



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11030.722215/2012-96
ACÓRDÃO	2102-003.912 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ZAMBONATTO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIOS. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Cabe afastar as alegações de vícios no lançamento fiscal quando o auto de infração contém a descrição detalhada dos fatos e a fundamentação legal da autuação, estando revestido das formalidades inerentes ao ato administrativo.

LUCRO PRESUMIDO. DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS.

É facultada a distribuição pela pessoa jurídica optante pelo lucro presumido de lucros em valor superior ao montante do próprio lucro presumido, diminuído dos impostos e contribuições, desde que comprove, através de escrituração contábil feita com observância da legislação societária, o lucro efetivo maior que o determinado segundo as normas para apuração nessa sistemática de tributação.

CONTABILIDADE. INCONSISTÊNCIAS. FALTA DO REGISTRO DE DESPESAS, CUSTOS E/OU INVESTIMENTOS. SALDO DE CAIXA FICTÍCIO. APURAÇÃO DO LUCRO CONTÁBIL. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL.

A falta de contabilização de pagamentos a terceiros, em cumprimento de obrigações diversas, de forma continuada ao longo dos anos-calendário, que resulta numa conta “Caixa” meramente escritural, com saldo fictício e elevado, é prova suficiente que a escrita contábil não reflete a movimentação real das operações da empresa. Em consequência, a contabilidade é imprestável para a apuração do lucro, por inobservância das regras contábeis e societárias.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SÓCIO ADMINISTRADOR. LUCRO PRESUMIDO. VALORES EM EXCESSO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REMUNERAÇÃO.

As retiradas do sócio que assume tarefas de gestão e administração da sociedade, de acordo com o contrato social, em valor superior aos lucros permitidos pela legislação tributária, configuram remuneração pela prestação de serviços à sociedade empresária, sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO.

A inobservância de regras contábeis básicas, mediante pagamentos a terceiros sem contabilização integral de despesas, custos e/ou investimentos, aliado à falta de saídas de numerário da conta “Caixa”, ao longo dos anos-calendários, evidencia a prática dolosa de acobertar o pagamento de remuneração pelo trabalho, através da distribuição de valores a título de lucros ao sócio administrador, sabidamente inapropriados para tal fim, considerando as normas aplicáveis ao lucro presumido. A conduta do contribuinte visa impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da natureza ou das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária previdenciária, razão pela qual resta justificada a imposição da multa de ofício qualificada.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689, DE 2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LIMITAÇÃO DA PENALIDADE AO PATAMAR DE 100%.

A multa de ofício qualificada aplicada no lançamento tributário deve seguir o princípio da retroatividade da legislação superveniente mais benéfica, que limitou o percentual a 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e a decadência. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) excluir da base de cálculo os valores pagos ao sócio César Antônio Zambonato; e (ii) limitar a multa de ofício ao patamar de 100%, em razão da legislação superveniente mais benéfica. Vencidos os conselheiros Carlos Marne Dias Alves e Yendis Rodrigues Costa, que deram provimento parcial em maior extensão, para reduzir a penalidade ao percentual básico de 75%.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 10-55.618, de 28/08/2015, prolatado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 1.917/1.936):

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/12/2010

AI Debcad nº 51.032.769-9

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA. INCONSISTÊNCIAS NA CONTABILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DO LUCRO CONTÁBIL.

A falta de contabilização de despesas e saídas de caixa é prova suficiente de que a Contabilidade não reflete o movimento real das operações do contribuinte, não servindo como prova para apuração do lucro real.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS INEXISTENTES. REMUNERAÇÃO DE SÓCIOS.

As retiradas dos sócios em valor a maior que os lucros permitidos pela legislação integram sua remuneração e são base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal que a autoridade tributária lavrou auto de infração (AI), sob o DEBCAD nº 51.032.769-9, referente ao lançamento de contribuição previdenciária patronal, no percentual de 20%, incidente sobre remuneração paga aos sócios, caracterizada pela retirada de valores a título de lucros além do limite de isenção da sistemática do lucro presumido, nas competências 06/2009, 09/2009, 03/2010, 06/2010 e 12/2010 (fls. 12/71).

De acordo com a fiscalização tributária, a empresa atuada optou pelo lucro presumido a partir do exercício de 2003, utilizando-se da escrituração contábil para a distribuição de lucros aos sócios.

Ao examinar a contabilidade da empresa, identificou a existência de vícios/inconsistências que tornam a escrita contábil imprestável para a distribuição de lucros além do limite de isenção do lucro presumido.

Em decorrência da desconsideração da escrita contábil, a fiscalização procedeu à reconstituição dos lucros a distribuir, com base na sistemática do lucro presumido, e comparou os valores passíveis de distribuição com as retiradas efetuadas pelos sócios, que redundou em valores distribuídos a maior no 2º trimestre/2009, 3º trimestre/2009, 1º trimestre/2010, 2º trimestre/2010 e 4º trimestre/2010.

O excesso de distribuição de lucros, em face do limite admitido para a sistemática do lucro presumido, foi considerado remuneração recebida pelos sócios, na condição de contribuintes individuais (art. 201, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.408, de 6 maio de 1999).¹

Por reputar a prática de planejamento para suprimir despesas e pagamentos realizados, resultando em saldos irreais e lucro inflado ao longo dos anos-calendário, com o propósito de dissimular o fato gerador da obrigação principal e permitir a distribuição de lucros contábeis inexistentes, a autoridade lançadora aplicou multa qualificada no importe de 150%, nos termos do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

No mesmo procedimento fiscal, foi identificada omissão na apuração de valores de ganho de capital em alienação de imóveis, não adicionados ao lucro presumido, relativamente à venda de dois imóveis no mês de novembro/2005 e no dia 17/07/2009, razão pela qual a fiscalização exigiu as diferenças de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Outrossim, em razão da falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, também foi aplicada multa isolada de 50% pela distribuição de lucros a maior aos sócios, em patamar superior aos valores permitidos pela legislação que disciplina o lucro presumido.

A constituição do crédito tributário de IRPJ e CSLL, bem como a exigência da multa isolada de 50% pela ausência de retenção na fonte, em face da empresa, foi objeto de processo específico, cadastrado sob o nº 11030.722214/2012-41.

Ciente da lavratura de auto de infração, em 11/12/2012, a pessoa jurídica impugnou o lançamento fiscal no dia 10/01/2013 (fls. 04 e 1.778).

Em síntese, a impugnante apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, relativos ao auto de infração de contribuição previdenciária, acompanhados de elementos de prova (fls. 1.778/1.825 e 1.826/1.907):

Preliminar/Prejudicial de Mérito

¹ Matriz legal: art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

(i) requereu a distribuição por dependência ao processo nº 11030.722214/2012-41, em razão da parcial relação de causa e efeito;

(ii) operou-se a decadência do direito de o Fisco efetuar a recomposição dos lucros contábeis acumulados, relativamente ao ganho de capital na alienação do imóvel no ano-calendário de 2005, por estar impedido de promover a revisão dos fatos ocorridos, registrados e declarados;

(iii) há vício insanável que contamina todos os demonstrativos e lançamentos efetuados, considerando a recomposição da conta “lucros acumulados” com base no ganho de capital resultante da alienação do imóvel rural, no mês de novembro/2005;

(iv) resta configurado o erro na qualificação jurídica dos fatos, diante da acusação fiscal de pagamentos que deixaram de ser contabilizados, atraindo a tributação na forma de “pagamentos a beneficiários sem causa ou não identificados”, e não existência de lucros distribuídos a maior;

Mérito

(v) as importâncias retiradas pelos sócios, mesmo que além do limite de isenção do lucro presumido, não perdem a natureza jurídica de distribuição de lucros, na medida em que os valores foram calculados em função da lucratividade do capital investido, na proporção das suas quotas sociais, e não pela prestação de serviços à empresa;

(vi) tratando-se de contabilidade imprestável, como discorre a autoridade fiscal, a consequência imediata e inafastável seria o arbitramento do lucro; inadmissível a desqualificação parcial da escrita contábil apenas para a apuração do lucro distribuído na sistemática do lucro presumido;

(vii) quanto às inconsistências do lucro contábil apurado pela empresa, o fiscal autuante incorreu em diversos erros factuais na recomposição das contas “caixa” e, por conseguinte, das planilhas fiscais que sustentam os lucros acumulados nos exercícios fiscalizados; e

(viii) não há que se falar em incidência da multa de ofício qualificada, diante da inexistência de dolo, simulação ou fraude.

Intimada da decisão de piso em 05/10/2015, a empresa apresentou recurso voluntário protocolado no dia 03/11/2015 (1.959/1962).

Após breve relato dos fatos, a recorrente critica o grau de superficialidade com que o acórdão recorrido tratou de questões sensíveis relativas à defesa apresentada e repisa, ao longo da peça recursal, os argumentos da impugnação para que seja reconhecida a improcedência da autuação fiscal (fls. 1.962/2.010).

Requer também o julgamento em conjunto com o processo nº 11030.722214/2012-41, em tramitação na 1ª Seção do CARF, ou, quando menos, a suspensão do feito até a apreciação do processo principal.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Considerações Iniciais

Diante da ação fiscal única, com Termo de Verificação compartilhado, e formalização de autos de infração de IRPJ e reflexos, controlado em processo distinto, é fundamental delimitar a matéria objeto do presente lançamento fiscal, de modo a identificar as questões relevantes para a solução do litígio.

A distribuição de lucros e dividendos, a partir do mês de janeiro de 1996, não está sujeita à incidência do imposto de renda na fonte, nem integra a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário dos rendimentos, segundo o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

(...)

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a legislação infralegal delimita os contornos para a distribuição isenta do lucro, sem incidência do imposto de renda, cujos critérios eleitos pela administração tributária estão em conformidade com a lei, inclusive mantida a coerência com a tributação no lucro real.

Senão vejamos, o art. 48 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

(...)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

(...)

A pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido poderá distribuir, sem incidência do imposto, o valor da base de cálculo do imposto de renda, deduzido os impostos e contribuições a que estiver sujeita (art. 48, § 2º, inciso I).

De forma adicional, é possível a distribuição pela pessoa jurídica optante pelo lucro presumido de lucros em valor superior ao montante do próprio lucro presumido, diminuído dos impostos e contribuições, desde que a empresa comprove, através de escrituração contábil feita com observância da legislação societária, o lucro efetivo maior que o determinado segundo as normas para apuração nessa sistemática (art. 48, § 2º, inciso II).

Valendo-se da faculdade da legislação, a recorrente procedeu à distribuição de lucros aos seus sócios em patamar superior ao lucro determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto no lucro presumido, tomando por parâmetro o lucro apurado por meio da contabilidade.

A autoridade fiscal considerou a contabilidade imprestável para fins de distribuição do lucro contábil apurado, haja vista diversas inconsistências que atestavam o descumprimento das normas de escrituração, as quais geraram, segundo a autoridade fiscal, a contabilização de lucros inexistentes no período.

Na sequência do procedimento de fiscalização, o agente fiscal recalculou os valores do lucro presumido que poderiam ser distribuídos aos sócios nos anos-calendário, e reclassificou os lucros excedentes ao do próprio lucro presumido como rendimentos recebidos de pró labore, com incidência de contribuição previdenciária patronal.

Preliminares

(i) Julgamento em Conjunto

Inicialmente, requer a recorrente o julgamento dos autos em conjunto com o processo nº 11030.722214/2012-41, relativo aos autos de infração de IRPJ/CSLL e multa isolada pela falta de retenção na fonte, ou, quando menos, a suspensão do feito até que a 1ª Seção de Julgamento aprecie o processo principal.

Pois bem.

Realmente, existe uma vinculação entre os processos administrativos, dado que decorrentes da mesma ação fiscal, formalizados com base em elementos de prova com forte correlação.

Entretanto, os recursos voluntários são de competência de Seções de Julgamento do CARF distintas, em razão da especialização da matéria. No presente processo, a competência de julgamento é afeta à 2ª Seção, enquanto nos tributos exigidos no outro processo, a competência material pertence à 1ª Seção.

Nesse sentido, dispõe o Regimento Interno do CARF (RICARF/23), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Art. 43. À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

(...)

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

(...)

Art. 44. À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

(...)

II – IRRF, quando o mérito da exação discuta a natureza de rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual da pessoa física, bem como nos casos de aplicação do art. 74 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

(...);

IV - Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; e

(...)

Como se observa, inviável a distribuição por dependência/conexão, tendo em vista a competência própria de cada Seção de Julgamento.

Por outro lado, o processo nº 11030.722214/2012-41 já teve seu julgamento em definitivo nas instâncias recursais do CARF, o que torna desnecessária a suspensão do presente feito.

Há algum tempo, foram proferidos o Acórdão nº 1401-002.158, de 19/02/2018, e o Acórdão nº 9101-005.772, de 09/09/2021, com decisões favoráveis ao contribuinte. As ementas estão abaixo copiadas:

Acórdão nº 1401-002.158

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Erro na determinação do fato gerador pela fiscalização, as autuações fiscais devem ser canceladas, pois foram lavradas depois de transcorrido o prazo decadencial considerando-se a contagem do art. 150, § 4º, como também a prevista no art. 173, I, ambos do CTN.

O art. 421 do RIR tem aplicação para a sistemática da tributação do lucro real, que não foi opção do contribuinte.

O contribuinte deveria ter oferecido o ganho de capital apurado na alienação das Fazendas Mariana II e III no exercício de ocorrência do fato gerador, respeitando o

regime de competência. Assim, deveria ter realizado a referida tributação no ano de 2005.

O fato de assim não ter agido, não permite que a fiscalização altere o regime de tributação do Recorrente. O que me parece ter sido desrespeitado pela fiscalização e pela DRJ.

Acolhida a preliminar de decadência arguida para declarar extinta a exigência relativa ao ganho da capital das fazendas Mariana II e III.

IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.

Sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica. A classificação do ativo deve ser observada no momento da sua aquisição, e a contribuinte fez a opção de classificação como ativo permanente, pois essa era a natureza do bem quando da sua aquisição. Tanto assim, que procedeu à depreciação do mesmo.

Outrossim, a fazer valer a tese do contribuinte, ele poderia ter classificado o ativo como imobilizado (como o fez), ter usufruído da sua depreciação (como também o fez), e depois simplesmente reclassificar para vender o bem com uma tributação reduzida.

Entretanto, agente fiscal ao calcular o crédito tributário devido, aplicou o regime de caixa, diverso do adotado pelo contribuinte. A conclusão disso é que a tributação que deveria ocorrer no terceiro trimestre de 2009, teve parte da sua tributação transferida para o quarto trimestre de 2009, o que desrespeitou a escolha e forma de tributação adotada pelo contribuinte. O ajuste não pode ser feito no presente lançamento porque acarretaria majoração do crédito original.

Lançamento mantido, tão somente quanto ao ganho de capital apurado nº terceiro trimestre de 2009.

IRPJ/CSLL. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. SÚMULA 14 DO CARF.

Para aplicação de multa qualificada se faz necessário comprovar, de forma cabal, o dolo específico do agente, e o simples não pagamento de tributo não pode presumir o dolo. A qualificação da multa deve ser afastada.

Lançamento parcialmente procedente.

Acórdão nº 9101-005.772

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao coeficiente de presunção de lucro de 8% (oito por cento). Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA.

Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao coeficiente de presunção de lucro de 12% (doze por cento). Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica.

Em síntese, o crédito tributário controlado no processo nº 11030.722214/2012-41 foi integralmente cancelado, por diferentes fundamentos.

Quanto à exigência relativa ao ganho de capital na operação de alienação das Fazendas Mariana II e III, no mês de novembro/2005, acolheu-se a decadência para declarar extinta a obrigação tributária.

No que tange à exigência do ganho de capital na alienação do imóvel no ano de 2009, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deu provimento ao recurso especial do contribuinte para tornar insubsistente o lançamento fiscal, visto que o valor da venda foi reconhecido corretamente como receita da atividade na época própria, para fins da determinação do lucro presumido.

Por fim, foi decretada a nulidade do lançamento de ofício relativo à multa isolada sobre o excesso na distribuição dos lucros, por erro na tipificação legal.

Em que pese as decisões a favor da empresa recorrente, no âmbito do processo nº 11030.722214/2012-41, as questões decididas não refletem na solução do litígio no presente processo.

Explico.

Após o exame da contabilidade da empresa, a autoridade fiscal concluiu pela ineficácia da escrituração com prova do lucro contábil maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do lucro presumido.

Diante disso, procedeu ao recálculo do lucro presumido, a partir do ano-calendário de 2005, descontados os impostos e contribuições a que estava sujeita a pessoa jurídica, chegando aos valores que poderiam ser distribuídos aos sócios da recorrente.

Segundo a metodologia para a reconstituição dos lucros a distribuir, na sistemática do lucro presumido, a fiscalização tomou como ponto de partida o lucro presumido declarado pela empresa na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). A seguir, adicionou as parcelas correspondentes aos ganhos de capital na alienação de imóveis, objeto de lançamento fiscal no processo nº 11030.722214/2012-41, e deduziu, em cada trimestre de apuração, o IRPJ, CSLL e PIS/COFINS a que estavam sujeita a pessoa jurídica. Essa operação resultou no aumento significativo do lucro presumido devido (item 7.1, do Termo de Verificação Fiscal).

Após confrontar os valores do lucro presumido, antes de qualquer distribuição, com os valores recebidos pelos sócios no período, a fiscalização determinou os valores da distribuição de lucros além do limite legal para o lucro presumido (itens 7.2 e 7.3, do Termo de Verificação Fiscal).

Nesse ponto, é oportuno registrar que os valores a título de lucros recebidos pelos sócios foram confirmados nas declarações das pessoas físicas, relativamente ao imposto de renda, assim como na contabilidade da empresa, não havendo controvérsia nos autos.

Note-se que o cancelamento dos autos de infração no processo nº 11030.722214/2012-41 implica a redução do lucro presumido passível de distribuição aos sócios, calculado pela fiscalização tributária, sem haver, contudo, alteração no montante efetivamente recebido pelas pessoas físicas.

Logo, a retificação dos valores disponíveis de lucro presumido a distribuir, de forma a conciliar com o resultado no processo nº 11030.722214/2012-41, acarreta como consequência, invariavelmente, o incremento dos valores dos lucros distribuídos a maior aos sócios, considerando o montante determinado originalmente, pelo próprio contribuinte, segundo as normas para apuração na sistemática do lucro presumido.

Em outras palavras, constatada a imprestabilidade da escrita contábil, se a fiscalização tributária tivesse tomado como parâmetro, na origem, exatamente o montante do lucro calculado pela empresa, na sistemática do lucro presumido, o valor do “excesso de lucro presumido” seria maior para as mesmas competências do auto de infração.

Obviamente, configura hipótese de alteração do lançamento vedada em sede do contencioso administrativo, porque implica a majoração da base de cálculo do auto de infração, correspondente à diferença do “excesso de lucro presumido”, classificada como remuneração recebida pelos sócios.

A decisão recorrida se manifestou com a mesma linha interpretativa, conforme se extrai do trecho abaixo (fls. 1.926/1.927):

(...)

O contribuinte requer a distribuição deste processo, por dependência, ao processo nº 11030.722214/2012-41, sob o entendimento de haver parcial relação de causa e efeito entre eles. A primeira análise efetuada nestes autos foi mesmo pelo seu sobrestamento até o julgamento definitivo daquela autuação, uma vez que na decisão de primeira instância administrativa (Acórdão nº 10-45.879, 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, de 22/08/2013) foram recalculados os valores do lucro presumido e dos tributos de IRPJ e CSLL lançados.

Em análise mais aprofundada, verifica-se que a redução do lucro presumido (objeto de recurso de ofício naquele processo) não interfere no resultado do julgamento deste, pois no presente auto de infração foram lançadas as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração de sócios a maior que o lucro presumido isento de tributação.

Assim, considerando que os valores efetivamente retirados pelos sócios permanecem os mesmos;

Considerando que a redução do lucro presumido só faz aumentar a diferença considerada como remuneração, sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias;

Considerando a impossibilidade de aumentar, nesta autuação, o valor do crédito tributário, fazendo-se necessária a realização de novo lançamento por parte da autoridade competente, para a constituição do crédito tributário relativo às diferenças não tributadas neste processo;

Considerando que mesmo que seja provido o recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância para o processo que trata da tributação do lucro presumido, as bases de cálculo e as contribuições lançadas neste processo permanecem exigíveis do sujeito passivo;

Considerando que a relação de dependência entre os dois processos fica resumida à aplicação uniforme da legislação tributária;

Entendo que a impugnação apresentada para este auto de infração deva ser julgada para prosseguimento normal do trâmite deste processo.

(...)

Por sinal, relativamente a essa matéria decidida, o apelo recursal não contesta expressamente os fundamentos contidos no acórdão de primeira instância, deixando de demonstrar, de forma clara e objetiva, em cumprimento à dialética recursal, os motivos pelos quais a decisão carece de modificação.

Não há que se cogitar de alteração do critério jurídico, inovação na fundamentação ou cerceamento do direito de defesa no presente processo, em decorrência do processo nº 11030.722214/2012-41.

Embora ação fiscal única, com Termo de Verificação Fiscal compartilhado, há autonomia acusatória. De fato, a empresa recorrente continua a se defender dos fatos descritos pela autoridade tributária para fundamentar o lançamento de contribuição previdenciária, os quais não foram enfrentados, tampouco decididos pelo órgão julgador naquele outro processo administrativo.

Neste processo, de acordo com a motivação do lançamento, os aspectos centrais podem ser assim resumidos:

(i) escrituração contábil irregular, imprestável para fins de demonstrar o lucro efetivo maior que o determinado segundo as normas de apuração do lucro presumido, passível de distribuição sem incidência de imposto de renda;

(ii) caracterização do “excesso de lucro presumido”, além do limite permitido pela legislação, diante da falta de escrituração contábil feita em observância da lei societária, como pagamento de remuneração a título de pró-labore aos sócios; e

(iii) conduta dolosa para dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, mediante escrituração contábil de lucros inexistentes, fundamento para aplicação de multa qualificada de 150%.

(ii) Existência de Vício Insanável

Em outro tópico do recurso, a recorrente afirma que a apuração de receitas na operação imobiliária consumada no ano de 2005 foi corretamente tributada pelo regime de competência, na sistemática do lucro presumido.

Ao tributar o lucro na proporção do recebimento das parcelas, em cada período de apuração, no regime de caixa, a autoridade fiscal deixou de observar a legislação aplicável, caracterizando vício insanável que contamina todos os demonstrativos e lançamentos efetuados, notadamente as planilhas do lucro presumido a distribuir, lucros distribuídos a maior aos sócios e a composição da base de cálculo do auto de infração.

Sem razão.

Mais uma vez, convém reforçar que a improcedência da adição de parcela a título de ganho de capital à base de cálculo do lucro presumido, reconhecida no processo nº 11030.722214/2012-4, impõe o agravamento do “excesso” de valores distribuídos aos sócios em relação ao lucro presumido, considerando o próprio valor declarado pelo contribuinte, em cada trimestre de apuração.

É de se ressaltar, neste processo administrativo, que os fundamentos do lançamento de ofício se mantêm rígidos, não tendo sido infirmados pela decisão proferida nos autos do processo nº 11030.722214/2012-41, dentre eles:

(i) escrituração contábil irregular, imprópria, conforme exigido pela legislação tributária, para comprovar o lucro efetivo maior que o determinado segundo as normas de apuração do lucro presumido; e

(ii) “excesso de lucro presumido”, além do limite de permitido pela legislação, caracterizado pela fiscalização como pagamento de remuneração a título de pró-labore aos sócios.

Enfim, a improcedência do lançamento tributário concernente à operação de alienação imobiliária envolvendo os imóveis rurais, ocorrida no ano-calendário de 2005, conforme decisão reconhecida no processo nº 11030.722214/2012-41, não irradia efeitos ao presente processo administrativo para acarretar qualquer vício insanável, que possa conduzir a desqualificação da acusação fiscal de distribuição de parcela excedente a título de lucros aos sócios sem lastro em escrituração contábil regular.

(iii) Erro de Qualificação Jurídica

Alega o recurso voluntário que a fiscalização tributária, nos itens 6.2-E e 6.2-F do Termo de Verificação Fiscal, listou pagamentos efetuados a terceiros, contabilmente não identificados, que deram causa às saídas da conta caixa.

A falta de comprovação das operações ou dos beneficiários dos pagamentos está tipificada no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, expressamente designada como “pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado”, razão pela qual a autoridade lançadora não poderia se furtar em qualificar a incidência tributária pela regra específica, por força da atividade vinculada do art. 142 do CTN.

Concluiu que o erro de qualificação jurídica dos fatos contamina a acusação fiscal, levando à insubsistência dos lançamentos que repousam nos demonstrativos de lucros distribuídos a maior aos sócios.

Outra vez, sem razão.

O lançamento de ofício é uma atividade privativa da autoridade fiscal, a quem cabe avaliar os fatos, verificar a ocorrência do fato gerador e fundamentar a incidência tributária na legislação de regência, acompanhado dos elementos de prova do ilícito.

No presente caso, a autoridade fiscal verificou irregularidades na escrita contábil, relacionadas ao descumprimento de princípios básicos da contabilidade, sobretudo pela falta de lançamento de despesas e/ou investimentos pagos, em contas apropriadas para o registro dos fatos contábeis.

O fundamento do lançamento fiscal reside, em primeiro lugar, na inconsistência da contabilidade da empresa para fins de distribuição aos sócios dos lucros contábeis além do limite do lucro presumido autorizado na legislação.

Mesmo que tenha havido pagamentos a pessoas ou empresas não identificadas, ou sem causa revelada, a ausência da lavratura de auto de infração sob essa regra tributária específica, com fulcro no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, não configura erro de qualificação dos fatos que serviram de suporte ao lançamento em apreço, até porque não constituem a razão primária da autuação fiscal.

Logo, cabe rejeitar a alegação.

(iv) Arbitramento do Lucro

Ressalta a recorrente que a fiscalização tributária considerou imprestável a contabilidade, motivo pelo qual a consequência jurídica é o arbitramento do lucro, inexistindo discricionariedade ao agente do Fisco.

A escrita contábil não pode servir para ajustes do lucro presumido e, simultaneamente, ser desprezada quanto aos lucros apurados, com o intuito de recompor o lucro para atribuir excesso de retiradas aos sócios da empresa.

É dizer, a autoridade fiscal deveria abandonar os registros contábeis para todos os efeitos fiscais, mediante o arbitramento do lucro.

Pois bem.

O arbitramento do lucro é medida excepcional, embora obrigatório quando a fiscalização constate as hipóteses elencadas na legislação de regência.²

Por outro lado, a tributação com base no lucro arbitrado deve ser utilizada de ofício pela autoridade fiscal somente quando da impossibilidade de se realizar a apuração do lucro pela modalidade real ou presumida, conforme opção do contribuinte.

De acordo com a autoridade lançadora, a escrita contábil não refletia integralmente a movimentação financeira e econômica da empresa, em inobservância da legislação societária, por faltar registro de soma de valores de despesas e/ou investimentos, que reduziriam os lucros contábeis apurados na contabilidade.

Nada obstante, extrai-se dos autos que a escrita contábil não se mostrou imprestável para a apuração do lucro presumido, considerando as receitas auferidas no período. Além disso, o agente tributário entendeu determinável os ganhos de capital auferidos na alienação de imóveis, acrescidos à base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Em síntese, mesmo com a reconstituição do lucro presumido decorrente dos ganhos de capital, foi possível manter a tributação com base na forma de opção da pessoa jurídica (processo nº 11030.722214/2012-41).

Diferentemente, a escrita contábil feita com inobservância da lei societária, que não reflete a movimentação financeira e econômica da empresa, obsta a distribuição de lucros em

² Art. 530, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos.

montante superior ao lucro presumido oferecido à tributação, matéria atinente a este processo administrativo (art. 48, § 2º, da IN SRF nº 93, de 1997).

A propósito, a despeito do Termo de Verificação Fiscal compartilhado, nas decisões proferidas no âmbito do processo nº 11030.722214/2012-41, antes mencionadas, não se localizou alusão à obrigatoriedade do arbitramento do lucro, no caso concreto, em razão da constatação de vícios e inconsistências na contabilidade.

Portanto, cabe rejeitar a pretensão da atuada.

Prejudicial de Mérito

(v) Decadência

Aduz a recorrente a decadência dos fatos contábeis e fiscais, anteriores ao prazo de cinco anos a que aludem o art. 150, § 4º, e o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), cuja homologação tácita impede a constituição de obrigações tributárias.

Mais especificamente, alega fato impeditivo para revisão e requalificação das apurações ocorridas no ano de 2005.

Pois bem.

O tema foi objeto do Acórdão nº 1401-002.158, de 19/02/2018, proferido no âmbito do processo nº 11030.722214/2012-41, no qual se reconheceu a decadência do ganho de capital relativo à venda das Fazendas Mariana II e III, no mês de novembro/2005.

Certamente a decadência afeta a recomposição dos lucros acumulados realizada pelo fiscal atuante. Porém, como antes justificado, ao extirpar o acréscimo do ganho de capital, em razão da decisão no processo nº 11030.722214/2012-41, a consequência seria apenas o agravamento da base de cálculo do lançamento, porquanto resultaria no aumento do “excesso” de valores distribuídos aos sócios em relação ao lucro presumido, considerando o próprio valor declarado pelo contribuinte, em cada trimestre de apuração.

A distribuição de lucros excedentes ao valor do próprio lucro presumido foi identificada pela fiscalização tão somente nos anos de 2009 e 2010, nas competências 06/2009, 09/2009, 03/2010, 06/2010 e 12/2010. Por essa razão, não se cogita que os valores distribuídos a maior aos sócios possam estar acobertados pelo lucro presumido declarado nos anos anteriores, pela simples razão de que os valores já foram utilizados pela autoridade fiscal para admitir a regularidade do pagamento de lucros aos sócios (item 7.3, do Termo de Verificação Fiscal).

Outrossim, as irregularidades na contabilidade descritas pela fiscalização, fundamento para desconsiderar a parcela excedente ao valor do lucro presumido, abrangem os anos de 2005 a 2010 (item 6, do Termo de Verificação Fiscal).

Dentre outros motivos, o relato fiscal detalha a existência de saldos irreais na conta caixa, a partir de saídas da conta bancos, devido à falta de lançamento contábil das contrapartidas

de despesas e/ou investimentos pagos ao longo do período, acarretando saldos de lucros inexistentes. A título exemplificativo, o saldo da conta caixa em 02/01/2009, no montante superior a R\$ 9 milhões (item 6.2-G, do Termo de Verificação Fiscal).

A todo a evidência, a fiscalização aponta inconsistências nos lançamentos contábeis que não estão relacionadas com as transações de imóveis rurais que deram origem às receitas contabilizadas no processo nº 11030.722214/2012-41.

Além do que a revisão das escriturações contábeis não restou fulminada pelo prazo decadencial, sobretudo a partir do ano de 2008, haja vista a ciência do lançamento fiscal no dia 11/12/2012.

Em suma, cabe rejeitar a decadência.

Mérito

(vi) Escrita Contábil

A fiscalização tributária considerou a contabilidade imprestável para fins de distribuição do lucro contábil, além do limite de isenção do lucro presumido, em face da falta de registro contábil de despesas e/ou investimentos. Do relato fiscal, é possível extrair a seguinte constatação fática (item 6, do Termo de Verificação Fiscal):

(i) lançamento, em 31/12/2008, no importe de R\$ 3.130.250,74, a crédito na conta “Caixa” e a débito na conta “Clientes Diversos”, em que a natureza dos valores não correspondia ao histórico do registro;

(ii) lançamentos de saídas da conta Caixa, no dia 01/02/2009, nos valores de R\$ 5.402.381,42 e R\$ 1.101.323,56, sem documentação comprobatória da existência de fato permutativo contábil, através de transferência de recursos da conta “Caixa Matriz” (lançamento a crédito) para conta “Caixa de Filiais” (lançamento a débito);

(iii) reduzida movimentação de valores lançados a crédito na conta “Fornecedores”, integrante do passivo, ao longo dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, incompatível com o faturamento da empresa;

(iv) inexistência de lançamentos na conta “Sistemas de Segurança”, destinada a registrar os dispêndios com a aquisição de equipamentos de segurança dos trabalhadores;

(v) falta da contrapartida do lançamento contábil a fim de registrar o pagamento de despesas correntes e/ou investimentos, a partir de valores que ingressaram na conta “Caixa”, a título de adiantamento a funcionários; e

(vi) saldo credor elevado e irreal na conta “Caixa”, ao longo dos anos-calendário, que não reflete os valores para suprimento de numerário nas respectivas datas.

Em contrapartida, a empresa recorrente sustenta que as transferências de recursos entre as unidades matriz e filiais, em 01/02/2019, representam fatos contábeis simplesmente permutativos no patrimônio (Anexo 1 da impugnação, às fls. 1.826/1.858).

Alguns valores considerados, pela autoridade fiscal, como “valores pagos e não registrados” se referem a lucros distribuídos/pagos ao sócio Carlos Alberto Zambonato, cuja transferência de recursos financeiros se deu diretamente à conta bancária do fornecedor. Caberia à fiscalização aprofundar a investigação dos fatos.

Para além dos dispêndios com materiais na execução das obras, representativos são os custos com mão-de-obra, combustíveis/óleo lubrificante e maquinários de grande porte, devidamente contabilizados, conforme se observa da planilha de composição dos custos e faturamento das obras, acompanhada dos balancetes contábeis. Ademais disso, a partir de meados de 2008, a recorrente deixou de contratar novas obras, dependendo seu faturamento de receitas de operações imobiliárias (Anexo 2 da Impugnação, às fls.1.859/1.894).

Pois bem.

Em primeiro lugar, é fundamental dizer que a diligência, no processo administrativo fiscal, não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

A despeito do discurso veemente, a recorrente não refuta, com base na linguagem de provas, a artificialidade dos saldos na conta “Caixa”, nos diferentes anos-calendário. Os valores registrados na contabilidade não equivalem ao somatório dos recursos em dinheiro existentes na referida conta do ativo, haja vista a falta de lançamentos contábeis de pagamentos de despesas e/ou investimentos que impactam diretamente na apuração do lucro contábil.

Compulsando os autos, e de acordo com o relato fiscal, constata-se que a empresa admitiu a falta de registro de todos os dispêndios a terceiros na sua escrita contábil, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, datado de 22/05/2012 (fls. 99/102 e 103/105).

Para melhor avaliação, copio a resposta:

(...)

3. No tocante ao lançamento contábil no valor de R\$ 3.130.250,74, em 31/12/2008, com saída da conta Caixa com ingresso na conta Clientes Diversos (item 1 da intimação fiscal), esclarece trata-se de sobra de caixa contábil em 31.12.2008. Este "**excedente**" de disponibilidade no caixa se deve ao fato de a Intimada, por força de peculiaridades enfrentadas nas **regiões mais remotas** aonde executou os serviços de edificação e instalação de torres de transmissão de energia elétrica, no período objeto de fiscalização, **não** conseguir - por motivos

alheios à sua vontade - obter/reunir todas as comprovações documentais e/ou fiscais de muitos dos dispêndios rotineiros, seja porque os fornecedores não os possuem, porque atuam à margem da formalidade, seja porque se simplesmente se negam a entregá-los (casos em que deixam até de fornecer materiais necessários à execução das citadas obras).

3.1. Diante de tal situação (sobras de caixa provocadas por insuficiência de documentos que dessem devido lastro à contabilização de despesas/gastos, o que teria efeito de corrigir esta deficiência escriturai e faria desaparecer o indicado "excesso de caixa") e certa (Intimada) de que, efetivamente, jamais ostentou aludidas disponibilidades financeiras, optou por equacionar a situação sob a forma de "zeramento" (crédito) do saldo (inexistente, de fato) da conta Caixa, sobretudo para que suas Demonstrações Financeiras (gerenciais) representassem a realidade.

3.2. Impende reforçar que o saldo de suposta disponibilidade (contábil) revelado pela conta Caixa jamais existiu, tanto porque, na prática, é a representação meramente contábil de valores que foram utilizados durante todo o ano-base (2008) para pagamento de despesas/gastos inerentes às atividades desenvolvidas pela Intimada nos campos de obras, conforme comprovam os **controles (suplementares) de caixa** entregues a esta respeitável Fiscalização por seu SÓCIO-ADMINISTRADOR, SR. CARLOS ABERTO ZAMBONATTO, no dia 14/03/2012, por ocasião de atendimento (pessoal) de intimação 1 lavrada por V. Sra. em 17/01/2012.

(...)

(Destaques do Original)

Como se nota, a autuada reconheceu a prática costumeira de pagamento de dispêndios sem documentação hábil, gerando um saldo de caixa que não corresponde à realidade financeira da empresa. Vale dizer, os registros contábeis não refletem a essência econômica da transação, em que todas as despesas incorridas são lançadas em contas apropriadas à sua natureza e mensuradas com confiabilidade.

Os controles suplementares de caixa, inclusive entre saldos da matriz e filiais, nos moldes em que enfatiza a recorrente, não regularizam o descumprimento das normas contábeis e societárias.

Com efeito, a escrita mantém um saldo elevado e fictício da conta "Caixa" que distorce o lucro contábil para aumentá-lo, dada a falta de contabilização de despesas, custos e/ou investimentos que repercute na correta apuração do resultado da sociedade. Não há credibilidade da escrita contábil.

Ainda que parte dos custos e despesas com as obras executados pela empresa estejam contabilizados, conforme assegura o apelo recursal, não infirma a constatação fiscal de

que valores de dispêndios incorridos no período deixaram de ser reconhecidos em contas apropriadas para a apuração do lucro contábil.

A propósito, mesmo nos exercícios de 2009 e 2010, quando a recorrente afirma que a receita decorreu, fundamentalmente, do recebimento de valores de aluguéis em operações imobiliárias, foi observado um saldo fictício da conta “Caixa”, caracterizado pelo seu elevado valor (item 6.2-G, do Termo de Verificação Fiscal).

Cabe acrescentar, como razões de decidir, a fundamentação da própria decisão recorrida, que bem examinou a questão controvertida (fls. 1.933/1.934):

(...)

As conclusões do autuante, relativas às consequências que a falta de contabilização de um custo ou despesas trazem ao lucro contábil, estão corretas. Com efeito, vamos a alguns casos: (1) em 31/12/2008 o saldo da conta Caixa se apresentava elevado, para o que o contribuinte justificou, quando do atendimento de intimações, que se tratava de saldo irreal, consequência do pagamento de despesas/gastos inerentes às suas atividades, cujos comprovantes não conseguiu obter, seja porque os fornecedores não possuem, porque atuam à margem da formalidade ou se negam a fazê-lo. Para regularizá-lo, efetuou um lançamento de R\$ 3.130.250,74 a crédito de Caixa e a débito da conta Clientes Diversos. Neste caso, é o próprio contribuinte que afirma se tratar que despesas ou custos não contabilizados. (2) Em 01/02/2009, o contribuinte efetuou o lançamento a crédito de Caixa dos valores de R\$ 1.101.323,56 e 5.402.381,42 e a débito da conta Caixa Filial (conta do Realizável – Créditos a Receber), justificando tratar-se de lançamento decorrente da centralização da movimentação de Caixa e contas correntes no CNPJ da Matriz, enquanto que os custos e despesas incorridos pelas filiais eram vinculados contabilmente ao CNPJ de cada filial. Nesse caso, como afirma o autuante, a boa técnica contábil consiste em uma conta sintética e várias contas analíticas (uma para cada filial). Ao transferir contabilmente o recurso da conta Caixa para uma conta do Realizável representando créditos perante uma filial, pode-se inferir que os recursos de Caixa foram utilizados para pagamentos de custos e despesas não contabilizados. (3) Adiantamentos a funcionários para pagamento de despesas diversas sem que houvesse a posterior prestação de contas, fato que também afeta a apuração do resultado contábil. (4) elevados saldos contábeis da conta Caixa, conforme demonstrado às folhas 80 e 81, que aos olhos são irrealis, também demonstram a existência de pagamentos não contabilizados.

Também o impugnante esclarece que parte das transferências bancárias para as quais não teria sido dada saída de caixa se referiam a lucros distribuídos ao sócio Carlos Alberto Zambonato, transferidos diretamente da conta bancária da pessoa jurídica para destino (fornecedor) indicado pelo próprio sócio e aponta que se as provas produzidas foram consideradas insuficientes, deveriam ter sido objeto de investigação mais aprofundada por parte do fisco, com esteio no princípio da

verdade material. Neste ponto é a própria atuada que confirma a inconsistência de sua contabilidade por não ter efetuado os lançamentos conforme os fatos. Ora, se os valores das transferências bancárias se referiam a retiradas de sócios (ou a pagamento de suas contas particulares) a contrapartida da transferência bancária deveria estar contabilizada, descabendo à fiscalização sair à busca de documentos não apresentados pelo contribuinte no intuito de refazer sua inconsistente contabilidade.

Outro argumento trazido na impugnação foi no sentido de ainda que admitisse, para fins de argumentação, a recomposição dos saldos de lucros contábeis acumulados mediante a exclusão, da conta caixa, dos valores tidos como pagamentos despidos de contrapartida a débito, à exceção dos montantes descritos como transações entre filiais (por não representarem fatos modificativos do patrimônio), e mesmo o estorno do lucro com a alienação de imóveis rurais em 2005, distribuindo-o na medida dos recebimentos das parcelas nos anos subsequentes, ainda assim a contabilidade ostenta saldos positivos de lucros distribuíveis aos sócios nos anos de 2009 e 2010. Reforço aqui que não compete à fiscalização refazer a contabilidade do contribuinte para apurar lucro a seu favor. Todas estas afirmações corroboram a imprestabilidade da contabilidade e dos lucros nela apurados.

Com relação à afirmativa de que as bases de cálculo apontadas pelo autuante estariam irregulares por ser equivocada a dedução de COFINS e PIS nos demonstrativos de recomposição dos lucros no período, pois corporificam despesas já contempladas nos percentuais de presunção dos lucros, tenho que a dedução dos tributos incidentes sobre o lucro, para a apuração do lucro passível de distribuição, está prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995, no art. 51 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21/02/1996 e no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 4, de 29/02/1996, publicado no D.O.U. de 05/05/1996, de modo que o fisco agiu em conformidade com a legislação que rege a matéria.

(...)

A escrituração contábil faz prova a favor do contribuinte desde que mantida com observância das disposições legais.

Nesse sentido, o art. 26 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011:

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º).

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

A autoridade lançadora se desincumbiu do ônus probatório de comprovar os fatos afirmados no Termo de Verificação Fiscal, na medida em que carregou aos autos elementos sérios e convergentes que atestam a falta de contabilização e/ou contabilização imprópria de fatos contábeis, com utilização de uma conta “Caixa” meramente escritural e, por consequência, inobservância das regras contábeis e societárias.

Defende o recurso voluntário que a contabilidade ostenta saldos positivos de lucros distribuíveis aos sócios, nos anos de 2009 e 2010, ainda que excluídos valores apontados pela fiscalização como pagamentos despidos de contrapartida às contas de resultado. Porém, tal afirmação não está acompanhada de prova documental, na medida em que a escrita contábil é ineficaz para lhe dar suporte jurídico.

Tal como sustentou o acórdão de primeira instância, em tais circunstâncias, nas quais a distribuição de lucros aos sócios é uma faculdade, não compete à fiscalização tributária refazer os lançamentos contábeis para apurar o lucro da empresa, passível de distribuição pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, sem incidência de imposto.

Por fim, a apelo recursal alega que as despesas tributárias com a Contribuição ao PIS/PASEP e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) estão inseridas nos percentuais do lucro presumido determinados em lei e, portanto, equivocada a dedução de tais valores para se chegar ao limite legal da distribuição dos lucros aos sócios.

Trata-se, porém, de mera narrativa.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a lei tributária determina uma percentagem da receita bruta que corresponde ao lucro, sobre o qual incidirá a carga tributária devida pela empresa. A possibilidade de distribuição de lucros aos sócios pressupõe o pagamento dos impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, mantendo-se a lógica do lucro real.

Assim estabelece a legislação infralegal, novamente copiada (art. 48, § 2º, inciso I, da IN SRF nº 93, de 1997):

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

(...)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

(...)

Em suma, não há motivo para a reforma da decisão de piso, em face da desqualificação da escrita contábil e dos lucros nela apurados para fins de distribuição na sistemática do lucro presumido.

(vii) Natureza dos Valores

Considerando que a contabilidade da empresa é imprestável para determinação do lucro contábil, a fiscalização classificou os valores retirados pelos sócios no decorrer dos anos-calendário de 2009 e 2010, além do limite de isenção do lucro presumido, como remuneração pelo trabalho, com fundamento no art. 201, inciso II, do RPS:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual;

(...)

No recurso voluntário, alega-se que os creditamentos feitos aos sócios, na medida de suas participações societárias, não perdem a natureza jurídica de lucro, não havendo se falar em remuneração.

O contrato social da pessoa jurídica não impõe a retirada de pró-labore ou qualquer outra remuneração em benefício de qualquer um de seus sócios, a título de contraprestação pelo trabalho, de sorte que são remunerados em função da lucratividade do capital investido (distribuição de lucros).

Pois bem.

Extrai-se do auto de infração que a base de cálculo do lançamento é composta de valores recebidos pelos sócios Carlos Alberto Zambonato e César Antônio Zambonato (Item 9, do Termo de Verificação Fiscal).

Em relação à empresa, a prestação de serviços remunerados pelos administradores da sociedade, na qualidade de contribuintes individuais, constitui fato gerador da obrigação principal.

O empresário, na condição de responsável pela administração, presta serviços mediante o exercício da direção da sociedade.

Ao manter vínculo contínuo de trabalho com a sociedade empresária, seria devido, como regra, pagamento ao segurado pelo correspondente retribuição ao serviço prestado.

Aliás, a legislação previdenciária estabelece um conceito amplo de remuneração, destinada a retribuir o trabalho, de maneira que as parcelas pagas pela empresa que escapam à tributação devem estar amparadas em documentos hábeis e idôneos que demonstrem a natureza

não remuneratória, elaborados pelo sujeito passivo e disponibilizados à fiscalização quando solicitados.

Eis a redação do art. 201, § 1º, do RPS:

Art. 201 (...)

§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.

(...)

(Destaquei)

Segundo o contrato social da sociedade empresária limitada, ora recorrente, a administração da sociedade era exercida pelo sócio Carlos Alberto Zambonato (Cláusula 7ª).

Ao contrário do que declara o recurso voluntário, o contrato social autorizava a retirada mensal de pró-labore pelos sócios administradores no exercício das atividades gerenciais, conforme importância convencionada em comum acordo entre os sócios, sem haver, contudo, a fixação de limites mínimo ou máximo (Cláusula 9ª, às fls. 144/161):

Cláusula 9ª - Os administradores poderão perceber mensalmente, a título de "pró-labore", a importância que for convencionada entre os sócios, observadas as disposições regulamentares pertinentes.

Nesse cenário normativo e fático, não há que se falar em presunção do fato gerador, porquanto inerente à natureza do vínculo mantido com a sociedade empresária.

Assentado em regras de experiência, a natureza do vínculo laboral conduz, por forte indução, a inferir que o desembolso de valores aos sócios administradores por parte da empresa representa pagamento pela prestação de serviços, salvo prova em contrário, a cargo da empresa atuada.

No presente caso, os autos estão desprovidos de prova documental da regular distribuição de lucros ao longo do anos-calendário de 2009 e 2010, como remuneração exclusivamente do capital investido no negócio, haja vista que a escrita contábil é ineficaz para aferição real do lucro.

O caráter remuneratório não resta desfigurado pelos valores das retiradas efetuadas em proveito dos sócios, ao contrário do que afirma o recurso voluntário.

Com efeito, o valor da retirada não guardar padrão nos diferentes períodos, em patamar superior ao que o mercado pagaria em função semelhante ou a metodologia de cálculo utilizada pela empresa não têm relevância jurídica na definição daquilo que se toma como

remuneração. Importa, repita-se, que a retribuição possa estar associada ao trabalho prestado pelo administrador.

Logo, devem ser mantidos no lançamento fiscal, conforme apurou a fiscalização, os valores dos pagamentos ao sócio Carlos Alberto Zambonato acima dos limites de distribuição de lucros.

Diferentemente, contudo, é a situação dos pagamentos realizados ao sócio César Antônio Zambonato, já que o contrato social não estabelece a atuação formal na administração da sociedade empresária.

É verdade que, em relação ao sócio quotista, quando presta serviços à empresa, recebendo remuneração decorrente do seu trabalho, incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos.

O sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa são segurados obrigatórios, na qualidade de contribuintes individuais, conforme art. 12, inciso V, alínea “f”, da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual:

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

(...)

(Destaquei)

Ocorre que a autoridade tributária nada acrescenta, com base em fatos, sobre prestação de serviço por parte do sócio quotista, que, formalmente, não assume tarefas de gestão e administração da sociedade.

Os valores das retiradas, em diferentes meses, podem significar remuneração decorrente do seu trabalho à empresa na qual é sócio quotista. Porém, sua força probante, por si só, é inapta para sustentar o nascimento da obrigação tributária, na forma de valores pagos a título de pró-labore ou serviços prestados.

Impõe-se a comprovação pela fiscalização da prestação de serviços à empresa por parte da pessoa física, ainda que por meio de prova indireta, como condição para a incidência de

contribuição previdenciária. Caso contrário, haverá uma indevida presunção da ocorrência do próprio fato gerador, que não legitima a transferência do ônus probatório à empresa.

O absoluto silêncio da autoridade fiscal não permite evidenciar, mesmo que indiretamente, a prestação de serviços pelo sócio quotista César Antônio Zambonato, que levaria à subsunção do fato ao critério material da regra-matriz de incidência tributária.

Enfim, cabe excluir da base de cálculo os valores pagos ao sócio César Antônio Zambonato.

(viii) Multa Qualificada

Na época dos fatos geradores, a aplicação da multa qualificada estava disciplinada no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

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

(...)

Extrai-se dos autos que a autoridade fiscal justificou a imposição de multa qualificada a partir de fatos e condutas identificadas durante a auditoria fiscal, descritas ao longo do Termo de Verificação Fiscal.

A seguir, copio alguns desses trechos (fls. 33/53):

6 - DAS INCONSISTÊNCIAS DO LUCRO CONTÁBIL APURADO.

Neste item demonstraremos a organização e o planejamento contábil da Contribuinte a fim de criar saldos irreais na sua conta Caixa (saldo em 02/01/2009 de R\$ 9.637.191,07) e na conta Lucro Acumulados (em 31/12/2010 de R\$ 25.952.730,21), com a finalidade explícita de transferir aos seus sócios receitas/lucros que não foram tributados.

Em busca de dar maior objetividade efetivamos uma síntese para demonstrar em breve palavras a arquitetura montada com o objetivo de tributar suas receitas pelo Lucro Presumido e distribuir os Lucro pela Contabilidade; para isto deixando de registrar grandes somas de valores (subitem próprio deste fato) como despesas, investimentos o que reduziria o valor constante na conta Caixa e

diminuiria na mesma proporção os Lucros Contábeis apurados em sua contabilidade.

(...)

6.1 - Valor lançado com renegociação de clientes que é saída da conta Caixa.

(...)

Desta forma, tais valores **são pagamentos não contabilizados** na contabilidade da Fiscalizada, conforme o próprio Fiscalizado confessa acima. Portanto, ele deveriam, na época, diminuir o Lucro Contábil.

Fato demonstra de forma inequívoca a falta de lançamento das despesas e/ou investimentos paga ao longo do período, inflando a Conta Caixa e demonstrando um Lucro inexistente. Haja vista que falta o lançamento contábil de conta partida. Vejamos:

(...)

6.2-B - Obscurecendo os Valores saídos da Conta Caixa.

(...)

A transferência de recursos da conta Caixa Matriz para conta Caixa de Filiais no contexto da fiscalizada é uma tentativa de regularizar o saldo estratosférico existente na contabilidade e que não é real.

A tentativa de esconder estes valores já é demonstrada no final de cada ano calendário, em que a Fiscalizada transfere os valores da Conta Caixa para conta de Créditos a Receber, no histórico assim reza: "Valor Renegociação Clientes". Passado a virada o ano, retornam os valores para a Conta Caixa. Fato que manipula os dados dos saldos das contas para fins de balanço fiscal. Em uma tentativa de **obscurecer a informação ao fisco** de que sua contabilidade esta viciada e daí recorrem, S.M.J., ao dolo de desmistificar o saldo existente, ou seja, inexistente na conta caixa tais recursos.

Tais valores **não existem**. Não há qualquer comprovação de que tais recursos monetários foram contados ao final de cada exercício. Desta forma, os administradores, juntamente com a contabilidade criaram uma estrutura com vontade própria de obscurecer da fiscalização tais recursos financeiros já repassados a terceiros e não registrados conforme continuamos a comprovar.

(...)

6.2-D - A Conta de Segurança.

(...)

Assim, são fortes os indícios de uma vontade expressa da Fiscalizada de não registrar parte de suas despesas e/ou investimentos.

6.2-E - Dos Valores Pagos e não Registrados.

(...)

Novamente temos a informar que na relação, originária de uma nova amostra da documentação, é a continuidade de saídas da conta de bancos e suprimentos da Conta Caixa. São idênticos procedimentos a fim de não registrar o que realmente ocorreu de seus atos e fatos contábeis na sua contabilidade, a fim de buscar um lucro além de todos os limites disponíveis pela legislação.

(...)

6.3.B - Da falta de registro das contrapartidas de despesa na conta Caixa e seu lançamento com despesas e/ou investimentos.

Conforme demonstrado os itens 4.1.2 e seus subitens, podemos verificar o "modus operandi" arquitetado pela Contribuinte para obtenção de Lucros além dos limites normais.

A não realização dos lançamentos completos de seus pagamentos de despesas e/ou investimentos deixaram os valores na Conta Caixa e em contrapartida não foram levados ao registro das despesas e/ou investimentos. Fato que ocasionou um elevado Lucro Contábil.

É imperioso chamarmos a atenção de que este procedimento foi realizado durante os anos-calendário de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009. Cessando praticamente no AC de 2010.

(...)

(Destques do Original)

Ao final do relato fiscal, consta um tópico próprio sobre a multa qualificada:

10 — DA MULTA AGRAVADA PELO DOLO PRATICADO.

Foi aplicada a multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), (art. 957, Dec. nº 3000/97), abaixo transcrito, devido à forma de sonegação aplicada pelos quatro sócios administradores da Injemax Plásticos Ltda. haja vista que o planejamento da criação da distribuição de lucros, planejada e arquitetada para o fim específico de DISSIMULAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, insinuando a ocorrência de lucros contábeis inexistente.

Não é uma simples sonegação. Houve um planejamento para suprimir as despesas e os pagamentos realizados; objetivando um alto saldo da Conta Caixa e um Lucro Contábil inflado e irreal. É uma organização planejada - com DOLO ESPECÍFICO - dos sócios administradores.

Art. 957 do Dec. nº 3.000/99 (RIR/99)

(...)

Pois bem.

De início, convém dizer que a expressão “pelos quatro sócios administradores da Injemax Plásticos Ltda” caracteriza um evidente lapso de escrita no Termo de Verificação Fiscal, provavelmente decorrente do aproveitamento de texto utilizado em outro procedimento de fiscalização.

Nada obstante, a falha cometida ao redigir não compromete a compreensão e a força dos demais trechos, haja vista que os fatos e as condutas descritas pela fiscalização correspondem ao processo em análise.

Alega a empresa recorrente que todos os recursos advindos da sua atividade social estão contabilizados, tendo a fiscalização se limitado a generalizar as condutas praticadas pela pessoa jurídica, o que só revela a fragilidade da acusação, sem demonstrar o dolo, inexistindo qualquer prova de ter havido um planejamento para criação e distribuição de lucros.

Nesse sentido, salienta que a falta de comprovação do dolo afasta a qualificação da multa de ofício, equivalente aos casos de simples omissão de receitas ou rendimentos, nos termos da Súmula CARF nº 14.

Em consequência, não estão presentes os requisitos para configurar a prática de sonegação, fraude ou conluio, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Sem razão. Há conduta material bastante para justificar a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Tal como avaliou a decisão recorrida, a autoridade fiscal detalhou omissão de despesas, custos e/ou investimentos, que deixaram de ser contabilizados. Tal conduta alterou os resultados dos exercícios, fazendo com que o lucro contábil apurado não corresponda ao lucro real da empresa.

A autoridade tributária se refere à prática de sonegação, definida no art. 71, da Lei nº 4.502, de 1964:

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

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

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

A empresa tinha consciência de um saldo irreal da conta “Caixa”, rotineiro e em valores elevados, ao longo dos exercícios fiscais, decorrente de pagamentos realizados a terceiros, em cumprimento de obrigações diversas, que continuavam artificialmente registrados na referida conta do ativo, sem a devida escrituração contábil.

A inobservância de regras contábeis básicas, mediante pagamentos a terceiros sem contabilização integral de despesas, custos e/ou investimentos, aliado à falta de saídas da conta “Caixa”, evidencia a intenção dolosa de proporcionar a distribuição de valores, a título de lucros ao sócio administrador, sabidamente inapropriados para tal fim, considerando as normas aplicáveis ao lucro presumido. Tal conduta consciente é capaz de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da natureza ou das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária previdenciária.

Longe de meras inconsistências contábeis, ou erros de contabilização, o conjunto probatório comprova que a empresa, mesmo diante da realidade contrária à distribuição de valores aos sócios, nos anos-calendário de 2009 e 2010, além do limite de isenção do lucro presumido, praticou a conduta de manter, consciente e intencionalmente, um saldo fictício e excessivo de caixa para respaldar a retirada periódica de valores pelo sócio, acobertando o pagamento de remuneração pelo trabalho.

Vale dizer, impõe-se a exacerbação da multa de ofício quando o contribuinte age de maneira desleal com a administração tributária.

Apesar de manter a multa de ofício qualificada, é dever do ofício o órgão julgador limitar o seu percentual ao patamar de 100%, em razão da retroatividade da legislação superveniente mais benéfica, nos termos do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional - CTN).

Conclusão

Ante o exposto, REJEITO as preliminares e a decadência e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para:

- a) excluir da base de cálculo os valores pagos ao sócio César Antônio Zambonato; e
- b) limitar a multa de ofício ao patamar de 100%, em razão da legislação superveniente mais benéfica.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess