



selecione uma opção

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721046/2019-11
ACÓRDÃO	1402-007.398 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONFECOES ALTA MODA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.
INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando o procedimento foi efetuado dentro dos preceitos normativos atinentes à matéria, o sujeito passivo foi devidamente intimado para apresentação de documentos de seu interesse e defesa, e o lançamento foi fundamentado nas razões de fato e de direito apresentadas pelo Auditor Fiscal e apurado da forma como determina o artigo 142 do CTN.

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL E OBRIGATÓRIA.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário. Contudo, sendo identificada alguma das hipóteses legais de arbitramento, a apuração pelo lucro arbitrado se torna obrigatória.

DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO A APURAÇÃO TRIMESTRAL - ART. 173, I, DO CTN - TERMO A QUO - SUMULA/CARF 101

O termo a quo para a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN, é primeiro dia do exercício subsequente, entendido este como o ano imediatamente posterior àquele em que poderia ter ocorrido lançamento, ainda que o período de apuração do tributo seja trimestral, consoante preconiza a Súmula/CARF de nº 101.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO A LEI.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração a lei, os

diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, bem como seus mandatários.

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

Restando comprovadas as hipóteses normativas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob tais fundamentos. A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS.COFINS

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) rejeitar as preliminares de nulidade aventadas; i.ii) manter os lançamentos realizados, com redução da multa de ofício qualificada aplicada para o percentual de 100% (cem por cento), a teor do artigo 14, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN; i.iii) negar provimento ao recurso de ofício; ii) por maioria de votos, negar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis solidários Ely Akkari e Marcel Akkari, mantida a imputação com fulcro no artigo 135, III, do CTN, vencidos os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que afastavam a responsabilização dos coobrigados.

Sala de Sessões, em 31 de julho de 2025.

(documento assinado digitalmente)
Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

(documento assinado digitalmente)
Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento do recurso administrativo na primeira instância administrativa, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ:

O presente processo trata de Autos de Infração emitidos para exigência do crédito tributário abaixo identificado:

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS
IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	7.895.204,88	3.585.242,20	9.959.006,08	2.157.784,51
JUROS DE MORA	3.034.361,79	1.378.034,78	3.928.376,01	851.147,97
MULTA	11.842.807,29	5.377.863,27	14.938.509,03	3.236.676,69
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	22.772.373,96	10.341.140,25	28.825.891,12	6.245.609,17
CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCESSO				68.185.014,50

2. A descrição dos fatos e o enquadramento legal constam dos Autos de Infração anexados ao processo, de onde se extrai:

INFRAÇÕES APURADAS

Arbitramento do Lucro

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal: Art. 530, inciso II, do RIR/99

3. IRPJ – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

3.1 RECEITAS DA ATIVIDADE.

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA REVENDA DE MERCADORIAS

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de revenda de mercadorias, conforme relatório fiscal em anexo.

4. CSLL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

4.1 FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL**INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL**

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de revenda de mercadorias, conforme relatório fiscal em anexo.

5. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO**INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de revenda de mercadorias, conforme relatório fiscal em anexo.

6. CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO****INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de revenda de mercadorias, conforme relatório fiscal em anexo.

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

7. A descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações estão detalhadas no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL às fls. 352 a 401, de onde se extrai, em síntese:
 - 7.1. A empresa em epígrafe iniciou as atividades em 08 de Fevereiro de 2001 como sociedade empresária limitada, e exerce atividade econômica de: confecção de peças do vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida, facção de peças do vestuário, exceto roupas íntimas, comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios, exceto profissionais e de segurança, aluguel de imóveis próprios.
 - 7.2. Após auditoria efetuada na empresa CONFECÇÕES ALTA MODA LTDA, amparada pelas informações extraídas dos sistemas informatizados da RFB e aquelas prestadas pelo contribuinte nas intimações e reintimações efetuadas no curso do procedimento, bem como as omissões ocorridas na apresentação de documentos, o fisco em síntese, esclarece:
 - 7.2.1. Para os Anos Calendário de 2014, 2015 e 2016 o contribuinte optou pela apuração dos lucros na forma de Lucro Real Trimestral, conforme pesquisa nos SPED ECF transmitidos pelo próprio contribuinte. Na análise e aferição da regularidade fiscal em 2014, 2015 e 2016 foram considerados os dados constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (RFB); SPED NF-e; os esclarecimentos e as informações encaminhados pelo próprio contribuinte, em particular, aqueles informados e transmitidos através do SPED (ECD, ECF, Contribuições, IPI/ICMS.

7.2.2. Foram encaminhadas intimações para comprovação da entrada efetiva e respectivos pagamentos das mercadorias supostamente adquiridas para revenda; a listagem das notas fiscais correspondentes consta de planilha aposta no TVF. NENHUMA das notas fiscais relacionadas foram documentalmente comprovadas, constituindo-se em compras inidôneas.

7.2.3. A contabilidade do contribuinte apresentou registros de operações sem respaldo na movimentação financeira observada nos extratos bancários; deixou de registrar todas as operações realizadas; lançamentos contábeis com ausência de suporte fático, redundando em diversas inconsistências, tais como: registros contábeis relativos a pagamentos a fornecedores inexistentes na movimentação financeira, registros contabilizados para favorecidas já extintas na data dos pretensos pagamentos.

7.2.3.1. Além das constatações de discrepâncias entre os valores escriturados na CONFECÇÕES ALTA MODA LTDA e os efetivamente encaminhados à FIBRAMIX, a título de pagamentos pelas compras de mercadorias para revenda, verificou-se que a quase totalidade desses valores retornaram da FIBRAMIX à ALTA MODA, em regra, no mês seguinte aos pagamentos, em conta bancária não escriturada na empresa CONFECÇÕES ALTA MODA LTDA – C/C 130030783 da Agência 0331 do Banco Santander.

7.2.3.2. A fiscalizada registrou custos ou despesas relevantes com compras, cuja efetividade das operações não foram comprovadas, referentes às aquisições junto a fornecedores com curtos ciclos de vida, constituídas com sócios com baixa capacidade econômica e financeira, que, por sua vez, adquiriram os produtos revendidos à CONFECÇÕES ALTA MODA de empresas com baixa capacidade operacional, declaradas inidôneas, sem empregados, constituídas por sócios com baixa capacidade econômica.

7.2.3.2.1. Intimada a comprovar a efetividade das operações de Compras das Mercadorias registradas (recebimentos das mercadorias e pagamentos efetuados) a Fiscalizada alegou (após inúmeras intimações e reintimações e concessões e dilações de prazo) a “não localização dos documentos necessários a comprovar a efetividade e materialidade das operações de compras efetuadas no período 2014, 2015 e 2016”.

7.2.3.2.2. Foram realizadas diligências junto aos 06 (seis) fornecedores da autuada, referente ao período 2014 a 2016, no intuito de buscar a efetividade das vendas realizadas, através da comprovação dos valores recebidos, dos conhecimentos de transporte, do controle e entrega de mercadorias etc. Porém os fornecedores não lograram êxito em comprovar a existência dessas operações, inclusive, coincidentemente, três fornecedores alegaram roubo dos arquivos e documentos.

7.3. Ante a impossibilidade da apuração dos lucros, na opção feita pelo Lucro Real Trimestral, nos anos de 2014, 2015 e 2016, tendo em vista a constatação dos fatos, passíveis de enquadramento nas hipóteses de arbitramento de lucro, previstas no artigo 47 da Lei 8.981/95. Como Receita Conhecida, foi considerada a Receita Bruta de Vendas (excluída

dos cancelamentos e das devoluções), extraída das informações constantes dos SPED NF-e.

7.3.1.Tendo em vista que o contribuinte exerce atividade de comércio, sobre Receita Bruta de Vendas consolidada trimestralmente, será aplicada a alíquota de 8% (oito) por cento, acrescidos de 20% (vinte) por cento, isto é, 9,6% (nove vírgula seis) por cento, para apuração do Lucro Arbitrado.

7.3.2.Em conformidade com a legislação de regência a apuração do CSLL ocorreu nos moldes do Inciso I, do art. 29 da Lei 9.430/96 c/c art. 20 da Lei 9.249/1995. Para apuração do PIS e da COFINS foi adotado o regime Cumulativo de apuração, a incidir sobre as Receitas de Vendas Mensais.

7.4. A conduta do contribuinte em não comprovar a efetividade e materialidade de NENHUMA das operações de Compras de Mercadorias, constantes das NF-e emitidas em 2014, 2015 e 2016, pelos fornecedores retro identificados, não obstante o atendimento de dilações de prazo pleiteados pelo contribuinte nas reiteradas solicitações promovidas pela fiscalização, somada à natureza e às características dos referidos fornecedores detalhados no TVF demonstram a conduta fraudulenta e dolosa do contribuinte, praticada com o objetivo de reduzir artificialmente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pela utilização contínua e sistemática de NF's inidôneas, bem como reduzir a base de cálculo do PIS e da COFINS, pela geração de créditos indevidos.

7.4.1.Neste contexto, foi aplicada a multa de ofício qualificada, com duplicação de seu percentual ordinário de 75% por cento para 150% por cento, nos termos com o disposto no art. 44, Inciso I, parágrafo 1º, da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, c/c com o art. 957, Inciso II do Decreto 3.000 de 26 de março de 1999 (RIR/99).

7.5. Diante do relatado no TFV, o lançamento de ofício foi efetuado em nome do contribuinte em epígrafe, conforme estatuído no art. 121, inciso I, da Lei 5.172/66, bem como aos responsáveis tributários solidários ELY AKKARI e MARCEL AKKARI.

CIÊNCIA

8. A autuada CONFECÇÕES ALTA MODA LTDA foi cientificada dos Autos de Infração aos 09/12/2019, conforme documento à fl. 405. O responsável solidário ELY AKKARI foi cientificado dos lançamentos aos 12/12/2019, conforme AR à fl. 407, e o responsável solidário MALCEL AKKARI foi cientificado dos lançamentos aos 11/12/2019, conforme AR à fl. 408.

8.1. Cientificados, os envolvidos apresentaram impugnação, nos seguintes termos:

CONFECÇÕES ALTA MODA LTDA - Impugnação

9. A interessada apresentou a impugnação anexada às fls. 412 a 427, onde, em síntese, argumenta:

DECADÊNCIA

9.2 O lançamento administrativo foi realizado em 06.12.2019, mas cientificado em 09.12.2019, significando dizer que foi efetuado mais de CINCO ANOS após a ocorrência dos fatos geradores do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS e CSLL:

IRPJ do período de apuração 01.2014 a 09.2014;

COFINS do período de apuração 01.2014 a 11.2014;

PIS/PASEP do período de apuração 01.2014 a 11.2014.

9.2.1 Após o prazo de cinco anos a contar da data da ocorrência dos fatos geradores, o crédito tributário está extinto, conforme o mandamento do artigo 156, inciso VII, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a homologação tácita, determinada pelo artigo 150, parágrafo 4o do mesmo diploma legal.

NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO À AMPLA DEFESA

9.3 A Impugnante foi intimada no curso do procedimento fiscal para apresentar os extratos bancários, que foram devidamente entregues, o que se encontra confirmado no Termo de Verificação Fiscal. Dessa forma, é inaceitável e injustificável a até então desconhecida quebra do seu sigilo bancário por parte das autoridades administrativas.

9.3.1 Para que a solicitação de expedição da RMF seja válida, a Fiscalização deve descrever minuciosamente a motivação do ato administrativo para solicitar a quebra do sigilo bancário, permitindo ao contribuinte conhecer a motivação da autoridade fiscal para a prática do ato e permitir com isso a sua avaliação e o exercício do contraditório e do direito à ampla defesa, caso julgue não justificável tal ato.

9.3.1.1 Não estando presentes no processo a RMF e o respectivo relatório de solicitação de expedição, conforme se verifica, resta claramente cerceado o direito da Impugnante ao contraditório e à ampla defesa, posto desconhecer o conteúdo desses importantes documentos. Por essas razões, a Impugnante encontra-se obstada de apresentar defesa específica contra os motivos alegados pela autoridade administrativa, em face da sua absoluta falta de conhecimento das razões constantes do relatório.

NULIDADE ANTE A INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE REGULAR REQUISIÇÃO DA ECD

9.4 A legislação tributária que regulamentou o acesso das autoridades fiscais à escrituração contábil dos contribuintes, determina que o procedimento seja feito por meio de requisição das informações do SPED-ECD, mediante autorização por Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF. Invoca a IN RFB 1774, de 2017.

MÉRITO

IMPROCEDÊNCIA DO ARBITRAMENTO POR INEXISTÊNCIA DOS ELEMENTOS DE PROVA

9.5 Para proceder ao arbitramento do lucro da Impugnante, a fiscalização justificou a sua necessidade com base na imprestabilidade da escrituração contábil da autuada; O fisco fez diversas acusações graves contra a Impugnante, sem, entretanto, apresentar qualquer elemento

de prova para análise criteriosa por parte deste colegiado. Questiona a ausência da SPED-ECD no processo, elemento de prova utilizado pelo fisco na apuração do crédito tributário.

9.5.1 Na mesma retórica, questiona a ausência do SPED-ECF e os extratos bancários mencionados pelo fisco no TVF.

IMPROCEDÊNCIA DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO POR INEXISTÊNCIA DE ELEMENTOS DE PROVA

9.6 O fisco utilizou os arquivos do SPED NF-e para apuração da Receita Bruta de Vendas conhecida da Impugnante; estes arquivos não foram anexados ao processo, acarretando a insubsistência das bases apuradas pela absoluta falta de provas para sustentá-las.

IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO POR FALTA DOS ELEMENTOS EMBASADORES DAS CONCLUSÕES FISCAIS

9.7 As autoridades administrativas concluíram que as operações de vendas à Impugnante são inidôneas, narrando que as operações anteriores realizadas pelos fornecedores da Impugnante não existiram, conforme trechos “DOS DADOS PRELIMINARES” extraídos do TVF.

9.7.1 O impugnante argumenta que não foram anexados ao processo os documentos referentes às diligências nas empresas fornecedoras nem a comprovação da inaptidão e inidoneidade das empresas e documentos envolvidos.

9.7.2 *“Assim como vários outros documentos ausentes que poderíamos questionar, a sua inexistência no processo, torna todas as alegações, afirmações e conclusões meras conjecturas não suportadas por qualquer elemento de prova material, portanto, irrelevantes e improcedentes para embasar a autuação levada a efeito pelas autoridades administrativas”.*

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS

9.8 . Conforme constatamos nos Autos de Infração, as autoridades administrativas lançaram o valor de R\$ 10.198.638,70, referente à competência de 04/2015 que não consta nas bases de cálculo demonstradas no TVF, dessa forma, também é improcedente o cômputo desse valor às bases dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, devendo o mesmo ser excluído na apuração dos tributos exigidos.

IMPROCEDÊNCIA DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

9.9 A autoridade administrativa qualificou a multa de ofício, imputando responsabilidade solidária aos sócios. Questiona novamente a juntada dos documentos mencionados pelo fisco, inclusive os arquivos digitais do SPED-ECF, SPED-Contribuições e SPED IPI/ICMS.

9.10 *“As autoridades fiscais confessam no TVF, que consultaram os sistemas informatizados da RFB. Portanto, imprescindíveis à fiscalização, a consulta das DCTF entregues pela Impugnante com os tributos declarados e seus respectivos pagamentos, e mesmo assim, não consideraram tais recolhimentos para redução dos valores exigidos, agindo com infração à*

legislação tributária de seu conhecimento, que determina exatamente o contrário da conduta praticada, conforme mandamento da SCI Cosit nº 23/2006, de observância obrigatória pelos auditores da Receita Federal do Brasil”.

DEFINITIVIDADE DA INSUBISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO FISCAL

9.11 “Assim, como última questão para eliminar qualquer dúvida que possa haver por parte desses M.D. Julgadores, postulamos que confirmem que a Administração Tributária determina aos auditores fiscais em exercício na fiscalização que quando os arquivos digitais da escrita contábil ou fiscal se constituírem nos elementos de prova utilizados na autuação, esses arquivos deverão, necessariamente, estar juntados ao processo, concluindo que se não estiverem no processo, eles não existem no mundo jurídico”. Transcreve excertos do MAPROF – Manual de Procedimentos Fiscais.

CONCLUSÃO

Por fim, propugna pela nulidade do procedimento e, alternativamente, a declaração de improcedência da autuação, face à ausência dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

ELY AKKARI - Impugnação

O responsável solidário ELY AKKARI apresentou a impugnação às fls. 452 a 468, onde, em síntese, argumenta:

11.1 A tempestividade da apresentação da impugnação.

VÍCIOS NA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

11.2 “Inicialmente, ao impugnante cumpre consignar que não lhe foi dada ciência sobre a integralidade do processo administrativo fiscal imposto à CONFECÇÕES ALTA MODA UMA., uma vez que o Fisco limitou-se a remeter os autos de infração (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS) e o Termo de Verificação Fiscal, por meio de mídia. Nada mais”.

11.2.1 O fisco descumpriu requisito fundamental para a imputação de responsabilidade, previsto no art. 3º da IN RFB 1.862, de 2018: não se verifica nos autos as provas indispensáveis à imposição da autuação, muito menos em relação à comprovação da responsabilidade tributária.

[...]

MARCEL AKKARI - Impugnação

O responsável solidário MARCEL AKKARI apresentou a impugnação às fls. 430 a 446, onde, em síntese, argumenta:

13.1 A tempestividade da apresentação da impugnação.

VÍCIOS NA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

13.2 “Inicialmente, ao impugnante cumpre consignar que não lhe foi dada ciência sobre a integralidade do processo administrativo fiscal imposto à CONFECÇÕES ALTA MODA UMA., uma vez que o Fisco limitou-se a remeter os autos de infração (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS) e o Termo de Verificação Fiscal, por meio de mídia. Nada mais”.

13.2.1 O fisco descumpriu requisito fundamental para a imputação de responsabilidade, previsto no art. 3º da IN RFB 1.862, de 2018: não se verifica nos autos as provas indispensáveis à imposição da autuação, muito menos em relação à comprovação da responsabilidade tributária.

Em sessão de 06 de maio de 2020 (e-fls.516) a DRJ julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte.

Os julgadores convalidaram as conclusões do Fisco em relação à imprestabilidade da contabilidade da empresa, tendo em vista, inclusive, à falta de apresentação dos documentos solicitados em diversas intimações.

No entanto, acataram os argumentos da defesa em relação ao erro na apuração cometido pela Fiscalização, em relação ao Período de apuração de abril de 2014, cancelando o lançamento dos tributos deste PA.

Os julgadores acataram o argumento da defesa sobre o abatimento dos valores já contabilizados na DCTF. Como resultado, o auto de infração foi ajustado, com a redução dos montantes inicialmente lançados, refletindo os débitos que já haviam sido devidamente informados na declaração.

Ciente da decisão de primeira instância, o ora Recorrente Recurso Voluntário com razões de fato e de direito que serão desenvolvidas no voto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAFAEL ZEDRAL**, Relator

Admissibilidade

Do Recurso Voluntário da Pessoa jurídica

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Reconheço também a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso de Ofício visto que a exoneração do crédito tributário é superior ao limite de alçada de R\$ 15.000.000,00, previsto na Portaria MF nº 2, de 2023.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE.

Alega a recorrente, em preliminar, que os julgadores da DRJ cercearam sua defesa ao não responder “de forma clara, objetiva e fundamentada os questionamentos feitos em impugnação”.

Sem razão a recorrente neste ponto. O relator do Acórdão recorrido não só respondeu a todos os questionamentos da recorrente, como o fez na mesma ordem que consta apresentados na impugnação.

Somente a parte do voto do relator (excluindo o relatório) possui 27 páginas. Caberia à recorrente apresentar objetivamente no seu Recurso Voluntário quais questionamentos não foram respondidos e de que modo teria causado algum prejuízo à sua defesa.

Além do mais, ainda que por hipótese admitamos que o Acórdão da DRJ não tenha abordado todos os argumentos levantados pela defesa, o que não se verifica no caso presente, mesmo assim nenhuma nulidade haveria, porque o julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos apresentados pela defesa, desde de explicitar as razões da sua decisão

No mesmo sentido, colaciono julgado do Pleno do Supremo Tribunal Federal:

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL.

SUSPENSÃO DE SEGURANÇA. AUSÊNCIA DE OMISSÃO.

REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE.

DESNECESSIDADE DE O ÓRGÃO JUDICANTE SE MANIFESTAR SOBRE TODOS OS ARGUMENTOS APRESENTADOS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

I – Ausência dos pressupostos do art. 535, II, do Código de Processo Civil.

II – Busca-se tão somente a rediscussão da matéria, porém os embargos de declaração não constituem meio processual adequado para a reforma da decisão.

III – O Órgão Julgador não está obrigado a rebater pormenorizadamente todos os argumentos apresentados pela parte, bastando que motive o julgado com as razões que entendeu suficientes à formação do seu convencimento.

IV – Embargos de declaração rejeitados.

(SS 4836 AgR-ED, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 07/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-219 DIVULG 03-11-2015 PUBLIC 04-11-2015)

Este CARF também tem firme posição neste sentido:

“Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa.

NULIDADE. INOVAÇÃO EM DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA.

INOCORRÊNCIA.

A autoridade julgadora pode expressar livremente sua percepção dos fatos reunidos nos autos, inclusive acrescentando análises não cogitadas pela Fiscalização, em resposta à defesa do impugnante. Somente não lhe é permitido manter a exigência do crédito tributário com fundamento, exclusivamente, em argumentos novos, por ela adicionados à motivação do lançamento.

NULIDADE. FALTA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL.

INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA OU AO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO.

Afasta-se a tese de nulidade relativa à falta de indicação do artigo que supostamente serviria de fundamento para a autuação, especialmente quando se constata que a autoridade fiscal descreveu os fatos apurados de forma que a empresa e todos os intervenientes no processo puderam ter nítida compreensão das infrações autuadas. Inexistência de prejuízo à defesa ou ao exercício do contraditório. ” Processo nº 11030.721754/2014-70. 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. Acórdão nº 9101-004.250 – CSRF / 1ª Turma. Relatora Viviane Vidal Wagner. Seção de 9 de julho de 2019.

O livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida seja fundamentada com base no argumento que entender cabível, não sendo necessário que se responda a todas as alegações das partes, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder um a um todos os seus argumentos.

Diante do exposto, rejeito à preliminar de nulidade.

DO MÉRITO

Trata-se de lançamento de IRPJ e reflexos, apurados por arbitramento de Lucro dos quatro trimestres dos anos 2014 e 2015.

A fiscalização buscou verificar a regularidade dos lançamentos contábeis realizados pela recorrente no sistema SPED, relativamente ao registro de compras de mercadorias.

O procedimento de Fiscalização aqui tratado iniciou em decorrência dos trabalhos realizados em outra empresa, a FIBRAMIX ACATADO DE TECIDOS LTDA, que figurava no sistema SPED como emitente de notas fiscais de venda de mercadorias para a recorrente. Havia indícios de que a recorrente não havia de fato adquirido tais mercadorias.

Inicialmente, foram analisados os registros de aquisição de mercadorias para revenda. De posse dos dados das notas fiscais eletrônicas de saída, emitidas por outras pessoas jurídicas e endereçadas à recorrente (na qualidade de adquirente), a Fiscalização realizou intimações questionando sobre as operações de compra de mercadoria e insumos da empresa.

Foram realizadas diversas intimações, que buscavam obter provas documentais que demonstrassem a efetividade das compras descritas nas notas fiscais eletrônicas emitidas pelas empresas FIBRAMIX, EIXO CONFECÇÕES e outras.

Foram solicitados, por exemplo, comprovantes de pagamentos pelas compras, conhecimento de transporte, além dos lançamentos contábeis correspondentes (vide e-fls. 3, 85).

Como vemos nas respostas às intimações de e-fls. 109, 132, 144, a recorrente reiteradamente afirmou não ter encontrado os documentos solicitados.

Observe-se que a recorrente era sempre bem lacônica nas suas respostas, afirmando que estava impossibilitada de entregar documentos, sem descrever quais documentos estava se referindo.

Exemplo, na resposta de e-fls. 109 (grifos nossos):

“Requer que esse R. Órgão considere a especialidade das circunstâncias aqui descritas e, ainda, que a Contribuinte se **encontra impossibilitada de entregar documentos que, por uma fatalidade alheia à vontade da empresa**, não foram encontrados.

Termos em que. Pede Deferimento.

São Paulo, 28 de maio de 2.018”

Na resposta de e-fls. 132:

“CONFECÇÕES ALTA MODA LTDA., estabelecida na Rua Mendes Júnior, 629, no bairro Brás, em São Paulo/SP, inscrita no CNPJ sob o número 04.273.385/0001-11, em face do Termo de Início de Fiscalização, vem, respeitosamente:

- 1) Apresentar cópia de seu Contrato Social atualizado pelas alterações societárias.
- 2) Informar que a empresa está representada na forma de seus atos constitutivos, razão pela qual deixa de apresentar instrumento de procuração.
- 3) Informar que, conforme indicado na resposta ao Termo de distribuição de Procedimento Fiscal Diligência (TDPF-D) n* 08.1.90.002017-00620-0, a

Contribuinte não logrou êxito em localizar a documentação indicada tanto no indicado TDPF-D quanto no presente TDPF-F, embora tenha diligenciado exaustivamente nesse sentido.

Reitera pedido formulado no TDPF-D nº 08.1.90.002017-00620-0, **para que esse R. Órgão considere a especialidade das circunstâncias relativas à impossibilidade de a Contribuinte entregar documentos que, por uma fatalidade alheia à vontade da empresa, não foram encontrados.**

Mesmo padrão de resposta se repete na e-fls. 144.

Chamo à atenção as seguintes respostas prestadas pela empresa às intimações da Fiscalização para apresentar a comprovação da efetividade das compras indicadas nas notas fiscais de outras pessoas jurídicas. Na resposta de e-fls. 161 a recorrente repisa o argumento de que não encontrou os documentos solicitados, afirmando inclusive estarem extraviados (grifos nosso):

CONFECÇÕES ALTA MODA LTDA., estabelecida na Rua Mendes Júnior, 629, no bairro Brás, em São Paulo/SP, inscrita no CNPJ sob o número 04.273.385/0001-11, neste ato representada na forma de seus atos constitutivos, vem, respeitosamente, apresentar os extratos de suas contas bancárias, fornecidos pelos bancos BRADESCO e SANTANDER.

Com relação às cópias dos documentos indicados no termo de intimação fiscal, informamos que até a presente data não logramos êxito em localizar tais papéis, circunstância que foi informada de forma reiterada à Fiscalização que se encarregou do TDPF-F 08.1.90.00-2018-00656-5.

Quando do atendimento de intimação realizada pela Receita Federal em 2017, nossa empresa manuseou e entregou a maioria dos documentos que estão sendo solicitados no presente TDPF.

No entanto, após a referida entrega, não mais localizamos tais documentos, que se encontram extraviados, embora os tenhamos buscado arduamente.

Assim, requer que essa Fiscalização considere a especialidade da circunstância e que a Contribuinte encontra-se impossibilitada de entregar documentos que, por uma fatalidade, se encontram extraviados.

Por consequência, em vista da admissão, por parte da recorrente, do extravio de documentos, a autoridade fiscal solicitou a apresentação de boletim de ocorrência previsto no artigo 278 do RIR/2018¹.

¹ Art. 278. A pessoa jurídica fica obrigada a conservar, em boa guarda, a escrituração, a correspondência e os demais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados ([Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º](#); e [Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 1.194](#)).

§ 1º Na hipótese de extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, no prazo de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, e remeter cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda de sua jurisdição ([Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, caput](#)).

Em documento juntado na e-fls. 231, a recorrente respondeu sobre este ponto, conforme abaixo:

“c) Dessa forma, ainda que a Contribuinte tenha utilizado em alguma de suas respostas a palavra "extraviado", tal uso não se deu na acepção dada pela legislação tributária ao termo, o que se comprova pelo teor integral da manifestação de nossa empresa, conforme ressaltado no trecho supra transcrito.

d) Partindo do pressuposto de que nossa empresa não reconhece o extravio dos documentos - agora na acepção jurídica e tributária da palavra -, a mesma não solicitou a emissão de boletim de ocorrência ou cumpriu os demais requisitos do art. 278, parágrafo 1º do Regulamento do Imposto de Renda 2018.

e) No entanto, quando e se a Contribuinte reconhecer que a documentação se encontra efetivamente extraviada, nesta ocasião providenciará de imediato ao cumprimento das formalidades necessárias, conforme legislação indicada no item anterior.”

A recorrente não deixa claro qual seria a “acepção dada pela legislação tributária” ao termo “extraviado” que seria diferente daquela acepção encontrada em qualquer dicionário da língua portuguesa.

E em paralelo às diversas intimações direcionadas à recorrente, a autoridade fiscal também intimou as empresas emissoras das notas fiscais de venda a comprovar documentalmente a efetividade das saídas de mercadorias. Em resposta, alguns representantes destas empresas alegaram que tais documentos foram furtados no interior da sede da empresa ou no interior de veículos.

Ainda que se possa admitir a veracidade destas alegações de extravio e furto de documentos, por mais inverossímil que seja esta coincidência de tantos infortúnios ocorrendo ao mesmo tempo entre empresas diferentes, estas respostas demonstram claramente que não houve comprovação da efetividade da aquisição de mercadorias indicadas nas notas fiscais, que somam R\$ 79.950.436,57 entre 2014 e 2015:

CLIENTE	FORNECEDORES							
	ANO	Mirassol	Poly Ring	Viena	Fibramix	Textilplan	Ommitex	Σ PERÍODOS
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(1)+(2)+(3)+(4)+(5)+(6)
CONFEÇÕES ALTA MODA	2014	7.348.200,99	10.433.503,80	3.026.872,31	1.661.688,00	1.950.167,41		24.420.432,51
	2015	14.131.568,42			12.836.007,30	1.457.240,01		28.424.815,73
	2016	2.030.745,37			12.490.747,36		12.583.695,60	27.105.188,33
	Σ	23.510.514,78	10.433.503,80	3.026.872,31	26.988.442,66	3.407.407,42	12.583.695,60	79.950.436,57

A autoridade fiscal apontou os seguintes fatos que demonstram que as notas fiscais representam na verdade compras fictícias:

“Por outro lado, a empresa deixou de apresentar o Livro de Registro de Produção e Estoque (Mod. 3), nos termos dos artigos 444 e 461 do Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010; deixou de esclarecer as divergências apontadas pela Fiscalização nos Estoques Iniciais e Finais do período 2014 a 2016; deixou de apresentar os códigos de produtos de modo a identificar os produtos em estoque; deixou de apresentar os livros auxiliares de Duplicatas a Receber e de Fornecedores, solicitados no retro mencionado **“Termo de Intimação Fiscal” de 09/10/2019**, que impossibilitou à Fiscalização a verificação da regularidade da empresa na escrituração do Custo das Mercadorias Revendidas e, consequente recomposição dos custos pelas compras não comprovadas.

Somadas às circunstâncias acima apontadas, tem-se:

- a) A cadeia de fornecedores constituída em boa medida, por empresas de baixa capacidade econômica, declaradas inaptas, sem empregados – a indicar compras fictas em valores significativos;
- b) Não comprovação de NENHUMA das compras de mercadorias, junto aos fornecedores anteriormente citados, nos anos de 2014, 2015 e 2016, não obstante, reiteradas intimações procedidas pela Fiscalização e, concessão de inúmeros pedidos de dilação de prazos solicitados pelo contribuinte;
- c) Divergências apuradas entre registros da escrituração fiscal e a efetiva movimentação financeira, expressa nos extratos bancários, adiante detalhados;
- d) Vícios e erros observados na escrita contábil, adiante detalhados, que evidenciam a ocorrência das hipóteses de arbitramento de lucros, nos termos da Lei 8.981/95 e a adoção da sistemática do Lucro Arbitrado, como se verá a seguir.”

O respaldo para o arbitramento do lucro pode ser sintetizado pelo trecho a seguir do termo de verificação fiscal:

“DA IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Além do acima exposto, a contabilidade do contribuinte apresentou registros de operações sem respaldo na movimentação financeira observada nos extratos bancários; deixou de registrar todas as operações realizadas; lançamentos contábeis com ausência de suporte fático, redundando em diversas inconsistências, conforme relatado a seguir:

- 1 - A contabilidade apresenta registros contábeis relativos a pagamentos a fornecedores, **inexistentes na movimentação financeira registrada por esses favorecidos e não contabilização de contas bancárias.**”

Além disto, constatou a Fiscalização que a quase totalidade dos valores pagos à Fibramix retornavam para as contas da recorrente no mês seguinte.

Como mais um argumento para demonstrar a imprestabilidade da escrituração contábil da recorrente, a Fiscalização demonstrou que uma conta corrente da empresa junto ao Santander não foi contabilizada.

As duas peças de defesa da recorrente nestes autos não fazem qualquer referência, ainda que indireta, aos fatos apurados pela Fiscalização. A defesa não menciona sequer as razões sociais da empresa, as datas, valores e eventos relatados pela Fiscalização. Apenas pela leitura da impugnação ou do Recurso Voluntário não é possível saber os fatos e motivos que levaram à autuação.

A defesa centra-se exclusivamente em atacar as questões procedimentais do lançamento, como veremos a seguir.

Por exemplo, requer a prova de que algumas empresas estavam de fato inativas na data dos pagamentos de compras de mercadorias. A recorrente não cita os nomes da empresa do mesmo modo que não citava nas respostas às intimações quais documentos estava se referindo ao responder que não os havia encontrado. Mas se estiver se referindo à Viena Comercial Textil Eireli, a resposta ao seu questionamento encontra-se nas e-fls. 202:

SP SAO PAULO DEFIS

Fl. 202

CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA - CNPJ	
 MINISTÉRIO DA FAZENDA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	
CERTIDÃO DE BAIXA DE INSCRIÇÃO NO CNPJ	
NÚMERO DO CNPJ 97.548.879/0001-42	DATA DA BAIXA 08/07/2014
DADOS DO CONTRIBUINTE	
NOME EMPRESARIAL VIENA COMERCIAL TEXTIL EIRELI	

Lembrando que a Fiscalização diligenciou junto aos emissores das notas fiscais de venda de mercadorias supostamente endereçadas à recorrente, pede também a cópia do Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal relacionado à estas diligências. A prova de que a autoridade fiscal realizou as diligências está nas cópias das intimações realizadas e nas respostas dadas pelos receptivos representantes legais.

DOS EXTRATOS BANCÁRIOS

A recorrente repisa o argumento que a autuação teria sido motivada por quebra de sigilo bancário sem a necessária autorização, visto que não constam nos autos a Requisição de Movimentação Financeira respectiva.

A autoridade fiscal relata no TVF que a recorrente **apresentou todos os extratos bancários solicitados** mediante intimação. No entanto, houve nova intimação para que a

recorrente apresentasse estes mesmos extratos bancário, já juntados nos autos, mas agora em “arquivos magnéticos” formatados nos “moldes da Carta Circular BACEN nº 3.454/2010”.

A recorrente solicitou ao banco os novos extratos obedecendo este formato, pedido que não foi atendido pelo Bradesco.

Portanto, em 03/06/2010, mesmo já possuindo os extratos bancários impressos e entregues pela recorrente, mas diante da necessidade de obtê-los em outra formatação, foram feitas as requisições de movimentação financeira:

“Em 02/05/2019, lavrou-se “Termo de Intimação e Constatação Fiscal”, com ciência mediante AR de 06/05/2019, no qual **a Fiscalização acusou o recebimento dos extratos bancários em papel acima referidos e intimou a empresa par apresentar, em 05 (cinco) dias úteis, esses mesmos extratos bancários** – relativos a 2014, 2015 e 2016 - em arquivos magnéticos, **nos moldes do leiaute determinado na Carta Circular nº 3.454/2010 do Banco Central do Brasil (BACEN)**, sendo oferecida à empresa a prerrogativa de autorização à Receita Federal do Brasil para obtenção destes extratos diretamente nos bancos envolvidos.

Em 10/05/2019, a empresa requisitou prazo suplementar para atendimento do termo acima citado, tendo sido concedido pela Fiscalização o prazo adicional de 10 (dez) dias.

Em 17/05/2019, o contribuinte apresentou a recusa do Bradesco em entregar, diretamente aos correntistas, os extratos nos moldes da Carta Circular BACEN nº 3.454/2010. Na ocasião, foram entregues os extratos do Banco Santander, sem estar moldes da Carta Circular BACEN nº 3.454/2010.

Em 03/06/2019, ante ao acima mencionado e por divergências detectadas no cotejo das informações constantes dos extratos apresentados e os registros da escrita fiscal, **como a não apresentação de extratos bancários de contas registradas na contabilidade, a sinalizar indícios de fraude, foram emitidas as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) sob nºs 08.1.90.00-2019-00017-0, 08.1.90.00-2019-00018-8 e 08.1.90.00-2019-00019-6**, endereçadas aos bancos Bradesco, Santander e Safra, respectivamente, por imprescindíveis na continuidade e execução dos trabalhos da fiscalização, nos termos do art. 3º, Inciso VII Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 (que regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001), em particular, Inciso VII do art. 33 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

Insta mencionar que a recorrente estava plenamente ciente destes fatos, ainda que tenham sido completamente ignorados nas suas peças de defesa.

Sobre os extratos bancários que contribuíram para a convicção da Fiscalização, encontram-se todos citados no termo de encerramento, inclusive com a imagem de folhas destes extratos. Por exemplo, o extrato de e-fls. 385, do BRADESCO

NAS NOTAS FISCAIS E ARQUIVO SPED/ECF-ECD.

A recorrente questiona também a ausência das notas fiscais nestes autos, bem como a ausência de requisição para acesso à ECD.

Cita o artigo 9 da Instrução Normativa RFB nº 1774, de 22 de dezembro de 2017 alegando que a autoridade fiscal deveria ter requisitado o acesso aos arquivos da ECD. Pela leitura do citado artigo, nada há que signifique esta exigência, que trata, em verdade, de acesso ao próprio sistema

“Art. 9º Os usuários do Sped a que se referem os incisos I, II e III do art. 3º do Decreto nº 6.022, de 2007, terão acesso às informações relativas à ECD disponíveis no ambiente nacional do Sped.

§ 1º O acesso a que se refere o caput será realizado com observância das seguintes regras:

I - será restrito às informações pertinentes à competência do usuário;

II - o usuário deve guardar quanto às informações a que tiver acesso os sigilos comercial, fiscal e bancário de acordo com a legislação respectiva; e

III - será realizado na modalidade integral para cópia do arquivo da escrituração, ou na modalidade parcial para cópia e consulta à base de dados agregados, que consiste na consolidação mensal de informações de saldos contábeis e nas demonstrações contábeis.

§ 2º Para realizar o acesso na modalidade integral o usuário do Sped deverá ter **iniciado procedimento fiscal dirigido à pessoa jurídica titular da ECD** ou que tenha por objeto fato a ela relacionado.”

Ademais, o próprio artigo acima transcrito demonstra que o acesso pode ser feito a partir de dados consolidados mensais de saldos contábeis.

Sobre isto, o TVF apresenta tabelas com os valores consolidados (ex. e-fls. 398). E sobre a origem destes dados, podemos ver que a autoridade fiscais extraiu os dados dos arquivos enviados pela recorrente, conforme número de o recibo HASH citados no TVF, **como podemos ver no trecho de e-fl.s 365 abaixo:**

SP SAO PAULO DEFIS

Fl. 365



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização
Divisão de Fiscalização do Comércio – Difis I

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL COM SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA

DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Para os Anos Calendário de 2014, 2015 e 2016 o contribuinte optou pela apuração dos lucros na forma de Lucro Real Trimestral, conforme pesquisa nos SPED ECF transmitidos - Códigos hash nºs: D90C31A832E8336C91B040AA57556372D00F50E2-3, 5B8B6FA41FAB915D2A26795E9BBAFF3D8056DCFF-0 e BD642B521BCD06A3BDA07379424EE10521009AD0-6, respectivamente.

Na análise e aferição da regularidade fiscal em 2014, 2015 e 2016 foram considerados os dados constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (RFB); SPED NF-e; os esclarecimentos e as informações encaminhados pelo próprio contribuinte, em particular, aqueles informados e transmitidos através do SPED (ECD, ECF, Contribuições, IPI/ICMS).

Logo, caberia à recorrente acessar estes arquivos SPED, que ela mesma transmitiu, autenticados pelos códigos HASH acima, e conferir se algum dado consolidado pela autoridade fiscal difere do declarado

Portanto, a base tributável está lastreada nas notas fiscais de venda registradas na escrituração digital transmitida pela própria recorrente.

Ademais, cabe destacar que notas fiscais eletrônicas e “arquivos SPED” não são documentos físicos, ao contrário das antigas notas fiscais e Livros Diário, Livro Razão, por exemplo.

Assim, o que comumente se denomina “nota fiscal eletrônica” nada mais é que as informações de uma operação comercial registrada num banco de dados do sistema SPED. Quando o contribuinte “emite” uma nota fiscal eletrônica está, na verdade, acessando o sistema SPED e registrando todos os dados necessários à identificação de uma operação comercial.

O que pode ser tratado como documento é, inclusive por ter a palavra documento no seu nome, o DAMF, ou Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica, o qual não substitui e não se confunde com a nota fiscal eletrônica, sendo apenas uma de suas várias representações possíveis na forma impressa.

As notas fiscais de aquisição de insumos, emitidas pelos fornecedores, que agora sabemos se tratar de operação de fachada, constam no termo de Início de fiscalização de e-fls. 111. Todos os valores destas notas fiscais foram apropriados pela empresa como custo, conforme arquivos SPED citados acima.

Da multa de Ofício Qualificada de 150%

Insurge-se também a recorrente contra a qualificação de multa de ofício para 150%, argumentando que teria sido comprovada a ocorrência de fraude e que apenas não encontrou os documentos solicitados pela Fiscalização (pedidos de compras, notas fiscais e Livro Diário).

Afirma que sem a demonstração da ocorrência da fraude não seria possível a qualificação da multa. Cita ainda a súmula 14².

A Lei nº 4.502/64 dá a definição do conceito de 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 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.

A Fiscalização demonstrou no autos o esquema fraudulento operado pela recorrente que forjava operações fictícias de compras de mercadorias, que era deduzido como despesa operacional, reduzindo a apuração do IRPJ e CSLL e gerava crédito de PIS e COFINS:

- Falta de contabilização de movimentação financeira pela não contabilização de contas bancárias;
- Reiteradas ocorrências em 2014, 2015 e 2016, de pagamentos a fornecedores, fora dos prazos estipulados nas NF-e, sem acréscimos moratórios;
- Divergências entre a escrituração contábil e extratos bancários da efetiva movimentação financeira da empresa motivados por lançamentos artificiais só existentes na contabilidade.
- Registros contábeis de pagamentos a fornecedores, sem apresentação de documento comprobatórios;
- Ausência de Contas Auxiliares e não apresentação de Livro de Duplicatas a Receber e de Fornecedores.

² Súmula CARF 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**.

Portanto, resta caracterizado os motivos para a qualificação da multa de ofício.

No entanto, a recente alteração da legislação sobre o tema beneficia a recorrente neste ponto.

O § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)(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;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.(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 majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:(Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

A penalidade, que antes alcançava 150% em decorrência da dobra do percentual de 75% prescrito pelo inciso I do artigo 44, foi reduzida para 100%, conforme estabelecido pelo novel inciso VI:

VI – **100%** (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – **150%** (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a **reincidência** do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Não consta nos autos informações sobre a reincidência infracional da recorrente no período de dois anos, “**contado do ato de lançamento**”, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A.

Diante dessas circunstâncias, deve ser reconhecida a redução do percentual da multa para 100%, por conta da aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata a letra “c” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional³.

Portanto, dou parcial provimento ao recurso Voluntário nesta parte, mantendo a qualificação da multa de ofício, porém reduzindo seu percentual para 100%.

Portanto, reconhecida a evidente fraude praticada pela empresa, operada pelos administradores, aplica-se o prazo decadencial do artigo 173 do CTN⁴. Sobre este tema, esta CARF editou sua súmula de número 72 que afirma que “Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

A recorrente apurou o Lucro Real Trimestral. Também sobre este tema, apesar dos muitos questionamentos quanto ao prazo inicial decadencial do artigo 173, I do CTN na apuração trimestral, este CARF editou a sua súmula 101:

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

³ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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

⁴ 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;

Portanto, os lançamentos referentes ao período de 01 trimestre de 2014 a 4º trimestre de 2016 não estavam decaídos na data da ciência do auto de infração, que ocorreu em 09/12/2019 (e-fls. 403), posto que iniciado em 01/01/2015 e encerrado em 01/01/2020.

Por último, a defesa repisa o argumento que o lançamento não teria obedecido o teor do que alega ser regras estabelecida no que chama de MAPROF – manual de Procedimentos Fiscais. A impugnação apresenta o seguinte trecho:

Considerando-se que o acesso aos Manuais é amplo aos M.D. Julgadores, a Impugnante indaga, mais uma vez por necessário, que informem objetivamente: - Esta determinação e conclusão da Administração Tributária é o que está expresso nos Manuais de Procedimentos Fiscais – MAPROF, Seção 2.4.2 – Livros Contábeis e Fiscais (Meio Físico e Eletrônico), Título: Instrução Processual – 02, Capítulo: Meios e Instrumentos de Prova – 04, Seção: Livros Contábeis e Fiscais (Meio Físico e Eletrônico), item 3?

Transcrevemos:

*“3- Os autos de infração **deverão estar instruídos com todas as provas**, pois estas, quando não estão nos autos, estão fora do mundo jurídico. Caso os arquivos SPED-ECD forem os elementos de prova da infração e objeto de lançamento de ofício, estes deverão, necessariamente, ser juntados ao e-Processo...”*

O relator do Acórdão recorrido respondeu que o “MAPROF é um documento interno na execução de procedimentos na RFB, com vistas na facilitação do procedimento de auditoria, tendo em vista a legislação tributária vigente.”

Em Recurso Voluntário, apresentou os seguintes questionamentos (sem destaques no original)

*“58. Com efeito! Em mais esse tópico a autoridade julgadora de primeira instância **distorceu as palavras da Recorrente!** Em nenhum momento a Recorrente informou que os lançamentos são insubsistentes por não obedecerem ao MAPROF.*

*59. O que consta na impugnação é a solicitação da impugnante para que a autoridade julgadora **se pronuncie e confirme** que consta nos manuais elaborados pela própria Administração Tributária - de observância obrigatória -, que os arquivos da escrituração contábil deverão estar obrigatoriamente juntados ao processo sob pena de inexistência da prova no mundo jurídico, **apenas e somente um simples pronunciamento**, que novamente foi abordado de forma distorcida e não foi respondida.”*

Sobre este trema, faço minhas as palavras do Relator do Acórdão recorrido, pois os manuais internos da RFB são, por sua natureza restritos aos servidores designados à determinada atividade.

Quanto a solicitação de que a DRJ se “**pronuncie e confirme** que consta nos manuais elaborados pela própria Administração Tributária”, entendo que cabe à defesa o dever de demonstrar o fundamento legal para decretação de nulidade de um lançamento em vista de um suposto descumprimento às normas de um manual de uso restrito e interno de uma órgão público.

No próprio trecho acima, afirma a defesa diz que “Em nenhum momento a Recorrente informou que os lançamentos são insubsistentes por não obedecerem ao MAPROF”, então, deve novamente a defesa esclarecer o que pretende com esta dúvida, já que afirma não se tratar de insubsistência de lançamento. Se houver alguma irregularidade que lhe beneficie, que aponte claramente.

Ademais, como já dito neste voto, o SPED não é um livro ou um conjunto de folhas de documentos, mas sim um sistema de banco de dados. Todas as informações necessárias para a defesa da recorrente quanto ao SPED estão no TVF a partir dos códigos HASH.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Os julgadores deram parcial provimento à impugnação da recorrente, por dois motivos.

No primeiro deles, os julgadores entenderam que sobre o valor lançado de cada tributo deveria ter sido realizada a dedução das importâncias que haviam sido declaradas pela empresa em DCTF.

Assim, o valor total lançados dos tributos foi reduzido de 58.993.094,18, considerando tributo e multa de 150%), para R\$ 40.025.669,53:

	LANÇADO	MANTIDO
IRPJ	R\$ 7.895.204,88	R\$ 6.012.942,54
CSLL	R\$ 3.585.242,20	R\$ 2.434.982,78
PIS	R\$ 2.157.784,51	R\$ 1.347.241,47
COFINS	R\$ 9.959.006,08	R\$ 6.215.101,02
SOMA	R\$ 23.597.237,67	R\$ 16.010.267,81
MULTA DE 150%	R\$ 35.395.856,51	R\$ 24.015.401,72
TOTAL	R\$ 58.993.094,18	R\$ 40.025.669,53
DIFERENÇA	R\$ 18.967.424,65	

Este procedimento adotado pelos Julgadores da DRJ tem amparo no artigo 8 da Instrução Normativa 1599 de 11/12/2015, então vigente:

“CAPÍTULO VII DO TRATAMENTO DOS DADOS INFORMADOS NA DCTF

Art. 8º Os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.

§ 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição informados na DCTF, bem como os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, poderão ser objeto de cobrança administrativa com os acréscimos moratórios devidos e, caso não liquidados, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU)”

O artigo 90 da MP 2158-35 de 2001 já esclarecia que o lançamento de ofício recai sobre a diferença não confessada pelo contribuinte:

“Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.”

Portanto, considerando que a redução do valor lançado recai apenas sobre cada parcela antes confessada em DCTF, nego provimento ao Recurso de Ofício neste ponto.

Outro ponto que foi objeto de reforma pela DRJ é o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do PA de Abril de 2015.

O relator acatou o argumento da defesa de que houve um erro de fato na apuração destes tributos no PA de abril de 2015, que apresenta no auto de infração duas apurações, sendo que em uma delas foi utilizado como base de cálculo a receita bruta, no valor de R\$ 10.198.638,70, que deveria ter sido computado no mês do ano anterior (abril de 2014).

Por outro lado, não houve lançamento destes tributos no mês de abril de 2014. O relator reconheceu a decadência do direito do Fisco em lançar os tributos referentes a este período de apuração (04/2014).

Assim, os tributos do mês de abril de 2015 foram lançados duas vezes: uma com o valor da receita bruta correta para o Mês de abril de 2015, e outra apuração realizada com o montante de R\$ 10.198.638,70, que deveria ter sido computado em abril de 2014.

De fato, como podemos ver no auto de infração (e-fls. 248), há dois lançamentos de IRPJ para o mês de abril de 2015:

CONFECCOES ALTA MODA LTDA

30/04/2015	10.198.638,70	150,00
30/04/2015	9.597.731,77	150,00
30/05/2015	12.174.007,29	150,00

Enquanto na página anterior vemos que não há lançamentos para abril de 2014:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2014	5.201.639,32	150,00
28/02/2014	7.997.256,07	150,00
31/03/2014	9.330.796,37	150,00
30/05/2014	10.103.158,12	150,00

O próprio termo de encerramento (e-fls. 390) esclarece que a receita bruta de R\$ 10.198.638,70 não pertence ao PA 04/2015, mas no mesmo mês de 2014:

Assim, para **2014**, o **LUCRO ARBITRADO** será efetivado, conforme tabela a seguir

PERIODO	RECEITA BRUTA VENDAS (R\$)	ALÍQUOTA 8%	ALÍQUOTA 8%+20%	LUCRO ARBITRADO TRIMESTRAL
	(1)	(2)=(1)*0,08	(3)=(2)*1,20	(4)
JANEIRO	5.201.639,32	416.131,14	499.357,37	
FEVEREIRO	7.997.256,07	639.780,49	767.736,59	
MARÇO	9.330.796,37	746.463,71	895.756,45	
1º TRIM/2014	22.529.691,76	1.802.375,34	2.162.850,41	2.162.850,41
ABRIL	10.198.638,70	815.891,10	979.069,32	

Logo, está correta a decisão da DRJ em anular o lançamento de abril de 2015 de todos os tributos que foram calculados pela receita bruta de R\$ 10.198.638,70.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

Do Recurso Voluntário dos responsáveis coobrigados

As pessoas físicas ELY AKKARI e MARCEL AKKARI foram responsabilizadas pelos tributos aqui lançados nos termos do artigo 135 do CTN.

Afirma a autoridade lançadora que se tratam dos dois únicos sócios e administradores da empresa. A gestão compartilhada foi responsável pela prática de atos que estão em desacordo com a legislação e com o contrato social, no sentido que foram contabilizadas a aquisição expressiva de mercadorias sem comprovação de seu efetivo ingresso na empresa - caracterizando compras inidôneas, o que gerou custos fictícios que reduziram a base de cálculos de tributos federais.

A defesa alega que não restaram definidas e individualizadas as condutas de cada sócio responsabilizado.

Sem razão à recorrente neste ponto. A empresa foi administrada pelos seus dois únicos dois sócios. Todos os atos contrários à lei não poderiam ter sido praticados sem a anuência expressa dos dois sócios.

Observem-se que até mesmo as intimações emitidas pela Fiscalização eram respondidas de forma alternada pelos senhores ELY AKKARI e MARCEL AKKARI, assim com as cartas dirigidas aos bancos solicitando os extratos bancários.

O artigo 135 do CTN⁵ objetiva responsabilizar a gestão temerária dos administradores que contrariam a lei e o estatuto que causam prejuízos ao Estado, à sociedade e à própria empresa.

Os atos praticados pelos dois administradores, que compartilham a gestão da empresa, está descrita no TVF.

Importante observar que nenhum dos documentos de defesa nestes autos questiona os fatos alegados pela autoridade fiscal. Todos os argumento de defesa limitam-se às questões procedimentais, questionando basicamente a juntada de documentos e a desobediência à manuais internos da RFB.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, proponho os seguintes encaminhamentos:

1. Quanto ao Recurso Voluntário da pessoa jurídica, dar-lhe parcial provimento para:
 - a. Rejeitar as preliminares de nulidade;
 - b. Reduzir a multa de ofício para 100%
 - c. Manter no demais temas;
2. Negar provimento ao Recurso de Ofício.
3. Negar provimento aos Recursos Voluntários dos sócios coobrigados Ely Akkari e Marcel Akkari.

É como voto.

Assinado Digitalmente

RAFAEL ZEDRAL

⁵ Art. 135. 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: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.