestar esclarecimentos acompanhados de documentos hábeis e idôneos que lastreiam os lançamentos do quadro 2.
3. **CONTATAMOS que há lançamentos contábeis referentes a transferência de recursos financeiros entre contas de depósito bancário do sujeito passivo sem lançamentos correspondentes nos extratos bancários** obtidos pela fiscalização via RMF. O quadro 3 abaixo é uma amostra desses lançamentos contábeis. Assim, fica o sujeito passivo INTIMADO a prestar esclarecimentos acompanhados de documentos hábeis e idôneos que lastreiam os lançamentos contábeis do quadro 3.
4. No curso do procedimento fiscal, o sujeito passivo afirmou ter calculado créditos da Cofins e da Contribuição para o Pis/Pasep sobre os valores lançados a débito da conta de Despesa analítica “4.1.12.02 – Salários e Ordenados”, com contrapartida na conta de Passivo Circulante analítica “2.1.11.03 - Salários a Pagar”. Porém, **CONSTATAMOS que os valores mensais contabilizados em “4.1.12.02 – Salários e Ordenados” divergem dos valores informados em GFIP. O quadro 4 abaixo é uma amostra dessas divergências.** Desse modo, fica o sujeito passivo INTIMADO a prestar esclarecimentos acompanhados de documentos hábeis e idôneos que lastreiam os lançamentos contábeis do quadro 4.
5. No curso do procedimento fiscal, o sujeito passivo afirmou ter calculado créditos da Cofins e da Contribuição para o Pis/Pasep sobre os valores lançados a débito da conta analítica de Despesa “4.1.12.02 – Salários e Ordenados”, com contrapartida na conta analítica de Passivo Circulante “2.1.11.03 - Salários a Pagar”. Porém, **CONSTATAMOS que houve lançamentos a débito da conta “2.1.11.03 - Salários a Pagar” em contrapartida da conta analítica de Receita “3.1.92.04 – Créditos Recuperados”, o que, a princípio, demonstra redução na**

despesa contabilizada com “salários e ordenados”. O quadro 5 é uma amostra desses lançamentos contábeis. Portanto, o sujeito passivo fica INTIMADO prestar esclarecimentos acompanhados de documentos hábeis e idôneos que lastreiam os lançamentos contábeis do quadro 5.

6. CONSTATAMOS que **nos extratos bancários, obtidos pela fiscalização via RMF, há centenas de lançamentos referentes a empréstimos/operações de crédito, porém não encontramos os lançamentos contábeis correspondentes.** O quadro 6 abaixo é uma amostra desses lançamentos bancários. Ademais, CONSTATAMOS que **não houve registro de qualquer movimentação na conta contábil analítica de Passivo “214101-Emprestimo”, nem mesmo escrituração de despesas com juros de empréstimos obtidos.** Assim, fica o sujeito passivo INTIMADO a prestar esclarecimentos sobre esses fatos.

7. CONSTATAMOS que nos extratos bancários, obtidos pela fiscalização via RMF, **há lançamentos referentes a aplicações financeiras de diversas espécies, porém não encontramos os lançamentos contábeis correspondentes.** O quadro 7 abaixo é uma amostra desses lançamentos bancários. Ademais, CONSTATAMOS que no plano de contas do sujeito passivo **não há contas analíticas de Ativo e de Receita para a escrituração de aplicações financeiras e respectivos rendimentos obtidos.** Fica o sujeito passivo INTIMADO a prestar esclarecimentos sobre esses fatos.

O AR de intimação quanto ao referido Termo foi “recusado” pelo recebedor no endereço da empresa (e-fl. 462-463), tendo sido lavrado edital para intimação (e-fl. 464).

Ato contínuo, foi expedido o Termo de Constatação e Intimação n. 5 (e-fls. 465-494) em que se resumiu o andamento dos trabalhos de fiscalização até aquele momento, bem como se consignou a existência de outras várias inconsistências na escrituração contábil da empresa, mais uma vez oportunizando-se esclarecimentos:

1. Da análise dos extratos bancários obtidos pela fiscalização, via RMF, CONSTATAMOS que **as contas bancárias relacionadas no quadro 1 abaixo tiveram movimentação durante o ano de 2016 no valor total de R\$31.878.676,01 (trinta e um milhões oitocentos e setenta e oito mil seiscentos e setenta e seis reais e um centavo) a débito e de R\$ 29.760.889,61 (vinte e nove milhões setecentos e sessenta mil oitocentos e oitenta e nove reais e sessenta e um centavos) a crédito, distribuída em 845 lançamentos. Porém, essas contas não foram escrituradas contabilmente.** Portanto, o sujeito passivo fica INTIMADO a prestar esclarecimentos sobre esse fato.

Além da não escrituração das contas bancárias listadas no item 1 acima, **o confronto entre os lançamentos bancários e os lançamentos contábeis de contas de depósito escrituradas resultaram em um número elevado de não correspondências.** Algumas dessas não correspondências já foram objeto de intimação no Termo de Constatação e Intimação nº 4, outras serão objeto de intimação adiante neste termo. Abaixo seguem os quadros que demonstram as

divergências totais, no ano de 2016, entre saldos iniciais, total de créditos, total de débitos, saldos finais e quantidade de lançamentos. **O quadro referente a conta 1402-8, agência 6821, do Banco do Brasil, por exemplo, demonstra que apenas 10% do valor total dos lançamentos do extrato bancário contém lançamento contábil correspondente.**

2. Da análise dos extratos bancários obtidos pela fiscalização, via RMF, CONSTATAMOS que o sujeito passivo, durante o ano de 2016, **recebeu 112 (cento e doze) transferências de recursos financeiros da pessoa jurídica APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA, CNPJ 05.969.071/0001-10, no valor total de R\$18.637.479,29** (dezoito milhões, seiscentos e trinta e sete mil, quatrocentos e setenta e nove reais e vinte e nove centavos). CONSTATAMOS, ainda, que, nº mesmo período, o sujeito passivo **realizou 37 (trinta e sete) transferências para essa mesma pessoa jurídica no valor total de R\$14.308.848,86** (quatorze milhões, trezentos e oito mil, oitocentos e quarenta e oito reais e oitenta e seis centavos).

Porém, não encontramos o registro contábil dessa movimentação financeira.

Portanto, o sujeito passivo fica intimado a justificar e comprovar a causa dessas transferências de recursos financeiros, cujos lançamentos bancários reproduzimos no quadro 2 abaixo.

3. Da análise dos extratos bancários obtidos pela fiscalização via RMF, CONSTATAMOS que o sujeito passivo, durante o ano de 2016, **recebeu 32 (trinta e duas) transferências de recursos financeiros da pessoa jurídica ESPECIALY TERCEIRIZAÇÃO EIRELI, CNPJ nº 20.522.050/0001-46, no valor total de R\$ 3.309.165,65** (três milhões trezentos e nove mil, cento e sessenta e cinco reais e sessenta e cinco centavos). CONSTATAMOS ainda que, no mesmo período, o sujeito passivo realizou **60 (sessenta) transferências para essa pessoa jurídica, no valor total de R\$ 4.509.490,58** (quatro milhões, quinhentos e nove mil, quatrocentos e noventa reais e cinquenta e oito centavos). **Porém, não encontramos o registro contábil dessa movimentação financeira.** Portanto, o sujeito passivo fica intimado a justificar e comprovar a causa dessas transferências de recursos financeiros, cujos lançamentos bancários reproduzimos no quadro 3 abaixo.

4. Da análise dos extratos bancários obtidos pela fiscalização via RMF, CONSTATAMOS que o sujeito passivo, durante o ano de 2016, recebeu seis transferências de recursos financeiros da pessoa jurídica OFRIMEL PARTICIPACOES EIRELI, CNPJ nº 17.500.424/0001-18, no valor total de R\$ 59.000,00 (cinquenta e nove mil reais). CONSTATAMOS ainda que, no mesmo período, o sujeito passivo realizou 34 (trinta e quatro) transferências para essa mesma pessoa jurídica no valor total de R\$ 463.800,00 (quatrocentos e sessenta e três mil e oitocentos reais). Porém, não encontramos o registro contábil dessa movimentação financeira. Portanto, o sujeito passivo fica intimado a justificar e comprovar a

causa dessas transferências de recursos financeiros, cujos lançamentos bancários reproduzimos no quadro 4 abaixo.

5. Da análise dos extratos bancários, obtidos pela fiscalização via RMF, CONSTATAMOS que o sujeito passivo, durante o ano de 2016, recebeu quatro transferências de recursos financeiros da pessoa jurídica P.R.M SERVIÇOS E MAO DE OBRA ESPECIALIZA EIRELI, CNPJ nº 03.706.826/0001-69, no valor total de R\$ 1.550.000,00 (um milhão quinhentos e cinquenta mil reais). CONSTATAMOS ainda que, no mesmo período, o sujeito passivo realizou 13 (treze) transferências para essa pessoa jurídica, no valor total de R\$ 905.743,00 (novecentos e cinco mil, setecentos e quarenta e três reais). Porém, encontramos o registro contábil de apenas uma transferência, no valor de R\$ 16 mil (data 11/08/2016, número do lançamento contábil 35065, histórico “REF. PAGTO PRM SERVIÇOS E MAO DE OBRA”. Portanto, o sujeito passivo fica intimado a justificar e comprovar a causa dessas transferências de recursos financeiros, cujos lançamentos bancários reproduzimos no quadro 5 abaixo.

6. Apresentar justificativa e comprovação da operação que deu causa às transferências bancárias recebidas de pessoas físicas, sem registro contábil correspondente, cujos lançamentos bancários reproduzimos no quadro abaixo.

7. Apresentar justificativa e comprovação da causa das transferências bancárias realizadas para pessoas físicas, parte sem registro contábil correspondente, cujos lançamentos bancários reproduzimos no quadro abaixo.

8. O quadro 8 abaixo demonstra a soma dos valores de imposto sobre a renda e de contribuições retidos na fonte para cada trimestre do ano de 2016, com base nas Dirf apresentadas pelas fontes pagadoras de rendimentos tributáveis ao sujeito passivo.

Em caso de discordância, o sujeito passivo deverá apresentar demonstrativo dos valores retidos em planilha tipo excel, acompanhado dos documentos comprobatórios emitidos pelas fontes pagadoras.

ARBITRAMENTO DO LUCRO

Caso, no prazo de 10 (dez) dias contados do recebimento deste termo, não sejam devidamente esclarecidos pelo sujeito passivo os fatos descritos nos itens 1 a 7 do Termo de Constatação e Intimação nº 4 e nos itens 1 a 7 do presente termo, restará cabalmente demonstrado que a escrituração do sujeito passivo é imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e para determinar o lucro real. Assim, o procedimento fiscal será ENCERRADO com apuração do IRPJ trimestralmente devido com base nos critérios do LUCRO ARBITRADO, com fulcro no art. 530, inciso II, do Decreto nº 3.000, de 1999(Regulamento do Imposto sobre a Renda).

Devidamente intimada e reconhecendo haver “erro escritural”, a Recorrente requereu nova dilação de prazo, desta vez por 120 (cento e vinte) dias, uma vez que “para refazê-la demandará tempo e muita dedicação”:

SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS EIRELI, estabelecida a Rua Ivai, nº 202 – Sala B- Tatuapé, São Paulo – SP- CEP 03080-010, vem respeitosamente requerer de V. Sa., que se digne conceder-lhe prorrogação por no mínimo 120 dias, para que possa ser refeita a escrita fiscal da empresa, como bem elucidado no processo basilar, há erro escritural, visando sanear o mesmo e fazer a correta apuração contábil e fiscal, foi contratada a empresa SPED ASSESSORIA CONTÁBIL LTDA, no mês de setembro, não havendo portanto tempo hábil para o melhor atendimento da presente notificação.

A fiscalização chegou ainda a conceder o prazo requerido de forma parcial, fornecendo à Recorrente 30 (trinta) dias para apresentar os esclarecimentos ou refazer a escrita contábil. **Não houve resposta.**

Apenas após todo esse transcurso de intimações, respostas, diligências, é que foi efetuado o lançamento por arbitramento.

Como se nota, não eram insignificantes as inconsistências encontradas pela fiscalização na escrituração fiscal da Recorrente. Pelo contrário, trata-se de situação em que havia significativas operações financeiras não refletidas na escrituração contábil, seja do ponto de vista quantitativo (número de operações) quanto pelo valor envolvido. **Em determinados grupos, a quase totalidade dos lançamentos bancários (mais de 90%) encontrava-se à margem de escrituração.**

Não à toa, foi justamente o que restou consignado no Termo de Descrição dos Fatos, que acompanha o auto de infração, em que se destacaram os principais vícios da escrituração, resumindo todo o trâmite do procedimento de fiscalização:

Em apertada síntese, o Termo de Constatação e Intimação nº 4 fez constatações sobre:

- (1) Lançamentos contábeis referentes a “recebimento de duplicatas” sem correspondentes nos extratos bancários;
- (2) Lançamentos contábeis referentes a “pagamento de salários” sem correspondentes nos extratos bancários;
- (3) Lançamentos contábeis referentes a transferências entre contas bancárias do sujeito passivo sem correspondentes nos extratos bancários;
- (4) Divergências entre os valores contabilizados mensalmente na conta analítica de despesa “4.1.12.02 – Salários e Ordenados” e os valores declarados em GFIP;
- (5) Lançamentos contábeis que reduziram despesa contabilizada na conta “4.1.12.02 – Salários e Ordenados”, cujos valores supostamente teriam sido base de cálculo de crédito de Pis/Cofins;
- (6) Lançamentos bancários de empréstimos/operações de crédito sem lançamentos contábeis correspondentes, sendo constatado que não houve registro de qualquer movimentação na conta contábil analítica de Passivo

“214101-Emprestimo”, nem mesmo escrituração de despesas com juros de empréstimos obtidos;

(7) Lançamentos bancários referentes a aplicações financeiras sem lançamentos contábeis correspondentes, sendo constatado que no plano de contas do sujeito passivo não há contas analíticas de Ativo e de Receita para a escrituração de aplicações financeiras e respectivos rendimentos obtidos.

Por sua vez, o Termo de Constatação e Intimação nº 5, de 01/09/2020, fez, em apertada síntese, constatações sobre:

(1) Onze contas bancárias não escrituradas contabilmente, nas quais, durante o ano de 2016, foram debitados mais de R\$31,8 milhões e creditados mais de R\$29,7 milhões, num total de 845 lançamentos;

(2) Intensa movimentação financeira sem registro contábil com a fiscalizada APPA durante todo o ano de 2016 (mais de R\$18,6 milhões recebidos em 112 transferências; mais de R\$14,3 milhões enviados em 37 transferências);

(3) Intensa movimentação financeira sem registro contábil com a fiscalizada ESPECIALY durante todo o ano de 2016 (mais de R\$3,3 milhões recebidos em 32 transferências; mais de R\$ 4,5 milhões enviados em 60 transferências);

(4) Movimentações financeiras sem registro contábil, durante o ano de 2016, com a OFRIMEL PARTICIPAÇÕES EIRELI (R\$59 mil recebidos em seis transferências; mais de R\$463 mil enviados em 34 transferências);

(5) Movimentações financeiras sem registro contábil, durante o ano de 2016, com a P.R.M SERVIÇOS E MÃO DE OBRA ESPECIALIZADA EIRELI (R\$1,55 milhões recebidos em quatro transferências; mais de R\$905 enviados em 13 transferências);

(6) Transferências bancárias recebidas, sem registro contábil, de pessoas físicas, dentre elas o sócio de fato ADEMIR PEREIRA DE GODOY, sua esposa e seus filhos;

(7) Transferências bancárias enviadas, a maior parte sem registro contábil, para pessoas físicas, dentre elas o sócio de fato EDUARDO DUARTE NETO, a esposa e filhos do sócio de fato ADEMIR PEREIRA DE GODOY.

Assim, resta cabalmente demonstrado que a escrituração contábil da fiscalizada é uma mera ficção documental, contém evidentes indícios de fraude e de vícios que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e para determinar o lucro real, sem possibilidade de ser recomposta em prazo razoável, sobretudo considerando que a fiscalizada, durante todo o procedimento fiscal, agiu ou se omitiu com a finalidade de embarçar a fiscalização, sem ter apresentado quaisquer dos documentos solicitados relativos a suas despesas/custos. Desta forma, apuramos o IRPJ devido com base nos critérios do lucro arbitrado, em obediência ao disposto no art. 530, II, do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99).

Como se nota, as inconsistências não eram insignificantes, tornando a escrituração fiscal efetivamente imprestável, seja para apurar o lucro real, seja para identificar a movimentação financeira. Trata-se de caso que se amolda perfeitamente ao artigo 47 da Lei 8.981/1995 (art. 530 do RIR/99 e 603 do RIR/18):

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.

Devidamente enquadrada a hipótese de arbitramento, a fiscalização obteve então a receita bruta mediante consulta ao Bloco A do EFD-Contribuições, no qual constavam as notas fiscais emitidas pela empresa e que levaram à definição da Receita Bruta Conhecida, a servir de base de cálculo para aplicação do percentual de 32% e 8% para as receitas de serviço e venda, acrescidas de 20%, resultando respectivamente nos percentuais de 38,4% e 9,6%.

A fiscalização excluiu ainda as notas fiscais canceladas e deduziu os valores de IR, CSLL, PIS e Cofins retidos e informados em Dirf pelas fontes pagadoras (tomadoras dos serviços). Uma vez que a Recorrente não havia declarado débitos de IRP/CSLL, não houve abatimento de pagamentos.

O procedimento da fiscalização, pois, guarda estrita consonância com aquilo que prevê a legislação quanto à hipótese e procedimento de lançamento por arbitramento. E, como já delimitado, a Súmula CARF 59 dispõe que a apresentação de documentos no curso do processo administrativo, que poderiam subsidiar a apuração do lucro real, não invalida o lançamento feito por arbitramento quando, na fiscalização, não tiverem sido apresentados subsídios e informações capazes de justificar a substância da escrituração fiscal.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

III. Da multa qualificada.

No que tange à multa qualificada, insurge-se a Recorrente, afirmando que não estaria demonstrado “evidente intuito de fraude” a justificar a qualificação da penalidade, tal como efetuada no lançamento.

O TVF assim justificou a qualificação da penalidade, no tópico específico dedicado ao tema:

Conforme restou devidamente demonstrado neste termo, a SOLUÇÕES faz parte do GRUPO ECONÔMICO DE FATO, o qual denominamos de “GRUPO APPA”, contendo várias empresas, do mesmo ramo de atividade (ou semelhantes), e cujo modus operandi para a sonegação de tributos também é o mesmo, sendo certo que algumas delas foram abertas e estão registradas em nome de interpostas pessoas (“laranjas”).

Também comprovamos que a contabilidade da empresa foi fraudada para desvios de recursos em benefício das demais empresas do referido grupo econômico, bem como de seus titulares de fato.

Um exemplo de evidência inequívoca da fraude contábil (e, portanto, do dolo) foram os lançamentos a débito nas contas de passivo circulante da Contribuição para o Pis e da Cofins a recolher, em contrapartida da conta Bancos, que simularam o pagamento de tributos na tentativa de reduzir os saldos das contas bancárias, uma vez que vultosas quantias eram pagas a pessoas físicas e jurídicas sem a devida contabilização.

Na escrituração fiscal, o exemplo do dolo está na inserção de valor inexistente, referente a saldo de crédito da Contribuição para o Pis e da Cofins apurado no mês anterior, com fins a reduzir o valor devido dessas contribuições em todos os meses do ano de 2016.

Além da ocultação da existência do grupo econômico, a confusão patrimonial entre as empresas integrantes do mesmo e a ocultação do patrimônio.

Desta forma, os envolvidos praticaram atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer o resultado das condutas da sonegação e da fraude, além de agirem em conluio, cujas condutas estão descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%. Vejamos

(...)

A SOLUÇÕES (por meio de seus gestores), praticou a conduta descrita no artigo 71, acima transcrito, pois seus gestores agiram dolosamente para tentar impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza e circunstâncias materiais.

Também foi praticada a conduta descrita no artigo 72, pois seus gestores agiram dolosamente para tentar modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante dos impostos (IRPJ e CSLL) e das contribuições sociais (Pis e Cofins não-cumulativos) devidos e/ou a evitar o pagamento desses tributos.

Por fim, também restou configurado o disposto no artigo 73, pois as referidas condutas foram praticadas em conluio com os gestores das demais empresas integrantes do grupo econômico de fato e com as interpostas pessoas (“laranjas”).

Destarte, nos termos do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, nos casos de sonegação, fraude ou conluio deve ser aplicada multa de ofício no percentual de 150%, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ao longo do TVF constam ainda diversos fatos imputáveis especificamente à Recorrente, para além das questões relativas à escrituração fiscal, acima já tratadas:

- a) Transferiu propriedade de vários imóveis de sua titularidade (23 imóveis urbanos), sem ter recebido ou demonstrado a contrapartida financeira pela alienação. Tais negócios foram assinados por ADEMIR PEREIRA DE GODOY na qualidade de representante legal de SOLUÇÕES e de OFRIMEL. SOLUÇÕES respondeu que foram transações de bens do Ativo imobilizado e que não escriturou os recebimentos. SOLUÇÕES não comprovou o efetivo recebimento pela venda e cessões de direitos dos imóveis;
- b) A empresa transferiu para a OFRIMEL (e-fls. 3560 e seguintes) imóveis sem contrapartida de pagamento ou esclarecimentos;
- c) Imóvel de sua propriedade foi alugado a terceiro e o pagamento foi feito ao filho do Sr. Ademir Pereira de Godoy (e-fls. 3579 e seguintes), em contrato celebrado por este na condição de “sócio” da empresa, sem nunca ter figurado no quadro societário da empresa;
- d) Movimentação financeira entre a empresa Recorrente e a APPA de mais de R\$30 milhões, à margem de registro contábil; com a ESPECIALY, mais de R\$9 milhões; e com a OFRIMEL, de mais de R\$500.000,00, tudo à margem da escrituração;
- e) A empresa efetuou pagamentos – não registrados contabilmente - aos administradores de fato das empresas do grupo: Sr. Eduardo Duarte Neto (e-fls. 3523) e Sr. Ademir Pereira de Godoy;
- f) A empresa consta como tomadora de serviços da empresa OFRIMEL (e-fls. 3558), para os quais não apresentou nenhum esclarecimento do objeto do serviço, contraprestação financeira ou qualquer outra informação;
- g) A empresa efetuou pagamentos – não registrados contabilmente - por cabeças de gado a terceiro (Sr. Edson Aparecido), que foram, em realidade, adquiridos por um dos administradores de fato do grupo, o Sr. Eduardo Duarte Neto, que formalmente era sócio-administrador de APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA e não tinha vínculos com SOLUÇÕES.

À evidência, o contexto de fraude do grupo deve ser visto ainda de forma global, para melhor entendimento de sua abrangência, cenário que ainda mais justifica a aplicação da multa qualificada.

A respeito da qualificação da multa, esta Turma assim vem decidindo:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. COMPROVAÇÃO DE DOLO. A aplicação da multa qualificada em lançamento de ofício exige a comprovação nos autos da prática de condutas dolosas pela fiscalizada, qualificadas como sonegação, fraude ou conluio. Havendo essa comprovação, prospera a aplicação da multa qualificada. (CARF – Acórdão 1101-001.417 – 18/11/2024)

No caso em tela, entendo estar plenamente demonstrada a conduta dolosa exigida pela legislação para fins de qualificação da multa.

Não obstante, em razão do advento da Lei nº 14.689/23, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado para estabelecer novo limite ao percentual da multa de ofício qualificada, que passa a ser de 100%, quando não há comprovada reincidência, em substituição ao percentual de 150% que foi objeto do lançamento, a saber:

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 nº 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)

Ante o princípio da retroatividade benigna, previsto artigo 106, II, “c”, do CTN, a nova legislação deve ser aplicada ao caso dos autos, pois comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Assim, mantenho a multa de ofício qualificada, mas dou provimento parcial ao recurso de ofício para reduzi-la ao novo patamar de 100%, previsto na atual redação do art. 44, §1º, VI, da Lei 9.430/9622.

Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento, apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho

DOCUMENTO VALIDADO