



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720668/2023-25
ACÓRDÃO	1101-001.958 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SEAL SEGURANCA ALTERNATIVA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

IRPJ. DETERMINAÇÃO LUCRO REAL. APURAÇÃO POR ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL IMPRESTÁVEL. NECESSIDADE COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO. 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.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2018

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. CONSTATAÇÃO. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

A constatação de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica sem a identificação dos beneficiários ou sem causa, sujeita a respectiva importância à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, na esteira dos preceitos inscritos no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

IRRF. DECADÊNCIA. PAGAMENTO SEM CAUSA. ARTIGO 173, INCISO I, CTN. SÚMULA CARF Nº 114. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Com arrimo nos ditames da Súmula CARF nº 114, o Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU CONLUÍO. COMPROVAÇÃO. APLICABILIDADE.SUMULA CARF Nº 14.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96 (com redação da Lei nº 14.689/2023, c/c Súmula nº 14 do CARF), a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 100% (cento por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude, dolo ou simulação do contribuinte, o que se vislumbra na hipótese dos autos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL. NÃO CONHECIMENTO.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, sob pena, inclusive, de supressão de instância.

NULIDADE. LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Com esteio no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

Tendo a autoridade julgadora recorrida, revestida de sua competência institucional, procedido a devida análise das alegações tempestivas apresentadas pela contribuinte, decidindo de maneira motivada e

fundamentada, no contexto geral da demanda, não há se falar em nulidade do Acórdão recorrido.

PAF. APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento, da decisão recorrida e de decadência e, no mérito, por maior de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor, vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator) e Jeferson Teodorovicz. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Roney Sandro Freire Correa.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Correa – Redator designado

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

SEAL SEGURANCA ALTERNATIVA LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, cientificados em 22/05/2023 (Autuada - e-fl. 68.841), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, com aplicação de multa qualificada de 150%, e atribuição de responsabilidade solidária, em relação ao ano-calendário 2018, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 68.690/68.816, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 68.537/68.689, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

1) *Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2018, 06/2018 e 09/2018*

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas enumeradas por meio do Termo de Verificação Fiscal

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/1999 e 30/09/2018: Art. 530, inciso II e III, do RIR/99. E

Art. 603, inciso III e IV, do RIR/18

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 relatório fiscal em anexo.

2) *PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO*

INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não, no(s) valor(es) abaixo especificado(s);

De conformidade com o Termo de Verificação Fiscal, o grupo econômico (de fato) denominado Seal atua no ramo de segurança e vigilância privada patrimonial, sendo composta pelas empresas GF SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA (12.358.619/0001-51) e LOGAN MARKETING, COMUNICACAO DIGITAL E LOCACOES DE FACILITES EIRELI (31.808.506/0001-55) e que se utiliza das variadas razões sociais para perpetrar ilícitos, tais como dedução valores vultosos a título de despesas não comprovadas e/ou inexistentes. Diante desse cenário, a fiscalização procedeu o

presente lançamento, em face da SEAL SEGURANÇA ALTERNATIVA LTDA, por arbitramento (IRPJ E REFLEXOS), além de IRRF (Pagamento sem Causa ou a Beneficiário Não Identificado), com aplicação de multa qualificada de 150%, e atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas ligadas (grupo econômico de fato), elencadas nos autos, com base nos seguintes fundamentos:

“[...]

I. CONTEXTO

1. A fiscalizada, que de agora em diante será denominada como Seal, é atuante no ramo de vigilância e segurança privada (CNAE 8011-1-01) e foi objeto de fiscalização devido à escrituração de vultosos valores a título de despesas e à utilização de créditos de PIS/COFINS supostamente advindos de prestações de serviços a órgãos públicos.

2. No decorrer do procedimento fiscal, verificou-se que, na prática, a Seal é uma sociedade de fato composta pelas empresas GF SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA (12.358.619/0001-51) e LOGAN MARKETING, COMUNICACAO DIGITAL E LOCACOES DE FACILITES EIRELI (31.808.506/0001-55) e que se utiliza das variadas razões sociais para perpetrar ilícitos. As citadas empresas serão denominadas doravante como GF e Logan, respectivamente.

3. Ou seja, na realidade, não existiam diversas empresas, mas apenas uma sociedade administrada pela família Simões, incluindo os administradores de fato, o Sr. Anderson Alves Simões (124.170.458-93) e a Sra. Josi Aparecida Mota Simões (288.388.778-07), conforme itens 32 a 68. Isso é dito pois foram constatados diversos elementos tais como confusão laboral, coincidência de endereços, confusão patrimonial etc. (Seção IV)

4. Restou claro que o intuito da citada sociedade era a obtenção de vantagem fiscal indevida por meio da dedução valores vultosos a título de despesas não comprovadas e/ou inexistentes (Seção IV). Os elementos que contribuíram para a formação de convicção desta autoridade estão descritos neste relatório e compõe os processos 15746.720668/2023-25 e 15746.720696/2023-42.

5. Ainda, constataram-se indícios da realização de blindagem patrimonial instrumentalizada por intermédio da transferência de imóveis – pagos pela Seal - para a empresa C.A. SIMOES CABELO E ESTETICA LTDA (08.838.361/0001-13), que será daqui em diante referenciada como C.A Simões. Como será demonstrado na Seção IV-B deste relatório, foi identificado o pagamento de valores pelo sujeito passivo e relativos à construção de imóveis supostamente sob titularidade de um salão de beleza (C.A. Simões), mas que foram contabilizados como despesas/empréstimos aos sócios. Esses nunca tiveram sua efetiva ocorrência comprovada pela Seal. Ainda, constatou-se a compra de veículos de luxo pela Seal e pela GF, mas que foram utilizados pelo Sr. Anderson Simões.

[...]

V. LUCRO ARBITRADO**a. Contabilidade Imprestável**

265. A contabilidade deve refletir com fidedignidade a situação financeira e patrimonial de uma sociedade, de modo que sejam elaborados demonstrativos que forneçam informações confiáveis aos seus usuários e, dentre estes, o Fisco Federal. Assim, obedecendo aos princípios contábeis norteadores, os fatos devem ser contabilizados de acordo com a realidade e embasados por documentação hábil e idônea.

266. Na presente ação fiscal, como já exaustivamente exposto nas seções anteriores, há um excesso de elementos fáticos e fraudulentos referentes aos anos-calendário de 2018 e de 2019, que ensejam a caracterização da contabilidade como IMPRESTÁVEL. Além da afronta direta ao princípio basilar da entidade (confusão laboral e patrimonial), foram identificados lançamentos relativos a despesas não comprovadas e/ou fictícias, lançamento de despesas com obras e veículos ligados à família Simões, além de outros com valores elevados cujos históricos apresentavam informações genéricas. Abaixo, seguem informações detalhadas sobre o que foi exposto:

* R\$ 11,1 milhões, em 2019, de lançamentos da Seal com o histórico "VALOR REF. VALOR REF. COMPRAS NO MES" e "COMPRA DE MATERIAL DE CONSUMO COMPRA DE MATERIAL DE CONSUMO" lançados a crédito em "FORNECEDORES DIVERSOS" e a débito em CUSTO DOS SERVICOS PRESTADOS (planilha às fls. 61966 – "Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 - Custos e Despesas S. Prestados.xlsx");

* R\$ 183 mil, em 2018, de lançamento da Seal com o histórico "VALOR REF. VALOR REF. CUSTOS DO SERVICOS" - (planilha "Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 - Custos e Despesas S. Prestados.xlsx", às fls. 61966);

* R\$ 1.2 milhões, em 2018, de lançamentos da Seal com o histórico "PAGAMENTO REF. PAGAMENTO REF. SERVICOS PRESTADOS" e "PAGAMENTO REF. PAGAMENTO REF. SERVICOS PRESTADOS CF. EXTRATO" - (planilha "Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 - Custos e Despesas S. Prestados.xlsx", às fls. 61966);

* Dos Custos dos Serviços Prestados Seal em 2018 e em 2019 registrados em ECD, R\$ 296 mil são referentes a Anderson Leandro, Anderson, Andressa e Cristina (planilha "Lanc. Custos Serviços Prestados SEAL 2018 e 2019- Pessoas Ligadas.xlsx", às fls. 61966);

* A Seal contabilizou, em 2019, R\$ 4.8 milhões relativos à suposta prestação de serviço realizada pela Logan, mas não comprovadas (Planilha "Lanc ECD Seal Desp Supostos Serviços da Logan.xlsx", às fls. 61966). Registre-se que a Logan, conforme PGDAS 2019, declarou receita bruta de apenas R\$ 638.826,38.

267. Desse modo, torna-se imperativo que seja aplicado o inciso III, do art. 603 (hipóteses de arbitramento), do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado 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;

IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600.

268. Em tempo, como bem esclarece o Acórdão CARF nº 1202001.065 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação (Grifo Nosso)

269. Pelo exposto, esta fiscalização, no exercício de seu dever funcional, considerou as contabilidades das contribuintes da Seal, relativas aos anos de 2018 e de 2019, como IMPRESTÁVEIS.

b. Base de Cálculo Lucro Arbitrado

270. É importante destacar que, de acordo com os arts. 605 e 208 do RIR/2018, da mesma forma que seus dispositivos análogos no RIR/99, o lucro arbitrado será determinado pela soma do valor resultante da aplicação de percentuais variáveis, conforme o tipo de atividade exercida pelo contribuinte, sobre a receita bruta auferida nos respectivos trimestres, além de eventuais ganhos de capital, rendimentos e ganho líquidos decorrentes de receitas não abrangidas por sua atividade.

[...]

271. O contribuinte está sujeito à alíquota de 32% (trinta e dois por cento) para apuração da base de cálculo, conforme prescrito no artigo 592 do RIR/2018 (Regulamento do Imposto de Renda). Esta alíquota deverá, ainda, ser acrescida de 20% (vinte por cento), determinado pelo artigo 605 do mesmo decreto.

272. No presente caso, as definições de base de cálculo acima arroladas correspondem ao conceito de Receita Bruta a partir da relação de notas fiscais de saída (operações indicativas de Receita Bruta) informada pelo contribuinte. O

detalhamento das notas fiscais consideradas para o cálculo constam do Anexo I deste relatório.

[...]

273. Assim, por meio do cálculo exposto na tabela acima, chegou-se ao valor de Receita Bruta Conhecida de R\$ 82.791.851,97 em 2018 e de R\$ 109.639.625,12 em 2019. Além disso, como estabelece o art. 532 do Decreto Nº 3.000/99, “O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I)”. Dessa forma, para fins de apuração do Imposto de Renda, o índice final aplicado para a determinação do lucro arbitrado será de 38,4%. No que se refere à CSLL, a base de cálculo trimestral foi obtida pela aplicação do percentual de 32% sobre o montante de receitas.

274. Na apuração pelo lucro arbitrado, PIS e COFINS passam a ser calculados na modalidade de incidência cumulativa e a base de cálculo mensal é o total das receitas da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Nesse regime, as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS são, respectivamente, de 0,65% e de 3%.

275. Importante notar, ainda, que todos os créditos de PIS e COFINS não comprovados e indevidamente escrituradas pela fiscalizada são considerados cancelados de ofício, não podendo vir a ser objeto de pedido de compensação/restituição/ressarcimento ou utilizado para compensação de eventuais apurações de PIS/COFINS devidos em períodos posteriores.

c. Descontos a serem aplicados sobre os valores apurados

276. Como exposto na Seção IV (“Dedução indevida de créditos relativos a retenções inexistentes ou não comprovadas de tributos fazendários”), a Seal declarou valores relativos a retenções superiores aos obtidos por meio das informações constantes da DIRFs de terceiros. Além disso, após intimada, não apresentou informações e documentação comprobatória que dessem lastro aos valores informados por ela ao Sped. Diante disso, levou-se em consideração, na apuração dos tributos devido, os valores declarados mediante DIRF - Terceiros (cópias integrais às fls. 68152 a 68300) e conforme tabela abaixo:

[...]

277. Em tempo, da mesma forma, cumpre descontar dos valores devidos pelo contribuinte (apurados pela fiscalização) a parte já confessada pelo contribuinte em DCTF, conforme tabela abaixo.

[...]

278. Não foram localizados valores atinentes ao IRPJ declarados pelo sujeito passivo por meio das DCTFs relativas ao período de 2018 a 2019. Saliente-se que

as cópias integrais das citadas declarações constam às fls. 68301/68468 dos processos 15746.720668/2023-25 e 15746.720696/2023-42.

VI. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

279. Além do que já foi amplamente relatado até aqui, é mister destacar que a fiscalizada foi intimada, por meio dos Termo de Intimação Fiscal 07/2022, a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse os lançamentos contábeis anexos ao citado termo:

1. Considerando os valores atinentes a pagamentos realizados e informados na Escrituração Contábil Digital (ECD), dos anos-calendário de 2018 a 2019, conforme Anexo I a este termo:

b. INFORMAR, para todos os lançamentos contábeis listados no Anexo I, a motivação para realização dos aludidos pagamentos;

c. APRESENTAR, para todos os lançamentos contábeis listados no Anexo I, documentação hábil e idônea (orçamentos, propostas, planilhas de custos, pedidos, relatórios de trabalho, demonstrativos de tarefas realizadas, relatórios de medição de serviços e horas, vídeos produzidos, análises, estudos técnicos, memoriais, planilhas de cálculo de comissões, atas de reunião, publicações, emails, correspondências, comprovantes de despesas com transporte, etc.) que comprove de forma cabal a efetiva ocorrência dos fatos ensejadores dos referidos gastos;

d. COMPROVAR, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores, o pagamento dos valores acima relatados, apresentando os comprovantes bancários dos pagamentos efetuados (cópias de cheques, ordens de pagamentos, DOC, TED, transferências bancárias, etc.). No caso de lançamento que envolvam variados pagamentos, apresentar documento que detalhe e identifique o pagamento de forma individualizada.

e. No caso dos citados valores se referirem a mútuos/empréstimos:

i. INFORMAR a forma de contratação, o prazo de devolução, a correção monetária e os juros pactuados. Caso a contratação não tenha previsto correção monetária e juros, justificar de forma expressa.

ii. APRESENTAR planilha detalhando o histórico de todos os valores pagos e recebidos em devolução durante os anos-calendário de 2018 e de 2019 e até a presente data.

iii. APRESENTAR os contratos de mútuo/empréstimo firmados no anoscalendários de 2018 e de 2019 ou justificativa expressa para a falta.

f. Toda documentação deve ser apresentada de maneira segregada e identificada de acordo com cada linha constante do Anexo I.

280. Apesar da aludida intimação, até a presenta data a fiscalizada não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse a causa de tais

pagamentos. Desse modo, o efetivo pagamento de tais lançamentos conforme extratos bancários obtidos conforme informado em seção específica, serão objeto do IRRF à alíquota de 35%, conforme art. 674 do Decreto Nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):

[...]

281. Nessa esteira, o inciso XVII do art. 6 da IN RFB nº 15/2001 deixa ainda mais claro o tema ao estipular que serão tributados exclusivamente na fonte os “rendimentos decorrentes dos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, inclusive recursos entregues a terceiros ou a sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa”.

282. Além disso, cumprindo a parte que lhe cabe e como condição para efetuar o lançamento de ofício, esta fiscalização, em relação aos pagamentos realizados por meio do sistema financeiro, relacionou e compilou as provas da efetiva realização dos pagamentos por meio do “Anexo II TVF - Relação Pagamentos Não comprovados” deste relatório. Esses valores foram obtidos por meio do cruzamento entre os pagamentos contabilizados pela Seal com os dados enviados pelas instituições financeiras por meio das RMFs alhures mencionadas.

VII. MULTA DE OFÍCIO

283. Tendo em vista o teor do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

284. E, rememorando o que rezam os artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais definem a conduta de sonegação e fraude:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

285. Diante das práticas fraudulentas identificadas no decorrer do procedimento fiscal, as quais foram pormenorizadas neste documento e conforme síntese abaixo, no presente caso é cabível a multa qualificada por ter sido constatada a ocorrência das hipóteses acima expostas.

* Pelo conluio demonstrado por meio da comprovada artificialidade da separação entre as empresas que compõe a sociedade de fato Seal, cuja operação e direção das atividades empresariais eram unificadas (desvio de finalidade) com o fito, além de outros, de modificar características essenciais das obrigações tributárias decorrentes da ocorrência dos fatos geradores realizados indiretamente pela sociedade de fato, não levando ao conhecimento do fisco as circunstâncias materiais dos citados fatos.

* Foi constatado também que a fiscalizada utilizava as diferentes razões sociais citadas neste relatório para operacionalizar a compra de veículos de luxo e a aquisição e a construção de imóveis. Ainda, confirmou-se a utilização de imóveis e veículos, sob propriedade dessas empresas, entre pessoas e empresas do grupo.

286. Sendo assim, configura-se aplicável a multa de ofício do § 1º do art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, de 150%.

VIII. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

287. Consiste em uma prerrogativa legal da autoridade fiscal a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, como estabelece o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN:

[...]

288. Diante disso, no curso do procedimento fiscal, além de se verificar a ocorrência dos fatos geradores e as consequências dela, foram também identificados os respectivos responsáveis solidários, os quais serão apontados nesta seção conjuntamente à motivação utilizada pela autoridade fiscal para tal imputação.

289. Como determinam os incisos I e II do art. 124 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), consideram-se solidariamente obrigadas "I - as pessoas que

tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. II - as pessoas expressamente designadas por lei. ”

290. Em vista do que determinam os dispositivos supracitados e levando-se em conta que a sociedade de fato Seal, por meio da constituição artificial de diversas empresas (identidade de endereços, mesma assessoria contábil, quadros societários, direção/operacionalização única, movimentação financeira, além de outros já abordados em seção específica), coordenava suas ações no sentido de obter vantagem fiscal indevida e a realização de confusão e blindagem patrimonial e pagamentos de despesas alheias as atividades empresariais oficiais, lavrei os termos de sujeição passiva, relativo ao período de 01/2018 a 12/2019, das empresas GF SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA (12.358.619/0001-51) e C.A. SIMOES CABELO E ESTETICA LTDA (08.838.361/0001-13).

291. E, considerando que o a data de constituição da Logan ocorreu em 19/10/2018, lavrei o termo de sujeição passiva da LOGAN MARKETING, COMUNICACAO DIGITAL E LOCACOES DE FACILITES EIRELI (31.808.506/0001-55), relativo ao período de 11/2018 a 12/2019.

292. Por meio do processo nº 15746.720824/2023-58, esta fiscalização, com fundamento nos documentos e informações expostos neste Termo de Verificação Fiscal, procedeu à Representação para a BAIXA DE OFÍCIO retroativa da empresa LOGAN MARKETING, COMUNICACAO DIGITAL E LOCACOES DE FACILITES EIRELI (31.808.506/0001-55).

a. Responsabilidade dos Sócios:

Infração à Lei 293. Atentando-se ao que preceitua o art. 135 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional):

[...]

294. E, no que concerne à infração à lei e ao dolo, o que dispõe a Lei nº, 4.502, de 30 de novembro de 1964:

[...]

295. Repise-se que a prática fraudulenta da Seal, exaustivamente exposta neste relatório, não poderia ser instrumentalizada sem o conhecimento e participação ativa de seus sócios e/ou administradores.

296. As condutas criminosas praticas também estão tipificadas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90:

[...]

297. À luz do que estabelecem os dispositivos legais mencionados e considerando as práticas fraudulentas relatadas neste documento, lavrei o termo de sujeição passiva dos sócios à época dos fatos ocorridos, as senhoras CRISTINA APARECIDA DA SILVA PINHEIRO (149.448.438-28) e MARIA ORLIENE DANTAS PINHEIRO (203.867.373-04).

b. Responsabilidade dos Sócios de Fato: Infração à Lei e Interesse Comum

298. Apesar de não constar como sócio formal das empresas citadas neste documento, no decorrer dos procedimentos de auditoria realizados por esta autoridade fiscal, foram constatados indícios da atuação de Anderson Alves Simões e Josi Aparecida Mota Simões na utilização, para uso pessoal, dos recursos advindos das vantagens fiscais indevidas oriundas das condutas delituosas da sociedade de fato Seal, como também em atos de gestão da aludida sociedade, com exposto na Seção III.

299. No que se refere a Anderson Leandro Mota Simões e à Andressa Mota Simões, além de esses constarem do quadro societário das empresas GF, C.A. Simões e Logan, também foram trazidos neste documentos indícios da participação deles como sócios de fato da Seal entre 2018 e 2019.

300. Atentando-se ao que preceitua o art. 135 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional):

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

301. E, no que concerne à infração à lei e ao dolo, o que dispõe a Lei nº, 4.502, de 30 de novembro de 1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

302. As condutas criminosas praticas também estão tipificadas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90:

[...]

303. Ainda, como determinam os incisos I e II do art. 124 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), consideram-se solidariamente obrigadas “I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. II - as pessoas expressamente designadas por lei.”.

304. À luz do que estabelecem os artigos 124 e 135 do CTN e considerando as práticas fraudulentas relatadas neste documento, lavrei o termo de sujeição passiva dos (as) senhores (as) ANDERSON ALVES SIMOES (124.170.458-93), ANDERSON LEANDRO MOTA SIMOES (420.450.068-40), ANDRESSA MOTA SIMOES (420.450.058-79) e JOSI APARECIDA MOTA SIMOES (288.388.778-07).

[...]”

Após regular processamento, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva, de e-fls. 68.861/68.877, e aditamento intempestivo, de e-fls. 69.079/69.159, a qual fora julgada procedente em parte pela 9ª Turma da DRJ 01 em Brasília/DF, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 101-027.018, de 04 de abril de 2024, de e-fls. 71.337/71.376, com a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2018

IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O lucro será arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária ou para identificar o lucro real.

AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO.

Havendo não apresentação de documentos da escrituração comercial e fiscal, o arbitramento do lucro da empresa é medida prevista na legislação para apuração dos tributos devidos.

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se aos tributos dele decorrentes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

Será aplicada multa de 100% sobre o imposto ou contribuição objeto de lançamento de ofício nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/1964.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Com mais especificidade, as autoridades julgadoras de primeira instância entenderam por bem, por maioria de votos, manter as exigências fiscais em seu mérito, não conhecer da peça e respectivas razões e documentos de aditamento, declarar revéis os solidários e reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Irresignada, a contribuinte autuada interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 71.445/71.524, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pretende seja declarada a nulidade da decisão atacada, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar parte dos documentos colacionados aos autos junto à impugnação, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando a totalidade das alegações suscitadas na sua peça inaugural, notadamente no bojo do Aditamento apresentado posteriormente à defesa inaugural, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

Em defesa de sua pretensão, com esteio na jurisprudência administrativa transcrita na peça recursal, sustenta que *as razões e documentos complementares apresentados após o prazo do art. 15 do Decreto n. 70.235/72, quando realizados antes da decisão de primeira instância, devem ser apreciados, sob pena de cerceamento de defesa e de nulidade da decisão recorrida*, como se constata nos presentes autos.

Requer, ainda, seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

Reitera a nulidade do lançamento, por ausência da devida motivação, notadamente quanto à imputação da fraude e, bem assim, erro na metodologia utilizada para apuração do crédito tributário, em evidente cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

Acrescenta que o procedimento fiscal ensejou *quebra de paridade das armas*, uma vez que a fiscalização estava *apurando falsa denúncia de concorrente e ou fofocas políticas*.

Ainda em sede de preliminar, pugna pelo reconhecimento da decadência parcial da exigência fiscal, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2018, admitindo-se que a ciência do lançamento ocorrera somente em 22/05/2023, tendo em vista que,

tratando-se de tributos sujeito ao lançamento por homologação, impõe-se adotar o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sobretudo considerando a inexistência de fraude.

Após substancial relato das fases e fatos que permeiam a demanda, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, aduzindo para tanto que as conclusões fiscais não representam a realidade dos fatos, consoante restou devidamente demonstrado no decorrer da ação fiscal e, bem assim, com os documentos trazidos à colação na defesa inaugural e aditamento, os quais não foram analisados com a profundidade que o caso exige.

A fazer prevalecer sua tese, transcreve trechos do voto vencido do Acórdão recorrido, para reforçar a improcedência do feito, especialmente o arbitramento adotado pela fiscalização ao constituir o crédito tributário atinente ao IRPJ e Reflexos, por entender que não se fizeram presentes os pressupostos legais para tanto, mormente a suposta imprestabilidade de sua escrituração contábil, a qual se mostrou devidamente apta a ensejar a apuração dos eventuais débitos de forma direta.

Ressalta a boa-fé da contribuinte, a qual, inicialmente, apresentou os documentos e informações solicitadas pela fiscalização e, os demais termos de intimação foram acessados por funcionário que não se ateve ao conteúdo da mensagem. No entanto, alega que deveria o Fisco utilizar de todos os meios de intimação contemplados na legislação de regência, ou mesmo entrar em contato de outras formas, de maneira a oferecer condições de defesa à contribuinte, o que, não observado, acabou desaguando na consideração da imprestabilidade da contabilidade, lastro do arbitramento que ora se contesta, não procedendo, ainda, a alegação de que recorrente não teria contribuído com a ação fiscal.

Explicita que, *a par do vultuoso valor envolvido e do enorme volume do processo em questão (68 mil folhas), a matéria sob discussão é relativamente simples, qual seja, comprovar que não há confusão laboral, empresarial entre SEAL, GF e LOGAN e que não existe blindagem patrimonial, afastando qualquer obscuridade que o relatório fiscal buscou trazer para justificar o ARBITRAMENTO FISCAL e a responsabilidade solidária do lançamento tributário.*

Elenca histórico da constituição e atividades desenvolvidas pela autuada, bem como as demais empresas elencadas nos autos (GF e Logan), indevidamente responsabilizadas, informando que, apesar de constituírem consórcios para prestação de serviços, se caracterizam como pessoas jurídicas distintas, sem vinculação comercial de unicidade de gestão, funcionários, patrimonial, etc, de forma a justificar a caracterização de grupo econômico de fato, atraindo os efeitos da responsabilidade solidária, na forma que entendeu o fiscal autuante.

Defende a *inaplicabilidade subjetiva, ilegal e sem prova do inciso III, do art. 603 (hipótese de arbitramento) do decreto nº 9.580/2018, especialmente não havendo se falar em fraude, confusão laboral e patrimonial e tampouco sociedade de fato.*

Relativamente ao lançamento de IRRF, a pretexto de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, aduz que *durante o procedimento de fiscalização, foi simplesmente*

solicitado documentos referentes à apuração dos tributos e não foi solicitado documentos para esclarecer pagamentos a essas empresas que estão na planilha, logo, há uma impossibilidade fática de que a recorrente não tivesse “comprovado os pagamentos.

Elabora longo arrazoado e planilhas contemplando os pagamentos ora tributados, da recorrente para outras pessoas jurídicas e físicas, de forma a demonstrar a origem e causa de cada uma das operações, com as devidas explicações, o que afasta de pronto a tese da fiscalização.

Assevera que o acórdão recorrido não analisou a documentação comprobatória, nem as alegações demonstradas na impugnação, que simplesmente demonstram a realidade dos fatos.

Opõe-se à conclusão fiscal de conduta da contribuinte com o fito de estabelecer blindagem patrimonial, argumentando estar diante *de um verdadeiro CONFISCO, buscando meios para avançar no patrimônio da SEAL sob a alucinante versão de que a empresa estaria envolvida em um esquema para proteger os bens da família Simões.*

No que tange à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Termo de Verificação Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal, mormente considerando a constatação de simples omissão de receitas.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por serem tempestivos, conheço dos recursos voluntários e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, com aplicação de multa qualificada de 150%, e atribuição de responsabilidade solidária, em

relação ao ano-calendário 2018, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 68.690/68.816, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 68.537/68.689, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2018, 06/2018 e 09/2018

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas enumeradas por meio do Termo de Verificação Fiscal

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/1999 e 30/09/2018: Art. 530, inciso II e III, do RIR/99. E

Art. 603, inciso III e IV, do RIR/18

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 relatório fiscal em anexo.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não, no(s) valor(es) abaixo especificado (s);

A teor do Termo de Verificação Fiscal, o grupo econômico (de fato) denominado Seal atua no ramo de segurança e vigilância privada patrimonial, sendo composta pelas empresas GF SERVICOS ESPECIALIZADOS LTDA (12.358.619/0001-51) e LOGAN MARKETING, COMUNICACAO DIGITAL E LOCACOES DE FACILITES EIRELI (31.808.506/0001-55) e que se utiliza das variadas razões sociais para perpetrar ilícitos, tais como dedução valores vultosos a título de despesas não comprovadas e/ou inexistentes. Diante desse cenário, a fiscalização procedeu o presente lançamento, em face da SEAL SEGURANÇA ALTERNATIVA LTDA, por arbitramento (IRPJ E REFLEXOS), além de IRRF (Pagamento sem Causa ou a Beneficiário Não Identificado), com aplicação de multa qualificada de 150%, e atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas ligadas (grupo econômico de fato), elencadas nos autos.

Inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada procedente em parte pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

De início, convém frisar que a contribuinte repousa seu insurgimento em inúmeras alegações de fato e de direito que não foram suscitadas e trazidas à colação junto (e no prazo) à

impugnação e, portanto, não foram conhecidas/analizadas pelo julgador recorrido, senão vejamos:

“[...]

Por sua vez, voto por não conhecer da peça de defesa apresentada em 21/09/2023, pois protocolizada após transcorrido o prazo de 30 dias da ciência dos lançamentos, aliás mais de dois meses depois de finalizado o prazo legal de defesa.

Note-se que, se é verdade que o processo administrativo rege-se pelo formalismo moderado, o que faz, por exemplo, com que se supere a preclusão consumativa quando o contribuinte entrega argumentos complementares dentro do prazo de defesa, por outro lado, o formalismo moderado não autoriza que se afronte expressas disposições de lei, as quais fixam o prazo de 30 dias contados da ciência dos lançamentos tributários, para apresentação da impugnação, sob pena de não se considerar impugnada a matéria. Refiro-me aos seguintes dispositivos do Decreto n. 70.235/72 (decreto com status de lei federal como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal):

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

.....
Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

No caso em tela, a impugnante já havia apresentado, tempestivamente, sua impugnação, sendo que, se tivesse apresentado complementação dentro do prazo de 30 dias da ciência dos lançamentos, seria o caso de conhecer desse complemento, superando assim a preclusão consumativa em observância ao formalismo moderado que rege o processo administrativo. Todavia, a impugnante apresentou novas razões de defesa mais de 2 (dois) meses após esgotado o prazo de defesa. Ora, o formalismo moderado não chega ao ponto de autorizar esta instância administrativa a afastar aplicação de norma legal federal, nem muito menos de permitir o caos processual que se instalaria se a qualquer momento o contribuinte pudesse inovar a sua defesa.

Com razão os julgadores de primeira instância!

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/1991 a 30/09/1995

PIS. APRESENTAÇÃO DE ALEGAÇÕES E PROVAS DOCUMENTAIS APÓS PRAZO RECURSAL. PRECLUSÃO.

As alegações e provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei. Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento das provas e argumentos apresentados somente na fase recursal. [...]” (Primeira Câmara do Segundo Conselho, Recurso nº 149.545, Acórdão nº 201-81255, Sessão de 03/07/2008)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRECLUSÃO - Escoado o prazo previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, opera-se a preclusão do direito da parte para reclamar direito não argüido na impugnação, consolidando-se a situação jurídica consubstanciada na decisão de primeira instância, não sendo cabível, na fase recursal de julgamento, rediscutir ou, menos ainda, redirecionar a discussão sobre aspectos já pacificados, mesmo porque tal impedimento ainda se faria presente no duplo grau de jurisdição, que deve ser observado no contencioso administrativo tributário. Recurso não conhecido nesta parte. [...]” (Terceira Câmara do Segundo Conselho, Recurso nº 111.167, Acórdão nº 203-07328, Sessão de 23/05/2001) (grifamos)

Dessa forma, salvo nos casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não merece conhecimento a matéria aventada em sede de recurso voluntário ou posteriormente, que não tenha sido objeto de contestação na impugnação/manifestação de inconformidade, considerando tacitamente confessada pela contribuinte a parte do lançamento não contestada, operando a constituição definitiva do crédito tributário com relação a esses levantamentos, mormente em razão de não se instaurar o contencioso administrativo para tais questões, sob pena, inclusive, de supressão de instância.

Partindo-se dessas premissas, de pronto, corroboramos com o entendimento estampado no decisório combatido, de forma a não conhecer das alegações e documentos ofertados pela contribuinte após o prazo de impugnação, as quais não se caracterizam como matéria de ordem pública e passíveis de conhecimento de ofício.

PRELIMINAR NULIDADE ACÓRDÃO RECORRIDO – PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA

Preliminarmente, pretende seja declarada a nulidade da decisão atacada, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar parte dos documentos colacionados aos autos junto à impugnação, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando a totalidade das alegações suscitadas na sua peça inaugural, notadamente no bojo do Aditamento apresentado posteriormente à defesa inaugural, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

Em defesa de sua pretensão, com esteio na jurisprudência administrativa transcrita na peça recursal, sustenta que *as razões e documentos complementares apresentados após o prazo do art. 15 do Decreto n. 70.235/72, quando realizados antes da decisão de primeira instância, devem ser apreciados, sob pena de cerceamento de defesa e de nulidade da decisão recorrida*, como se constata nos presentes autos.

Relativamente as alegações e documentos juntados pela contribuinte na defesa inaugural (já que concordamos com o não conhecimento do aditamento - fora do prazo), muito embora a contribuinte lance referida assertiva, não faz prova ou indica precisamente qual a efetiva pretensa omissão que o julgador guerreado teria incorrido, capaz de ensejar a preterição do seu direito de defesa. Como se observa do *decisum* atacado, de fato, a autoridade julgadora não adentrou a todas as alegações suscitadas pela então impugnante.

Tal fato, isoladamente, porém, não tem o condão de configurar preterição do direito de defesa da contribuinte, mormente quando esta não afirma qual teria sido o prejuízo decorrente da conduta do julgador de primeira instância.

Ademais, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, a qual vem sendo seguida à risca por esta instância administrativa, entende que o simples fato de o julgador não dissertar a propósito de todas as razões recursais (e documentos colacionados aos autos) do contribuinte não implica em nulidade da decisão, notadamente quando a autoridade julgadora, com esteio em outros fundamentos e/ou elementos de prova firma sua convicção, ainda que em direção oposta da contribuinte, o que se vislumbra no caso vertente.

A corroborar esse entendimento, cumpre trazer à baila Acórdão exarado pela 5ª Turma do STJ, nos autos do HC 35525/SP, com sua ementa abaixo transcrita:

“HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. NEGATIVA DE AUTORIA. **NULIDADE DA SENTENÇA**. LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA DO MAGISTRADO. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESSA EXTENSÃO, DENEGADA.

[...]

2. O só fato de o julgador não se manifestar a respeito de um ou outro argumento da tese defendida pelas partes não tem o condão de caracterizar ausência de fundamentação ou qualquer outro tipo de nulidade, por isso que não o exigem, a lei e a Constituição, a apreciação de todos os argumentos apresentados, mas que a decisão judicial seja devidamente motivada, ainda que por razões outras (Princípio da Livre Convicção Motivada e Princípio da Persuasão Racional, art. 157 do CPP). [...]” (Julgamento de 09/08/2007, Publicado no DJ de 10/09/2007)

Nesse sentido, basta que o julgador adentre as questões mais importantes suscitadas pelo recorrente, decidindo de forma fundamentada e congruente, para que sua decisão tenha plena validade.

No presente caso, extrai-se da defesa inaugural que a contribuinte traz à colação inúmeras alegações que não são capazes de rechaçar a pretensão fiscal (no entendimento da

autoridade fazendária), as quais foram analisadas de forma conjugada no contexto geral da demanda, conforme muito bem explicitado pelo julgador recorrido e, o fato de uma ou outra argumentação não ter sido contemplada individualmente, sem qualquer prejuízo da contribuinte, não há se falar em nulidade do Acórdão guerreado.

Destarte, a legislação de regência, de fato, estabelece hipóteses de nulidade dos atos administrativos, mais precisamente nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que assim prescreve:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Não é o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde o julgador recorrido adentrou sim à totalidade das argumentações da contribuinte, ao seu jeito, concluindo que, de fato, o lançamento encontra-se devidamente motivado e fundamentado na legislação de regência.

Neste contexto, não se cogita em nulidade do Acórdão recorrido, especialmente quando o julgador de primeira instância dissertou sobre o tema objeto da demanda, com base nos fundamentos e provas que entendeu pertinentes, formando livremente sua convicção no sentido de não acolher integralmente o pleito da contribuinte.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Requer, ainda, seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

Reitera a nulidade do lançamento, por ausência da devida motivação, notadamente quanto à imputação da fraude e, bem assim, erro na metodologia utilizada para apuração do crédito tributário, em evidente cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

Acrescenta que o procedimento fiscal ensejou *quebra de paridade das armas*, uma vez que a fiscalização *estava apurando falsa denúncia de concorrente e ou fofocas políticas*.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo em relação à preliminar arguida, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, em suas formalidades, apresenta-se incensurável.

De início, convém frisar que a contribuinte repousa sua tese de nulidade do lançamento em inúmeros argumentos, acima destacados, os quais em vários momentos acabam por se confundir com o próprio mérito da questão, especialmente quanto à pretensa ausência de comprovação dos pressupostos legais para utilização do procedimento de arbitramento, que trataremos mais adiante.

E, para se chegar à conclusão de que o lançamento seria nulo, a recorrente aduz, basicamente, que a fiscalização não teria alcançado êxito na motivação do ato administrativo, seja diante do pretenso não aprofundamento na análise das informações e documentos apresentados, ou mesmo em face de escorar a pretensão fiscal em fatos não comprovados.

Ocorre que, principalmente em relação aos fundamentos jurídicos (a motivação) do presente lançamento, não vislumbramos qualquer vício que tenha o condão de macular o auto de infração, estando devidamente motivado e, o fato de a contribuinte se insurgir quanto às conclusões fiscais, sobretudo as de direito em relação ao arbitramento ou IRRF sobre pagamento sem causa ou beneficiário não identificado, não afronta a regularidade do feito, devendo ser analisado a sua procedência no próprio mérito da querela.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhes deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, Termo de Verificação Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportou, ou melhor, os fatos geradores dos tributos ora lançados e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos das informações constantes dos sistemas fazendários, bem como dos demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade

do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte em seu recurso voluntário não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento encontra-se maculado por vício em sua formalidade e/ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Neste contexto, inobstante as substanciosas razões de fato e de direito da contribuinte, não vislumbramos quaisquer vícios formais ou materiais no lançamento, o que impõe, de pronto, rechaçar as nulidades do lançamento suscitadas pela recorrente.

MÉRITO

A) DO ARBITRAMENTO (IRPJ E REFLEXOS)

Consoante elucidado nos autos, a fiscalização ao promover o presente lançamento entendeu por bem adotar o procedimento do arbitramento do lucro, na esteira dos preceitos inscritos no artigo 530, incisos II e III, do RIR/1999, c/c artigo 603, incisos III e IV, do RIR/18, que assim prescrevem:

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

[...]

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;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;”

“Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado 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;

IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600 ;”

Mais precisamente, sustentou a autoridade lançadora que a contabilidade da contribuinte seria imprestável para apurar o lucro real, especialmente por escorar-se em notas fiscais de operações intragrupo fraudulentas, com confusão patrimonial e laboral, além de registrar despesas fictícias e não comprovadas. Na descrição do arbitramento, constou, ainda, o dispositivo que contempla tal procedimento quando a contribuinte deixar de prestar esclarecimentos e/ou apresentar documentos, mas o TVF limitou-se a elencar a primeira hipótese. É o que se extrai do excerto do TVF abaixo transcrito:

“[...]”

V. LUCRO ARBITRADO

a. Contabilidade Imprestável

265. A contabilidade deve refletir com fidedignidade a situação financeira e patrimonial de uma sociedade, de modo que sejam elaborados demonstrativos que forneçam informações confiáveis aos seus usuários e, dentre estes, o Fisco Federal. Assim, obedecendo aos princípios contábeis norteadores, os fatos devem ser contabilizados de acordo com a realidade e embasados por documentação hábil e idônea.

266. Na presente ação fiscal, como já exaustivamente exposto nas seções anteriores, há um excesso de elementos fáticos e fraudulentos referentes aos anos-calendário de 2018 e de 2019, que ensejam a caracterização da contabilidade como IMPRESTÁVEL. Além da afronta direta ao princípio basilar da entidade (confusão laboral e patrimonial), foram identificados lançamentos relativos a despesas não comprovadas e/ou fictícias, lançamento de despesas com obras e veículos ligados à família Simões, além de outros com valores elevados cujos históricos apresentavam informações genéricas. Abaixo, seguem informações detalhadas sobre o que foi exposto:

* R\$ 11,1 milhões, em 2019, de lançamentos da Seal com o histórico "VALOR REF. VALOR REF. COMPRAS NO MES" e "COMPRA DE MATERIAL DE CONSUMO COMPRA DE MATERIAL DE CONSUMO" lançados a crédito em "FORNECEDORES DIVERSOS" e a débito em CUSTO DOS SERVICOS PRESTADOS (planilha às fls. 61966 – “Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 - Custos e Despesas S. Prestados.xlsx”);

* R\$ 183 mil, em 2018, de lançamento da Seal com o histórico "VALOR REF. VALOR REF. CUSTOS DO SERVICOS" - (planilha “Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 - Custos e Despesas S. Prestados.xlsx”, às fls. 61966);

* R\$ 1.2 milhões, em 2018, de lançamentos da Seal com o histórico "PAGAMENTO REF. PAGAMENTO REF. SERVICOS PRESTADOS" e "PAGAMENTO REF. PAGAMENTO REF. SERVICOS PRESTADOS CF. EXTRATO" - (planilha “Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 - Custos e Despesas S. Prestados.xlsx”, às fls. 61966); * Dos Custos dos

Serviços Prestados Seal em 2018 e em 2019 registrados em ECD, R\$ 296 mil são referentes a Anderson Leandro, Anderson, Andressa e Cristina (planilha “Lanc. Custos Serviços Prestados SEAL 2018 e 2019- Pessoas Ligadas.xlsx”, às fls. 61966); * A Seal contabilizou, em 2019, R\$ 4.8 milhões relativos à suposta prestação de serviço realizada pela Logan, mas não comprovadas (Planilha “Lanc ECD Seal Desp Supostos Serviços da Logan.xlsx”, às fls. 61966). Registre-se que a Logan, conforme PGDAS 2019, declarou receita bruta de apenas R\$ 638.826,38.

267. Desse modo, torna-se imperativo que seja aplicado o inciso III, do art. 603 (hipóteses de arbitramento), do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado 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;

IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600.

268. Em tempo, como bem esclarece o Acórdão CARF nº 1202001.065 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação (Grifo Nosso)

269. Pelo exposto, esta fiscalização, no exercício de seu dever funcional, considerou as contabilidades das contribuintes da Seal, relativas aos anos de 2018 e de 2019, como IMPRESTÁVEIS.

[...]

A contribuinte irresignada, em sede de impugnação, elabora arrazoado procurando demonstrar a regularidade das operações realizadas no seio da contabilidade da autuada, insurgindo-se contra o arbitramento levado a efeito pela autoridade lançadora, sob o argumento de que o fiscal autuante teria condições plenas de apurar o lucro com base na escrituração contábil da empresa e, o fato de não ter apresentado parte dos documentos e informações requeridas no decorrer da ação fiscal, não teria tido o condão de inviabilizar a apuração direta.

Com mais especificidade e resumidamente, sustenta que não se fizeram presentes os pressupostos legais para tanto, mormente a suposta imprestabilidade de sua escrituração contábil, a qual se mostrou devidamente apta a ensejar a apuração dos eventuais débitos de forma direta.

Ressalta a boa-fé da contribuinte, a qual, inicialmente, apresentou os documentos e informações solicitadas pela fiscalização e, os demais termos de intimação foram acessados por funcionário que não se ateve ao conteúdo da mensagem. No entanto, alega que deveria o Fisco utilizar de todos os meios de intimação contemplados na legislação de regência, ou mesmo entrar em contato de outras formas, de maneira a oferecer condições de defesa à contribuinte, o que, não observado, acabou desaguando na consideração da imprestabilidade da contabilidade, lastro do arbitramento que ora se contesta, não procedendo, ainda, a alegação de que recorrente não teria contribuído com a ação fiscal.

Explicita que, *a par do vultoso valor envolvido e do enorme volume do processo em questão (68 mil folhas), a matéria sob discussão é relativamente simples, qual seja, comprovar que não há confusão laboral, empresarial entre SEAL, GF e LOGAN e que não existe blindagem patrimonial, afastando qualquer obscuridade que o relatório fiscal buscou trazer para justificar o ARBITRAMENTO FISCAL e a responsabilidade solidária do lançamento tributário.*

Por sua vez, o voto vencedor do Acórdão recorrido, ao rechaçar a pretensão da contribuinte, o fez com base nos seguintes fundamentos de fato e de direito, *in verbis*:

“[...]

I - DO MÉRITO.

Aplicação do Regime de Arbitramento do Lucro

Tendo em vista a grande abrangência de tópicos mencionados no TVF e na peça de defesa (impugnação), é necessário esclarecer que esta análise se restringe à aplicação do arbitramento do lucro.

No mérito, com relação ao arbitramento, a Impugnante requer a improcedência dos autos de infração de IRPJ/CSLL considerando que “(...) os lançamentos feitos pelas empresas individualizados, não estão amparados por qualquer tipo de manobra que enseja o dolo na lesão fiscal, e sim lançados conforme de fato as ocorrências iam surgindo e provisionando-se da melhor forma a legalidade e regularidade fiscal e tributária da empresa” (fls. 68874).

Dentro desse contexto alega, em síntese, que o arbitramento deve ser afastado, tendo em vista que “(...) há diversas situações que não corroboram com a convicção pessoal do Auditor, posto que justifica-se diversas situações de uso de nome de terceiro em operação anterior, bem como a situação de locações e empréstimos, assim, deve de plano ser reavaliada toda a questão Contábil para uma melhor compreensão dos argumentos legítimos aqui elencados, bem como na documentação acostada a esta defesa” (fls. 68874).

Pelo exame dos autos, de pronto devem ser desconstituídas os argumentos da peça de defesa por duas razões: (i) a uma, a contribuinte não apresentou satisfatoriamente todos os livros e documentos solicitados; (ii) a duas, a motivação do arbitramento não foi tão somente a não apresentação dos livros e documentos, ocorreu também pela revelação de evidentes indícios de fraude, consubstanciada tanto pela confusão laboral e patrimonial como pela materialização de despesa não comprovadas/inexistentes (tópico VI do TVF, fls. 68680/68682) e de blindagem patrimonial do recursos obtidos ilicitamente, que tornaram a escrituração contábil imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real.

Inicialmente, o procedimento fiscal teve por propósito averiguar a escrituração de vultosos valores a título de despesas e à utilização de créditos de PIS/COFINS supostamente advindos de prestações de serviços a órgãos públicos. Após início do procedimento fiscal, a auditoria se estendeu ao IRPJ e à CSLL.

Para tanto, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal e de Intimação – 01/2021, a Impugnante foi intimada a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, os documentos e informações seguintes:

- * Cópias digitalizadas dos extratos de contas correntes bancárias, aplicações financeiras, cadernetas de poupança e demais investimentos mantidos pelo sujeito passivo em instituições financeiras situadas no Brasil e no exterior nos anos-calendário de 2018 a 2019.
- * Extratos bancários de contas correntes, aplicações financeiras, cadernetas de poupança e demais investimentos mantidos pelo sujeito passivo em instituições financeiras situadas no Brasil e no exterior nos anos-calendário de 2018 a 2019, contendo, para cada lançamento constante dos referidos extratos, a informação de origem e/ou destino dos recursos movimentados. As informações de origem e destino solicitadas devem conter, ao menos, a identificação do CPF ou CNPJ da contraparte da operação bancária. Os extratos com informação de origem e destino das transações devem ser disponibilizados no formato estipulado pela Carta Circular Bacen nº 3.454/2010.
- * Cópia das fichas cadastrais junto às referidas instituições financeiras, preenchidas e assinadas pelo contribuinte quando da abertura da conta e alterações posteriores, das quais constem as pessoas autorizadas a movimentar os recursos nos anos-calendário de 2018 a 2019.

Em resposta, a contribuinte solicitou prorrogação de 60 (sessenta) dias para o atendimento ao termo 01/2021. Entretanto, mesmo após ser reintimada várias vezes, durante o procedimento fiscal, a Impugnante não apresentou a documentação alhures mencionada, nem manifestou qualquer resposta ao solicitado nos Termos de Intimação.

No mesmo sentido, novamente a Impugnante foi intimada, por meio dos Termo de Intimação Fiscal 07/2022, a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse os lançamentos contábeis anexos ao citado termo:

1. Considerando os valores atinentes a pagamentos realizados e informados na Escrituração Contábil Digital (ECD), dos anos-calendário de 2018 a 2019, conforme Anexo I a este termo:

b. INFORMAR, para todos os lançamentos contábeis listados no Anexo I, a motivação para realização dos aludidos pagamentos;

c. APRESENTAR, para todos os lançamentos contábeis listados no Anexo I, documentação hábil e idônea (orçamentos, propostas, planilhas de custos, pedidos, relatórios de trabalho, demonstrativos de tarefas realizadas, relatórios de medição de serviços e horas, vídeos produzidos, análises, estudos técnicos, memoriais, planilhas de cálculo de comissões, atas de reunião, publicações, emails, correspondências, comprovantes de despesas com transporte, etc.) que comprove de forma cabal a efetiva ocorrência dos fatos ensejadores dos referidos gastos;

d. COMPROVAR, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores, o pagamento dos valores acima relatados, apresentando os comprovantes bancários dos pagamentos efetuados (cópias de cheques, ordens de pagamentos, DOC, TED, transferências bancárias, etc.). No caso de lançamento que envolvam variados pagamentos, apresentar documento que detalhe e identifique o pagamento de forma individualizada.

e. No caso dos citados valores se referirem a mútuos/empréstimos:

i. INFORMAR a forma de contratação, o prazo de devolução, a correção monetária e os juros pactuados. Caso a contratação não tenha previsto correção monetária e juros, justificar de forma expressa.

ii. APRESENTAR planilha detalhando o histórico de todos os valores pagos e recebidos em devolução durante os anos-calendário de 2018 e de 2019 e até a presente data.

iii. APRESENTAR os contratos de mútuo/empréstimo firmados no anos-calendários de 2018 e de 2019 ou justificativa expressa para a falta.

f. Toda documentação deve ser apresentada de maneira segregada e identificada de acordo com cada linha constante do Anexo I.

Novamente a Impugnante não apresentou a documentação solicitada acima.

Na oportunidade, cite-se, como exemplos, a não comprovação documental das seguintes operações contábeis:

* R\$ 11,1 milhões, em 2019, de lançamentos da Seal com o histórico "VALOR REF. VALOR REF. COMPRAS NO MES" e "COMPRA DE MATERIAL DE

CONSUMO COMPRA DE MATERIAL DE CONSUMO” lançados a crédito em "FORNECEDORES DIVERSOS" e a débito em CUSTO DOS SERVICOS PRESTADOS (planilha às fls. 61966 – “Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 – Custos e Despesas S. Prestados.xlsx”);

* R\$ 183 mil, em 2018, de lançamento da Seal com o histórico "VALOR REF.

VALOR REF. CUSTOS DO SERVICOS" - (planilha “Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 - Custos e Despesas S. Prestados.xlsx”, às fls. 61966);

* R\$ 1,2 milhões, em 2018, de lançamentos da Seal com o histórico "PAGAMENTO REF. PAGAMENTO REF. SERVICOS PRESTADOS" e "PAGAMENTO REF. PAGAMENTO REF. SERVICOS PRESTADOS CF. EXTRATO" - planilha “Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 - Custos e Despesas S. Prestados.xlsx”, às fls. 61966);

* Dos Custos dos Serviços Prestados Seal em 2018 e em 2019 registrados em ECD, R\$ 296 mil são referentes a Anderson Leandro, Anderson, Andressa e Cristina (planilha “Lanc. Custos Serviços Prestados SEAL 2018 e 2019-Pessoas Ligadas.xlsx”, às fls. 61966);

* A Seal contabilizou, em 2019, R\$ 4,8 milhões relativos à suposta prestação de serviço realizada pela Logan, mas não comprovadas (Planilha “Lanc ECD Seal Desp Supostos Serviços da Logan.xlsx”, às fls. 61966). Registre-se que a Logan, conforme PGDAS 2019, declarou receita bruta de apenas R\$ 638.826,38.

Estes apontamentos, dentre outros, não foram desconstituídos pela defesa, e certamente depõem a favor da correção do arbitramento pela autoridade fiscal, seja pela não apresentação daqueles documentos, seja pela imprestabilidade da escrituração contábil, face a inexistência de documentação hábil e idônea que sustente os registros contábeis dos anos de 2018 e 2019.

Outro aspecto a ser esclarecido é que a peça de defesa apresentada tempestivamente (impugnação) não contrapõe a acusação fiscal, na medida em que relaciona tão somente o que efetivamente apresentou à autoridade fiscal, não se referindo especificamente aos itens relacionados não atendidos, ou não atendidos de forma satisfatória. Assim como não contrapõe a acusação de fraude perpetrada por meio de um grupo econômico irregular.

Neste ponto, é bom esclarecer que a eficácia probante dos livros contábeis e fiscais da pessoa jurídica pressupõe, além do atendimento às formalidades intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas normas regulamentares, dentre as quais o devido registro no respectivo órgão registrador, a confirmação dos fatos registrados por meio de documentação hábil e idônea, fato este que não ocorreu na situação dos autos.

Com esse quadro fático, a ausência de apresentação dos documentos tornou a escrituração contábil inverificável tanto para comprovar os seus registros

como para afirmar que a informação contida nas demonstrações contábeis, ou nos Livros Contábeis Digitais, representava fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

Noutro lado, vejamos que o arbitramento não foi motivado tão somente pela não apresentação dos documentos solicitados durante o procedimento de auditoria fiscal. Ao motivar o arbitramento do Lucro, a Fiscalização relaciona as situações de fato e de direito enquadráveis nos requisitos legais para apuração do lucro arbitrado. Dentre as situações fáticas, constatou-se que (fls. 68581 e ss):

1. a Impugnante atuava em confusão laboral, patrimonial e financeira com as empresas GF e Logan;
2. a escrita contábil continha transferência de valores a título de empréstimos a pessoas ligadas, entretanto não houve qualquer comprovação fiscal dessa operação;
3. dedução de valores relativos a retenções inexistentes ou não comprovadas;
4. ocorreu blindagem patrimonial com recursos financeiros da Impugnante, assim como das empresas GF e Logan, ao se realizar a transferência de valores, estes obtidos das práticas ilícitas tributárias, e a construção de imóveis para outra empresa integrante do grupo econômico de fato (irregular).

1) Confusão Patrimonial

Além de haver a utilização de empregados das empresas GF e Logan para a execução de atividades laborais da Impugnante (fls. 68585/68614), constatou-se também a utilização de veículos de propriedade da empresa Logan pelas empresas Seal e GF.

A título de exemplo, em procedimento de auditoria das ECDs da GF e da Seal dos anos de 2018 e de 2019, foram localizados diversos lançamentos relativos a gastos com veículos da Logan, conforme planilha às fls. 61966 (“Lançamentos Seal e GF placas veículos Logan.xlsx”) e resumo abaixo:

[...]

Constatou-se também que as contas bancárias da Impugnante (SEAL), tanto do Banco do Brasil como do Banco de Brasília, eram movimentadas mediante procuradores qualificados como empregados das empresas GF e Logan (fls. 68627/68631).

Nesse aspecto das contas bancárias, demonstrou-se que, em relação aos empregados da GF, as pessoas físicas Elaine, Lorena e Gislaine possuíam acesso a contas de todas as empresas integrantes do Grupo econômico de fato (SEAL, GF, LOGAN e C.A. Simões). No que tange às pessoas ligadas, verificou-se que Andressa foi procuradora de contas bancárias de todas as sociedades do grupo, mesmo tendo sido sócia formal da Logan e da C.A. Simões. Já Anderson Leandro consta

como procurador da conta da C.A. Simões, mesmo nunca tendo sido sócia dessa. O mesmo ocorre com Josi Aparecida no caso da Logan.

Cumpra esclarecer que a frequente utilização das contas bancárias da empresa SEAL por pessoas físicas distintas de seu quadro pessoal – com vínculo laboral nas demais empresas do Grupo, como exaustivamente demonstrado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação, por meio dos documentos de contas bancárias e demais documentação e informações fornecidas pelas pessoas jurídicas que tiveram relações comerciais com a pessoa jurídica SEAL (Impugnante) –, demonstra a confusão patrimonial entre as pessoas físicas e a Impugnante, assim como caracteriza confusão patrimonial entre as empresas GF e Logan e a Impugnante.

Outro elemento evidente da confusão patrimonial, foi o fato de que parcela das despesas contraídas pela Impugnante (SEAL) foram pagas pela empresa Logan, conforme narrativa da Fiscalização e documentos de fls. 68637/68639.

A título de exemplo, despesas de exames admissionais de empregados da SEAL eram pagas pela empresa Logan.

E despesas da empresa GF eram pagas pela Impugnante (SEAL), tais como despesas de veículos (Porsche, moto e Amarok) de propriedades da GF foram pagas pela SEAL, conforme documentos de fls. 68552/68555).

Diante das constatações mencionadas no TVF, insta esclarecer que o § 2º do art. 50 da Lei 10406/2006 (Código Civil) define as situações em que se configura a confusão patrimonial:

[...]

Nesse contexto, cabe destacar que a confusão patrimonial influenciou negativamente na gestão dos negócios e na identificação do lucro ou prejuízo da empresa, dificultando, por consequência, a identificação do fato gerador da obrigação tributária por parte da autoridade fiscal.

2) Empréstimos não comprovados a pessoas ligadas

A escrituração contábil da Impugnante continha diversos lançamentos, totalizando valores relativamente elevados, atinentes a supostas prestações de serviços e a empréstimos a pessoas ligadas/familiares, além de valores vultosos contabilizados por meio de históricos genéricos e/ou vagos.

Após ser devidamente intimada para apresentar a documentação referente aos empréstimos a pessoas ligadas/familiares, a suposta prestação de serviço e aos valores vultosos, a Impugnante não apresentou as devidas comprovações dos lançamentos contábeis (fls. 68632/68636).

A título de exemplo, a Fiscalização elaborou a seguinte Tabela de lançamento de empréstimos concedidos sem qualquer comprovação (fls. 68636):

[...]

Nesse mesmo sentido, no que diz respeito às ECDs da Seal, foram localizados diversos lançamentos entre 2018 e 2019 (relação completa às fls. 61966 – “Lançamentos ECD Anderson Leandro - Seal e GF.xlsx”) cujos históricos faziam menção a “Andress Mota Simões”, como por exemplo: “EMPRESTIMO A RECEBER EMPRESTIMO A RECEBER DO SR ANDERSON LEANDRO MOTA SIMOES CPF: 420.450.068-40 (AVANZZO)”, no valor de R\$ 150.000,00 (fls. 68578/68579).

Realizados esses esclarecimentos, de acordo com a tabela acima, verifica-se que mais de R\$ 3 milhões foram concedidos a Diretoria da Impugnante sem qualquer comprovação da operação.

A separação entre o patrimônio de terceiros (pessoas físicas e empresas integrantes do Grupo econômico de fato) e da empresa Impugnante é alicerce no qual se baseia todo o direito empresarial, prevendo o art. 50 do Código Civil, inclusive, consequências para a confusão patrimonial, como se vê no dispositivo a seguir:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Nesse passo, o princípio da entidade, que prevê ser a empresa um ente separado dos sócios, inclusive com patrimônio próprio, fundamenta as normas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Ou seja, o “Princípio Contábil da Entidade” estabelece que a pessoa jurídica tem personalidade própria, distinta da pessoa de cada um de seus sócios. Vale dizer que seus patrimônios não se confundem.

3) Dedução de valores relativos a retenções inexistentes ou não comprovadas

A Fiscalização apontou que a Impugnante lançou em seus registros contábeis retenções de contribuições sociais inexistentes relativas a serviços prestados a entidades da administração direta e indireta. Além disso, não apresentou documentação comprobatória em relação às demais retenções de tributos fazendários, conforme planilhas de fls. 68639/68642.

4) Blindagem Patrimonial

Nos termos da Fiscalização, os recursos advindos das práticas fraudulentas das sociedades envolvidas (despesas fictícias e/ou não comprovadas, retenções inexistentes e/ou não comprovadas de tributos fazendários, custos e despesas vultosos cujos lançamentos são vagos e genéricos, empréstimos fictícios e/ou não comprovadas a pessoas ligadas) foram utilizados para aquisição de veículos de luxo, remuneração de administradores de fato e compra e construção de imóveis,

tudo isso para usufruto dos integrantes da família Simões, conforme documentos de fls. 68643/68673.

Pois bem.

Entendo que as situações arroladas pela Fiscalização se enquadram em várias hipóteses legais que ensejam o arbitramento do lucro, conforme literalmente dispõe no TVF, donde se extrai a matriz legal do procedimento (Lei 8981/1995):

[...]

Ressalte-se que os livros contábeis, em razão da natureza do conjunto de registros que contêm, são a principal fonte de informações sobre as operações relativas ao patrimônio e atividade de qualquer entidade, que interessam a diversos usuários, dentre os quais os órgãos da Administração Pública. Nesse passo, o art. 226 do Código Civil estabelece que os livros contábeis fazem prova em favor dos empresários somente quando são confirmados por outros subsídios. Eis o teor do dispositivo:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Ademais, no que se refere à referida confirmação por outros subsídios, há que se destacar que a norma inserta no § 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, estabelece que:

Art. 9º [...]

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Diante do quadro fático evidenciado nos autos, configura-se que a escrituração contábil da empresa SEAL (Impugnante), contendo indícios de fraude ou vícios, de fato, torna-se imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real.

E conciliando a motivação da Fiscalização pelo necessário arbitramento com as hipóteses legais previstas para fins de adoção do lucro arbitrado na apuração do IRPJ e da CSLL, verifica-se a correção do procedimento adotado no lançamento, bem como a pluralidade de enquadramento nas hipóteses de incidência.

Logo, impõe-se reconhecer que estão presentes as situações legais de incidência do arbitramento do lucro, e devem ser mantidos os lançamentos de IRPJ e CSLL em sua integralidade, bem como os lançamentos decorrentes de PIS e COFINS pelo regime cumulativo em decorrência do arbitramento.

[...]"

Por outro lado, o nobre relator do Acórdão guerreado, que restou vencido, entendeu por bem rechaçar o arbitramento procedido pela fiscalização, em suma, dentre outros motivos, considerando que a contabilidade da contribuinte teria condições de oferecer os dados necessários ao lançamento direto, como segue:

"[...]

DO MÉRITO

No mérito, há que se salientar que o Termo de Verificação Fiscal faz um longo arrazoado e demonstra à exaustão de que havia uma confusão patrimonial entre as empresas a Seal, a GF e a Logan, de tal forma que elas formavam uma única sociedade de fato (sociedade Seal) nos períodos analisados. As evidências nesse sentido sobejam, porém, tornam-se irrelevantes para análise do mérito dos lançamentos, pois a Fiscalização arbitrou o lucro da Seal apenas com base nas suas receitas brutas, ou seja, mesmo provando que as três empresas na verdade eram uma só (tamanho a confusão patrimonial), não autuou a sociedade de fato formada pela 3 (três) empresas, mas apenas a Seal.

DO ARBITRAMENTO DO LUCRO DA SEAL

[...]

Alega a Fiscalização que arbitrou o lucro, porque a contabilidade da impugnante era imprestável para identificar a movimentação financeira ou determinar o lucro real, o que estaria caracterizado pelos fatos acima enumerados, os quais apenas demonstram a existência de custos e despesas não comprovadas, mas que foram perfeitamente mensurados pela Fiscalização. Ora, o que fora alegado pela Fiscalização fundamentaria lançamentos por glosa de despesas/custos, não o arbitramento, pois isso de per si não demonstra a imprestabilidade da contabilidade, tanto que a Fiscalização se utilizou dela para mensurar os montantes de despesas/custos não comprovados.

Ademais, a Fiscalização não demonstra que as despesas/custos não comprovados eram em um montante tamanho em relação ao total de despesas/custos contabilizados que comprometeria a higidez da escrita. Nenhuma palavra foi dita no TVF nesse sentido.

Quanto aos elementos fáticos e fraudulentos, conforme já dito, eles deveriam levar à autuação da sociedade de fato formada pela Seal, Logan e GF, já que demonstravam a confusão patrimonial entre elas, mas, como a Fiscalização resolveu autuar apenas a Seal, então, deve ser analisada a sua escrita contábil individualmente, sendo que as 5 razões citadas pela Fiscalização não justifica o arbitramento, pois não prova a imprestabilidade da contabilidade, mas apenas custos/despesas não comprovados, totalmente mensurados.

É importante frisar que a imprestabilidade da contabilidade se caracterizaria por um número relevante de lançamentos equivocados ou omitidos que comprometa, em última análise, a apuração do lucro real (impossibilitar a identificação da movimentação financeira implica em impedir a apuração do lucro real). Na medida em que a Fiscalização foi capaz de identificar os custos e despesas não comprovados e mensurá-los, não há falar em contabilidade imprestável.

Por essas razões, voto por cancelar os autos de infração do IRPJ e da CSLL, como também, por consequência, os lançamentos da Cofins e da Contribuição para o PIS, uma vez que, não sendo procedente o arbitramento, não cabe o lançamento dessas contribuições pela incidência cumulativa, já que a impugnante declarou, no período em tela, pelo lucro real (vide tabela no parágrafo 8 do TVF).

[...]"

Com a mais respeitável vênia ao ilustre subscritor do voto vencedor do Acórdão recorrido, compartilhamos com o entendimento desenvolvido no voto vencido, acima, igualmente, transcrito.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, é obrigação dos contribuintes a manutenção da escrita contábil de forma regular, de modo a fazer prova contra ou a seu favor. Na hipótese de não refletir o movimento real de suas operações, receitas, etc, ou quando o contribuinte deixar de apresentar os documentos solicitados, os quais seriam capazes de demonstrar a perfeita base de cálculo ou comprovar o recolhimento dos tributos fiscalizados, a autoridade fazendária dispõe de instrumentos excepcionais, arbitramento, por exemplo, para lançar os tributos devidos, atividade esta vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade.

Destarte, o procedimento do arbitramento é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte, conquanto que devidamente motivado e fundamentado em uma das hipóteses legais, o que não se vislumbra no caso vertente, como muito bem explicitado no voto vencido acima, corroborado nos termos adiante expostos.

Aliás, como já bastante sedimentado neste Colegiado, o arbitramento, em verdade, não se trata de uma opção a ser adotada pela autoridade fazendária ou mesmo uma escolha do contribuinte. Ao contrário, uma vez constatada uma das hipóteses legais, ou seja, havendo a perfeita subsunção dos fatos à norma, impõe-se a sua adoção.

Igualmente, não pode ser utilizada como meio de penalização ao contribuinte, se caracterizando, em verdade, com uma modalidade de apuração dos tributos devidos, quando vislumbrados os pressupostos legais.

Conforme se depreende da legislação de regência, bem como dos elementos constantes dos autos, de fato, o presente lançamento decorre de presunção. No entanto, trata-se de presunção legal – júris, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções "*juris et de*

jure" e "*juris tantum*". As primeiras não admitem prova em contrário são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções "*juris tantum*" (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez certa da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca. (CTN, art. 204 e parágrafo único).

Na hipótese vertente, consoante se infere da descrição dos fatos, a autoridade fiscal ao promover o lançamento, imputou devidos os tributos ora lançados, apurados por aferição indireta, com espeque no artigo 530, incisos II e III, do RIR/1999, c/c artigo 603, incisos III e IV, do RIR/18, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário, por tratar-se de presunção *juris tantum*, albergada por lei, mas passível de comprovação do contrário presumido.

E, neste desiderato, a contribuinte, desde a impugnação afirma não haver necessidade da apuração do lucro real por arbitramento, uma vez ausentes os pressupostos legais para tanto, porquanto a Fiscalização dispunha dos elementos para cobrar as diferenças que entendia devidas no regime do lucro real.

Como se observa, inobstante as inúmeras operações societárias, comerciais e longa explanação da fiscalização para justificar o presente lançamento, fato é que relativamente ao arbitramento promovido, o deslinde da controvérsia não demanda um aprofundamento mais complexo, se fixando basicamente na eterna discussão quanto à sua necessidade.

Na verdade, quando falamos em "necessidade", queremos nos reportar à obrigação legal de se promover o arbitramento. Mesmo porque, como explicitado acima, a apuração do lucro real por arbitramento não se trata de uma opção do contribuinte ou mesmo da autoridade fazendária, mas, sim, exigência legal quando comprovados os requisitos para tanto.

E, no caso sob exame, essa análise perpassa necessariamente pela constatação da ocorrência da subsunção dos fatos à norma. Com efeito, verdadeiramente, a contabilidade da contribuinte se apresentava imprestável à apuração direta do lucro real? E mais, o fato de não haver prestado esclarecimentos e apresentado documentos solicitados no decorrer da ação fiscal seria suficiente a atrair o arbitramento?

Trata-se da infundável discussão que envolve a determinação do lucro real por arbitramento, com inúmeras decisões neste Tribunal afastando ou não, a depender da situação fática que se apresenta.

No caso dos autos, a fiscalização considerou que os documentos fiscais intragrupo seriam fraudados, com a finalidade de a contribuinte se beneficiar de elevados custos e despesas não comprovadas, e assim, desconsiderou a escrita fiscal, por entender como imprestável.

No entanto, relativamente a contabilidade da autuada propriamente dita, a autoridade fiscal não fez maiores referências no sentido de sua inidoneidade. Não houve

qualquer imputação de fraude ou irregularidade nos documentos fiscais atinentes às operações confrontadas, registradas na escrituração da empresa, o que reforça a tese de que não existia impedimento legal para se apurar o lucro com base em tais documentos.

Aliás, a partir do momento que a fiscalização identifica onde estariam as manipulações nas notas fiscais intragrupos, inclusive indicando as despesas não comprovadas, deveria, em verdade, ter promovido o lançamento a partir da glosa dessas despesas e não conduzir o arbitramento com essa roupagem, como restou muito bem registrado no voto vencido.

Igualmente, nos reportando ao entendimento do voto vencido do decisório combatido, o fato de trazer à lume as atividades do grupo econômico, por si só, não tem o condão de fundamentar o arbitramento. Isto porque, como a autuação se deu em face da SEAL, o auto de infração deve se ater à sua escrita fiscal, não sendo crível adotar questões relativas às empresas GF e LOGAN, as quais não foram objeto da fiscalização de maneira individualizada, com análise de contabilidade, etc.

Neste ponto, a rigor, convém registrar que não se trata de análise de comprovação ou não da simulação nas operações entre as empresas do Grupo Econômico de fato caracterizado direcionadas à obter benefícios fiscais diversos, mas, sim, se a escrituração contábil da autuada oferecia a devida segurança para se apurar o lucro real de forma direta, o que, pelo que fora suscitado pela autoridade lançadora não se teria maiores dificuldades, mormente considerando que ter identificado as despesas não comprovadas.

Em outras palavras, não houve um aprofundamento da fiscalização na contabilidade da contribuinte, de maneira a demonstrar que seria efetivamente imprestável para a apuração do Lucro real, sobretudo porque partiu de uma premissa básica de operações simuladas intragrupo e, a partir daí, desconsiderou a escrituração. Mas, em momento algum, com análise detida logrou comprovar que a sua adoção, fazendo os ajustes que era de seu conhecimento, não se prestaria ao fim colimado, a determinação direta do lucro real.

Diante desse cenário, com base nos elementos de fato e de direito adotados pela fiscalização ao promover o arbitramento, a pretexto da imprestabilidade da contabilidade, não vislumbramos justificativa para apuração do lucro real por arbitramento, pelo menos que tenha sido comprovado pela autoridade fiscal. A rigor, sequer temos certeza em afirmar se era possível ou não apurar o lucro real com base na escrita da empresa. E essa prova cabe ao Fisco, porquanto o arbitramento não é uma presunção legal em si mesmo, impondo à fiscalização proceder a devida comprovação da subsunção dos fatos à norma.

Ultrapassada a primeira imputação, que se prestou ao arbitramento levado a efeito, mister adentrar à segunda justificativa, qual seja, a ausência de informações e documentos ofertados pela contribuinte, embora devidamente intimada, fato incontroverso.

De início, mister registrar que, inobstante adotar enquadramento legal neste sentido, quando da descrição dos fatos no TVF, a fiscalização, no tópico do Arbitramento, não teceu uma linha sequer, o que, por si só, já seria capaz de rechaçar esse fundamento.

Por sua vez, o voto vencedor condutor do Acórdão combatido, acaba por promover uma leitura conjugada de todos os fatos apurados pela fiscalização no lançamento, o que tornou os motivos do arbitramento mais aprofundados. No entanto, não podemos olvidar que devemos nos ater precisamente às razões da fiscalização para adoção do procedimento do arbitramento (cinco motivos acima lembrados), não cabendo ao julgador “aditar” os fundamentos do auto de infração, sob pena de inovação e/ou mudança de critério jurídico.

No entanto, novamente, de pronto, o mais importante é aferir se essa conduta da contribuinte (incontroversa, diga-se de passagem), teve o condão de impossibilitar a apuração do lucro real com esteio na sua escrita fiscal ou outros elementos que a fiscalização tinha conhecimento em sua base de dados.

Mais a mais, o Fisco, sobretudo após a edição do Decreto nº 9.094/2017, não pode exigir do contribuinte documentos e/ou comprovantes que constam de sua base de dados, impondo sejam extraídos diretamente dos seus respectivos sistemas fazendários. É o que se extrai do artigo 2º daquele Diploma Legal, *verbis*:

“Art. 2º Exceto se houver disposição legal em contrário, os órgãos e as entidades do Poder Executivo federal que necessitarem de documentos comprobatórios de regularidade da situação de usuários dos serviços públicos, de atestados, de certidões ou de outros documentos comprobatórios que constem em base de dados oficial da administração pública federal deverão obtê-los diretamente do órgão ou da entidade responsável pela base de dados, nos termos do disposto no Decreto nº 10.046, de 9 de outubro de 2019, e não poderão exigí-los dos usuários dos serviços públicos. (Redação dada pelo Decreto nº 10.279, de 2020)”

Neste ponto, convém fazer um parêntese para analisar se a norma legal (artigo 47, inciso III, da Lei nº 8.981/1995) permite o arbitramento pelo simples fato de a contribuinte não prestar esclarecimentos e informações solicitados ou se precisa demonstrar que tal conduta inviabilizou a determinação do lucro real, mormente considerando as informações contábeis que o Fisco já possuía.

Em nosso entendimento, a aplicação da norma sob análise deve ser levada a efeito com a devida parcimônia e, antes de mais nada, precisa o Fisco comprovar que a ausência das informações e esclarecimentos requeridos acabou tornando impossível a apuração do lucro real, impondo a adoção do arbitramento.

Não basta, portanto, simplesmente inferir que não houve oferecimento de documentação e informações solicitadas e adotar, de pronto, o arbitramento.

Neste contexto, se a acusação de contabilidade imprestável não se sustenta, em nosso entendimento, como acima demonstrado, com mais razão a ausência de esclarecimentos e

documentos solicitados à contribuinte no decorrer da ação fiscal, neste caso, igualmente, não oferece sustentação ao arbitramento.

Ora, se sustentamos acima que, na forma fundamentada/motivada pelo fisco, os documentos fiscais da contribuinte se prestariam a amparar a apuração do lucro real, com mais razão afirmar que a ausência de esclarecimentos solicitados, no caso dos autos, não impossibilitou a determinação do lucro real de forma direta na escrita contábil da autuada.

Neste contexto, constata-se que a fiscalização não se desincumbiu do ônus de comprovar a obrigatoriedade da adoção do arbitramento para determinação do lucro real, impondo seja reconhecida a improcedência do feito para esta infração.

B) IRRF – DOS PAGAMENTOS SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NA IDENTIFICADO

No que concerne a tributação de IRRF sobre pagamentos sem causa ou beneficiários não identificados, a fiscalização escorou sua pretensão da seguinte forma:

“[...]”

VI. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

279. Além do que já foi amplamente relatado até aqui, é mister destacar que a fiscalizada foi intimada, por meio dos Termo de Intimação Fiscal 07/2022, a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse os lançamentos contábeis anexos ao citado termo:

1. Considerando os valores atinentes a pagamentos realizados e informados na Escrituração Contábil Digital (ECD), dos anos-calendário de 2018 a 2019, conforme Anexo I a este termo:

b. INFORMAR, para todos os lançamentos contábeis listados no Anexo I, a motivação para realização dos aludidos pagamentos;

c. APRESENTAR, para todos os lançamentos contábeis listados no Anexo I, documentação hábil e idônea (orçamentos, propostas, planilhas de custos, pedidos, relatórios de trabalho, demonstrativos de tarefas realizadas, relatórios de medição de serviços e horas, vídeos produzidos, análises, estudos técnicos, memoriais, planilhas de cálculo de comissões, atas de reunião, publicações, emails, correspondências, comprovantes de despesas com transporte, etc.) que comprove de forma cabal a efetiva ocorrência dos fatos ensejadores dos referidos gastos;

d. COMPROVAR, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores, o pagamento dos valores acima relatados, apresentando os comprovantes bancários dos pagamentos efetuados (cópias de cheques, ordens de pagamentos, DOC, TED, transferências bancárias, etc.). No caso de lançamento que envolvam variados pagamentos, apresentar documento que detalhe e identifique o pagamento de forma individualizada.

e. No caso dos citados valores se referirem a mútuos/empréstimos:

i. INFORMAR a forma de contratação, o prazo de devolução, a correção monetária e os juros pactuados. Caso a contratação não tenha previsto correção monetária e juros, justificar de forma expressa.

ii. APRESENTAR planilha detalhando o histórico de todos os valores pagos e recebidos em devolução durante os anos-calendário de 2018 e de 2019 e até a presente data.

iii. APRESENTAR os contratos de mútuo/empréstimo firmados no anoscalendários de 2018 e de 2019 ou justificativa expressa para a falta.

f. Toda documentação deve ser apresentada de maneira segregada e identificada de acordo com cada linha constante do Anexo I.

280. Apesar da aludida intimação, até a presente data a fiscalizada não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse a causa de tais pagamentos. Desse modo, o efetivo pagamento de tais lançamentos conforme extratos bancários obtidos conforme informado em seção específica, serão objeto do IRRF à alíquota de 35%, conforme art. 674 do Decreto Nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):

[...]

281. Nessa esteira, o inciso XVII do art. 6 da IN RFB nº 15/2001 deixa ainda mais claro o tema ao estipular que serão tributados exclusivamente na fonte os “rendimentos decorrentes dos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, inclusive recursos entregues a terceiros ou a sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa”.

282. Além disso, cumprindo a parte que lhe cabe e como condição para efetuar o lançamento de ofício, esta fiscalização, em relação aos pagamentos realizados por meio do sistema financeiro, relacionou e compilou as provas da efetiva realização dos pagamentos por meio do “Anexo II TVF - Relação Pagamentos Não comprovados” deste relatório. Esses valores foram obtidos por meio do cruzamento entre os pagamentos contabilizados pela Seal com os dados enviados pelas instituições financeiras por meio das RMFs alhures mencionadas.

[...]”

Em sua defesa inaugural, de e-fls. 68.861/68.877, a contribuinte se limita a contestar a existência de vinculação ou mesmo grupo econômico entre a Seal, GF e Logan, elaborando histórico de tais empresas, relatando as atividades desenvolvidas, de maneira a rechaçar o entendimento de blindagem patrimonial, confusão laboral e patrimonial.

A decisão recorrida, ao seu tempo, refutou as razões de defesa, mormente considerando não ter havido comprovação da causa ou do beneficiário dos pagamentos tributados, como segue:

“[...]

DO LANÇAMENTO DO IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

Por sua vez, voto por manter o lançamento do IRRF, pois resta demonstrado o pagamento sem causa, senão vejamos o que se segue.

No TVF, a Fiscalização assim justifica o lançamento do IRRF sobre pagamentos sem causa:

[...]

O Anexo I do TIF n. 07/2022 relaciona uma série de pagamentos, para os quais a impugnante não apresentou qualquer documentação que comprovasse a razão de ser da saída desses recursos do seu patrimônio, conforme relatado pelo TVF no trecho acima. Ocorre que, na peça de defesa, a impugnante também não traz qualquer justificativa para ter efetuado tais pagamentos, nem mesmo junta qualquer documentação pertinente a eles. Ou seja, como a impugnante não apresentou qualquer argumento de defesa nem documentação pertinente que justificasse tais pagamentos, voto por manter o lançamento do IRRF sobre pagamentos sem causa.

[...]”

Na peça recursal, a autuada aduz que durante o procedimento de fiscalização, foi simplesmente requerido documentos referentes à apuração dos tributos e não foi solicitada documentação para esclarecer pagamentos a essas empresas que estão na planilha, logo, há uma impossibilidade fática de que a recorrente não tivesse “comprovado os pagamentos.

Elabora longo arrazoado e planilhas contemplando os pagamentos ora tributados, da recorrente para outras pessoas jurídicas e físicas, de forma a demonstrar a origem e causa de cada uma das operações, com as devidas explicações, o que afasta de pronto a tese da fiscalização.

Assevera que o acórdão recorrido não analisou a documentação comprobatória, nem as alegações demonstradas na impugnação, que simplesmente demonstram a realidade dos fatos.

Opõe-se à conclusão fiscal de conduta da contribuinte com o fito de estabelecer blindagem patrimonial, argumentando estar diante *de um verdadeiro CONFISCO, buscando meios para avançar no patrimônio da SEAL sob a alucinante versão de que a empresa estaria envolvida em um esquema para proteger os bens da família Simões.*

Mais uma vez, inobstante o esforço da contribuinte, seu insurgimento não tem o condão de rechaçar o decisório combatido.

Isto porque, tal qual afirmamos acima que o julgador tem que se ater as razões da fiscalização para efetuar o lançamento, igualmente, para fins de análise das alegações de defesa, devemos nos ater àquelas que foram lançadas dentro dos prazos recursais, diante da ocorrência da preclusão consumativa, o que se vislumbra na hipótese dos autos.

A rigor, ficou bastante claro que, em sede impugnação, a contribuinte não logrou comprovar um único pagamento admitido como sem causa na hipótese dos autos. E, somente a partir de aditamento (e-fls. 69.079/69.159 - mais de três meses após a impugnação), aprofundou um pouco mais na análise de tais valores.

No entanto, repita-se, como o julgamento recorrido, a teor do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, não conheceu das alegações aditivas e respectivos documentos, entendimento processual que compartilhamos, sobretudo não se enquadrando numa das hipóteses permissivas de tal análise, não cabe a este Colegiado adentrar a essas questões preclusas.

E, ainda que alguém entenda que aludido aditivo é passível de conhecimento, em nosso entendimento, não seria nesta instância recursal e momento a sua análise, o que importaria decretar a nulidade do Acórdão recorrido e determinar o reexame da demanda, levando-se em consideração referida peça posterior à defesa inaugural, sob pena de supressão de instância.

Como se constata dos autos, no decorrer da ação fiscal a contribuinte fora intimada em inúmeras oportunidade para justificar a causa e/ou identificar o beneficiário dos pagamentos realizados e, em nenhum momento, logrou comprovar, fixando seu insurgimento em alegações periféricas, sobretudo quanto à pretensa regularidade de suas operações, as quais não se encontram lastreadas em documentação hábil e idônea, conforme robustamente demonstrado pela fiscalização, não havendo como se acolher a pretensão da recorrente, na linha do que fora exposto no decisório combatido, acima em parte transcrito.

Mais a mais, tratando-se de matéria de fato, caberia a contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter a decisão de primeira instância.

Neste sentido, não se cogita em improcedência do feito, tendo em vista que o fiscal autuante agiu da melhor forma, com estrita observância da legislação tributária aplicável à espécie, impondo a manutenção da decisão recorrida em sua plenitude.

DA MULTA QUALIFICADA

No que tange à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Termo de Verificação Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal, mormente considerando a constatação de simples omissão de receitas.

Inobstante os substanciosos fundamentos de fato de direito lançados pela autoridade fiscal, corroborados pelo voto vencedor do Acórdão recorrido, o inconformismo da contribuinte, contudo, tem o condão de prosperar.

Na esteira desse raciocínio, antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que atualmente regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

“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 duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o que segue:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. 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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada (in casu, exclusivamente do crime), que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de

modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Em decorrência da jurisprudência uníssona nesse sentido, o então 1º Conselho de Contribuintes consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

“**Súmula 1ºCC nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Assim, impende analisar os autos detidamente de maneira a elucidar se o fiscal autuante logrou comprovar que a contribuinte agiu com dolo, com o intuito de fraudar ou simular a hipótese de incidência da obrigação tributária.

Com efeito, cabe à autoridade lançadora demonstrar de forma pormenorizada suas razões no sentido de que a contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pela autuada.

Na hipótese vertente, o ilustre fiscal autuante escorou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos constantes do Termo de Verificação Fiscal, in verbis:

“[...]”

VII. MULTA DE OFÍCIO

283. Tendo em vista o teor do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

284. E, rememorando o que rezam os artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais definem a conduta de sonegação e fraude:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

285. Diante das práticas fraudulentas identificadas no decorrer do procedimento fiscal, as quais foram pormenorizadas neste documento e conforme síntese abaixo, no presente caso é cabível a multa qualificada por ter sido constatada a ocorrência das hipóteses acima expostas.

* Pelo conluio demonstrado por meio da comprovada artificialidade da separação entre as empresas que compõe a sociedade de fato Seal, cuja operação e direção das atividades empresariais eram unificadas (desvio de finalidade) com o fito, além de outros, de modificar características essenciais das obrigações tributárias decorrentes da ocorrência dos fatos geradores realizados indiretamente pela sociedade de fato, não levando ao conhecimento do fisco as circunstâncias materiais dos citados fatos.

* Foi constatado também que a fiscalizada utilizava as diferentes razões sociais citadas neste relatório para operacionalizar a compra de veículos de luxo e a

aquisição e a construção de imóveis. Ainda, confirmou-se a utilização de imóveis e veículos, sob propriedade dessas empresas, entre pessoas e empresas do grupo.

286. Sendo assim, configura-se aplicável a multa de ofício do § 1º do art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, de 150%.

[...]"

No caso dos autos, em que pese o esforço do fiscal autuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

Com efeito, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pela contribuinte tendente a sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150% (atualmente 100%), não se prestando à sua aplicabilidade a simples acusação de operações fraudulentas intragrupo, sobretudo atinentes a despesas não comprovadas, sem que ocorresse um maior aprofundamento.

E, neste sentido, nos reportamos aos substanciosos fundamentos de fato e de direito do voto vencido do Acórdão recorrido, o qual rechaça a aplicabilidade da multa qualificada nos seguintes termos:

"[...]

DA MULTA QUALIFICADA

[...]

Ora, causa espécie que a Fiscalização afirme também nesse trecho do TVF acima transcrito que a "operação e direção das atividades empresariais eram unificadas", mas não tenha lançado a sociedade de fato formada pelas 3 empresas; ou ainda, se considerava que a Seal abarcava as 3 empresas (ela própria, a Logan e a GF), que efetuassem os lançamentos tributários do IRPJ e da CSLL sobre as bases tributáveis também unificadas e, consequentes, levasse em conta os impactos na autuação do IRRF, já que entre os pagamentos do Anexo I do TIF n. 07/2022 constam pagamentos a Logan e a GF. Não obstante, a Fiscalização foi conservadora e preferiu autuar apenas a entidade "Seal", abandonando assim toda a linha de acusação inicial do TVF.

Isso não seria obstáculo para a qualificação da multa incidente sobre o IRRF se a Fiscalização tivesse demonstrado claramente a relação entre a confusão patrimonial existente entre as 3 empresas (Seal, GF e Logan) e a sonegação ou fraude do IRRF.

Primeiramente, há que se registrar a falta de precisão da acusação, ou seja, o TVF simplesmente não define se a conduta da impugnante se classifica em sonegação, fraude ou conluio, pior, transcreve os artigos de lei, dando a entender que se enquadraria nos três dispositivos, mas sem explicar:

a) como a confusão patrimonial entre a Seal, Logan e GF impediu ou retardou, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade

fazendária da ocorrência do fato gerador do IRRF sobre pagamentos sem causa, sua natureza ou circunstâncias materiais;

b) como a confusão patrimonial entre a Seal, Logan e GF impediu ou retardou, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador do IRRF sobre pagamentos sem causa, ou excluiu ou modificou as características essenciais de tal obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do IRRF devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Na verdade, o TVF não explica nenhum dos dois pontos acima, o que leva, consequentemente, a que seja afastada a hipótese de conluio, isso porque a confusão patrimonial dolosa em tela (plenamente demonstrada pela Fiscalização) só se enquadraria como conluio se restasse demonstrado como ela contribuiu para a sonegação ou para a fraude do IRRF sobre pagamentos sem causa.

Por essas razões, voto por afastar a qualificação da multa de ofício incidente sobre o IRRF lançado. [...]”

Como se observa, caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pelo autuado.

In casu, não obstante os argumentos da fiscalização, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter a contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos, mesmo porque o fiscal autuante arrimou sua tese simplesmente em operações intragrupo, com despesas não comprovadas ou mesmo pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, fundamentos insuficientes para a qualificação da multa, como acima delineado, impondo seja afastada a multa qualificada para o lançamento de IRRF, bem como do IRPJ e Reflexos, se vencido quanto ao arbitramento.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Não obstante, tratar-se de preliminar e, portanto, como regra, contemplada anteriormente às questões de mérito, como a decadência guarda vinculação ao mérito da demanda e, bem assim, à imputação da qualificação da multa, neste caso, impõe-se a sua análise posteriormente às demais matérias.

E, remanescendo tão somente a exigência do IRRF sobre pagamento sem causa ou beneficiário não identificado, impõe-se analisar a decadência exclusivamente para este tributo.

Pugna a recorrente pelo reconhecimento da decadência parcial da exigência fiscal, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2018, admitindo-se que a ciência do lançamento ocorrera somente em 22/05/2023, tendo em vista que, tratando-se de tributos sujeito ao lançamento por homologação, impõe-se adotar o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sobretudo considerando a inexistência de fraude.

Inobstante referida argumentação se encontrar fulminada pela preclusão processual, eis que não suscitada pela contribuinte em sua defesa inaugural, dela conheceremos e

analisaremos, por entender se vincular à questão de ordem pública, objetivando rechaçar, igualmente, qualquer alegação de preterição do direito de defesa.

Entrementes, apesar do conhecimento de aludida matéria, o entendimento da contribuinte não merece acolhimento, tendo em vista restar demonstrado que o procedimento fiscal fora realizado no prazo legal.

Isto porque, afora as inúmeras discussões a propósito da matéria, certo é que a jurisprudência consolidada no CARF, consubstanciada na Súmula CARF nº 114, é no sentido de que no caso de exigência de IRRF sobre pagamentos considerados sem causa ou a beneficiário não identificado, o prazo decadência é aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN, senão vejamos:

“Súmula CARF nº 114

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

Assim, inobstante entendimentos dos mais diversos sobre o tema, mormente quanto à constatação da existência de antecipação de pagamento e/ou declaração, ainda que parciais, diante de norma regimental que obriga a observância das Súmulas por parte dos julgadores deste Colegiado, resta infrutífera qualquer discussão sobre a matéria, impondo seja admitido o prazo decadencial do artigo 173, inciso I, do CTN.

Por sua vez, o artigo 173, inciso I, do Código tributário estabelece o prazo decadencial nos seguintes termos:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Na hipótese dos autos, tratando-se de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, os fatos geradores ocorreram no ano de 2018 e, portanto, com prazo decadencial iniciando-se em 01/01/2019.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em 22/05/2023 (Autuada - e-fl. 68.841), a exigência fiscal não se encontra fulminada pela decadência, em razão dos fatos geradores terem ocorridos no curso do ano 2018, com o início do prazo decadencial em 01/01/2019, encerrando-se em 31/12/2023, impondo a manutenção do feito, rejeitando-se, assim, a preliminar de decadência arguida.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já

devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância, ou mesmo alcançadas pela preclusão consumativa ou prejudicadas pela decretação da improcedência da exigência fiscal do IRPJ e Reflexos.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento, da decisão recorrida e decadência, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, decretando a improcedência da exigência fiscal atinente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, bem como afastando a multa qualificada, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Roney Sandro Freire Correa, redator designado

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao provimento parcial do recurso voluntário e exoneração das exigências da Contribuição ao PIS, CSLL, da Cofins e do IRPJ lançado no fator gerador de 2018, com espeque no artigo 530, incisos II e III, do RIR/1999, c/c artigo 603, incisos III e IV, do RIR/18. A maioria do Colegiado compreendeu que seria aplicável o arbitramento e a manutenção da multa qualificada.

Tal fato foi respaldado em diversas operações contábeis, que não encontrava lastro documental, seja por sua inexistência ou por sua imprestabilidade. Cite-se, como exemplos, a não comprovação documental das seguintes operações contábeis:

- R\$ 11,1 milhões, em 2019, de lançamentos da Seal com o histórico "VALOR REF. VALOR REF. COMPRAS NO MES" e "COMPRA DE MATERIAL DE CONSUMO COMPRA DE MATERIAL DE CONSUMO" lançados a crédito em "FORNECEDORES DIVERSOS" e a débito em CUSTO DOS SERVICOS PRESTADOS (planilha às fls. 61966 – "Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 – Custos e Despesas S. Prestados.xlsx");
- R\$ 183 mil, em 2018, de lançamento da Seal com o histórico "VALOR REF. VALOR REF. CUSTOS DO SERVICOS" - (planilha "Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 - Custos e Despesas S. Prestados.xlsx", às fls. 61966);

- R\$ 1,2 milhões, em 2018, de lançamentos da Seal com o histórico "PAGAMENTO REF. PAGAMENTO REF. SERVICOS PRESTADOS" e "PAGAMENTO REF. PAGAMENTO REF. SERVICOS PRESTADOS CF. EXTRATO" – (planilha “Lanc. Genéricos Seal 2018 e 2019 - Custos e Despesas S. Prestados.xlsx”, às fls. 61966);
- Dos Custos dos Serviços Prestados Seal em 2018 e em 2019 registrados em ECD, R\$ 296 mil são referentes a Anderson Leandro, Anderson, Andressa e Cristina (planilha “Lanc. Custos Serviços Prestados SEAL 2018 e 2019- Pessoas Ligadas.xlsx”, às fls. 61966);
- A Seal contabilizou, em 2019, R\$ 4,8 milhões relativos à suposta prestação de serviço realizada pela Logan, mas não comprovadas (Planilha “Lanc. ECD Seal Desp. Supostos Serviços da Logan.xlsx”, às fls. 61966). Registre-se que a Logan, conforme PGDAS 2019, declarou receita bruta de apenas R\$ 638.826,38.

Com esses exemplos, a ausência ou a imprestabilidade dos documentos tornou a escrituração contábil inverificável, tanto para comprovar os seus registros, como para afirmar que a informação contida nas demonstrações contábeis, ou nos Livros Contábeis Digitais, representava fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar, atraindo, portanto, a inteligência da 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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nesse sentido, é mister destacar que a contabilidade desacompanhada de provas ou documentação que lhe dê suporte, tem o condão de motivar o arbitramento, pois compete ao sujeito passivo o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do fisco, como regra geral disposta no art. 373, II, do Código de Processo Civil vigente.

Certo é que as alegações apresentadas pelo Recorrente deveriam vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, não sendo suficiente a mera alegação, sem a demonstração dos fatos alegados em sua escrita contábil. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

Ademais, o arbitramento não foi motivado tão somente pela não apresentação dos documentos solicitados, mas soma-se ao presente feito, às seguintes situações fáticas (fls. 68581 e ss):

1. a Impugnante atuava em confusão laboral, patrimonial e financeira com as empresas GF e Logan;
2. a escrita contábil continha transferência de valores a título de empréstimos a pessoas ligadas, entretanto não houve qualquer comprovação fiscal dessa operação;

3. dedução de valores relativos a retenções inexistentes ou não comprovadas;
4. ocorreu blindagem patrimonial com recursos financeiros da Impugnante, assim como das empresas GF e Logan, ao se realizar a transferência de valores, estes obtidos das práticas ilícitas tributárias, e a construção de imóveis para outra empresa integrante do grupo econômico de fato (irregular). Verifica-se que despesas da empresa GF eram pagas pela SEAL, tais como despesas de veículos (Porsche, moto e Amarok) de propriedades da GF foram pagas pela SEAL, conforme documentos de fls. 68552/68555).

Outro caso diz respeito às ECDs da Seal, em que foram localizados diversos lançamentos entre 2018 e 2019 (relação completa às fls. 61966 – “Lançamentos ECD Anderson Leandro - Seal e GF.xlsx”) cujos históricos faziam menção a “Andress Mota Simões”, como por exemplo: “EMPRESTIMO A RECEBER EMPRESTIMO A RECEBER DO SR ANDERSON LEANDRO MOTA SIMOES CPF: 420.450.068-40 (AVANZZO)”, no valor de R\$ 150.000,00 (fls. 68578/68579). Neste caso, verifica-se que mais de R\$ 3 milhões foram concedidos a Diretoria da Seal, sem qualquer comprovação da operação.

Desta forma, diante do fatídico acervo probatório, o caso em tela amolda-se perfeitamente à hipótese de arbitramento do artigo 530, II e III, do RIR/99, portanto, coadunando-se com o pleno entendimento abarcado pelo julgamento de piso.

Na sequência, há de se destacar o lançamento da multa de ofício qualificada, prevista no art. 44, I, e §1º, da Lei 9430/96, com a redação dada pela Lei 11488/07, vigente na data dos fatos geradores:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

As hipóteses de qualificação da multa estão previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. 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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Dito isso, depreende-se dos documentos de fls. 68549/68581, pessoas físicas sem capacidade econômico-financeira e nem conhecimento técnico e/ou experiência suficientes para o desempenho da atividade empresarial, já que a Família Simões eram os administradores de fatos (Anderson Alves Simoes; Josi Aparecida Mota Simoes; Anderson Leandro Mota Simões; e Andressa Mota Simões), sendo que o primeiro relacionado empreendia atos de gestão na empresa SEAL, participando inclusive de reuniões, também detinha o cartão corporativo (Seal) do Banco Bradesco, conforme documentos de fls. 68560/68561 obtidos por meio da RMF nº 08.1.13.00-2021-00038-7 (Banco Bradesco S.A.), tornando-se imperativa, portanto, a aplicação do previsto no § 1º do artigo 44 da Lei n. 9.430, de 1991.

Tal conduta, reiterada durante todo o período fiscalizado, perfaz o dolo fraudulento previsto no art. 72 da Lei 4502/64. Houve, no caso, portanto, clara intenção de afastar os reais beneficiários de suas reponsabilidades, alterando uma característica essencial do fato gerador, o sujeito passivo das obrigações tributárias.

Contudo, com base na retroatividade benigna, na forma do art. 106, II, “c” do CTN, a multa qualificada que fora aplicada no percentual de 150%, de acordo com a regra vigente à época do lançamento, deve ser reduzida para o percentual de 100%, a par do disposto no artigo 8º da Lei n. 14.689/23.

Diante do exposto, o colegiado decidiu, que a melhor medida a ser adotada no presente processo, é pela manutenção do arbitramento e da multa qualificada.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Correa