



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722204/2021-91
ACÓRDÃO	1201-007.267 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	APPA SERVICOS TEMPORARIOS E EFETIVOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

REVELIA. NÃO CONHECIMENTO.

Ausente impugnação tempestiva, operou-se a preclusão consumativa. Recursos voluntários de coobrigados que não impugnaram não são conhecidos, por não versarem sobre afastamento da revelia.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

NULIDADE POR ERRO DE TIPIFICAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Continuidade normativa-típica entre RIR/1999 e RIR/2018. Fatos subsomem-se às hipóteses legais de arbitramento previstas em ambos os regulamentos. Atendidos os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

LUCRO ARBITRADO. ESCRITA IMPRESTÁVEL.

Constatadas omissões e distorções sistêmicas — baixíssima contabilização de extratos, contas não escrituradas, transferências a pessoas ligadas e entre empresas do grupo sem registro, aplicações e resgates não contabilizados — a escrita não serve para identificar a movimentação financeira nem para determinar o Lucro Real. Cabível o arbitramento com base em receita bruta conhecida e rendimentos financeiros, com PIS/Cofins no regime cumulativo.

ARBITRAMENTO VS. REAPURAÇÃO PELO LUCRO REAL. LAUDO PARTICULAR.

Reconstrução unilateral fundada em receitas declaradas e folha de pagamento, sem enfrentar omissões de receitas financeiras, transferências intragrupo, confusão patrimonial e demais inconsistências, não restaura integridade, rastreabilidade e completeza da escrita. Inviável converter o

lançamento para Lucro Real ou ordenar diligência para refazimento da apuração.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. Evidenciadas unidade de comando, pagamentos cruzados, circulação informal de recursos, alienações e garantias cruzadas e ausência de autonomia patrimonial. Mantida a conclusão de atuação coordenada e de confusão patrimonial.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%).

Demonstradas condutas dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, mantém-se a qualificação do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996. Incompetência da esfera administrativa para controle difuso de constitucionalidade (Súmula CARF nº 2).

MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO A 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA. A multa qualificada de 150% é reduzida para 100% em razão da retroatividade benigna (art. 106, II, c, CTN; art. 44 da Lei 9.430/1996 com redação da Lei 14.689/2023).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Mantida em relação ao sócio-administrador de fato, diante de direção unificada e atos que atraem o art. 135, III, do CTN, além do interesse comum qualificado (art. 124, I, do CTN).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) por maioria de votos, conhecer parcialmente dos recursos voluntários, nos termos do voto da relatora. Vencidos o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes que conhecia o recurso voluntário do responsável tributário considerado revel Ademir Pereira de Godoy e o Conselheiro Lucas Issa Halah, que conhecia os recursos voluntários de todos os responsáveis tributários considerados revéis; e (b) por unanimidade dos votos, dar parcial provimento aos recursos voluntários para aplicar a retroatividade benigna reduzindo o índice de qualificação da multa de ofício para 100%, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a]integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos em face de decisão da 9ª Turma da DRJ01, que manteve integralmente os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes do arbitramento do lucro da pessoa jurídica, bem como confirmou a imputação de responsabilidade solidária conforme efetuada nos autos de infração.

Por bem descrever a discussão dos autos até a interposição dos recursos, transcrevo trechos do relatório da decisão recorrida:

Contra a empresa APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA, doravante denominada APPA, identificada no preâmbulo, foram lavrados os autos de infração a título de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS (fls. 6400/6465), relativos ao **ano-calendário de 2017**, no montante de R\$ 63.929.783,13 (consolidado em 03/11/2021), incluindo juros de mora e multa de ofício qualificada (...)

O lançamento foi realizado por arbitramento do lucro (art. 530, inciso II, alíneas “a” e “b”, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99), com base na receita bruta conhecida, em consonância com o art. 532 do RIR/99.

Para o arbitramento do lucro, a Fiscalização se utilizou de receita bruta conhecida extraída das notas fiscais de prestação de serviços relacionadas no bloco A das EFD-Contribuições. Em face desse arbitramento do lucro, o PIS e a Cofins foram apurados segundo o regime cumulativo.

I - DO RELATÓRIO FISCAL

Do Termo de Verificação Fiscal (fls. 6243/6397) e anexos, extraem-se as seguintes informações.

Do Procedimento Fiscal

Segundo a Fiscalização, a empresa APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA, doravante denominada APPA, é uma sociedade empresária limitada, constituída em 29/10/2003, cuja atividade econômica atual é “locação de mão de obra temporária, (...)

Os sócios da empresa no período fiscalizado são Eduardo Duarte Neto (...) e Guilherme Martins de Godoy (...), sendo que a administração da sociedade, conforme contrato social, cabe exclusivamente ao sócio Eduardo Duarte Neto.

A Fiscalização menciona que a empresa atuada integra um grupo econômico de fato, gerenciado por ADEMIR PEREIRA DE GODOY (pai de GUILHERME MARTINS DE GODOY) e EDUARDO DUARTE NETO, denominado no procedimento fiscal de GRUPO APPA, formado por empresas com atividades de prestação de serviços terceirizados, locação de bens móveis e fornecimento de alimentos preparados, tendo como clientes órgãos da administração pública direta e indireta da União, Estados e Municípios. **Apurou-se várias empresas interrelacionadas, com idêntico modus operandi para a sonegação de tributos, que, apesar das personalidades jurídicas distintas, fazem parte de uma só unidade econômica.**

Cita que outras empresas do mesmo grupo econômico de fato foram objeto de ações fiscais, simultaneamente à empresa atuada. Foram fiscalizadas quatro empresas integrantes do chamado GRUPO APPA:

1. SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – EIRELI, (...);
2. OBJETIVA SERVIÇOS TERCEIRIZADOS EIRELI, (...);
3. APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA, (...); e
4. ESPECIALY TERCEIRIZAÇÃO EIRELI, (...).

Registra que existem ainda mais duas empresas integrantes grupo econômico de fato: OFRIMEL PARTICIPAÇÕES EIRELI (...); e FDUARTHE PARTICIPAÇÕES EIRELI (...).

Da Apuração do IRPJ e da CSLL

Segundo a Fiscalização, a APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS apurou seu IRPJ e sua CSLL do ano de 2017 sobre o **Lucro Real Trimestral**. Porém, **diante de tantas falhas e faltas constadas nos registros contábeis da empresa, ficou claro que aquela contabilidade era imprestável** para identificar sua efetiva movimentação financeira e para a determinação do Lucro Real. (...)

Neste cenário, a Fiscalização apurou o IRPJ e CSLL devidos pela empresa por meio do Arbitramento do Lucro, em obediência ao disposto no **art. 530, II, do Decreto 3.000/1999**.

Na apuração do Lucro Arbitrado, a receita bruta, totalizada mensalmente no quadro abaixo, foi obtida nas informações prestadas pela fiscalizada no bloco A das EFD-Contribuições que contém as Notas Fiscais de Prestação de Serviço emitidas pela empresa atuada durante o ano de 2017, excluindo-se as notas canceladas.

(...)

Sobre a receita bruta da prestação de serviço foi aplicado o percentual de 38,40% para fins de apuração do lucro arbitrado (percentual de 32%, previsto no art. 519, parágrafo 1º inciso III, alínea "a", do RIR/99, acrescido de 20%).

Em cumprimento ao art. 521 do RIR/99, ao valor resultante da aplicação dos percentuais sobre as receitas brutas somou-se os valores de rendimentos líquidos de aplicações financeiras, obtidos nas Dirf apresentadas pelas instituições financeiras.

Todos os valores retidos na fonte e informados em Dirf pelas fontes pagadoras (tomadoras dos serviços e instituições financeiras) foram deduzidos na apuração dos respectivos créditos tributários constituídos de ofício.

A empresa autuada não havia declarado débitos de IRPJ e de CSLL em DCTF, não havendo o que deduzir dos valores lançados de ofício a esses títulos.

Da Apuração do PIS e da Cofins

Nos termos da Fiscalização, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado ficam sujeitas a apuração do PIS e da Cofins sob o regime cumulativo, conforme disposição do art. 82, inciso II, da Lei 10637/2002, e do art. 10, inciso II, da Lei 10833/2003.

Para a apuração das contribuições devidas pela empresa, no regime cumulativo, foi utilizado como base de cálculo o mesmo valor da receita bruta utilizado na apuração do IRPJ e CSLL, deduzidos os valores das retenções na fonte informadas nas DIRFs de terceiros (Quadro 31 – Valores de impostos e contribuições retidos pelas fontes pagadoras). Também foram deduzidos os valores dos débitos de Pis e Cofins declarados em DCTF, conforme Quadro 32 – Valores apurados de PIS/COFINS pela contribuinte declarados em DCTF (fl. 6379).

Da Multa Aplicada

Foi aplicada a multa de ofício qualificada, prevista no inciso I do artigo 44 c/c o seu § 1º da Lei 9.430/1996, cujo percentual corresponde a **150% (cento e cinquenta por cento)**, incidente sobre o valor originário do Impostos sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), CSLL, PIS/Pasep e COFINS.

Nos termos da Fiscalização, **ao registrar escriturações contábeis e fiscais de forma fraudulenta para desvios de recursos em benefício das demais empresas do referido grupo econômico, bem como de seus titulares de fato, a empresa autuada incorreu nas hipóteses capituladas dos artigos 71 a 73 da Lei 4502/1964.**

Da Sujeição Passiva Solidária

De acordo com a Fiscalização, restou demonstrado que o GRUPO APPA, independente de regular constituição, é provido de recursos, empregados, veículos e imóveis, e atua como uma só unidade econômica sob administração de fato de ADEMIR PEREIRA DE GODOY e EDUARDO DUARTE NETO, que em **conluio**

com os sócios formais das pessoas jurídicas (operacionais e de blindagem), agiam fraudulentamente para reduzir e evitar o pagamento dos tributos.

Diante disso, **as empresas SOLUÇÕES, OBJETIVA, ESPECIALY, FDUARTE e OFRIMEL, foram responsabilizadas solidariamente** com a fiscalizada (APPA) pelos créditos tributários lançados de ofício no presente procedimento, com base no artigo 124, I, do CTN.

Já os **sócios-administradores de fato da empresa autuada, ADEMIR PEREIRA DE GODOY (...) e EDUARDO DUARTE NETO (...), foram responsabilizados solidariamente com a empresa autuada pelo crédito tributário lançado de ofício, nos termos do inciso III do artigo 135 do CTN, bem como com base no artigo 124, I, do CTN, em razão de seu interesse comum qualificado, pela prática de atos com vistas à evasão do pagamento dos tributos devidos à Fazenda Pública.**

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Como foram identificadas situações que, em tese, configurariam crimes contra a ordem tributária, definidos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990, formalizou-se Representação Fiscal para Fins Penais, em cumprimento ao disposto na Portaria SRF nº 1.750/2018, para comunicação dos fatos às autoridades competentes.

(...)

II - DAS IMPUGNAÇÕES

Em 14/12/2021, a contribuinte e o Sr. EDUARDO DUARTE NETO apresentaram uma única peça de defesa (impugnação conjunta, fls. 6537/6577), deduzindo as questões a seguir sintetizadas.

Do Arbitramento e do Regulamento do RIR/2018

Sustentam os Impugnantes (contribuinte e EDUARDO DUARTE NETO) que o **auto de infração é nulo de pleno direito**, já que o seu enquadramento legal, embasado no artigo 530 do RIR/1999 está errado.

Para tanto, afirmam que **auto de infração constrói a narrativa de sua lavratura com base no Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, e enquadra sua tipificação no RIR/2018.**

Citam que estrutura dorsal do lançamento de ofício está alicerçada na tipificação legal, desta forma, como lavrar o auto de infração com sua estrutura racional no RIR/99 e, tipificar a autuação no RIR/ 2018.

Mencionam que a lavratura do auto de infração, como referendado no item 9 do Termo de Fiscalização está **estruturada no arbitramento do Lucro, artigo 530, II, do RIR/99, que foi devidamente revogado pelo Decreto 9580/2018, RIR/18.**

Destacam, ainda, que **sendo imprestável e fraudulenta a contabilidade, como a fiscalização utiliza dos elementos estruturais dela para lavrar o auto de infração? Ou a escrita é fraudulenta e será arbitrada? Ou é válida e toma-se por**

base as informações contidas na mesma, para se apurar o imposto supostamente devido.

Passam a registrar que:

“[...] No temo de fiscalização está claro que o fiscal se utilizou para apuração da receita bruta das informações prestadas pela recorrente no bloco A das EFD-Contribuições que contém as Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pela fiscalizada durante o ano de 2017, excluindo-se as notas canceladas.

*A fiscal ao usar os elementos estruturais da documentação contábil apresentada no ano de 2017 reconhece a integridade da receita auferida no Bloco A da ECF, para lavrar o auto, e arbitrará-lo, e, ainda para concluir que há indícios de fraude, valida a existência de registro e entrega de documentos que permitem a validação da receita bruta, **não havendo omissão de receita. Ora se o Livro Razão não foi constituído de forma correta, e não espelha a movimentação bancária, mas há elementos para fazê-lo, não cabe o arbitramento pela tipificação legal capitulada, fraude que impeça a apuração do lucro real.***

(...)Num simples passar de olhos sobre os extratos apreende-se as seguintes informações que se contrapõem as constatações feitas pela fiscal.

Observa-se na planilha em Excel que resume todos os extratos as seguintes informações:

- 1. todas as notas fiscais apuradas como receita bruta pela fiscal, tomada por base do arbitramento, tem entrada em conta corrente da empresa, conforme identifica e prova o DOC 01, anexado a presente. **ASSIM TODOS OS RECEBIMENTOS SE DERAM EM CONTA CORRENTE DA EMPRESA.***
- 2. O grande custo da operação da prestação de serviços é a folha e seus reflexos, assim identificamos nos extratos, que compõem a vasta documentação anexada a presente autuação, todos os pagamentos realizados para a folha de cada unidade da federação, e seus reflexos. Cabe salientar que **os códigos que identificam este ato, pela instituição financeira, não estão identificados com o mesmo número o que pode ter induzido a fiscalização a erro, mas não há como pagar a folha, se não for com os recebíveis ou antecipação dos recebíveis (troca de títulos) pela autuada. DOC 02.***
- 3. Para viabilidade da prestação de serviços à estatais e órgãos públicos, bem como para participação em licitação se faz necessário a **antecipação de recursos, através de empréstimos ou adiantamento de recebíveis, assim os valores são creditados em contas garantias e transferidos para outra conta corrente de titularidade da contribuinte. O que justifica e identifica as transferências, entre banco. DOC 03 – consolidação geral e identificação dos extratos.***

Ressalta-se que todas as entradas são faturadas e as notas fiscais estão devidamente relacionadas no DOC 01.

*4. Há erro no razão e isto é inquestionável, mas **conforme apurado pela fiscalização todos os extratos refletem a operação**, com pontualidade e transparência. Sendo completamente possível a identificação de todas as aplicações financeiras, realizadas com o capital de giro antecipado, pela troca de títulos. (DOC 04 – resumo e identificação dos extratos).*

5. (repete o item 4)

*6. A própria fiscalização reconhece de forma tácita a operação de mútuo identificando os empréstimos, e a liquidação de grande parte do valor emprestado dentro do mesmo ano. Havendo completo embasamento legal para tal ato. Ou seja, a fiscalização identifica a remessa entre pessoas jurídicas – DO GRUPO NOMEADO APPA – empréstimo e devolução - em não havendo o registro contábil fica difícil identificar o valor pago pertinente ao ano base 2015, e o valor em aberto relativo ao ano de 2016 e 2017. Entretanto **está claro tratar-se de mútuo/ empréstimo**.*

8. Da mesma forma ocorre com a empresa Fduarte, que realiza empréstimo para integralização de ativo. Devendo devolver os empréstimos nos anos subsequentes, não ultrapassando o prazo de cinco anos.

[...]”

Noutra senda, sustentam que **em havendo base para apuração como na presente autuação não cabe o arbitramento**.

Para isso, entendem que, **de acordo com o RIR/2018, somente ocorrerá o arbitramento quando a receita bruta for desconhecida, ou impossível a apuração do Lucro real, o que não é o caso**, e ainda o fiscal deve esclarecer e justificar os parâmetros escolhidos para arbitrar, o que não ocorreu.

Da Apuração do Crédito.

Crédito de Insumos e Crédito de Retenções

A empresa APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA alega que a Fiscalização desconsiderou os créditos do PIS/Pasep e Cofins por mera analogia, esta construída a partir da existência de indícios de erro na apuração desses créditos.

Em outra senda, sustenta que o direito ao crédito da retenção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) não foi deduzido do tributo apurado pela Fiscalização, e diz que o próprio tomador de serviço o declara, e o reteve na hora do pagamento, sendo completamente incabível esta glosa.

(...)

Das Inconsistências do Auto de Infração

A empresa APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA sustenta que o lançamento fiscal se pauta irrestritamente no alinhamento de informações cruzadas entre o apontado “Grupo APPA”, suscitando divergências quanto a valores apresentados e declarados no dispêndio da prestação de serviços diversos.

Informa que é fato notório que no presente caso o agente fiscal não se ateu às questões legais e morais que a Administração Pública exige, pois atuou no sentido de arbitrar. Nestes termos, não podem a Impugnante ser responsabilizadas pelo ônus tributário sem apuração do valor devido, pois o arbitramento afere um lucro irreal, para a empresa em questão, e todos os contratos juntados ao processo comprovam isto.

Argumenta que a tributação e a classificação de sonegação ao erário pautam-se na necessidade de se apurar com tamanha destreza a realidade do fato gerador, permitindo ao demandado o amplo direito de defesa a qual só lhe será devido após os devidos esclarecimentos quanto a origem do saldo, situação incompatível ao autoproposto, relevando a ilegalidade perpetrada que supõem a inadmissibilidade. Exatamente nesse contexto suscitamos a falência por parte do agente fiscalizador quanto a observância de outro princípio elementar a constituição do débito que se encontra obstruída, evidenciando a invalidade do ato discricionário qual, seja a o princípio da verdade material.

Em outra senda, diz que tomando por base o princípio da verdade material, qual a prova contundente de grupo econômico, que se baseia a fiscalização, já que a Lei das S.A., no que se refere aos grupos de fato, estabelece um conjunto de normas, objetivando a fixação de pesos e contrapesos, assim como de limites ao exercício do poder de controle.

Afirma que não existe uma identidade de características para estabelecer, de forma segura, quando se dá ou não a configuração de um grupo econômico para fins de responsabilidade patrimonial, o que causa perplexidade no presente caso, já que a existência de familiares, ou participação societária, e empréstimos, não podem acarretar a desconsideração da escrita fiscal, e a defini-los por si só como grupo econômico.

Menciona que **seja no campo trabalhista, cível ou tributário, o ordenamento pátrio não estabelece critérios seguros para que possa ocorrer a responsabilização de uma sociedade sob a justificativa desta integrar um grupo econômico.**

Com isso, entende que **não há a prova nos autos que comprovem a existência do GRUPO APPA pois a mera TRANSFERENCIA FINANCEIRA entre pessoas jurídicas não caracteriza GRUPO ECONÔMICO.**

Da Ausência de Justa Causa para a Atribuição de Responsabilidade Solidária

Sustentam os Impugnantes (contribuinte e EDUARDO DUARTE NETO) que **não há como se falar em justo motivo para a inclusão dos administradores Ademir**

Pereira de Godoy e Eduardo Duarte Neto no polo passivo das obrigações tributária, haja vista não haver nos fundamentos da autuação a descrição (e comprovação) de quaisquer fatos que se enquadrem na hipótese de incidência da regra de responsabilidade prescrita no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e que serviu de fundamentação a responsabilização.

Citam que o agente fiscal atribuiu responsabilidade tributária solidária de forma abstrata, confusa e sem qualquer menção fática ou comprobatória de algum fato aqui relatado.

Deste modo, em razão da falta de motivação do lançamento em face da Impugnante, bem como pela ausência de pressupostos fáticos necessários à comprovação da responsabilidade/solidariedade, há de ser decretada a exclusão da responsabilidade solidária imputada pela Fiscalização.

Da Aplicação da Multa

Argumenta a empresa APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA que deve ser afastado o parâmetro estabelecido a título de multa aplicada, ante seu evidente caráter confiscatório, a fim de que seja adotado patamar condizente com a realidade dos fatos.

Cita que **ausente qualquer intenção de fraude ou dolo por parte da Autuada, justifica-se a redução da sanção pecuniária imposta**, tudo em atendimento ao comando constitucional retro citado e ao princípio da proporcionalidade.

Dos Pedidos

Os Impugnantes requerem a improcedência do lançamento fiscal, tendo por acolhimento:

*“1 - Que seja reconhecida a **nulidade do Arbitramento**, em razão da tipificação legal determinar que em havendo informações e receita declarada, deverá se apurar o valor devido e não arbitrar. Que seja reconhecida a **nulidade do auto de Infração em face de vício constitutivo pela ausência de especificidade quanto a prática de ato infracional**, tendo por prejudicado a explanação clara quanto a origem do fato gerador tributário que não pode ser sustido mediante fatos genéricos e sustentado em suposições;*

*2 - Acaso superada a matéria inerente a constitutividade, que seja declara a **nulidade do ato infracional pela irrestrita ofensa aos princípios da motivação em detrimento do contraditório e da ampla defesa diante da impossibilidade da Impugnante em contrapor as referidas ações originárias que se encontram sustentadas de maneira genérica;***

*3 - O reconhecimento da **ausência de indícios probatórios**, tendo em vista que não foram constituídos meios satisfativos a comprovarem o beneficiamento da Impugnante na obtenção de vantagem fiscal, assim como comprovada prática de conduta dolosa ou culposa em prejuízo ao erário;*

4 - Declarada a **incompatibilidade da imputação solidária** certo que não houve prática por parte dos administradores Ademir Pereira de Godoy e Eduardo Duarte Neto de atitude dolosa ou culposa praticada por abuso de poder ou em detrimento do estatuto social, não configurando participação compatível às vertentes classificadas no artigo 135 do CTN;

5 - O reconhecimento da **abusividade da aplicação dos juros moratórios e da multa de ofício** aplicadas em desacordo com os ditames jurisprudenciais, implicando ofensa à Constituição Federal, devendo ser aplicada aos patamares referenciais em **respeito ao teto de 100% sobre o valor total do débito e não acima de 20% a título de multa moratória;**

6 - A **desconstituição da confusão patrimonial** inerente a justificação originária das transações financeiras posto que decorrente de relação em âmbito civil (sem interesse comercial) com o único fim de recompor transitoriamente necessidade econômica, inexistindo derivação ilícita ou indícios de sonegação;

7 - Pelos presente argumentos que seja dado total acolhimento a Impugnação ofertada, extinguindo-se o crédito tributário em relação a Impugnante em acordo aos fundamentos retro rebatidos.”

Para os **responsáveis solidários que não apresentaram impugnação, foram lavrados os Termos de Revelia** de fls. 6678 a 6683, a saber: (i) pessoa física, ADEMIR PEREIRA DE GODOY (...); e (ii) pessoas jurídicas, Soluções Serviços Terceirizados Eireli (...), Objetiva Serviços Terceirizados Eireli (...), Especialy Terceirização Eireli (...), Ofrimel Participações Eireli (...), e Fduarthe Participações Eireli (...).

Em **juízo de julgamento da Impugnação**, a DRJ01, primeiramente, declarou a **revelia** dos responsáveis solidários que não apresentaram defesa, em razão da preclusão consumativa. Portanto, foi analisada a defesa apresentada pela Appa e pelo responsável solidário Eduardo Duarte Neto, cujos argumentos foram assim enfrentados, em suma:

- Afastadas alegações de cerceamento de defesa, falta de motivação e “fiscalização difusa”. Termo de Verificação Fiscal descreveu infrações com clareza. Irregularidades tornaram a escrita imprestável, impondo lucro arbitrado e regime cumulativo de PIS/Cofins. Autos individualizados por empresa e requisitos do art. 10 do Dec. 70.235/72 atendidos.
- Rejeitada nulidade por suposta incompatibilidade normativa. Há continuidade típica entre RIR/1999 art. 530, II e RIR/2018 art. 603, III. Arbitramento é cabível mesmo com receita conhecida, conforme RIR/2018. Escrita de 2017 era materialmente imprestável.
- Fatos que justificam o arbitramento: baixíssima contabilização de extratos bancários; contas bancárias não contabilizadas; transferências com empresas do

grupo e pessoas físicas sem registro; transferências internas omitidas superiores a R\$ 110 milhões; 16 empréstimos e 20 aplicações não contabilizados.

- Créditos indevidos de PIS/Cofins lançados e depois substituídos artificialmente por “retenções multiplicadas por sete”. Ausência de prova desses novos valores.
- No regime cumulativo, créditos de PIS/Cofins por insumos são inviáveis. Deduziram-se apenas retenções comprovadas e débitos já declarados. Retenções de IRPJ/CSLL abatidas conforme DIRF das fontes pagadoras. Não houve prova de valores adicionais.
- Reconhecido grupo irregular por direção única, ausência de autonomia patrimonial e confusão de recursos, não por mero parentesco. Conceito alinhado ao Parecer Normativo COSIT 04/2018. Evidências: fragmentação societária para reduzir carga tributária, circulação informal de recursos e blindagem patrimonial.
- Mantida a multa qualificada de 150% com base no art. 44, I, §1º, da Lei 9.430/1996. Administração não afasta lei vigente por alegada inconstitucionalidade. Atividade é vinculada. Súmula CARF 2 impede controle de constitucionalidade no âmbito administrativo.
- **Responsabilidade Solidária**
 - **Afastados os argumentos da empresa:** carece de legitimidade e interesse para impugnar responsabilidade de terceiros. Pedido não conhecido.
 - **Eduardo Duarte Neto:** responsabilidade mantida. Provas de direção unificada, transferências sem registro para familiares, pagamentos de dívidas de outras empresas com recursos da APPA e blindagem patrimonial. Incidência do art. 135, III, do CTN.

Cientificados a respeito da decisão de primeira instância, **a empresa e todos os responsáveis solidários apresentaram recursos voluntários.**

Todos os oito recursos voluntários apresentados – o da APPA e os dos responsáveis solidários (pessoas físicas e jurídicas, que replicaram a linha de defesa construída pela Recorrente principal) – compartilham os mesmos argumentos. Em cada recurso são levantadas, em essência, as seguintes teses comuns:

- nulidade do auto de infração por erro na fundamentação legal (uso de dispositivos revogados do RIR/99 na tipificação da infração);
- ausência de comprovação de fraude ou dolo, dado que 100% das receitas foram declaradas e que a fiscalização, contraditoriamente, utilizou os próprios dados fornecidos pelo contribuinte para identificar a receita bruta;

- impropriedade do procedimento de lucro arbitrado, visto que havia ampla disponibilidade de dados contábeis e bancários confiáveis que permitiam a apuração pelo lucro real; e
- desqualificação da tese de grupo econômico de fato/confusão patrimonial, pois as relações societárias e financeiras entre os envolvidos não configurariam responsabilidade tributária solidária à luz da legislação vigente.

No caso da APPA há um pedido de diligência/perícia (reproduzido nos recursos de Ademir e Eduardo) para que a fiscalização refaça os cálculos com base no laudo contábil apresentado, caso não seja acolhida de pronto a nulidade – pedido este que, embora não conste explicitamente nos recursos das demais empresas solidárias, é tacitamente apoiado, pois elas aderem integralmente às razões e conclusões do recurso principal.

Em suma, os recursos apresentados pelos coobrigados solidários foram estruturados de forma padronizada, em dois formatos principais:

1. Os recursos de Ademir Pereira Godoy e Eduardo Duarte Neto (pessoas físicas sócias) reproduzem integralmente o texto do recurso da APPA, inclusive anexando o comprovante de protocolo do recurso voluntário da empresa.
2. Os recursos das pessoas jurídicas solidárias – Ofrimel, Soluções, Especialy, F.Duarthe e Objetiva – consistem em petições sucintas, mas de teor uniforme entre si, nas quais cada empresa declara reiterar as razões do recurso da APPA e formula os mesmos pedidos de cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

Apresentaram recursos voluntários, em peças separadas, as seguintes pessoas jurídicas e físicas:

- APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA;
- SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – EIRELI;
- OBJETIVA TERCEIRIZADOS EIRELI;
- ESPECIALY TERCEIRIZAÇÃO EIRELI;
- FDUARTHE PARTICIPAÇÕES -EIRELI;
- OFRIMEL PARTICIPAÇÕES-EIRELI;

- ADEMIR PEREIRA GODOY e
- EDUARDO DUARTE NETO

Quanto aos recursos da **APPA** e do sr. **Eduardo**, devem ser conhecidos por sua tempestividade e preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade.

Já os demais recursos não podem ser conhecidos por esta instância de julgamento, por ter se operado a preclusão consumativa pela ausência de impugnação aos autos de infração e de questionamento a respeito da revelia nos recursos interpostos.

Conforme dispõe o art. 21 do Decreto nº 70.235/1972, a ausência de apresentação de impugnação dentro do prazo legal acarreta a declaração de revelia do sujeito passivo, encaminhando-se o processo para a fase preparatória para cobrança amigável do crédito tributário, em regra. Nessa situação, a exigência torna-se definitiva na esfera administrativa, uma vez que não se instaura a fase litigiosa do procedimento em relação ao contribuinte revel. No caso concreto, apenas não se iniciaram os atos de cobrança amigável porque a empresa e um dos responsáveis apresentaram impugnação.

Em outras palavras, o sujeito passivo regularmente intimado que deixa de impugnar o auto de infração no prazo de 30 dias perde, em sede administrativa, a oportunidade de discutir o lançamento, ficando consolidada sua responsabilidade tributária tal como exigida pela fiscalização, a não ser que a obrigação principal seja extinta pelas instâncias de julgamento.

A jurisprudência deste Conselho é predominante nesse sentido, reconhecendo que a revelia importa a definitividade do lançamento para o revel, impedindo a apreciação de recurso voluntário sobre o mérito da autuação apresentado posteriormente por quem não exerceu o direito de impugnação. É o que se observa na ementa exemplificada a seguir, de julgamento proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal para o impugnante, ocorrendo a preclusão processual para os demais interessados que não apresentarem impugnação, salvo no caso de matéria de ordem pública. Além da matéria impugnada, a impugnação tem, como um de seus elementos caracterizadores, o próprio impugnante: isso significa que o processo fiscal será instaurado apenas com relação a quem apresentou impugnação e na medida da matéria impugnada. Nessa linha, se apenas o devedor principal apresentar impugnação, o processo administrativo será instaurado com relação apenas a ele, ocorrendo a preclusão processual quanto aos demais responsáveis solidários que não se manifestaram.

(Acórdão nº 9303-016.555 – CSRF, 19 de fevereiro de 2025, relatora Tatiana Josefovicz Belisário, redator designado Vinícius Guimarães)

Não posso deixar de destacar a razoabilidade do raciocínio construído pela Conselheira Tatiana Belisário, que conhecia o recurso especial do contribuinte revel no caso

ementado acima. Em seu entendimento, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, que, em seu art. 346, autoriza o ingresso tardio do revel ao feito, afastaria a preclusão processual.

Contudo, entendo que, para enfrentar essa interpretação no caso concreto, seria necessário que os responsáveis solidários ao menos tivessem arguído o afastamento da revelia em seus recursos, o que não ocorreu.

De fato, entendo que a única hipótese em que se admite conhecer de recurso voluntário interposto por contribuinte revel é aquela em que o recurso busca afastar os efeitos da revelia. Ou seja, o recorrente revel deve contestar a própria afirmação de que não houve impugnação; alegar alguma nulidade na intimação; outro fato que tenha cerceado o seu direito de defesa; ou mesmo encampar alguma tese jurídica que afaste a revelia, como a aplicação subsidiária do CPC, requerendo seu ingresso tardio no feito.

Nesse caso excepcional, o recurso funcionaria como uma espécie de “pedido de reabertura” da fase litigiosa, atraindo a necessidade de verificar se a revelia foi corretamente declarada.

No caso em exame, entretanto, não se verifica tal situação excepcional. Os recursos voluntários apresentados por Ademir P. Godoy e pelas empresas coobrigadas não alegam qualquer mácula na ciência do lançamento nem buscam comprovar a apresentação tempestiva de impugnação, ou mesmo apresentam tese recursal na tentativa de desconstituir a revelia que lhes foi regularmente declarada pela DRJ.

Pelo contrário, os apelos restringem-se a reproduzir teses de mérito similares às deduzidas pelos recorrentes que efetivamente impugnaram (APPA e Eduardo Neto).

Em suma, diante da revelia caracterizada e não impugnada nos próprios recursos, resta inviável o conhecimento dos recursos voluntários dos sujeitos passivos que não apresentaram defesa administrativa, em harmonia com o Decreto 70.235/72 e com a jurisprudência predominante do CARF.

Não obstante, tendo a empresa e um dos responsáveis tributários — o Sr. Eduardo — impugnado os lançamentos de ofício e recorrido contra a decisão da DRJ, a exigibilidade do crédito tributário permanece suspensa em relação a todos os corresponsáveis, nos termos do art. 5º, caput e § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018¹.

¹ Art. 5º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

(...)

§ 4º A desistência de impugnação ou de recurso por um autuado não implica a desistência das impugnações e dos recursos interpostos pelos demais autuados.

2 RECURSO DA EMPRESA APPA SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E EFETIVOS LTDA

2.1 PEDIDO DE DILIGÊNCIA – JUNTADA DE LAUDO CONTÁBIL

Inicialmente, a Recorrente faz menção a um laudo pericial contábil produzido com o intuito de demonstrar a possibilidade de apuração dos tributos no regime de lucro real, sendo indevido o arbitramento aplicado pelo fisco. Diante disso, requer a realização da diligência para validação do laudo em questão, visto que o arbitramento teria aumentado os valores devidos em mais de 50%. Para reforçar seus argumentos, junta o referido laudo (fl. 6.879).

Analisando brevemente o material, percebe-se que ele busca demonstrar que o fisco possuía e possui todos os elementos necessários para refazer a apuração do contribuinte com base no lucro real, dentre eles, especialmente, a totalidade das receitas e das despesas, seja por meio de declarações da própria empresa, seja por meio de extratos bancários obtidos ao longo da fiscalização.

No entanto, essa possível demonstração não serve para fundamentar pedido de diligência para reapuração dos tributos pelo lucro real, visto que a eventual identificação de equívoco na metodologia fiscal de apuração levará à nulidade dos lançamentos, que não é sanável na via do recurso voluntário, nem mesmo por realização de diligência.

É o que restou uniformizado pela Súmula CARF nº 192, que assim dispõe:

É defeso à autoridade julgadora alterar o regime de apuração adotado no lançamento do IRPJ e da CSLL, de lucro real para lucro arbitrado, quando configurada hipótese legal de arbitramento do lucro.

Assim, voto por rejeitar o pedido de diligência para validação do laudo contábil apresentado, deixando para verificar seu teor na análise do argumento de nulidade da autuação por equívoco na metodologia adotada, enfrentado adiante.

Antes, porém, é preciso apreciar a arguição de nulidade por erro de tipificação legal.

2.2 NULIDADE DOS LANÇAMENTOS POR ERRO DE TIPIFICAÇÃO LEGAL

A Recorrente sustenta a nulidade dos lançamentos por terem se fundamentado em legislação revogada (RIR/99), com ofensa aos requisitos formais do art. 10 do Decreto do PAF. Segundo a Recorrente, “Deixa de observar o nobre julgador que o auto de infração ora constituído, está estruturado no auto lavrado em 2016 (sic – o auto foi lavrado em 2021), que se constrói com base no Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, desconsiderando que em 2018, o Decreto 3000/99 – RIR/99 foi Revogado pelo Decreto 9580 de 22/11/2018, RIR/18.”

Pela semelhança com os argumentos da impugnação, me valho da análise feita pelo acórdão recorrido, nos termos do art. 114, § 12, I, do RICARF, acrescentando minhas ponderações ao final:

Não se acolhem essas alegações, uma vez que a narrativa fática externada no auto de infração encontra respaldo legal nos dois regulamentos citados pelos Impugnantes: RIR/1999 e RIR/2018. Isso ocorre porque se trata de uma situação enquadrada no fenômeno da continuidade normativa-típica, isto é, o novo regulamento tributário descreve conduta igual à tipicidade tributária revogada (RIR/1999), no caso o previsto no inciso II, alíneas “a” e “b”, do artigo 530 do RIR/1999 contém a mesma redação do inciso III, alíneas “a” e “b”, do artigo 603 do RIR/2018.

Essa continuidade normativa-típica tributária foi total, pois o novo dispositivo tem redação igual e contém os mesmos elementos objetivos descritos no RIR/1999.

Ao analisar o Termo de Verificação Fiscal (TVF, fl. 6.243) identifica-se que a base normativa utilizada para aplicar o arbitramento do lucro foi mesmo o art. 530, II, a e b, do RIR/99, vigente na época dos fatos geradores autuados. Ainda assim, no acórdão recorrido, ficou claro que a redação do art. 530 do RIR/99 se repetiu no artigo 603 do RIR/2018, o que fragiliza ainda mais o argumento da Recorrente.

Nesse sentido, voto por rejeitar a preliminar de nulidade dos lançamentos por erro de tipificação legal.

2.3 NULIDADE DOS LANÇAMENTOS POR INAPLICABILIDADE DO ARBITRAMENTO

Embora os argumentos de inadequação do arbitramento tenham sido usados pela Recorrente para embasar pedido de diligência, trata-se de discussão atinente aos elementos essenciais do lançamento, capazes de configurar nulidade, de modo que passo a examiná-la nesse contexto. Além disso, tratarei neste capítulo todas as demais alegações do recurso relacionadas ao crédito tributário principal, visto que todas se relacionam com o pedido de nulidade dos lançamentos pela inaplicabilidade do arbitramento, seja pela (i) ausência de prova de fraude, (ii) possibilidade de calcular o lucro real ou (iii) inexistência de grupo econômico de fato.

A Recorrente alega que, segundo o art. 530 do RIR/1999, o arbitramento do lucro somente seria cabível em razão do indício de fraude, o que não seria o caso. Nesse sentido, aduz que:

A fraude nos autos não está comprovada, apenas há indícios, mas em contradição ao alegado todos os bens estão arrolados, nada foi encontrado que comprove qualquer desvio de dinheiro ou bens.

A circulação entre empresa do mesmo grupo não é fraude, é erro.

E cabe refletir, sendo imprestável e fraudulenta a contabilidade, como a fiscalização utiliza toda a escrita para arbitrar e lavrar o auto de infração?

Ou a escrita é fraudulenta e será arbitrada.

Ou possui informações válidas passíveis de serem tomadas por base para apuração do imposto.

No presente caso desconsidera-se a escrita, mas seus dados servem de base para o arbitramento.

(...)

O Acórdão expressamente reconhece as fls 15 que a receita bruta utilizada foi integralmente informada pela própria contribuinte, o que descaracteriza qualquer sonegação de receita.

Ora, desconsiderou o julgador que **se o razão não foi constituído de forma correta, mas há elementos para fazê-lo, não cabe o arbitramento** pela tipificação legal capitulada, ou seja, fraude que impeça a apuração do lucro real.

Mais adiante, a Recorrente desenvolve truncada argumentação no sentido de que o acórdão recorrido teria afirmado que “o novo regulamento de 2018 escreve conduta igual ao RIR/99, no que tange ao artigo 530 do RIR/2018 **com a mesma redação no artigo 608 do RIR/2018**”.

A Recorrente afirma, portanto, que o acórdão reconheceu equivalência normativa entre os regulamentos de 1999 e 2018, porém sustenta que não há identidade de tipificação. Argumenta que os dispositivos citados tratam de hipóteses distintas, especialmente quando contrastados os artigos que disciplinam arbitramento com receita conhecida e com receita desconhecida. Assim, defende que a leitura conjunta não autoriza presumir, no caso concreto, situação típica de arbitramento, pois não se ajusta às circunstâncias fáticas nem ao enquadramento legal pertinente.

Sustenta que atua no segmento de *facilities*, com receitas totalmente públicas e integralmente declaradas, o que afastaria presunções de ocultação. Dessa forma, a autuação e o acórdão se basearam na premissa de escrita imprestável para o Lucro Real, mas o laudo técnico juntado demonstraria viabilidade de apuração regular.

Isso, porque eventuais ausências de registro contábil ou recolhimento de IOF não infirmam a prova material do envio e retorno de valores classificados como mútuos, afastando-se a ideia de desvio financeiro. Afirma que os bens adquiridos com os recursos transferidos entre as empresas permanecem registrados nas respectivas pessoas jurídicas identificadas pelo Fisco e devidamente arrolados. Assim, as autuações e o acórdão se apoiariam demasiadamente na falta de contabilização, desconsiderando evidências documentais capazes de recompor as demonstrações e aproximá-las da realidade econômico-financeira do período analisado.

Para tanto, a Recorrente afirma que “Os documentos que compõem o processo permitem realizar a apuração do imposto com base nas Normas técnicas de Contabilidade”, quais sejam, arquivos XML de notas fiscais de saída, extratos bancários e planilhas de pagamentos e recebimentos, resumo de folha com encargos, acessos a e-CAC, GISS e GINFES, além de esclarecimentos operacionais internos.

Defende que receitas estão validadas e que custos e despesas, notadamente folha superior a setenta por cento da receita, são conhecidos pela Administração. Com tais elementos,

seria possível elaborar demonstrativos consistentes e apurar os tributos de modo conservador, inclusive pró-Fisco.

Conclui que o arbitramento adotado é desarrazoado e põe em risco a continuidade das atividades, por impor margem padronizada incompatível com a operação. Invoca os artigos de arbitramento para afirmar que a desclassificação da escrita não impede reconstrução técnica da base, quando existirem elementos suficientes. Requer retorno dos autos à origem para apuração pelo Lucro Real à vista do laudo, com lavratura de novo lançamento por auditor competente, segundo a legislação e as regras contábeis aplicáveis.

Após desenvolver essa extensa argumentação, a Recorrente desenvolve o que classificou como alegações de direito, no seguinte sentido:

- As movimentações entre empresas e sócios autuados decorreriam de mútuos temporários, não de distribuição oculta de lucros nem de desvios. A própria fiscalização teria reconhecido envio e retorno de valores entre as partes;
- Os empréstimos foram restituídos no mesmo exercício, conforme planilhas e confrontos feitos pela Receita. As transferências *intercompany* refletiriam tesouraria de curto prazo para equilíbrio de caixa;
- Entre empresas parceiras, é usual o apoio de liquidez para evitar atraso em salários e tributos, sobretudo com atrasos de pagamento por entes públicos. Os repasses realizados seriam lícitos e de natureza civil, sem dolo tributário;
- Extratos bancários analisados mostrariam empréstimos seguidos de devoluções entre APPA, Soluções, Especialy, Objetiva e os sócios Ademir e Eduardo, sem receitas não declaradas além da atividade operacional;
- Parte dos mútuos não transitou pela contabilidade (falha formal), mas ficou evidenciada por documentos bancários. Usá-los para desconsiderar personalidades jurídicas e impor solidariedade seria indevido, pois não demonstrado benefício irregular em prejuízo do Fisco;
- Compete ao Fisco provar o fato gerador e as circunstâncias de fraude/simulação que autorizem desconsiderar a forma usual de apuração. No caso, teria faltado prova de vantagem indevida ou de intuito de lesar o erário, havendo presunções a partir de indícios genéricos;
- É ônus da Fazenda confirmar todos os aspectos da infração. Ausente prova robusta de fraude ou omissão de receita, sobretudo com receitas declaradas regulares, que justifiquem o arbitramento, os autos deveriam ser anulados.

Narradas as alegações da Recorrente, passo ao seu enfrentamento.

Primeiramente, é de se esclarecer que o acórdão recorrido não afirmou que “o novo regulamento de 2018 escreve conduta igual ao RIR/99, no que tange ao artigo 530 do

RIR/2018 com a mesma redação no artigo 608 do RIR/2018”. O que a Turma de origem fez foi esclarecer que o artigo 530 do RIR/1999 teve sua redação reproduzida no artigo 603 do RIR/2018 e afastar a alegação da Impugnante de que “de acordo com o RIR/2018, somente ocorrerá o arbitramento quando a receita bruta for desconhecida, ou impossível a apuração do Lucro real”.

Vejam, assim, a redação do art. 530, II, a e b, do RIR/99, que embasou a fiscalização, conforme TVF:

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;

Inicialmente, é importante lembrar que o regime de lucro arbitrado é medida excepcional a ser aplicada em último caso, quando realmente a sistemática original optada pelo contribuinte for imprestável para se apurar o lucro da empresa. Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé:

Apenas no caso de haver comprovadas razões para duvidar da veracidade das declarações do contribuinte, ou na hipótese de ser este omissivo quanto à escrituração fiscal, com completa impossibilidade de mensurar-se o fato jurídico tributário, os valores tributáveis não só podem, como devem, ser arbitrados.

(...)

Como pontuamos, admite-se a realização de arbitramento unicamente quando descumpridos os deveres instrumentais imprescindíveis ao conhecimento da medida do fato tributário. Trata-se, pois, de procedimento de caráter excepcional, que só deve ser adotado em casos extremos, quando houver impossibilidade de, mediante investigação dos documentos do contribuinte, identificar os negócios por ele praticados. Diversamente, se apresentada a escrituração na forma da lei, não padecendo ela de erros ou deficiências que a tornem imprestável, faz prova a favor do sujeito passivo, devendo ser considerados verdadeiros os fatos registrados e respaldados em documentos hábeis.

Mas que vícios seriam esses, caracterizadores da imprestabilidade da documentação do contribuinte? Certamente, **não é qualquer erro susceptível de ser assim configurado. Perfeitamente possível que os registros contenham equívocos, sem que isso afete sua idoneidade. Se o Fisco, no exercício do seu dever de investigação, tiver condições de, por quaisquer provas, identificar e corrigir os valores erroneamente escriturados, compete-lhe suprir oficiosamente**

as deficiências da documentação, efetuando as necessárias retificações e constituindo o fato jurídico tributário e sua medida. (destaques nossos)

O arbitramento portanto, não é expediente discricionário. Trata-se de consequência legal para hipóteses em que a escrita revela indícios de fraude ou ostenta vícios e deficiências que a tornem imprestável à identificação da movimentação financeira ou à determinação do lucro real. A legislação de regência do IRPJ, refletida no regulamento, impõe o regime supletivo quando a base contábil não atinge o padrão mínimo de fidedignidade.

A função do arbitramento é restaurar a tributação em cenário de perda estrutural de confiabilidade. O pressuposto não se confunde com meras inconsistências pontuais. Exige-se um quadro de desorganização material ou de manipulação que inviabilize a aferição do resultado por critérios ordinários. Nessas circunstâncias, a lei substitui a apuração pelo Lucro Real por um método presuntivo parametrizado, com salvaguardas normativas conhecidas, a fim de viabilizar o trabalho fiscal necessário.

A mesma lógica informa o tratamento de PIS e da Cofins. Quando a escrita é desclassificada, a legislação desloca as contribuições para o regime cumulativo, com vedação de créditos. A razão é coerente com o desenho do sistema. Não há créditos confiáveis sem custo idôneo e sem lastro contábil íntegro. A integridade da escrita é condição de possibilidade do regime não cumulativo, o que não se verificou no caso concreto.

Até aqui, não discordo dos argumentos da Recorrente, que possuem sim plausibilidade e coerência, no meu entendimento.

Contudo, minuciando o caso concreto, identifica-se que o Termo de Verificação Fiscal não descreve falhas episódicas. Trata-se de narrativa ampla, construída com base em evidências múltiplas e convergentes. Foram apontados ingressos e desembolsos relevantes sem registro contábil correspondente. Detectaram-se diversas transferências a pessoas físicas e jurídicas relacionadas sem causa comercial identificada e sem registro algum nos controles da empresa, sejam contábeis ou mesmo gerenciais internos. Mapearam-se aplicações e resgates não escriturados, com reflexos diretos em receitas financeiras omitidas.

Para que não restem dúvidas quanto a isso, fundamental verificar trechos do TVF, que consubstanciou trabalho fiscal cauteloso e bem fundamentado:

Como o próprio contribuinte reconhece os valores das aplicações e resgates não foram contabilizados. Além disso, as receitas financeiras auferidas decorrentes dessas operações tampouco foram escrituradas. (...)

Em resumo, o contribuinte alega a ocorrência de erro nos lançamentos contábeis por falha técnica conforme disposto a seguir: “Tanto é verdade que os dados relativos a receitas da prestação de serviço foram integralmente prestados em suas obrigações acessórias, não havendo em que se falar em sonegação de receita.”

E em conclusão o contribuinte confessa haver “equivocos” na apuração da base de cálculo de alguns impostos e ausência da correta contabilização de “algumas” movimentações financeiras com “empresas parceiras” do ponto de vista comercial.

Na realidade o contribuinte não cometia equívocos na contabilização dos lançamentos questionados nos TCIF nº 05 e 06, mas **sistemática e reiteradamente deixou de contabilizar centenas de lançamentos bancários distorcendo totalmente os saldos das contas em questão, impedindo uma auditoria contábil da sua movimentação bancária.**

Também a alegação do contribuinte de que a falta de contabilização de transferências bancárias com empresas “parceiras” e pessoas físicas ligadas aos sócios de fato do grupo APPA se tratou de mero engano ou equívoco, agora justificado como operações de mútuo não contabilizadas, não se sustenta, pois **esse procedimento era reiterado e sistemático, já observado no ano anterior ao da presente fiscalização, cujo objetivo real era esconder tais relacionamentos e ainda transferir indevidamente recursos, fruto inclusive de sonegação fiscal, para outras empresas do grupo com a finalidade de blindar o patrimônio amealhado.** (vide item 12 -DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA)

Como será visto adiante, no item 9 – DO ARBITRAMENTO DO LUCRO – a constatação desses inúmeros lançamentos bancários sem a devida contabilização, demonstram a imprestabilidade da contabilidade para a determinação do lucro real, implicando na necessidade da tributação do IRPJ com base no lucro arbitrado.

(...)

A empresa APPA transmitiu à RFB as escriturações contábeis (ECD), fiscais (ECF e EFD Contribuições) e declarações constitutivas de créditos tributários (DCTF), objetos da presente auditoria fiscal, e que serão utilizadas na apuração e constituição do crédito tributário.

Contudo, conforme ficará abaixo demonstrado, **a Escrituração Contábil Digital – ECD da fiscalizada é imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, bem como para determinar o Lucro Real.** (...)

A ação fiscal conjunta na APPA e nas outras três empresas do mesmo Grupo APPA tiveram início a partir de indícios de fraude na escrituração de créditos da Contribuição para o PIS e a COFINS. No decorrer da fiscalização, foi constatado que a empresa APPA lançou na EFD Contribuições, **créditos inexistentes** de períodos anteriores das contribuições, o que diminuía artificialmente os montantes a recolher das contribuições para o PIS e a COFINS. Contabilmente estes créditos indevidos eram lançados a crédito na conta contábil de despesa n' 319.204 - CRÉDITOS RECUPERADOS.

Como mencionado no item 5 acima, após intimado a esclarecer este procedimento, **o contribuinte retificou todas as suas EFDs Contribuições,**

referentes ao AC 2017, “eliminando” os registros no campo referente a créditos de períodos anteriores, porém majorando indevidamente, multiplicando por sete, os valores das contribuições de PIS/COFINS retidos na fonte por seus clientes, de forma que os valores a pagar dessas contribuições não se alterassem de forma substancial dos valores informados nas EFDs originais e nas DCTFs desse período.

Por outro lado, como mencionado no item 6 acima, no decorrer da ação fiscal, a sua abrangência foi ampliada, sendo realizado, adicionalmente, um confronto entre os extratos bancários das contas-correntes de titularidade do contribuinte com os seus respectivos registros contábeis. Nesta auditoria contábil bancária foram identificadas inúmeras não conformidades, consistindo, em grande parte, na não contabilização de diversas operações financeiras detalhadas nos TCIFs 5 e 6.

(...)

concluímos, por exemplo, que apenas 19% em quantidade e 29% em valor dos lançamentos integrantes de todos os extratos bancários apresentados foram localizados na contabilidade. Foi verificado, também a existência de duas contas bancárias de titularidade do contribuinte não contabilizadas e uma terceira, de titularidade de outra empresa do grupo (APPA SERVICE), escriturada na contabilidade da APPA.

(...)

b) Constatação de diversas transferências bancárias não contabilizadas enviadas/recebidas de pessoas jurídicas integrantes do GRUPO APPA. No Anexo 2 do TCIF 5 reproduzimos alguns desses lançamentos,

(...)

c) Constatação de diversas transferências bancárias não contabilizadas enviadas a pessoas físicas identificadas, em sua maioria, como familiares de Ademir Pereira de Godoy e Eduardo Duarte Neto.

(...)

d) Constatação de diversas transferências bancárias para outras contas bancárias de sua titularidade sem a devida contabilização dessas movimentações financeiras. No Anexo 4 do TCIF 5 reproduzimos alguns desses lançamentos, O valor total dessas transferências de mesma titularidade, não contabilizadas, em 2017, foi superior a R\$ 110 milhões.

e) Constatação de diversas Operações de empréstimo/crédito, tomados junto a bancos sem a devida contabilização dessas movimentações financeiras.

f) Constatação de diversas operações de aplicações e resgates de investimentos junto a bancos sem a devida contabilização dessas movimentações financeiras. No Anexo 2 do TCIF 6 reproduzimos alguns desses lançamentos.

Em suas respostas a essas constatações o contribuinte alegou que a falta de contabilização de todas essas centenas de transações financeiras teria sido decorrente de equívocos contábeis, erros na prestação de informações por falha técnica.

Ocorre que a conduta do contribuinte de não contabilizar parte relevante de sua movimentação financeira, não conciliando as suas contas contábeis com os respectivos extratos bancários, distorcendo os seus saldos contábeis, **impedia a identificação de eventuais fraudes e desvio de recursos para outras empresas e pessoas físicas integrantes do seu grupo econômico**. Era um procedimento rotineiro e sistemático que já vinha sendo praticado desde exercícios anteriores.

Outro tipo de registro que evidencia a **falta de credibilidade da contabilidade do contribuinte eram os lançamentos a débito nas contas de PIS/COFINS a Recolher**, reduzindo os valores a pagar dessas contribuições, tendo como contrapartida os lançamentos a crédito na conta de despesa nº 319.204 - **CRÉDITOS RECUPERADOS**. Esses créditos recuperados segundo as EFDs Contribuições originalmente apresentadas se referem a créditos de PIS/COFINS inexistentes de períodos anteriores (vide item 5 acima). A alegação do contribuinte de que houve um mero equívoco na escrituração desses lançamentos não pode ser aceita, pois ele se utilizou desse procedimento em todos os períodos desse exercício e do anterior e, ainda, o utilizava nas demais empresas operacionais do grupo.

Outro fato apurado que corrobora as falhas da contabilidade é a **existência de pelo menos um veículo de alto valor aquisitivo de propriedade da empresa APPA, cuja aquisição não foi contabilizada pela empresa**. Trata-se do veículo importado JAGUAR XE RE-SPORT SI4 SEDAN placa FOH 8783, Ano de Fabricação 2016/Modelo 2017. **Conforme informação do sistema RENAVAL, o veículo é de propriedade da empresa APPA pelo menos desde 2017**, pois, a data da última atualização do cadastro ocorreu em 29/11/2017 (fls. 5962). A informação obtida na tabela FIPE, mês de referência dezembro/2017, é que esse veículo valia **R\$ 240.055,00 na época** (fls. 5963). Ocorre que **conforme as escriturações fiscais e contábeis - ECF e ECD - apresentadas pelo contribuinte, para os anos calendários 2016 e 2017, a conta contábil do ativo permanente nº 131.108 – VEÍCULOS, onde deveria estar contabilizada a aquisição do veículo em questão, não sofreu qualquer movimentação, mantendo o saldo durante todo esse período no montante de R\$ 92.900,00**.

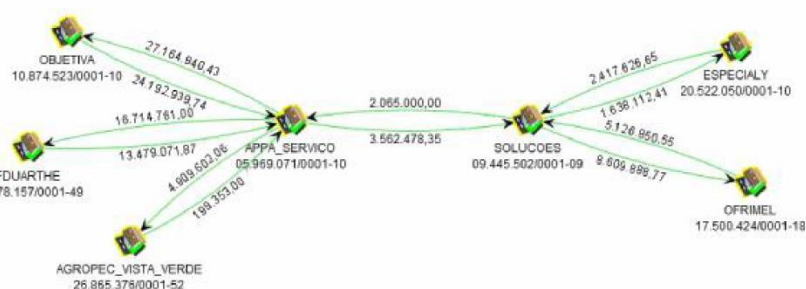
Enfim, por todos esses inúmeros vícios, erros e deficiências constatadas na contabilização das operações bancárias realizadas pelo contribuinte, a **escrituração das mesmas se torna imprestável para identificar a sua efetiva movimentação financeira, implicando na necessidade da tributação do IRPJ com base no Lucro Arbitrado como determinado pela alínea “a” do inciso II do artigo 530 do RIR/99**.

Esse quadro não autoriza reparos cosméticos. O problema não reside na forma de lançamentos isolados que foram glosados pelo Fisco, mas na substância das operações e na relevante assimetria entre fluxos bancários e demonstrações contábeis. Quando os elos básicos de rastreabilidade se rompem, a escrita perde a aptidão para servir de base à apuração ordinária. A materialidade das omissões e a capilaridade das inconsistências evidenciam uma contabilidade contaminada.

Além disso, a fiscalização expôs padrões reiterados de confusão patrimonial. Houve pagamentos de obrigações alheias com recursos da recorrente. Verificou-se trânsito de valores entre patrimônios sem documentação idônea e sem reflexos nas duas pontas. Esse conjunto é incompatível com o princípio da entidade e traduz ausência de autonomia patrimonial. Mais uma vez, vejam-se trechos do TVF:

Com base nos extratos bancários apresentados pelos contribuintes, constatamos que, no ano de 2017, houve uma intensa movimentação financeira entre as quatro empresas operacionais fiscalizadas, as duas holdings patrimoniais familiares e a empresa agropecuária do grupo, sem o devido registro contábil. Os 04 contribuintes fiscalizados, em cada uma das ações fiscais desenvolvidas em conjunto, foram intimados a justificar essas transações.

(...)



Da análise dos extratos bancários da APPA e da SOLUÇÕES, constatamos que, durante o ano de 2017, foram realizadas 19 transferências de recursos financeiros de APPA para a SOLUÇÕES, no valor total de R\$ 3.562.478,35, bem como, no mesmo período, foram realizadas 8 transferências da SOLUÇÕES para a APPA, no valor total de R\$2.065.000,00. Porém, não encontramos o registro contábil dessa movimentação financeira nas escriturações das empresas.

(na sequência, o TFV segue narrando as situações semelhantes com as demais empresas coobrigadas...)

APPA, ESPECIALY e SOLUÇÕES foram ainda intimadas a justificar e comprovar a causa de movimentações financeiras não registradas contabilmente com EDUARDO DUARTE NETO, ADEMIR PEREIRA DE GODOY e familiares de ambos. Em resposta os contribuintes informaram que as pessoas físicas beneficiárias das transferências compõem o nicho familiar dos sócios, tratando-se de empréstimos não contabilizados.

(...)

8.2.2.1 - Alienação de imóveis da OFRIMEL para garantia de dívidas da SOLUÇÕES
Conforme relatamos no tópico 8.1.10.3 deste termo, OFRIMEL adquiriu vários bens imóveis da SOLUÇÕES, sendo muitos dos instrumentos negociais assinados por ADEMIR PEREIRA DE GODOY como representante da vendedora e da compradora. Entretanto, OFRIMEL alienou fiduciariamente vários desses imóveis para garantia de dívidas da SOLUÇÕES,

(...)

O apartamento nº 164, do Condomínio Residencial Premiere Penha, na Rua Padre João, 470, bairro Penha França, da cidade de São Paulo - SP, objeto da matrícula 192.919 do 12º Oficial de Registro de Imóveis de São Paulo, foi adquirido por SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS, da incorporadora CATEDRAL INCORPORADORA SPE LTDA, CNPJ nº 09.043.099/0001-83, pelo valor de R\$ 717.838,40, mediante escritura pública de compra e venda lavrada em 13/07/2015. Na mesma data, também por escritura pública de compra e venda, SOLUÇÕES vendeu esse apartamento para a OFRIMEL, pelo valor de R\$825.500,00. As escrituras foram registradas em 13/08/2015 e 28/08/2015, respectivamente. As escrituras e a certidão de matrícula do imóvel foram juntadas neste processo.

(...)

Constamos que nesse contrato, ADEMIR representou a SOLUÇÕES na qualidade de sócio, embora nunca tenha sido formalmente sócio de SOLUÇÕES.

(...)

A imobiliária foi intimada em diligência a apresentar os comprovantes de pagamento do aluguel à locadora realizados em 2016. Com base nos documentos apresentados pela diligenciada, constatamos que em 2016, os aluguéis do apartamento 164 da Rua Padre João, 470, referentemente a período em que o imóvel já era de propriedade de OFRIMEL, foram pagos mediante transferência bancária para conta de poupança nº 1001212-0, agência 3188, Banco Bradesco, de ENZO DE NICOLA GODOY, filho menor de idade de ADEMIR PEREIRA DE GODOY.

(...)

8.2.2.4 - Aquisição da FAZENDA SÃO LUIZ

(...) embora o contrato de compra e venda da fazenda tenha sido firmado com as empresas FDUARTHE e OFRIMEL, os pagamentos foram feitos por meio de transferências bancárias de diferentes empresas do GRUPO APPA, nenhuma delas da OFRIMEL, conforme quadro abaixo, totalizando R\$7.490.199,41 (sete milhões, quatrocentos e noventa mil, cento e noventa e nove reais e quarenta e um centavos) (quadro representa transferências feitas pela Appa e FDuarthe).

Em tal ambiente, a determinação do lucro real se torna exercício especulativo, contrário à segurança jurídica e à viabilidade de apuração do crédito tributário devido.

É também nesse sentido que o laudo particular apresentado pela Recorrente não recompõe o sistema. Vejamos alguns trechos do laudo referido:

Ante a desclassificação da escrita fiscal e ou dos argumentos por elementos insuficientes para se atribuir uma apuração e ou resultado econômico, as demonstrações apresentadas partiram das mesmas primícias (sic) de acesso ao conteúdo dos autos provido no arbitramento por 3º (União) junto ao processo fiscal da RFB N° 15746.722204/2021-91 (...)

2.1.2 – A apresentação das despesas conhecidas divergem das reconhecidas apontado por 3º (União) junto ao auto de infração vinculado no processo fiscal da RF13 N' 15746.722204/2021-91?

Resposta 1: Visto que a folha de pagamento é base para incidência primária nos cálculos de parte das obrigações tributárias federais da requerente/interessada (INSS e FGTS), e que as despesas e ou custos da folha de pagamento e seus encargos são conhecidos dentro da própria base de dados da RF13 e PREVIDÊNCIA, através das obrigações acessórias entregue pelo contribuinte, tais como SEFIP, DCTF Web, e-SOCIAL, GFIP, RAIS, DIRPF, MANAD (quando solicitado pelo fisco), e outras de menor preponderância, é prudente entender que 3º (União) tem elementos sólidos para reconhecer as despesas e ou custos originados pela folha de pagamento como operacionais ante os Demonstrativos Contábeis contidos neste Laudo Pericial, para que possa tratar qualquer divergência.

Resposta 2: Suprimida as documentações físicas sob responsabilidade da requerente/interessada ao qual assumiu ante “Termo” apresentado, as movimentações financeiras do exercício em análise ao qual estão suportadas por planilha eletrônica (Excel) com apontamentos dos pagamentos e recebimentos, estas reproduzem em espelhamento aos extratos bancários, este último também de posse da União levantado por solicitação do Fisco Federal pautado nas bases legais da solicitação da quebra de sigilo bancário da requerente/interessada junto ao processo 15746.722204/2021-91, visto isto, a entidade reguladora (União) tem neste cenário elementos suficientes para comparação dos registros de despesas e receitas das movimentações apresentadas ao qual formou os Demonstrativos Contábeis contidos neste Laudo Pericial, para que possa tratar qualquer divergência.

(...)

2.1.3 – As apurações dos impostos apresentadas estão suportadas com os resultados apresentados nos Demonstrativos Contábeis?

Resposta: Tendo as receitas conhecidas e validadas e os custos e despesas devidamente comprovados, as apurações são apresentadas neste Laudo Pericial

de forma prática e válida, visto que as despesas e ou bases de redução das bases de cálculos dos impostos federais não foram consideradas, resultando em números apurados pró-fisco em relação ao histórico ocorrido primariamente no exercício em questão, comprovado por planilha comparativa das revisionais dos impostos federais (anexa à este Laudo Pericial) apurados (Anexo V) versus os devidamente recolhido à época (2017) de sua apuração, sendo o comparativo limitado exclusivamente ao PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Conforme os trechos citados indicam e também analisando os documentos anexados a ele, percebe-se que o documento reorganiza dados que já eram de conhecimento da Administração, com ênfase em receitas de serviços declaradas e na folha de pagamento. No entanto, nem o laudo, em o recurso enfrentam os núcleos de irregularidade que motivaram a desclassificação empreendida pela Autoridade Fiscal. O laudo não reconcilia transferências intragrupo. Não apresenta prova simétrica de ajuste e reconhecimento das operações nas demais pessoas jurídicas envolvidas.

Há, por exemplo, balanços contábeis que não identificam claramente a recomposição da contabilidade, considerando todas as transferências financeiras, aplicações e demais operações anteriormente omitidas. Não se constata ali a diferença entre o trabalho realizado nesse laudo e a apuração original da empresa, não está claramente apontada a inserção de todos os elementos identificados pelo Fisco, que macularam a escrita contábil e fiscal da Contribuinte, talvez até pela inviabilidade de fazê-lo, tal como contatou a autoridade fiscal.

Reconstruções unilaterais, em situações como a presente, por mais bem intencionadas que sejam, não substituem a escrituração regular. O lucro real exige integridade, rastreabilidade e completude. É necessário verificar a consistência transversal entre livros, extratos, obrigações acessórias e documentação de suporte. A seleção de parcelas supostamente válidas não expurga a contaminação do conjunto. Sem restaurar a lógica sistêmica, portanto, permanece o déficit de confiabilidade contatado pela Fiscalização.

O argumento de que o volume documental seria suficiente inverte a ordem metodológica. A Administração não está obrigada a reconstruir artesanalmente a escrita do contribuinte a partir de fragmentos que ele próprio seleciona. A prova deve demonstrar que o sistema contábil, como um todo, recuperou a aptidão para refletir a realidade econômica. O laudo não alcança esse patamar e, ainda que alcançasse, caso trouxesse elementos novos aos autos, não poderia também ser considerado, em respeito à 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.

Avançando nos argumentos da Recorrente, tem-se que a empresa insiste que identidade de sócios, parentesco ou ramo comum não bastam para caracterizar grupo econômico de fato. O argumento é verdadeiro em abstrato, mas irrelevante diante do conjunto probatório.

Aqui não se julga a coincidência familiar por si só. Julga-se a confluência de decisões, a circulação de recursos sem causa formal, os pagamentos cruzados e a falta de registros espelhados nas entidades interligadas.

A narrativa recursal admite que valores recebidos em razão de contratos com a Administração Pública foram repassados a outras empresas do grupo. Essa admissão reforça a conclusão de confusão patrimonial. Receitas ingressaram por uma pessoa jurídica enquanto a execução material teria ocorrido por outra. A ausência de contratos, baixas e contabilizações correspondentes revela unidade de comando e nega autonomia patrimonial.

O suposto enquadramento como “mútuos civis” não resiste à prova. Mútuo exige forma e substância. Impõe contrato, condições financeiras, cronograma e lançamentos simétricos nas contabilidades. Nada disso foi apresentado. O que se vê é trânsito opaco de valores, sem documentação idônea e sem reflexo contábil nas duas pontas. Esse padrão, repetido ao longo do período e em ano anterior, não sugere gestão diligente. Sugere engenharia para diluir responsabilidades e efeitos tributários.

A Fiscalização narrou, ainda, que a Recorrente inicialmente apropriou créditos de PIS e Cofins inexistentes, relativos a períodos anteriores. Confrontada, retificou a EFD-Contribuições para reclassificar os mesmos montantes como retenções sofridas pelos tomadores e não apresentou comprovação das novas retenções declaradas. Esse itinerário não revela erro pontual, mas indica tentativa de preservação artificial de abatimentos, incompatível com a boa-fé objetiva.

Essa manipulação tem dupla relevância para o caso concreto. Primeiro, contamina a credibilidade do acervo informacional, pois evidencia que as declarações foram moldadas para acomodar a conveniência defensiva. Segundo, reforça a conclusão de que não há base confiável para o regime não cumulativo das contribuições, que depende de custos e créditos idôneos.

Neste ponto, levando em conta a jurisprudência conhecida deste Conselho, é útil destacar quando o arbitramento seria indevido. Se as inconsistências fossem parciais e sanáveis, e a empresa apresentasse livros coerentes com movimentações bancárias e obrigações acessórias, seria legítimo exigir reapuração pelo Lucro Real. Do mesmo modo, se houvesse apenas equívoco de enquadramento ou glosas de custos, por exemplo (ainda que relevantes em termos de volume), o método ordinário poderia ser retomado sem risco sistêmico.

Não é esse o cenário. O caso revela omissões materiais, confusão patrimonial, manipulação de créditos e transferências sem causa formal. A escrita não oferece a segurança mínima para a determinação do resultado por critérios ordinários. A reapuração pretendida exigiria atividade de reconstrução especulativa, apoiada em amostragens e premissas unilaterais e a lei não impõe ao Fisco esse encargo quando a inviabilidade decorre de diversas inconsistências materialmente comprovadas, além de indícios de fraude.

Exigir recomposição pelo Lucro Real nessas condições geraria incentivo perverso. Sinalizaria que o contribuinte poderia desorganizar a escrita, operar por fora e, ao final, impor ao

Estado uma reconstrução casuística com base em fragmentos por ele selecionados. O sistema não admite esse resultado. O arbitramento rompe esse círculo vicioso e reestabelece a tributação por parâmetros objetivos, até que a integridade informacional seja restaurada.

Um último ponto merece destaque nesta fundamentação: a ausência de impugnação no recurso ao capítulo dos créditos de PIS e Cofins, decidido em primeira instância, reforça inexistência de elementos concretos que refutem o trabalho fiscal. A Recorrente adotou estratégia de concentrar seu recurso na recomposição pelo Lucro Real e no afastamento da constatação de confusão patrimonial, porém, com a devida vênia, entendo que não logrou êxito em sua empreitada, calcando-se em argumentos genéricos e difusos, como a afirmação de que “caso a rede de chocolates Kopenhagen venha, hipoteticamente, a sofrer um impacto patrimonial, não significa que a marca Cacau Brasil deva ser chamada para honrar as dívidas da rival, única e exclusivamente por atuarem no mesmo ramo de atividade.”

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso neste ponto, mantendo íntegro o arbitramento efetuado e seus reflexos legais.

2.4 ARGUMENTO DE AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Sobre a responsabilidade solidária das pessoas físicas envolvidas, a empresa Appa alega o seguinte:

Não há como se falar em justo motivo para a inclusão dos administradores Ademir Pereira de Godoy e Eduardo Duarte Neto no polo passivo das obrigações tributária, haja vista não haver nos fundamentos da autuação a descrição (e comprovação) de quaisquer fatos que se enquadrem na hipótese de incidência da regra de responsabilidade prescrita no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e que serviu de fundamentação a responsabilização.

No entanto, deixo de conhecer o recurso da empresa neste ponto, nos termos da Súmula CARF nº 172, segundo a qual “A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.”

2.5 ARGUMENTOS SOBRE A APLICAÇÃO DA MULTA

Quanto à penalidade de 150% a Recorrente defende que não houve fraude comprovada que justificasse multa qualificada; o que ocorreu foi, no máximo, falhas na escrituração contábil, sem dolo fiscal. Portanto, a imposição da multa no percentual máximo mostra-se excessivamente rigorosa e desproporcional.

O recurso cita, ainda, precedentes do STF no sentido de que multas tributárias não podem exceder o valor do tributo devido, sob pena de violar princípios constitucionais sustentar que a multa de 150% aplicada no caso presente ultrapassa os patamares de razoabilidade e legalidade, devendo ser ajustada caso o lançamento não seja cancelado – haja vista que nenhuma

sanção administrativa pode ultrapassar o valor do tributo sem configurar confisco. Em síntese, a Recorrente pede o afastamento ou redução da multa agravada, caso subsista alguma exigência tributária, para adequá-la ao limite de 100% do tributo devido.

Não há dúvidas de que a qualificação da multa de ofício exige demonstração clara de dolo e da ocorrência de fraude, sonegação ou conluio. Reconheço também a existência de casos em que o Fisco acaba não fundamentando adequadamente a penalidade, por vezes, apenas alegando que as situações dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 se encontram presentes de maneira genérica e superficial. Contudo, entendo não ser este o cenário do caso em análise.

Conforme já adiantado em trechos anteriores deste voto, a fraude, o conluio e a sonegação restaram bem qualificadas no procedimento fiscal de origem e a devida tipificação ocorreu de forma concreta e satisfatória, como também de identifica do robusto TVF:

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

Também comprovamos que as escriturações contábeis e fiscais da empresa foram fraudadas para desvios de recursos em benefício das demais empresas do referido grupo econômico, bem como de seus titulares de fato.

Na escrituração fiscal original (EFD Contribuições), o exemplo do dolo está na inserção de valor inexistente, referente a saldo de crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS apurado no mês anterior, com fins a reduzir o valor devido dessas contribuições em todos os meses do ano de 2017. Posteriormente, na retificação dessas EFDs, após o início da ação fiscal, o contribuinte, novamente inseriu informações sabidamente incorretas, majorando os valores das contribuições para o PIS e a COFINS retidos na fonte, de modo a reduzir os valores devidos dessas contribuições. Esta atitude do contribuinte caracteriza sonegação fiscal.

Além da ocultação da existência do grupo econômico, ficou constatada uma confusão patrimonial entre as empresas integrantes do mesmo e, por fim, a ocultação dos bens dos reais proprietários do grupo transferidos para empresas especificamente constituídas para blindar esse patrimônio.

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

Quanto às alegações de confisco e irrazoabilidade da multa, nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade das

normas que serviram de fundamento para o lançamento. Isso se confirma também no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Porém a referida penalidade realmente precisa respeitar o limite de 100%, em aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, decorrente da modificação introduzida pela Lei 14.689/2023, que alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no sentido de reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, quando não há reincidência.

3 RECURSO DO RESPONSÁVEL EDUARDO DUARTE NETO

Conforme adiantado no relatório, o recurso do sr. Eduardo transcreve *ipsis litteris* as alegações do recurso da Appa, de modo que analisarei apenas o tópico que questiona sua responsabilidade, já que o restante da matéria alegada já foi apreciada acima. Vejamos novamente o cerne da alegação:

Não há como se falar em justo motivo para a inclusão dos administradores Ademir Pereira de Godoy e Eduardo Duarte Neto no polo passivo das obrigações tributária, haja vista não haver nos fundamentos da autuação a descrição (e comprovação) de quaisquer fatos que se enquadrem na hipótese de incidência da regra de responsabilidade prescrita no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e que serviu de fundamentação a responsabilização.

Aqui também, por motivos semelhantes aos que utilizei para manter a qualificação da multa, entendo que a responsabilidade solidária foi devidamente caracterizada. O capítulo pertinente do TVF desenvolveu extensa fundamentação para justificar fática e juridicamente a responsabilização da pessoa física de Eduardo, calcada da constatação de confusão patrimonial, grupo econômico de fato e no dolo demonstrado ao longo de todo o procedimento.

Aqui, mais uma vez, devem ser referenciados trechos pertinentes do TVF:

Conforme restou devidamente demonstrado neste TVF, a APPA (**por intermédio dos seus gestores/administradores**) praticou uma série de fraudes tributárias, visando eximir-se do pagamento dos tributos devidos, bem como visando desviar esses recursos para o patrimônio dos seus titulares de fato, por meio de blindagem patrimonial.

Conforme demonstrado, a APPA integra um grupo econômico de fato capitaneado por ADEMIR PEREIRA DE GODOY e EDUARDO DUARTE NETO, o qual denominamos de GRUPO APPA, que atua na prestação de serviços, locação de bens móveis e fornecimento de alimentos preparados a órgãos da administração pública direta e indireta da União, Estados e Municípios, tais como os Tribunais de

Justiça dos Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e São Paulo, a Prefeitura Municipal de Belo Horizonte, o Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, a Agência Nacional de Cinema (ANCINE) e o Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI).

Restou devidamente comprovado que **os participantes desse grupo econômico de fato praticaram as mais diversas infrações, tais como interposição fraudulenta de pessoas, abuso da personalidade jurídica, confusão patrimonial, blindagem patrimonial, entre outras, tudo isso visando a evasão tributária.**

Destarte, os envolvidos praticaram atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer o resultado das condutas da sonegação e da fraude, além de agirem em conluio, cujas condutas estão descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Em tese, essas condutas se caracterizam como crimes contra a ordem tributária, definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

Ademais, a Lei nº 8.666, de 1993, em seu artigo 27, inciso IV, exige a regularidade fiscal das pessoas jurídicas prestadoras de serviço à administração pública. **As pessoas jurídicas fiscalizadas aparentavam regularidade fiscal e, dessa forma, conseguiam contratos com a administração pública. Mas, mediante fraude em suas escriturações, interposição de pessoas e abuso de personalidade jurídica, os tributos eram sonegados e os ganhos obtidos dessa sonegação eram então aplicados na aquisição de bens em nome de outras pessoas jurídicas, a maior parte em nome de uma pessoa jurídica brasileira cuja titularidade formal pertencia a uma offshore Uruguaia.** Assim, num círculo vicioso, mantinham a aparente regularidade fiscal e conseguiam novos contratos com a administração pública. A relação entre o aumento do faturamento das pessoas jurídicas fiscalizadas e o aumento do patrimônio das pessoas jurídicas de blindagem pode ser conferida no gráfico abaixo.

Gráfico 4 - Faturamento fiscalizadas X Patrimônio das blindadoras



Assim, voto por manter a responsabilização solidária do Recorrente Eduardo Neto.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer dos recursos voluntários da empresa Appa e do responsável Eduardo Duarte Neto e, no mérito, dar-lhes parcial provimento, para aplicar a retroatividade benigna, reduzindo a multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha