



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.724040/2013-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.791 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de janeiro de 2020
Recorrente CONSTRUTORA ARTEC S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2010

INCONSISTÊNCIAS DO LAUDO DE AVALIAÇÃO DA MARCA DA EMPRESA.

Uma vez constatado que o laudo de avaliação da marca da empresa padece de graves inconsistências e irregularidades, tal fato constitui um forte indício de que a operação de aumento e redução do capital da empresa, teve, como objetivo, ocultar do Fisco os ganhos patrimoniais proporcionados aos sócios.

FIM DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

Com as alterações na alínea “d”, do § 2º, do artigo 178 da Lei nº 6.404/76, trazida pela Lei nº 11.638/2007 e pela Lei nº 11.941/2009, aos artigos 178 e 182 da Lei nº 6.404/76, formalmente, a reserva de reavaliação deixou de existir. O artigo 6º da Lei nº 11.638, de 2007, confirma essa assertiva, ao determinar que “os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta Lei entrar em vigor”.

Utilização da reserva de reavaliação para aumento do capital social. Irregularidade da operação.

A Reserva de Reavaliação não pode, tecnicamente, ser utilizada para aumento de capital, distribuição de dividendos nem sequer para absorção de prejuízos.

Deve ser mantida intacta enquanto o ativo não for realizado. Sua redução só se dá pela transferência a Lucros ou Prejuízos Acumulados.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. PRÊMIOS. CARTÃO DE PREMIAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Para afastar a natureza de pagamentos constatados como sendo verba salarial pela fiscalização, efetuados mediante cartão de premiação, cabe à Contribuinte a comprovação de que a referida autuação não tem caráter salarial, devendo, assim, a recorrente efetuar os respectivos recolhimentos das contribuições previdenciárias devidas.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO.

Nos termos do art. 135 do CTN, responde pelos tributos devidos pela pessoa jurídica extinta o administrador de fato, por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que resta caracterizado pela comprovação dos autos.

SÓCIO ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA.

A responsabilização do sócio administrador da empresa pelo crédito constituído é atribuída quando constata, nos procedimentos fiscais, a ocorrência das situações do art. 135, do CTN, e quando não é afastada pelos interessados a ocorrência registrada das infrações cometidas.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO.

A possibilidade da responsabilização tributária por solidariedade entre integrantes de um "grupo econômico", seja ela "de direito" ou "de fato" tem fundamento nos incisos I e II do artigo 124 do Código Tributário Nacional (por expressa determinação legal), que nos leva ao inciso IX do artigo 30 da Lei 8.212/1991, nos casos em que se constata a "confusão patrimonial" e econômica (interesse comum no fato gerador).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos o relator e os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Thiago Duca Amoni, que votaram pela desqualificação da multa. Designado para fazer o voto vencedor o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, Thiago Duca Amoni (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela CONSTRUTORA ARTEC S/A., contra o Acórdão de Julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I -RJ 14ª Turma da DRJ/RJ1), que julgou improcedente a impugnação e manteve as demais disposições do crédito tributário lançado.

O Acórdão recorrido assim dispõe:

“O presente processo foi identificado no sistema COMPROT pelo número 10166.724040/201334, e refere-se ao auto de infração identificado pelo DEBCAD 51.009.4660.

2. O relatório fiscal foi juntado às fls. 22/56 dos autos.

3. O relatório engloba as contribuições apuradas na ação fiscal e cobradas em diversos autos de infração. As contribuições cobradas neste auto de infração referem-se ao pagamento de remunerações indiretas aos sócios mediante aumento e redução do capital social e mediante o pagamento de mútuos simulados.

4. Segundo a Auditoria, o crédito apurado refere-se a contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP e incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais (sócios) que prestaram serviços à Autuada.

5. A Auditoria responsabilizou as seguintes empresas que fariam parte do Grupo Econômico LACERDAPAR:

Gama Consultoria Financeira e Participações Ltda – CNPJ: 02.180.034/000130;

RCC Empreendimentos e Participações Ltda – CNPJ: 10.445.595/000142;

Brasília Empresa de Segurança S/A – CNPJ: 02.730.521/000120;

Explora Participações em Tecnologia e Sistema de Informação Ltda –

ME – CNPJ: 10.483.781/000176;

Sanart Construção e Comércio S/A – 96.198.874/000174

6. A responsabilização dessas empresas foi assim justificada pela Auditoria:

19. No caso em comento, a fiscalização se viu obrigada a considerar as empresas abaixo como integrantes do mesmo grupo econômico (GRUPO LACERDAPAR). Além de a contabilidade da ARTEC evidenciar a relação entre as empresas desse conglomerado, constam ao ANEXO 20 documentos que comprovam a existência do grupo econômico em tela. Nesse anexo é possível verificar, dentre outras situações, similaridades no quadro societário dessas empresas, a existência de sociedades controladas, que empresas estão localizadas num mesmo endereço comercial, que domínios dessas sociedades na internet possuem os mesmos representantes e que empresas admitem a existência desse grupo econômico.

7. Foram também responsabilizados pelo crédito fiscal os seguintes sócios da ARTEC:

Eugenio César Alves Lacerda – CPF: 244.243.58100;

Mauro César Alves Lacerda – CPF: 099.203.40197;

Paulo César Nogueira Lacerda – CPF: 121.617.30100.

8. Sobre a responsabilização dos sócios a Auditoria teceu as seguintes informações:

20. Cumpre mencionar, conforme descrito no decorrer deste relatório, que os sócios da ARTEC, além de serem beneficiários diretos de pagamentos descritos nesse relatório, consentiram com as práticas adotadas para remunerá-los indiretamente.

9. A Auditoria informa ter constatado a existência de lançamentos que indicam fraudes perpetradas pela Autuada, e assinala as datas onde constam, na contabilidade da empresa autuada, saldos credores na conta “caixa” (ver item 27 do relatório fiscal).

10. A Auditoria informa ter constatado que a Autuada efetuou o pagamento de remunerações indiretas aos seus sócios, mediante utilização de aumento e redução do capital social, nos seguintes termos:

42. Conforme descrito no decorrer deste relatório, num processo recheado de ilicitudes, o contribuinte em comento adotou outra forma para remunerar indiretamente seus

sócios ao aumentar o capital da empresa mediante avaliação da marca da ARTEC e, posteriormente, reduzir esse capital e redirecioná-lo a seus sócios.

43. Nesse contexto e de acordo com as informações obtidas pela fiscalização, foi possível constatar que a ARTEC, mediante adoção de uma série de artifícios arbitrários e ilegais, buscou mascarar a ocorrência de fatos geradores e impedir a efetiva cobrança de contribuições incidentes sobre legítimas remunerações pagas aos seus sócios.

11. Em seguida, a Auditoria tece diversas considerações com o fim de demonstrar a inconsistência do laudo de reavaliação da marca, a contabilização inadequada dos lançamentos referentes ao aumento do capital, bem como a inexistência do alegado excesso de capital que justificaria a redução do mesmo.

12. Seguem alguns argumentos apresentados pela Fiscalização:

12.1. A reavaliação foi baseada principalmente na avaliação e projeção das receitas da Autuada e a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) da ARTEC do ano calendário 2005 revela que nesse ano a receita líquida utilizada para as projeções do referido laudo foi superdimensionada em mais de R\$ 8.000.000,00 e a receita bruta em mais de R\$ 4.000.000,00.

12.2. O laudo de reavaliação desconsiderou fatores relevantes como: a existência de lucros/prejuízos, o grau de endividamento, o índice de solvência, índices de rentabilidade e de lucratividade, o retorno sobre o patrimônio líquido, variáveis mercadológicas, dentre outros.

12.3. Com relação à inexistência de excesso de capital (que justificaria a redução do mesmo) aplicado à atividade econômica da empresa, a Auditoria consigna no relatório informações com o fim de demonstrar que o grau de endividamento da empresa autuada não recomendaria a redução do capital.

12.4. Assevera a Auditoria que a empresa autuada não obedeceu aos ditames do artigo 6º da Lei 11.638/2007, bem como não observou o estabelecido nos itens 9.6.13.1 e 19.6.13.2 da Resolução CFC 1.004/2004 do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a “NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos”, uma vez que:

57. No caso da ARTEC, nota-se claramente que não foram cumpridos os normativos retromencionados. Embora a avaliação da marca da empresa tenha considerado uma projeção de valores futuros até o ano de 2016, os valores advindos da reavaliação da marca ARTEC foram transferidos em 2008 para contas de capital social subscrito relacionadas aos sócios da empresa sem terem transitado por contas relativas a lucros acumulados.

12.5. Ainda com relação à redução do capital, assinala a Auditoria que:

59. As Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) dos três sócios da ARTEC relativas ao período de 2007 a 2010, no campo relacionado a “Dívidas e Ônus Reais”, denunciam que o capital social da ARTEC não havia sido sequer integralizado em sua totalidade nesse período. Nos campos supracitados dessas declarações há dados relativos a “nota promissória de capital não integralizado em moeda” na Construtora ARTEC.

60. Ora, tais fatos indicam que, apesar de ter havido uma redução no capital social e de a contabilidade da ARTEC não registrar a existência de capital a integralizar, o capital da ARTEC não havia sido sequer integralizado em sua totalidade!

61. Há que se destacar também que o aumento de capital com a teórica avaliação da marca da empresa deveria constar das DIRPF dos sócios da ARTEC, mas não constou das declarações de nenhum deles. Tal fato sinaliza que nem os próprios sócios da ARTEC consideravam que tivesse havido de fato um aumento de capital mediante avaliação da marca da empresa.

12.6. Conclui a Auditoria:

63. Desse modo, foi possível constatar que, mediante a utilização de um processo arbitrário, recheado de vícios e ilegalidades, que se iniciou com a avaliação distorcida

da marca da empresa e culminou com o direcionamento de verbas aos seus sócios; houve o pagamento de remunerações indiretas aos seguintes sócios da empresa: Mauro César Alves Lacerda, Eugênio César Alves Lacerda e Paulo César Nogueira Lacerda.

64. Cabe ressaltar que a legislação enumera de forma exaustiva as parcelas não integrantes do salário-de-contribuição. No entanto, o pagamento de verbas em desacordo com a legislação não consta do referido rol. Como tais verbas (ANEXO 26), oriundas da 57ª Alteração Contratual (ANEXO 21), não foram pagas em conformidade com a legislação, têm natureza salarial, incorporaram a remuneração dos trabalhadores para todos os efeitos legais e são consideradas bases de cálculo de contribuições sociais. Ressalte-se que a isenção é sempre decorrente de lei e com a aplicação restrita às situações por ela indicadas. No caso em exame, não há legislação que isente o contribuinte em tela da incidência de contribuições sociais sobre as verbas em comento.

13. A Auditoria também apurou créditos referentes à remunerações indiretas correspondentes a mútuos simulados.

13.1. A Auditoria informa que tais créditos foram apurados através do exame de documentos da Autuada (Anexo 23) e através de valores contabilizados na conta “1.1.02.999.0005 – Conta Corrente Financeira” (relacionados no anexo 24).

13.2. Verificou a Auditoria que a ARTEC concedeu diversos “empréstimos” a seus sócios no período de julho/2009 a julho/2010.

13.3. Os registros relacionados a M.C.A.L., a E.C.A.L. e a P.C.N.L. referem-se, respectivamente, a Mauro César Alves Lacerda, Eugênio César Alves Lacerda, Eugênio César Alves Lacerda e Paulo César Nogueira Lacerda.

13.4. Registra a Auditoria que, apesar de registrados na contabilidade da Autuada, os contratos não foram levados a registro público, não havendo comprovação da regularidade desses empréstimos perante terceiros.

13.5. Aduz a Auditoria que nem todos os contratos foram apresentados, e não foram localizados na contabilidade da ARTEC lançamentos relativos à contabilização de juros, nem de IOF (Imposto sobre Operações Financeiras que incide sobre empréstimos concedidos).

13.6. Outra constatação da Auditoria foi a de que alguns contratos estipulavam o prazo de 90 dias para pagamento do empréstimo (outros não fixavam qualquer prazo), porém, não se conseguiu constatar qualquer pagamento efetuado pelos sócios após o recebimento das quantias.

13.7. Conclui a Auditoria:

69. A análise dos documentos entregues pela ARTEC e das DIRPF de seus sócios também revela que, por diversos anos (pelo menos desde 2003), há valores milionários declarados pelos sócios relacionados a “Dívidas e Ônus Reais” com a ARTEC. Tais fatos demonstram que o direcionamento de verbas aos sócios sem a devida devolução desses montantes à empresa é uma prática recorrente na ARTEC e que, portanto, a própria empresa já tinha ciência de que valores não lhe seriam de fato devolvidos. Observa-se novamente que tal prática reiterada está aliada à ausência de formalidades legais como o registro em cartório de contratos e a contabilização de juros e de IOF sobre operações de crédito.

70. Ora, diante do exposto e da comprovação da inexistência de pagamentos relativos à devolução de empréstimos (pagamentos dos sócios à ARTEC), foi possível constatar que esses “teóricos empréstimos (ANEXOS 23 e 24) foram simulados e, na verdade, utilizados para pagar remunerações aos seus sócios.

71. Nesse contexto, a fiscalização se viu obrigada a considerar os lançamentos constantes do ANEXO 27 como remunerações indiretas efetuadas aos sócios da ARTEC. Nota-se que a fiscalização optou por considerar as datas desses lançamentos registradas na contabilidade como base para a cobrança das remunerações em comento.

14. As multas foram agravadas nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996. O agravamento das multas foi assim justificado pela Auditoria:

(...) De forma continuada, o contribuinte em questão simulou situações e utilizou manobras contábeis para, de forma fraudulenta, mascarar a ocorrência de fatos geradores e impedir a efetiva cobrança de contribuições incidentes sobre remunerações pagas a trabalhadores, notadamente seus sócios.

85. Isto posto, as multas de ofício descritas no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, foram agravadas e chegaram a totalizar 150% (cento e cinquenta por cento)''.

Em seu Recurso Voluntário de e-fls 5.338, e seguintes, a empresa e demais solidários alegam, em síntese, o seguinte:

- inexistência de lançamentos contábeis que indicam fraudes. Diferenças dos saldos credores de caixa -comprovação de valores. Alega, em suma, erro na contabilização, logo não deveria incidir a contribuição previdenciária sobre essa rubrica.

- Inexistência de Grupo Econômico, uma vez que não teria ocorrido os elementos caracterizadores desse instituto.

- inexistência de pagamento de remunerações indiretas aos sócios mediante a utilização de aumento e de redução de capital social. Nesse tópico, a recorrente realiza, segundo ela, a explanação da correta operação efetuada pela contribuinte.

- exposição da operação e dos lançamentos contábeis realizados pela contribuinte da reavaliação até a redução do capital social. Aduz a recorrente a legitimidade das operações de aumento e de redução de capital - ausência de simulação e de fraude do aumento de capital. Alega idoneidade do laudo de avaliação da marca.

- da existência de capital social excessivo aplicado à atividade econômica da empresa da desnecessidade de realização da reserva de reavaliação para capitalização 10. das dirpfs dos sócios - inexistência de capital social a integralizar - subscrição x integralização dos contratos de mútuo - da impossibilidade da autuação com base em presunção do agravamento das multas.

- Inexistência do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias sobre o pagamento de cartão prêmio aos trabalhadores vinculados à recorrente, por meio da empresa FREECARD, conforme justifica em seu recurso.

- Pede aplicação da multa mais benéfica.

Nas e-fls. 5.389 e seguintes, a Fazenda Nacional apresenta Contrarrazões, pedindo em suma o seguinte:

“Na hipótese dos autos, a ação fiscal revelou que a contribuinte para subtrair o pagamento de tributo simulou diversas operações de mútuo e de aumento e redução de capital, com objetivo exclusivo de entrega de capital da empresa para os sócios, resultando na subtração do pagamento dos tributos devidos, conforme autos de infração lavrados.

Isso considerado, tem-se que a contribuinte:

a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada no termo de verificação fiscal;

b) como resultado de sua conduta dolosa, houve a diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o consequente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

d) a conduta sistemática demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, porquanto amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos”.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentando abrange as alegações de todos os responsáveis no processo, cumpre o requisito da tempestividade e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

Ainda, inexistem preliminares arguidas no recurso. Assim, passo a analisar o mérito.

DA AUTUAÇÃO

As contribuições cobradas neste auto de infração referem-se ao pagamento de remunerações indiretas aos sócios mediante aumento e redução do capital social e mediante o pagamento de mútuos simulados.

A Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, impõe o recolhimento de Contribuições Sociais Previdenciárias no que diz respeito a segurados e às cotas patronais destinadas à Seguridade Social, nos seguintes dispositivos:

“Art.11.

(...)

Parágrafo único. Constituem **contribuições sociais**:

a) **as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço.**

(...)

c) **as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição”.**

Art. 22, incisos I, II e III :

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11/12/98)

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave”.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99).

Nesse sentido, havendo o fato gerador do tributo em questão deve haver seu recolhimento ou na falta dele, o lançamento tributário para exigibilidade do crédito fiscal.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

“CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo (rito processual), estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, obedecido os prazos para manifestações e recursos, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa.

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS QUE INDICAM FRAUDES - DO SALDO CREDOR DE CAIXA

Como bem lançado pela DRJ de origem temos o seguinte:

"35.6. Não obstante o acima exposto, convém novamente ressaltar que esses lançamentos não têm relação direta com os créditos apurados no presente lançamento, embora, sem dúvida, deponham contra a seriedade da escrituração da Autuada.

Sobre esse ponto, não há relação direta com atuação, que serviu mais para a fiscalização descaracterizar a contabilidade da empresa.

Porém, é importante a análise feita em sede de julgamento, já que constam do lançamento as apurações levantadas e igualmente da defesa e que segundo a recorrente existe o seguinte (e-fl. 5.342):

"Impende destacar, antes de se adentrar ao mérito, que, embora não conste da ementa do acórdão recorrido, o voto vencedor enfrentou a questão do saldo credor de caixa, utilizado pela fiscalização com o objetivo de infirmar a contabilidade da empresa e subsidiar a aplicação da multa agravada, pelo que deve ser impugnada agora em sede de recurso".

Destaco que de fato possui razão na sua argumentação a recorrente, o fato de haver descaracterização da contabilidade da empresa, implica em posterior acusação de fraude, como bem destacado no relatório fiscal, porém, esse é só um elemento da análise do conjunto fático probatório e que deve ser analisado pelo conjunto de provas.

Ainda, a recorrente em seu recurso tenta elaborar demonstrações, que possam dar azo a suas alegações de que a inexistem lançamentos contábeis que possam caracterizar fraude, nos seguintes termos:

A contribuinte, ao realizar a despesa, só efetuava o pagamento dela, quando à vista, se disponível numerário no caixa. Vale dizer, a despesa só era paga, efetivamente, no momento da contratação, se houvesse valor suficiente disponível no caixa. Por vezes, entretanto, a empresa contratava com terceiros, incorria na despesa, mas não pagava imediatamente, embora efetuasse o lançamento a crédito na conta "caixa", como se o numerário estivesse saindo.

No decorrer do mês a contribuinte emitia cheques para saques à vista, cujos valores eram destinados ao suprimento do caixa, momento em que, de posse de quantia suficiente para fazer frente à despesa incorrida, o pagamento era feito.

Isso implica dizer que, no fim do mês, a conta "caixa" SEMPRE FECHAVA COM SALDO DEVEDOR, compensando-se as operações anteriores (os saldos credores diários) com os suprimentos vindos da conta "bancos". Isso pode ser verificado nos razões acostados a esta impugnação, correspondentes aos meses em que o fiscal apurou saldo credor diário de caixa.

Para exemplificar o relato acima, a contribuinte tomará o mês de fevereiro de 2008: Saldo inicial da conta "caixa" em 01/02/2008: R\$ 95.975,01, **devedor**:

- Em 16/02, a empresa incorre em despesa que resulta no saldo credor do caixa, em R\$ 16.654,83;
- Entre os dias 18/02 e 19/02, a empresa incorre em mais despesas (R\$ 2.108,28), mas saca valores da conta "bancos" (R\$ 21.170,77) com o objetivo de suprir o caixa, de forma que no dia 19/02 a conta encerra com saldo devedor (R\$ 2.407,66);
- Durante todo o período lançamentos como esses ocorrem;
- Em 29/02, fim do mês, a conta caixa encerra com saldo **devedor** de R\$ 3.696,84.

Entretanto, as datas dos lançamentos a crédito da conta “caixa” não coincidem com a efetivação dos pagamentos, e registram a saída de um numerário inexistente. Os fatos em questão não têm relação direta com os créditos apurados.

Ademais, a recorrente alegou que o saldo credor em verdade teria sido mero erro da contribuinte ao contabilizar suas despesas. Contudo, a fiscalização apurou que foram vários erros nesse aspecto, não cabendo acatar a alegação de mero erro, uma vez que a apuração do ocorrido se deu em mais vez do simples mês.

Nesse sentido, tem-se o que se denomina o “estouro de caixa”, segundo o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/77, autoriza uma presunção relativa (*iuris tantum*) de que houve omissão de receitas, cabendo ao contribuinte apresentar prova em contrário.

A conta caixa representa dinheiro em espécie, se houve pagamentos é porque tinha disponibilidade no caixa. Nesse sentido, necessita de procedimentos adicionais para confirmar se esse argumento de que cheques foram sacados para suprir o caixa é verdadeiro. Faltou a prova da recorrente nesse aspecto.

Apenas para registro, a Lei indica a exclusão, para fins fiscais, das despesas necessárias e usuais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, por determinação dos §§1º e 2º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, cujos termos foram repetidos no art. 299 do RIR/99, abaixo transcrito:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem”.

Desse modo, são dedutíveis as despesas necessárias e usuais, pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e voltadas para a manutenção da respectiva fonte produtora.

Porém, como dito acima e pela decisão de primeira instância, os fatos em questão não têm relação direta com os créditos apurados, o que aí sim, a título de apuração da verdade

dos fatos, o registro da empresa contábil se tornaria não confiável, ao que classificou a fiscalização de “fraudes perpetradas” no lançamento contábil da contribuinte.

Por fim, alega a recorrente que *“as provas carreadas aos autos são suficientes para afastar a presunção de fraude decorrente do saldo credor da conta caixa, o que desemboca no afastamento da multa de ofício qualificada, e a desconsideração da contabilidade da empresa, especulada no acórdão recorrido”*.

Entretanto, como explicado em sede de primeira instância, a qualificação da multa, ou o seu agravamento não seu deu em razão de saldos credores no registro contábil da empresa, mas sim por outras razões, servindo a auditoria para tornar a contabilidade não confiável.

DA AVALIAÇÃO DA MARCA DA EMPRESA

Conforme descreve o acórdão recorrido e o relatório fiscal:

36. Informa a Auditoria que, de acordo com a documentação entregue pelo contribuinte (anexos 5 a 13), a ARTEC avaliou a marca da empresa em mais de 23 milhões de reais e contabilizou tais valores em contas relacionadas a Reservas de Reavaliação.

36.1. Concluiu a Auditoria que o laudo de avaliação da marca ARTEC contém inconsistências que culminaram com uma avaliação arbitrária, distorcida e já direcionada para a redução de capital que remunerou indiretamente os sócios da empresa.

36.2. A Auditoria apresentou argumentos para demonstrar a inconsistência do laudo:

a) o laudo se baseia principalmente na avaliação e projeção das receitas do contribuinte e a DIPJ da Autuada relativa ao ano calendário de 2005 (anexo 22) revela que, somente nesse ano, a receita líquida utilizada para as referidas projeções foi superdimensionada em mais de 8 milhões de reais e a receita bruta em mais de 4 milhões de reais;

b) ao se basear sobretudo na projeção de receitas do contribuinte até o ano de 2016, o laudo de avaliação desconsiderou fatores como: a existência de lucros/prejuízos, o grau de endividamento, o índice de solvência, índices de rentabilidade e de lucratividade, o retorno sobre o patrimônio líquido, variáveis mercadológicas (participação relativa da marca no seu segmento de atuação em comparação com as concorrentes, satisfação dos clientes, efetividade do posicionamento da marca etc.). Além disso, não foi realizada nenhuma pesquisa mercadológica para avaliar o valor de mercado da marca ARTEC.

O laudo de avaliação encontra-se na e-fls. 510 e seguintes.

Nesse ponto, a recorrente alega o seguinte:

“A contribuinte contratou, em meados de 2007, empresa de consultoria renomada no mercado para efetuar a avaliação da marca **ARTEC**, devidamente registrada no INPI¹⁶ sob o n. 900559918. A conclusão dos trabalhos se deu em 1º de novembro de 2007, com a elaboração do respectivo laudo de avaliação.

Nessa data, a contribuinte reconheceu em sua contabilidade o valor correspondente à marca **ARTEC**, baseada na mensuração obtida pelo laudo produzido por especialistas.

Em 12 de março de 2008, por meio da 54ª alteração do contrato social da contribuinte, elevou-se o capital social na exata medida da reserva de reavaliação, distribuindo-se ponderadamente de acordo com a participação de cada sócio no capital¹.

O aumento do capital social da empresa foi motivado principalmente pela expectativa de rentabilidade futura, reflexo da receita líquida projetada pela

¹ Segundo informações da recorrente os valores seriam distribuídos dessa forma entre os sócios: "Mauro César Alves Lacerda, 40%; Eugênio César Alves Lacerda, 40%; Paulo César Alves Lacerda, 20%".

empresa especialista quando contratada para a avaliação da marca. Como a contribuinte tem como principal cliente o Estado, seja nas esferas federal, estadual, municipal ou distrital, é salutar que, à vista da expectativa de aumento das receitas no futuro, tenha um capital social para fazer frente aos investimentos necessários, além do que é comum que os editais de licitação requeiram capital expressivo para que a empresa possa participar dos certames.

Após cerca de um ano e meio do aumento do capital social, verificando a contribuinte não ser necessária, para a consecução do seu objeto social, a excessiva quantia de capital, resolve diminuí-lo, devolvendo aos sócios parte do investimento, não através de pecúnia ou de remunerações de qualquer natureza, mas sim por meio de compensação de títulos e crédito de conta-corrente dos sócios. Isso foi sacramentado por meio da 57ª alteração do contrato social.

Nesse ponto, cabe um destaque. Em 2002, houve um aumento do capital social da empresa, da ordem de R\$ 10.000.000,00 para R\$ 20.000.000,00, conforme pode ser observado na DIPJ 2003¹⁸. Esse acréscimo de capital subscrito foi registrado na DIPJ erroneamente, contra a o item 15 "clientes" da ficha 38A, quando deveria ter sido lançado no item 16 "créditos com pessoas ligadas". Esse erro é facilmente constatado quando se analisa a DIPJ de 2002, cujo saldo final do item 16 "créditos com pessoas ligadas" é exatamente o mesmo saldo inicial do item 15 "clientes" da DIPJ de 2003, ou seja, R\$ 4.004.196,21".

O motivo dessa contrapartida está no fato de que o capital social foi integralizado com notas promissórias emitidas pelos sócios da empresa. Dessa forma, na contabilidade da empresa, foi feito um crédito a "capital social subscrito" e um débito a "títulos a receber - LP"¹⁹.

Embora a contribuinte não tenha mais disponível a contabilidade anterior ao ano de 2005, no balanço deste ano (2005)²⁰ é possível ver o saldo da conta "títulos a receber - LP", cujo valor contém os R\$ 10.000.000,00 referentes à contrapartida do aumento do capital social em 2002

Por outro lado, a empresa realizava diversos empréstimos aos sócios, que eram reconhecidos na conta contábil "conta corrente financeira", no ativo circulante. Tais empréstimos, inclusive, foram objeto de autuação neste processo, o que será tratado, especificamente, em momento oportuno.

Então tem-se que a empresa detinha dois tipos de títulos contra os sócios: as notas promissórias, registradas na conta "títulos a receber - LP", e os mútuos, lançados na conta "conta corrente financeira".

Por oportuno transcrevo as razões da Procuradoria da Fazenda Nacional:

“(…)

Como bem observado pela DRJ, pela metodologia adotada pela empresa avaliadora (alívio de *royalty*), a valorização da marca decorre principalmente dos benefícios que a sua aquisição ensejaria para uma potencial empresa adquirente.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que a recorrente, conforme admissão própria, tem como principal cliente o Estado, seja nas esferas federal, estadual, municipal ou distrital.

Ora, é cediço que a Administração Pública, salvo algumas exceções, contrata mediante processo de licitação. Se a recorrente tem como principais clientes entes que não escolhem com quem querem contratar, submetendo-se necessariamente a processo licitatório, a aquisição da marca da recorrente jamais resultaria na captação de sua clientela habitual.

(…)

Também é bastante grave, e colabora para retirar a credibilidade do laudo, o vício apontado no Relatório Fiscal de que tanto a receita líquida quanto a receita bruta do ano

de 2005, utilizadas para as projeções, foram superdimensionadas, respectivamente, em mais de 8 e 4 milhões de reais.

Cuida-se de erro que não encontra justificativa plausível, pois, quando da realização da avaliação em novembro de 2007, todos os dados relativos ao exercício financeiro de 2005 já eram de conhecimento da Construtora Artec e da empresa contratada.

Referido erro, além de denotar o pouco esmero com que foi feito o lado de avaliação, também compromete os resultados obtidos por meio da avaliação, pois tais resultados partem de base indiscutivelmente superdimensionada”.

Nesse quesito, tendo a acompanhar com a DRJ de origem.

Alegou a recorrente que a fiscalização não teria capacidade de análise da marca. De fato, a fiscalização pode até não ter a *expertise* de avaliação para fins específicos, e de certa forma tendo a concordar com a recorrente nisso. Porém, o que se analisou foram os resultados do laudo, e seus impactos, métodos e formas utilizadas para o resultado da avaliação da marca. A questão é que o resultado tornou suspeito para o levantamento fiscal, e que nesse ponto de vista girou a conclusão da fiscalização. Exemplo disso, segue o item 47 do relatório fiscal:

“47. A título de ilustração, cabe ressaltar que tal laudo se baseia principalmente na avaliação e projeção das receitas do contribuinte e que a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) da ARTEC relativa ao ano calendário de 2005 (ANEXO 22) revela que, somente nesse ano, a receita líquida utilizada para as projeções do referido laudo **foi superdimensionada em mais de 8 milhões de reais e a receita bruta em mais de 4 milhões de reais**”.

O método então é questionável. Entretanto, segundo a própria recorrente:

“(…)

A doutrina que trata da matéria prevê que o processo de avaliação por alívio de royalty contempla várias etapas, a saber: i) obtenção de dados de receita e financeiros específicos da marca, ii) modelagem do mercado para identificação da demanda de mercado e posição das marcas individuais no contexto dos concorrentes no mercado, iii) estabelecimento da taxa de royalty teórica para cada marca, iv) cálculo do fluxo teórico de renda futura com royalties paracada marca, v) cálculo da taxa de desconto específica para cada marca, levando-se em conta seu tamanho, presença internacional, reputação e classificação da marca e vi) desconto do fluxo de royalty futuro para obtenção de um valor atual líquido”. (Cita por sua vez a doutrina de *Brand Finance. David Haigh. Marcas Mais Valiosas do Mundo*, 2008).

Nesse sentido, a DRJ assim concluiu:

36.13.1. A Autuada informa na fl. 936 que a avaliação da marca foi concluída em 01/11/2007, assim sendo, não haveria dificuldade alguma em constatar o valor da receita líquida e da receita bruta do ano de 2005. Não se justifica um erro de tamanha dimensão, que compromete a credibilidade do laudo de avaliação, já que a empresa avaliadora trabalhou com os dados que lhe foram fornecidos pela Autuada. Transcrevemos a observação que consta do laudo:

As conclusões apresentadas neste Relatório estão baseadas, principalmente, em dados e documentos apresentados pela empresa analisada, cuja precisão e veracidade não podem ser atestadas pela contratada. Esta se responsabiliza exclusivamente pelas projeções de comportamento de mercado sobre as hipóteses econômico financeiras adotadas.

36.14. Outra falha importante é que o laudo não indica a conta onde a marca havia sido contabilizada, e nem o valor dessa contabilização. Dessa forma, não se sabe qual o valor da valorização da marca. **A reavaliação de um bem só permite a elevação do capital no valor correspondente ao acréscimo resultante da reavaliação.** Assim sendo, a

Autuada agiu irregularmente quando elevou o capital no valor integral da marca, sem deduzir o valor pelo qual ele teria sido originalmente avaliado.

36.14.1. Essa é uma falha muito grave do laudo: o aumento do capital social não corresponde ao acréscimo resultante da reavaliação.

Algumas indagações pode-se ser feita: porque a empresa fez a avaliação da sua marca? Para qual fim e qual necessidade? Apenas para tornar mais válido e promover mais credibilidade para a empresa?

Com essas perguntas pode-se tecer respostas da quais podem ser subjetivas, por vários motivos, tal como venda da empresa. Porém, ao que tudo indica faltaram elementos necessários para suprir as respostas necessárias, bem como a conclusão final do laudo de avaliação.

Apesar do laudo comportar regras necessárias, esse não levou em consideração o resultado contábil, o que levou a configuração de imprestabilidade do laudo. Faltou análise do fluxo de caixa, para tornar mais efetiva a avaliação.

No laudo consta apenas os clientes que a recorrente teve ou teria, mas não analisou de maneira mais aprofundada o fluxo de caixa. Entretanto, optou a avaliação por projetar dados e resultados para o futuro, conforme suas receitas e expectativas de mercado, contudo, repito, não houve análise do fluxo de caixa, importante para mensurar a validade do laudo e das informações lançadas nele.

Nesse sentido, a recorrente argumenta o seguinte:

- A metodologia de avaliação da marca ocorreu mediante a aplicação do conceito de alívio de royalties, e a referida análise não depende dos fatores que a Auditoria afirmou que foram ignorados (existência de prejuízos e lucros, grau de endividamento, índice de solvência, etc.).
- Trata-se de método amplamente utilizado, sendo o preferido pelas autoridades tributárias e pela Justiça, porque calcula os valores da marca através de referência a transações documentadas de terceiros, sendo baseada em informações financeiras disponíveis publicamente.
- A taxa de royalty será determinada em função do desempenho da marca levando em consideração o período histórico, que tomou por base o faturamento da empresa a partir do balanço de 1997 e o projetado até 2016.
- A projeção de receita líquida levada a efeito pelo laudo de avaliação perfilhou, nos anos de 2008 e 2010, por exemplo, números bem próximos dos alcançados pela ARTEC, como se observa nos balanços desses períodos, no primeiro ano, a projeção foi de 43 milhões, enquanto a Autuada alcançou a marca de 41 milhões, já no segundo ano apontado, o laudo previu 48 milhões, sendo que a empresa apurou 57 milhões.
- A valorização da marca levou em conta os seguintes fatores:
 - i) Aumento da receita líquida nos últimos 10 anos girou em torno de 27,9% ao ano;
 - ii) A reestruturação organizacional e mercadológica assegurarão os níveis de crescimento, faturamento e rentabilidade compatíveis com o setor;
 - iii) há previsão de lançamento de novos serviços e aumento de participação de produtos existentes;
 - iv) a empresa é líder na área de obras públicas no Distrito Federal;
 - v) existem novos investimentos previstos a curto e médio prazos nos setores industrial e mercadológico;
 - vi) há novos contratos de obras a serem firmados e orçamento de obras em análise.

A decisão de piso menciona que o laudo não fez pesquisa de mercado para avaliar sua marca e o seu potencial valor decorrente da referida pesquisa. Ocorre que essa afirmação talvez passa despercebido pelo método utilizado pela recorrente para projetar sua avaliação.

Em pesquisas feitas sobre as formas de avaliação, buscou-se ter um norte de como se precede a avaliação de uma marca por uma empresa. É o que pode-se constatar da consulta do site do SEBRAE abaixo relacionada:

“O QUE É VALUATION

O valuation, antes de qualquer coisa, é definido por uma percepção de mercado. Não é algo exato que possa ser medido exclusivamente por números.

Podemos considerar o processo como uma avaliação da empresa que leva em conta modelos quantitativos, como a situação financeira, e qualitativos, como a avaliação de investidores e do público.

Há muitos anos, especialistas deixaram de avaliar uma empresa só por seus ativos e situação de caixa. As marcas passaram a ter um valor não apenas tático, mas estratégico e que adiciona valor em longo prazo.

DESAFIOS DE MENSURAR VALOR DE MARCA

O primeiro desafio ao mensurar valor de marca é definir o que é a marca. Cada empresa tem um nome que indica sua identidade, mas algumas ultrapassam o simples rótulo.

Uma marca pode ser um indicativo de um estilo, um conceito, uma garantia aos olhos dos consumidores. É complicado traçar uma linha entre as empresas que só oferecem produtos e aquelas que têm o valor embutido na marca.

À primeira vista, marcas são definidas pelos seguintes atributos:

- Marcas registradas
- Nomes
- Formulações ou receitas de produtos
- Material de marketing
- Guias de estilo
- Sites e URLs
- Embalagem
- Solidez no mercado
- Posicionamento
- Patentes

Assim, a complexidade vem do fato de que mais de um elemento pode estar presente na hora de avaliar a compra da marca.

Além dos casos em que **mensurar valor de marca** é necessário, como quando sócios decidem vender sua parte na empresa, isso também traz benefícios.

Alguns deles:

- Identificar as características que valorizam a marca.
- Entender aspectos que a fazem valer menos.
- Saber quanto pode ser investido.
- Entender o crescimento do negócio ao longo dos anos.

FERRAMENTAS PARA MENSURAR VALOR DE MARCA

Visando definir o valor de marca, são utilizadas técnicas diferentes. Isso depende do profissional que vai fazer a avaliação e da sua interpretação sobre o melhor método de acordo com o tipo de negócio.

De qualquer forma, ele define primeiramente se a empresa tem capacidade de gerar **fluxo de caixa futuro**. Se afirmativo, o empreendimento tem valor.

Selecionamos algumas técnicas do trabalho de conclusão de mestrado “*Methods of Brand Valuation*” (Métodos de Avaliação de Marca), da pesquisadora Francesca Bulgarelli, na Escola de Altos Estudos Comerciais de Paris, França.

Segundo dados da pesquisa, mensurar valor de marca é essencial para construir sua força, já que garante que os recursos sejam destinados apropriadamente para obter os maiores valores. Além disso, ajuda a companhia, por exemplo, a definir o nível correto de recursos que precisam ser destinados ao marketing.

SUBSTITUIÇÃO DE CUSTO

Este método valoriza a marca considerando os gastos e os investimentos necessários a fim de substituir a marca atual por outra com a **mesma utilidade para a companhia**.

Aqui, excluimos os ativos obsoletos e intangíveis. O valor é calculado dividindo-se o custo do lançamento de uma nova marca pela sua probabilidade de sucesso.

COMPARAÇÃO DE VENDA

Este procedimento confere valor à marca observando transações recentes que envolvam **marcas similares**, da mesma indústria, e referindo-se a múltiplos comparáveis. Aqui, consideramos que existem algumas aquisições e vendas comparáveis.

Entretanto, nem sempre isso é possível. A autora acredita que, em muitos casos, o preço pago por uma marca similar considera a situação específica do comprador e seus objetivos e, por isso, não é aplicável.

FLUXO DE CAIXA EXCESSIVO

Esta técnica estima o valor da marca ao deduzir os atributos tangíveis e intangíveis do **fluxo de caixa** não sensíveis a ela.

Esse “desconto” é ajustado de acordo com o risco futuro esperado e pode ser alterado de acordo com várias situações. Basicamente, são nove os passos desse método:

1. Dividir a marca em unidades estratégicas.
2. Prever os lucros utilizando o Plano de Negócios e definir o **EVA** (*Economic Value Added* ou Valor Econômico Adicionado).
3. Deduzir do EVA as contribuições dos ativos intangíveis diretamente avaliáveis (patentes, portfólios de clientes, etc.).
4. Pedir a opinião de um especialista ou aplicar pesquisas de mercado, alocar um valor residual para a marca e para os outros ativos intangíveis.
5. Calcular o excesso de lucro que pode ser tributo da marca para cada gerador de renda e para cada ano.
6. Avaliar os riscos por meio de uma análise estratégica pontual sobre o crescimento do mercado, as expectativas em longo prazo para a marca, a concorrência, a inovação da marca e a flexibilidade dos preços.
7. Definir o desconto baseado nos riscos analisados.
8. Descontar o lucro proveniente da marca e criar listas de pontos sensíveis, dependendo desse desconto.

9. Checar o resultado obtido utilizando outros métodos².

Sendo assim, acompanho a decisão de primeira instância, e também não acato as argumentações para tornar o laudo apresentado válido.

DA UTILIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO PARA AUMENTO DO CAPITAL

A Auditoria informa no relatório fiscal que a Autuada descumpriu a Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

Aqui entendo de igual forma à decisão da DRJ de origem. As alegações da recorrente não prosperam. Segundo consta que:

37.2. A Lei 11.638/2007 e, posteriormente, a Lei 11.941/2009 alteraram a redação da Lei 6.404/1976, acabando com a conta “reserva de reavaliação”.

37.3. O parágrafo 2º, alínea “d”, do artigo 178 da Lei 6.404/1976 que fazia menção à “reserva de reavaliação” passou a mencionar a conta “ajustes de avaliação patrimonial”.

37.7. Como visto, as reservas de reavaliação existentes quando da entrada em vigor da Lei 11.638/2007 deveriam ser mantidas até a sua efetiva realização ou estornadas até o final de 2008.

37.8. Em 17 de janeiro de 2008, data em que já estava em vigor a Lei 11.638/2007, a Autuada, através da quinquagésima quarta alteração e consolidação de contrato social da empresa, efetuou a seguinte alteração:

O capital social que é de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) é elevado para R\$ 43.179.000,00 (quarenta e três milhões cento e setenta e nove mil reais) em face da utilização de reserva de reavaliação constante do Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2007.

37.9. Entendo que a utilização da reserva de reavaliação para aumento do capital social da empresa, efetuada em 17/01/2008, afronta a Lei 11.638/2007, pois a mesma determina que os saldos existentes nas reservas de reavaliação (após a entrada em vigor do referido diploma legal) deveriam ser estornados (isso não ocorreu) ou mantidos até a sua efetiva realização.

37.10. Não se pode considerar que a reserva de reavaliação (constituída através da reavaliação da marca da empresa) tenha sido realizada mediante a utilização dos valores da reserva para aumento do capital social da empresa.

37.12. O entendimento acima se coaduna com o disposto na Resolução CFC nº 1.004/2004, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a “NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos” (transcrita no item 56 do relatório fiscal), a qual dispõe que a reserva de reavaliação não pode ser utilizada para aumento de capital, enquanto não realizada.

37.12.1. Ora, se antes das alterações legislativas a operação realizada pela Autuada já era questionável, entendo que após a edição da Lei 11.638/2007, a referida operação tornou-se ilegal, já que não foi observado o disposto no artigo 6º do referido diploma legal.

37.13. Correto, portanto, o entendimento da Auditoria ao se pronunciar sobre as irregularidades acima mencionadas:

57. No caso da ARTEC, nota-se claramente que não foram cumpridos os normativos retromencionados. Embora a avaliação da marca da empresa tenha considerado uma projeção de valores futuros até o ano de 2016, os valores advindos da reavaliação da marca ARTEC foram transferidos em 2008 para

² As informações foram obtidas do site: <http://inovacaoosebreaeminas.com.br/como-mensurar-valor-de-marca/>. Acessado em 10 de setembro de 2019.

contas de capital social subscrito relacionadas aos sócios da empresa sem terem transitado por contas relativas a lucros acumulados. (destaquei)

37.14. Creio já estar plenamente comprovada a irregularidade da operação (utilização da reserva de reavaliação para aumento do capital social), cabendo apenas assinalar que, uma vez comprovada a irregularidade do aumento do capital, tal fato contamina automaticamente a redução do mesmo, pois, se o aumento foi irregular decerto a redução também”.

Nesse sentido, a Fazenda aduz o seguinte:

“Em essência, a "Reserva de Reavaliação" era uma conta que se destinava a escriturar as contrapartidas de valores atribuídos a quaisquer elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo.

Ainda nos termos da Lei 6.404/76, o aumento de valor atribuído a elemento do ativo somente poderia ser computado como lucro, para efeito de distribuição de dividendos ou participações, **quando realizado**. Em outras palavras, este ganho somente autorizava a distribuição de lucros quando ele efetivamente se materializasse

Art. 187.

.....

§ 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações”.

Como bem observado pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, em declaração de voto proferida no acórdão 110100.705, enquanto não fosse possível a distribuição de lucros, os sócios também não poderiam utilizar aquele aumento de valor atribuído a elemento do ativo para aumento de capital.

Daí porque o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFI — Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP, em sua 3ª edição de 1991 (Editora Atlas: São Paulo) reconhece a validade da interpretação fiscal que afirmava a tributação da reserva de reavaliação no momento de sua incorporação ao capital social.

Veja-se

(p. 483):

.....

Ou seja, contabilmente, ao promover a incorporação da reserva de reavaliação ao capital social, a pessoa jurídica deixa de manter o aumento de valor atribuído a elemento do ativo em conta de Reserva, e inviabiliza a sua transferência para conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados no(s) momento(s) de sua realização. Tal valor não transitará por resultado contábil, nem pela conta de lucros acumulados, mas a futura realização do bem representará um menor ganho de capital, em razão do cômputo de seu custo reavaliado.

De fato, entendo estar correta a Fazenda nesse ponto, ao passo que a recorrente não obrou afastar as acusações da fiscalização.

DA NÃO INTEGRALIZAÇÃO DO AUMENTO ANTERIORMENTE EFETUADO DO CAPITAL, DA AUSÊNCIA DE REMUNERAÇÃO E DOS CONTRATOS DE MÚTUOS

Alega a recorrente que o capital social sempre esteve integralizado, diferente do que acusou a fiscalização e concordou a DRJ de origem.

59. As Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) dos três sócios da ARTEC relativas ao período de 2007 a 2010, no campo relacionado a “Dívidas e Ônus Reais”, denunciam que o capital social da ARTEC não havia sido sequer integralizado em sua totalidade nesse período. Nos campos supracitados dessas declarações há dados relativos a “nota promissória de capital não integralizado em moeda” na Construtora ARTEC.

60. Ora, tais fatos indicam que, apesar de ter havido uma redução no capital social e de a contabilidade da ARTEC não registrar a existência de capital a integralizar, **o capital da ARTEC não havia sido sequer integralizado em sua totalidade!**

Nesse ponto, a recorrente aduz que as DIRPF dos sócios foram preenchidas de forma equivocada, e que a fiscalização não atentou à contabilidade da empresa, da qual constava lá a integralização da operação.

Contudo, se o objetivo era de fato evitar o recolhimento do tributo, por consequência a DIRPF também não teria as informações adequadas à operação, ou se tivesse haveria o recolhimento devido.

Nesse sentido tomo por empréstimo a alegação da decisão *a quo*

38.3. A comprovação das alegações não pode ser tida como corretamente efetuada. A impugnação fica extremamente prejudicada com a não apresentação da contabilidade referente ao período anterior a 2005, já que o aumento que teria sido integralizado com notas promissórias foi efetuado em 2002.

38.4. O saldo da conta “títulos a receber – LP”, constante do balanço de 2005, não comprova que aqueles títulos foram emitidos para a integralização do capital. O referido saldo apenas comprova que a sociedade tinha quase R\$ 14.000.000,00.

Apesar de não haver impedimento legal para apresentar notas promissórias para integralizar o capital, essa por si só não demonstra o lastro da operação, devendo contar mais indicativos da integralização.

Nesse sentido, compreendo de igual maneira a decisão de primeira instância:

“38.7. Outra grave inconsistência da alegação surge mediante a constatação de que, se o capital foi integralizado em 2002, com notas promissórias, em 01/07/2009, data da redução, tais títulos já estariam prescritos. Não há nos autos nenhuma alegação, evidência ou comprovação de que os títulos foram pagos, logo é forçosa a conclusão de que os títulos prescreveram, e, portanto, não houve integralização do capital, já que **não se concebe integralização com títulos prescritos.**

38.8. Entendo que o aporte de notas promissórias dos próprios sócios da empresa, sem a fixação de um prazo para o pagamento (que seja cumprido), equivale a uma

mera promessa de integralização, e isso é subscrição e não integralização. Por outras palavras, entendo que, nessa hipótese, as notas promissórias deverão ser tidas como notas emitidas “pro solvendo” e não “pro soluto”.

38.9. Quando as notas não são pagas e prescrevem, fica ainda mais caracterizada a falta de integralização.

38.10. Também seria indispensável que a impugnação demonstrasse, de forma precisa, quais teriam sido os títulos cuja cobrança foi dispensada, **pois somente os**

títulos vinculados ao aumento do capital social podem ter a sua cobrança dispensada em razão da redução do capital.

38.11. A redução do capital social motivada por excesso de capital só autoriza a devolução dos valores empregados na constituição do capital (ou a dispensa da

integralização do capital excessivo), assim sendo **somente os títulos vinculados ao aumento do capital social podem ter a sua cobrança dispensada em razão da redução do capital.**

38.12. A falta de comprovação da vinculação dos títulos devolvidos aos sócios ao aumento do capital é mais um motivo para a rejeição da impugnação.

38.13. Com relação aos empréstimos, é óbvio que os mesmos não guardam qualquer relação com o aumento do capital; logo, o perdão da dívida não pode ser justificado mediante a redução do capital (ainda que a operação tivesse sido considerada regular). Assim sendo, os benefícios concedidos aos sócios devem ser classificados como pró labores”.

Vale lembrar que houve perdão de empréstimos volumosos aos sócios (R\$ 20.000.000,00) as quais eles nunca pagaram, já que lhes foram perdoadas pela empresa, e que isso por si só beneficia os sócios, referente aos mútuos realizados, afastando também com isso a alegação de que não houve remuneração física que pudesse dar azo ao lançamento fiscal.

O fato de constar no ativo da empresa também não garante o recolhimento devido, já que a contabilidade da empresa pode ter sido seriamente comprometida com os atos realizados até então.

Como se não bastasse isso, a fiscalização constatou o seguinte referente ao mútuo:

- ü a ausência de diversos instrumentos contratuais,;
- ü a ausência de cobrança de juros;
- ü a ausência de prazo para pagamento dos valores emprestados;
- ü a falta de pagamento dos empréstimos;
- ü a repetição da prática de concessão de mútuos nesses mesmos moldes desde 2003.

Por fim:

“41.3. Os créditos perdoados mediante a redução do capital, não podem ser tidos como pagos, como alega a Autuada, pois como já ressaltado, a referida redução do capital foi considerada irregular. Também assinalamos acima que, mesmo que houvesse sido considerada regular, a redução do capital não justificaria o perdão dos empréstimos efetuados aos sócios, já que a redução do capital só justifica a devolução dos valores carreados à empresa, em razão do aumento do capital”.

Posso até não concordar com a questão da presunção de que os valores não serão recolhidos, uma vez que descabe ao fisco presumir em matéria de lançamento. Porém, entendo que nesse ponto a decisão da DRJ ilustrou a questão levantada como sendo . Nesse sentido, não há presunção do fisco, conforme auto de infração, e sim o próprio levantamento realizado.

Isso porque, a fiscalização apurou que não há registro dos citados contratos e do que descreve, muitos não foram apresentados à fiscalização, somente foram informados na contabilidade da empresa. Logo, o levantamento foi realizado com base nas próprias informações da empresa na conta contábil de mútuo feito pela recorrente.

Assim, deve ser mantida a autuação nesse aspecto

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Pede a recorrente a decadência em razão de que os valores referentes à devolução do capital social da empresa aos sócios foram disponibilizados antes da própria redução, pelo que grande parte está prescrita.

Entretanto, a decadência diz respeito à autuação.

No caso, as dívidas foram perdoadas em 2009, não havendo que se falar em decadência do direito de efetuar o lançamento fiscal, para cobrar os tributos incidentes sobre os rendimentos proporcionados aos sócios. Já o período de apuração diz respeito competência de 01/07/2009 a 31/07/2010.

As ciências dos contribuintes se deram todos em 2013, dentro do período decadencial, portanto.

Assim, não acolho o pedido decadencial.

DA FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO DA SOLIDARIEDADE ATRIBUÍDA

Os fatos citados no relatório fiscal são motivos para manter a solidariedade em questão, uma vez que precede de exigências legais apresentar os dados, documentos e informações correntes e necessárias para análise e apuração da constituição do crédito, quando da ocorrência do fato gerador.

Nos recursos apresentados, alegam as recorrentes que não são solidárias para com as referidas obrigações tributárias, uma vez que há a acusação de grupo econômico e que tal fato não teria ocorrido.

Da leitura do relatório fiscal, foi usado como fundamento da caracterização do grupo econômico de fato as disposições constantes do inciso IX, do artigo 30, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, assim transcrito:

"Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei".

Tal dispositivo é repetido pelo art. 222 do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999):

Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200-A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento (redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001).

E também pela Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003, vigente à época do lançamento:

"Em face deste arcabouço legal, identificada a existência de "grupo econômico de qualquer natureza" (portanto, inclusive os "de fato"), é exigível a contribuição previdenciária de qualquer de seus integrantes, por força da responsabilidade solidária".

Nos termos do art. 494 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, há a caracterização de grupo econômico quando:

"494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Art. 495. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência".

O Código Tributário Nacional também prevê expressamente essa possibilidade, no art. 124, *in verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II- as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Conforme bem descrito pela DRJ de origem, a solidariedade decorre do fato dos responsáveis terem agido de forma contrária à Lei ou em conformidade com seus interesses econômicos.

Assim, a possibilidade da responsabilização tributária por solidariedade entre integrantes de um "grupo econômico", seja ela "de direito" ou "de fato" tem fundamento nos incisos I e II do artigo 124 do Código Tributário Nacional (por expressa determinação legal), que nos leva ao inciso IX do artigo 30 da Lei 8.212/1991, nos casos em que se constata a "confusão patrimonial" (interesse comum no fato gerador).

Pende sob a recorrente a seguinte acusação:

~~“19. No caso em comento, a fiscalização se viu obrigada a considerar as empresas abaixo como integrantes do mesmo grupo econômico (GRUPO LACERDAPAR). Além de a contabilidade da ARTEC evidenciar a relação entre empresas desse conglomerado, constam do ANEXO 20 documentos que comprovam a existência do grupo econômico em tela. Nesse anexo é possível verificar, dentre outras situações, similaridades no quadro societário dessas empresas, a existência de sociedades controladas, que empresas estão localizadas num mesmo endereço comercial, que domínios dessas sociedades na internet possuem os mesmos representantes e que empresas admitem a existência desse grupo econômico.~~

• **Grupo Econômico LACERDAPAR:**

EMPRESA	CNPJ
CONSTRUTORA ARTEC S/A	00.086.165/0001-28
GAMA CONSULTORIA FINANCEIRA E PARTICIPAÇÕES LTDA.	02.180.034/0001-30
RCC EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.	10.445.595/0001-42
BRASILIA EMPRESA DE SEGURANCA S/A	02.730.521/0001-20
EXPLORA PARTICIPACOES EM TECNOLOGIA E SISTEMA DE INFORMACAO LTDA-ME	10.483.781/0001-76
SANART CONSTRUCAO E COMERCIO S/A	96.198.874/0001-74

20. Cumpre mencionar, conforme descrito no decorrer deste relatório, que os sócios da ARTEC, além de serem beneficiários diretos de pagamentos descritos nesse relatório, consentiram com as práticas adotadas para remunerá-los indiretamente.

21. Nesse contexto, a fiscalização também se viu obrigada a caracterizar a sujeição passiva solidária dos seguintes sócios/administradores:

NOME	CPF
EUGENIO CESAR ALVES LACERDA	244.243.581-00
MAURO DESAR ALVES LACERDA	099.203.401-97
PAULO CESAR NOGUEIRA LACERDA	121.617.301-00

Sob os fatos constatados no anexo 20, pouco discorre a recorrente, a não ser que não teriam os sócios agidos de forma contrária à Lei, e, tampouco, haveria a ocorrência de grupo econômico. A solidariedade fiscal se deu em razão de que os sócios teriam agido de maneira contrária à legislação, bem de diversos atos tendentes a lesar o fisco.

Portanto, mantenho a solidariedade dos sócios administradores, a solidariedade de grupo econômico

DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Foi constata pela fiscalização a retirada irregular de lucros da sociedade, sem a devida tributação, beneficiando assim todos os sócios ora arrolados, e as empresas apontadas como grupo econômico possuem de fato ligações entre si, e que continha um arcabouço para beneficiar o grupo econômico nas suas operações.

Há, portanto, acusação de simulação no presente auto de infração, com o intuito de beneficiar-se do não recolhimento de tributos devidos.

Cumprе esclarecer que quando há a constatação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e **demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito**”. Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado nos fatos ocorridos, percebe-se com o dispositivo acima citado, que o legislador quis que nos casos de penalidades ou ilícitos houvesse uma espécie de "distribuição do ônus da prova", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

No caso dos autos, verifico que apesar das acusações lançadas, faltou de fato uma discriminação maior que pudesse configurar ato lesivo ao fisco, já que todas as operações foram registradas pela pessoa jurídica, e que certo benefício estaria registrado, sendo possível interpretação de que não houve ocultação integral dos fatos geradores, e sim compreensão diversa da recorrente sobre a apuração do tributo devido.

Portanto, afasto a qualificação da multa de ofício

DO PEDIDO DE APLICAÇÃO DA MULTA MENOS GRAVOSA

Nos termos da Súmula CARF n.º 119, “para as multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996”

Ocorre que o período de apuração do presente lançamento se deu em 01/07/2009 a 31/07/2010, estando fora portanto, da Lei citada.

Assim, a autuação que se deu mediante a previsão no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, está correta.

CONCLUSÃO

Nessas circunstâncias, voto por conhecer do recurso voluntário para NEGAR PROVIMENTO, afastando a qualificação da multa, mantendo-se as disposições do crédito fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Voto Vencedor

Cleber Ferreira Nunes Leite - Redator designado

Dirirjo do ilustre relator apenas na questão da qualificação da multa de ofício.

Entendo que, tendo a auditoria verificado que a autuada concedeu diversos empréstimos a seus sócios no período de julho/2009 a julho/2010, que apesar de registrados na contabilidade, não foram levados a registro público, não havendo comprovação da regularidade desses empréstimos perante terceiros, e que nem todos os contratos foram apresentados, nem localizados na contabilidade da mesma, lançamentos relativos à contabilização de juros, nem de IOF (Imposto sobre Operações Financeiras que incide sobre empréstimos concedidos), bem como, que alguns contratos estipulavam o prazo de 90 dias para pagamento do empréstimo (outros não fixavam qualquer prazo), nem se conseguiu constatar qualquer pagamento efetuado pelos sócios após o recebimento das quantias, verifica-se que os empréstimos foram simulados, posto que não retornaram à empresa. Portanto, o agravamento da multa é pertinente.

Essa foi a conclusão da auditoria fiscal, no seu Relatório da Fiscalização:

A análise dos documentos entregues pela ARTEC e das DIRPF de seus sócios também revela que, por diversos anos (pelo menos desde 2003), há valores milionários declarados pelos sócios relacionados a "Dívidas e Ônus Reais" com a ARTEC. Tais fatos demonstram que o direcionamento de verbas aos sócios sem a devida devolução desses montantes à empresa é uma prática recorrente na ARTEC e que, portanto, a própria empresa já tinha ciência de que valores não lhe seriam de fato devolvidos. Observa-se novamente que tal prática reiterada está aliada à ausência de formalidades legais como o registro em cartório de contratos e a contabilização de juros e de IOF sobre operações de crédito.

Ora, diante do exposto e da comprovação da inexistência de pagamentos relativos à devolução de empréstimos (pagamentos dos sócios à ARTEC), foi possível constatar que esses "teóricos empréstimos (ANEXOS 23 e 24) foram simulados e, na verdade, utilizados para pagar remunerações aos seus sócios.

Nesse contexto, a fiscalização se viu obrigada a considerar os lançamentos constantes do ANEXO 27 como remunerações indiretas

efetuadas aos sócios da ARTEC. Nota-se que a fiscalização optou por considerar as datas desses lançamentos registradas na contabilidade como base para a cobrança das remunerações em comento.

As multas, então, foram agravadas nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, conforme justificado pela Auditoria:

(...) De forma continuada, o contribuinte em questão simulou situações e utilizou manobras contábeis para, de forma fraudulenta, mascarar a ocorrência de fatos geradores e impedir a efetiva cobrança de contribuições incidentes sobre remunerações pagas a trabalhadores, notadamente seus sócios.

Isto posto, as multas de ofício descritas no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, foram agravadas e chegaram a totalizar 150% (cento e cinquenta por cento).

Portanto, justificada a qualificação da multa de ofício levada a efeito no lançamento e a mesma deve ser mantida.

Do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite