



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11516.002700/2010-25
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.413 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria GRUPO ECONÔMICO DE FATO. ÚNICO EMPREENDIMENTO
Recorrente ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO.

A sistemática de lançamento por homologação exige o pagamento antecipado do tributo, de modo a incidir a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, conforme preceitua o §4ª do artigo 150 do Código Tributário Nacional, bem assim a inoccorrência das hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

CRÉDITO INDEVIDO DE IPI. GLOSA.

Mantém-se a glosa de créditos para os quais a contribuinte não apresenta documentação que suporte o creditamento.

IMPOSTO LANÇADO E NÃO DECLARADO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

E devido o imposto lançado nas notas fiscais de saída e não declarado e nem recolhido.

INDUSTRIALIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

A fabricação de embarcações completas, mesmo que mediante a aquisição de cascos nus, caracteriza-se como industrialização, sujeitando as operações à incidência do IPI.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, cobra-se, por decorrência, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito, o IPI correspondente, com os consectários legais.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade refoge à competência da instância administrativa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, de 150%, quando apurado que o sujeito passivo valeu-se de artifício doloso, visando sonegação fiscal.

MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO.

Não há o preenchimento da hipótese de incidência do agravamento da multa se “houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização” e “a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e a alegação de decadência, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para desagrar a multa de ofício aplicada, reduzindo-a ao percentual de 150%.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado contra o acórdão 14-33.633, proferido pela 2ª Turma da DRJ/RPO, na sessão de 11 de maio de 2011, que, ao apreciar a impugnação apresentada, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 899/905, lavrado em 31/08/2010, com ciência da contribuinte em 08/09/2010, totalizando o crédito tributário de R\$ 26.780.755,05.

Segundo a descrição dos fatos de fls. 901/905 e o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 836/882, no período de janeiro a dezembro de 2005, foram constatadas diversas irregularidades em relação ao IPI.

- 1. Falta de lançamento do IPI, em virtude da saída de produtos do estabelecimento sem a emissão de nota fiscal, apurada através de créditos em conta corrente mantida em instituição bancária, cuja origem não foi comprovada;*
- 2. Falta de lançamento do IPI na saída de produtos tributados, por não ter a contribuinte considerado sua atividade como industrial;*
- 3. Falta de recolhimento do IPI lançado;*
- 4. Falta de recolhimento do IPI pela utilização de créditos indevidos.*

Integram os autos os Termos de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 617/634 e 635/660) lavrados em desfavor de SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda. e Estaleiro Kiwi Boats Ltda., respectivamente, segundo os quais as operações e a escrita fiscal daqueles contribuintes confundem-se com as da interessada, em desacordo com o princípio contábil da entidade, circunstância que motivou a apuração da base imponible de forma consolidada na pessoa da impugnante, tendo a documentação relativa aos procedimentos sido anexada aos presentes autos, passando a compor o processo em pauta.

Segundo consta do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 836/882) e dos autos, em decorrência de reiteradas negativas do contribuinte em entregar livros contábeis e fiscais a que estava obrigado, o que caracterizou embaraço à fiscalização, foi proposta aplicação do Regime Especial de Fiscalização (REF).

Ao prolatar o despacho decisório que concluiu por implementar tal sistemática, a autoridade fiscal fundamentou-se não só no embaraço à fiscalização, como também na confusão patrimonial e de atividade, caracterizada pela localização de três empresas na mesma planta de execução de função única, com expressa ressalva de que tal circunstância, por si só, não implica ilegalidade, desde que as sociedades empresárias participantes sejam distintas (processo nº 11516.000605/2010-97, fls. 581/588-v).

Registra o termo em referência que em face da implementação do REF constatou-se infração à legislação do Imposto sobre

Produtos Industrializados (IPI), no mês de maio 2010, tratado no procedimento administrativo autuado sob nº 11516.002635/2010-38.

Relativamente à linha de produção, segundo consta do termo (fls. 839 e ss) existem três empresas instaladas na planta fabril, ocupando galpões distintos, porém, interligados, em que

...há um galpão onde se inicia a produção dos cascos pela empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda. (laminação, fotos fls. 604 e 605). Esse galpão tem acesso direto a outros três galpões para onde são encaminhados os cascos, conforme o tamanho (fls. 606 e 607), e concluído o processo de fabricação dos cascos nos setores de acabamento.

Nos cascos nus, acabados, são montados os acessórios e motores pela empresa ESTALEIRO SCHAEFER LTDA. (fotos 608 a 610), e obtém-se como produto final os barcos, conforme catálogos de fls. 611 a 616.

Para cada barco a ser construído é criada uma ordem de produção (OP) antes de se iniciar o processo de fabricação (em alguns casos quando a embarcação é vendida antecipadamente). A identificação de cada barco é pelo número da OP, que é constituído (sic) por cinco dígitos: os dois primeiros dígitos identificam o modelo do barco e os três dígitos seguintes o número de série daquele modelo.

A construção do barco se inicia somente se existir a OP, que vai acompanhá-lo desde o início da moldagem do casco (Estaleiro Kiwi Boats Ltda.) até a embarcação totalmente concluída, montada com todos os equipamentos e acessórios (Estaleiro Schaefer Yachts Ltda.).

Importantíssimo destacar que não existe um único documento fiscal que dê suporte à transferência do casco nu da empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda. para a Estaleiros Schaefer Yachts Ltda., nem há nesta última, qualquer registro de entrada desses cascos.

[...]

Desde 11/05/2010, as três empresas estão sob o Regime Especial de Fiscalização, e o que já foi constatado é que atualmente, toda a produção e comercialização de embarcações é realizada pela Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. sem que nenhuma mudança na linha de produção tenha sido implementada, ou seja, o grupo assumiu a entidade única da Estaleiro Schaefer Yachts Ltda.

Por considerar que a distinção entre as sociedades empresárias era apenas formal, porquanto, materialmente a movimentação era canalizada para Estaleiros Schaefer Yachts Ltda., a imposição tributária englobou as contribuintes SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda. e Estaleiro Kiwi Boats Ltda.

Das intimações

No curso da ação fiscal foram endereçadas intimações às três contribuintes para justificar a origem de créditos bancários efetuados em conta de depósitos.

Spa Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda.

A contribuinte Spa Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda. respondeu que

Os valores registrados na conta representam o registro contábil dos depósitos e transferências efetuadas pelos clientes no Banco, para que a empresa efetua o pagamento dos equipamentos e materiais comprados em nome do cliente para serem empregados na montagem de seus kits de embarcação.

[...]

A empresa não possui documentos que comprovem a realização dos depósitos, exceto o registro da entrada do recurso em sua conta bancária ou no Caixa, quando recursos são entregues pessoalmente pelos clientes.

As contabilizações da empresa foram efetuadas com base nos extratos bancários.

Instada a descrever suas atividades respondeu que seu objeto principal é a assessoria e administração na compra de embarcações, em que o cliente deposita os valores em sua conta corrente para que eia efetue a aquisição dos materiais necessários à montagem da embarcação.

Foram encaminhadas intimações para contribuintes que constavam dos contratos apresentados pela SPA, sendo que alguns enviaram cópias de notas fiscais de aquisição de cascos, montagens, kits e motores, outros afirmaram desconhecer ditos contratos.

Novamente intimada a esclarecer a origem dos recursos que transitaram pela conta de depósitos, as alegações da contribuinte não foram satisfatórias, além de levarem a concluir, dentre outras ponderações, que

A empresa SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda. nunca funcionou no endereço cadastral (uma pequena sala de aproximadamente 20 m2, atulhada de pastas e caixas de documentos), conforme depoimento da proprietária do imóvel que está locado para a empresa Emhramcom Empreendimentos Ltda., CNPJ 85.135.283/0001-31 (fls. 534 e 535) e que no mesmo endereço outras empresas estão cadastradas para se beneficiarem dos favores fiscais do município, que arrecada o Imposto sobre Serviços com base em estimativa;

Os sócios, que seriam os profissionais que prestariam os serviços (fls. 158), estão confortavelmente instalados no endereço das

empresas Estaleiro Kiwi Boats Ltda. e Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., sito a Rod BR 282, n. 18500. Como já foi relatado, as três empresas encontram-se, desde 11/05/2010, em Regime Especial de Fiscalização. Em resposta ao Termo de Intimação, a SPA declarou, por escrito (fls. 1138): "A empresa tem sua sede social em Antonio Carlos/SC, mas desenvolve suas atividades no endereço: Rod BR 282, km 18, 18500, Aririu, Palhoça/ SC";

Que os supostos serviços prestados pela empresa, conforme alegado nas fls. 149 e 150, "assessoria e administração na compra de embarcações" e que "A empresa administra todas as fases envolvidas na aquisição de uma embarcação, verifica o material empregado e os acessórios que compõe a embarcação encomendada (motor, acessórios, rádio, televisão, etc.) " não estarão elencados no Contrato Social (fls. 4 a 8) e estão em contradição com as alegações de fls. 839: "não possuímos registros que permitam individualizar a entrega de numerário efetuada pelos clientes uma vez que o controle dos materiais empregados e colocados nas embarcações era efetuado pelos proprietários";

[...]

Com relação aos valores creditados em conta corrente o contribuinte não justificou um único valor, e é indiscutível que tratam-se (sic) de valores depositados por adquirentes das embarcações fabricadas pelo Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. nos cascos de fibra fabricados por Estaleiro Kiwi Boats Ltda.

(obs: a referência a número de fls. diz respeito ao grupo de volumes designado Anexo I)

No quadro descrito no tópico 7.3 do termo (fls. 633) a autoridade fiscal consolidou, mensalmente, as importâncias decorrentes de créditos bancários cuja origem não fora justificada e considerados omissão de receita, para efeitos de imposição tributária.

Estaleiro Kiwi Boats Ltda.

No que diz respeito à contribuinte Estaleiro Kiwi Boats Ltda. a autoridade fiscal registrou no termo de fls. 635/660 que ficara comprovado que suas operações e escrita fiscal e contábil se confundem com as do Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. que dispõe da mesma planta industrial para exercer suas atividades sem, contudo, segregá-las contabilmente.

Intimada a exibir seus livros fiscais, a contribuinte os apresentou sem o

devido registro na Junta Comercial, tendo, por fim, apresentado o Livro Diário registrado após sucessivas instâncias da autoridade fiscal.

Quanto aos arquivos magnéticos, alegou que houve problemas na recuperação e não teria como apresentá-los. Relativamente

aos livros de Controle de Produção e Estoque, de Registro de Inventário e de Apuração do Lucro Real não os exibiu sob a alegação de que não dispunha de elementos que possibilitassem a emissão dos Livros de Registro de Inventário e de Registro de Produção e Estoque.

No que se refere aos créditos em conta de depósitos, intimada a justificar a origem dos lançamentos descritos no demonstrativo de As. 443/448-Anexo II, a contribuinte informou que transitam pelas contas bancárias "valores decorrentes dos recebimentos de valores para pagamentos de materiais adquiridos em nome dos nossos clientes para a instalação em suas embarcações", sem, contudo, apontar sua origem.

Intimada a manifestar-se acerca da discrepância entre as receitas declaradas na DIPJ e aquelas constantes dos balancetes (fls. 167/246-Anexo II), a contribuinte informou que a DIPJ estava preenchida incorretamente, circunstância que ensejou considerarem-se receitas os valores declarados nos balancetes antes referidos.

No demonstrativo de fls. 649 destes autos a autoridade fiscal elaborou resumo das importâncias que se integraram ao conjunto formado pelas demais coligadas (Estaleiro Schaefer e Spa), consubstanciadas em receita declarada nos balancetes e créditos bancários de origem não comprovada.

Ao final, na conclusão dos procedimentos de fiscalização, dentre outras ponderações, a autoridade tributária consignou que:

As empresas SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda. CNPJ 07.029.802/0001-73, Estaleiro Kiwi Boats Ltda., CNPJ 86.994.993/0001-80 e Estaleiros Schaefer Yachts Ltda., CNPJ 03.178.348/0001-61 desenvolvem suas atividades no mesmo endereço: Rod BR 282, km 18, Palhoça/SC, e tem como principal acionista o sr. Márcio Luz Schaefer (95% do capital das empresas Estaleiro Kiwi Boats Ltda. e Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., e 90% da empresa Spa Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda.;

O objetivo dessas empresas é projetar, construir e comercializar embarcações de luxo, entre 8,08 m (Phantom 260) e 14,97 m (Phantom 480) de comprimento. As embarcações têm a marca Schaefer Yachts e, segundo matéria jornalística divulgada em noticiário local, os preços variam de R\$300.000,00 (a menor/mais barata) a R\$3.000.000,00 (a maior/mais cara):

No exame das escritas contábeis, comparadas com os extratos bancários, ficou constatado que as empresas não observam o Princípio da Entidade, pois a movimentação de recursos entre as contas correntes das empresas não observa o princípio da autonomia patrimonial de cada empresa, conforme ficou comprovado com as respostas aos termos de intimação, analisados no item 3 deste Termo;

Em observância ao art. 287 do RIR/99, os recursos provenientes de depósitos nas contas correntes da empresa cuja origem não tenha sido justificada, serão tributada na empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., que é a empresa que representa a entidade contábil do grupo;

Estaleiro Schaefer Yachts Ltda

Intimada a justificar a origem de depósitos bancários alegou tratar-se de importâncias que seriam destinadas a adquirir materiais em nome de clientes para utilização nas embarcações por eles encomendadas.

Apresentou relação de importâncias creditadas, "decorrentes de faturamento contra clientes que geravam liquidações de cobranças, descontos de cheques pré-datados, liquidações de exportações e liberações de leasing".

Novamente notificada a esclarecer a forma como eram contabilizados os ingressos de tais recursos, com vistas a justificar sua origem, a contribuinte informou que "os valores transferidos pela empresa SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda. foram contabilizados a débito das contas Caixa e Banco Bradesco tendo como contrapartida a conta Contrato de Clientes e se referem ao fornecimento de recursos pelo cliente para a compra de equipamentos náuticos."

Em vista de que não houve comprovação da origem, a autoridade fiscal sintetizou na planilha de fls. 867/868, após excluir transferências e empréstimo, os créditos bancários cuja origem não fora identificada de titularidade de SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda., Estaleiro Kiwi Ltda. e Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. Instada a manifestar-se sobre as divergências entre o que havia sido registrado no Livro Razão e nos balancetes de suspensão, entregues sob intimação, e no Balanço Patrimonial consignado no Livro Diário, bem assim a justificar-se acerca da divergência entre o lucro líquido constante da Demonstração do Resultado do Exercício (R\$6.608.899,40) e aquele registrado como Resultado do Exercício no Balanço Patrimonial (R\$301.342,91), a contribuinte alegou que a DIPJ estava errada e afirmou que não havia encontrado as referidas divergências, que atribuiu a possível erro em relação aos relatórios encadernados que haviam sido apresentados, ao mesmo tempo em que juntou centenas de folhas avulsas identificadas como Livro Diário.

Em vista de que as informações apresentadas pela contribuinte não foram satisfatórias e sob a óptica da autoridade fiscal caracterizaram embargo à fiscalização, lavrou-se Termo de Embargo e Reintimação (fls. 556/562), no qual foram relatados os fatos apurados, além de a contribuinte ter sido novamente intimada a apresentar Livro Diário registrado na Junta Comercial, haja vista que havia se comprometido a substituir o livro anteriormente entregue.

Conquanto em sua resposta a contribuinte alegara que já havia apresentado os livros Diário e Razão, a autoridade fiscal consignou que a contribuinte apenas juntara algumas folhas avulsas que não apresentavam os requisitos mínimos para classificá-las como livro fiscal.

Em face de que a intimada manteve-se renitente em não apresentar os livros fiscais, bem assim pelo fato de a apuração do resultado não atender aos preceitos legais a autoridade fiscal utilizou-se da norma prescrita no Regulamento do Imposto de Renda, art. 530, I, II e III para arbitrar o lucro.

Para tanto, considerou como única entidade contábil as sociedades empresárias Estaleiro Kiwi Boats Ltda. e Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., ao mesmo tempo em que consolidou as receitas declaradas de ambas contribuintes, conforme consta do demonstrativo de fls. 863.

No cálculo do tributo lançado foram deduzidas as importâncias recolhidas por Estaleiro Kiwi e pela contribuinte, a título de IRPJ e CSLL, conforme descrito na fl. 864.

Imposto Sobre Produtos Industrializados

Pela falta de distinção entre as operações das empresas, a apuração do IPI também foram consolidadas para as três empresas. As seguintes irregularidades foram constatadas em relação ao IPI:

1. Falta de recolhimento do IPI pela utilização de créditos indevidos.

A contribuinte foi intimada a apresentar notas fiscais que estavam registradas no Livro Registro de Entradas (fls. 261/264 do anexo II) e não estavam arquivadas. Foram glosados os créditos de IPI referentes às notas fiscais não apresentadas que estão demonstradas às fls. 557/558 do anexo II.

A contribuinte foi intimada a justificar o crédito de IPI referente a 5 notas fiscais listadas à fl. 654, que apresentavam distorções em relação ao valor e/ou ao emitente. Em sua resposta (fl. 351/352 do anexo II) reconheceu os erros o que resultou na glosa dos créditos.

Também foram glosados os créditos referentes às notas fiscais de retorno de mercadorias ou bens remetidos para demonstração cujas notas fiscais de saída não foram localizadas ou cujas notas fiscais de saídas foram emitidas no anos de 2004, porque a contribuinte não escritura o Livro Registro de Controle de Produção e Estoque, nem registra em sua escrita contábil essas operações, o que torna impossível a verificação do débito do imposto quando da saída das mercadorias. Os valores glosados estão demonstrados à fl. 559 do anexo II.

A fl. 656, a fiscalização apresentou resumo das glosas efetuadas.

2. Falta de recolhimento do IPI lançado.

A empresa não considerou na apuração do IPI os valores do imposto destacados em notas fiscais de saída de sua emissão relativas a devoluções de mercadorias, resultando em recolhimento/apuração menor do IPI devido.

3. Falta de lançamento do IPI na saída de produtos tributados, por não ter a contribuinte considerado sua atividade como industrial.

A empresa Estaleiro Kiwi fabrica cascos nus e os transfere, na mesma unidade industrial, para a empresa Estaleiro Schaefer que monta nesse casco diversos componentes tais como equipamentos elétricos e eletrônicos, mobília, estofados, equipamentos de navegação e motores, entregando um barco completo ao cliente.

A empresa Estaleiro Schaefer sustenta que sua atividade é de prestação de serviços, e descreve a operação como a venda de um kit, quando na verdade executa uma operação industrial de montagem, recebendo um casco nu e entregando um barco completo. Conseqüentemente, foi lançado o IPI relativo às saídas de barco, demonstradas às fls. 722/726.

4. Falta de lançamento do IPI, em virtude da saída de produtos do estabelecimento sem a emissão de nota fiscal, apurada através de créditos em conta corrente mantida em instituição bancária, cuja origem não foi comprovada.

Conforme já descrito acima, na fiscalização do IRPJ foram constatados depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, caracterizando omissão de receitas. Em decorrência, foi lançado o IPI relativo às receitas omitidas, em conformidade com o parágrafo 2º, do art. 448 do RPI/2002.

Às fls. 876/877, a fiscalização elaborou quadro resumo com os valores de IPI glosados/lançados em virtude das infrações relatadas.

Por entender que existiu dolo materializado nas figuras qualificadoras de sonegação, fraude e conluio, a multa de ofício imposta foi majorada para 150% dos tributos lançados.

Pela circunstância de a contribuinte não ter prestado os esclarecimentos a que fora intimada, além de não ter apresentado os arquivos ou sistemas previstos nos arts. 11 a 13 da Lei n. 8.218/91, a multa imposta foi agravada em 50%.

Regularmente intimada da imposição tributária a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 917/989 com alegação preliminar de que:

-é improcedente o arbitramento por ausência de apresentação dos livros comerciais e fiscais em vista de que foram exibidos à fiscalização; ademais, existe incoerência entre o ato da fiscalização que arbitra o resultado por ausência de livros e os utiliza para apurar a base imponible;

-padece de legitimidade o lançamento tributário dirigido apenas contra a impugnante e abrangendo as outras sociedades empresárias, mormente quando o então Conselho de Contribuintes havia decidido que inexistia simulação na instalação de duas empresas na mesma área geográfica com objetivo de racionalizar operações e diminuir a carga tributária. Ademais, no caso presente, a autoridade fiscal apenas alterou o contribuinte lançado, de Estaleiros Kiwi anteriormente, para Estaleiro Schaefer, sem levar em conta que não houve mudança da natureza jurídica que anteriormente existia;

-tendo sido notificada do lançamento em 08/09/2010, os fatos geradores anteriores a 08/09/2005 foram atingidos pela decadência em vista de tratar-se de lançamento sujeito ao regime de homologação, independentemente de pagamento, em consonância com o entendimento da antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais, manifestado nos processos 10980.003190/2002-54, 10280.005672/00-21, 13891.000209/00-29 e 10805.002709/98-24;

-a mera existência de erros nas declarações e nos registros contábeis não configura ou evidencia o intuito de fraude para exigência de multa qualificada e majorada, alterada por legislação posterior, advinda com a Lei n. 11.488/2007, que não pode ser aplicada com efeitos retroativos;

-o lançamento do crédito tributário não foi antecedido de processo regular de arbitramento, com a instituição do contraditório;

-no caso do IPI a necessidade de processo anterior ao lançamento está previsto no art 138 do RIPI/2002;

-promove a instalação de equipamentos que são adquiridos no mercado pelos clientes, ou seja, é prestadora de serviços, estando por esse motivo totalmente fora do campo de incidência do IPI;

-a divergência entre o faturamento declarado e a movimentação bancária decorre de recursos que clientes colocam à sua disposição para adquirir equipamentos náuticos, que se encontra totalmente registrada na conta Caixa da impugnante;

-é improcedente lançar apenas contra a impugnante, desconsiderando a personalidade jurídica das demais coligadas, por ausência de dispositivo legal que autorize tal procedimento;

-é improcedente o arbitramento do resultado, por ausência de fundamentação legal, aliada ao fato de que a necessidade de comprovação da imprestabilidade da escrituração deve ser robusta;

-é incabível adicionar-se a receita conhecida aos depósitos bancários para obtenção da base de cálculo da tributação, bem assim não se deduzirem dos depósitos as importâncias que correspondem à receita efetiva da impugnante;

-o registro contábil dos depósitos bancários na conta caixa justifica sua origem e impede o lançamento por falta de comprovação da origem;

-é ilegal a utilização dos depósitos bancários, obtidos por meio de informações relativas à Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira (CPMF), com finalidade de imposição tributária baseada em créditos bancários de origem não justificada, devendo ser aplicada a Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos (TFR) cujo enunciado estabelece ser ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários;

-o Superior Tribunal de Justiça, a partir de caso idêntico, ou seja, a instalação de motores em cascos de embarcações já decidiu que não fica configurada a atividade de industrialização;

-em relação ao IPI lançado com base em receita omitida, reitera-se todos os argumentos tratados sobre o lançamento de IRPJ;

-ao calcular o IPI incidente sobre as receitas auferidas pela impugnante, a fiscalização acabou por incluir na base de cálculo valores relativos a aquisições efetuadas para revenda, os quais devem ser excluídos;

-devem ser descontados do eventual lançamento os créditos constantes das notas fiscais de mercadoria, que foram ignorados pela fiscalização;

-inexiste evidente intuito de fraude apto a ensejar a imposição de multa qualificada de 150%;

-como não industrializa os produtos e não há incidência de IPI nas saídas, o fato de não destacar o IPI nessas operações não pode ser considerado uma fraude;

-em relação ao creditamento indevido, o fato de os valores estarem registrados nos livros fiscais que foram apresentados pela impugnante, afasta qualquer alegação de tentativa de se impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador;

-o aumento de 50% da multa imposta é incabível por ausência da tipificação legal;

-a imposição da taxa Selic é inconstitucional;

-no que diz respeito à tributação reflexa do Pis, da Cofins e da CSLL valem as mesmas alegações expendidas relativamente ao IRPJ.

Ao final propugnou pelo acolhimento de seu pleito.

Na sequência, foi proferido o acórdão recorrido, que julgou improcedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - I P I*

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO.*

A sistemática de lançamento por homologação exige o pagamento antecipado do tributo, de modo a incidir a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, conforme preceitua o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, bem assim a inoccorrência das hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

CRÉDITO INDEVIDO DE IPI. GLOSA.

Mantém-se a glosa de créditos para os quais a contribuinte não apresenta documentação que suporte o creditamento.

IMPOSTO LANÇADO E NÃO DECLARADO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

E devido o imposto lançado nas notas fiscais de saída e não declarado e nem recolhido.

INDUSTRIALIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

A fabricação de embarcações completas, mesmo que mediante a aquisição de cascos nus, caracteriza-se como industrialização, sujeitando as

operações à incidência do IPI.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, cobra-se, por decorrência, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito, o IPI correspondente, com os consectários legais.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Apreciar argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade refoge à competência da instância administrativa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, de 150%, quando apurado que o sujeito passivo valeu-se de artifício doloso, visando sonegação fiscal.

MULTA DE OFÍCIO MAJORADA.

A falta de atendimento para apresentação de arquivos magnéticos enseja a majoração da multa de ofício em 50%.

TAXA SELIC.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação descabe aos órgãos do Poder Executivo discutir.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Ciente do acórdão recorrido (10/06/2011 - fls. 1055 - sexta-feira), e com ele inconformado, a recorrente apresentou (12/07/2011 - fls. 1057 - terça-feira), tempestivamente, recurso voluntário, através de patrono legitimamente constituído, pugnando por provimento, onde apresenta seus argumentos.

O processo foi inicialmente distribuído para a 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho que, numa primeira análise, mediante Resolução (3201-000.696), determinou o desmembramento do processo, nos termos a seguir transcritos:

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em remeter os autos para a unidade preparadora, a fim de seja formalizado um novo processo administrativo, para o qual deverá ser transferido o crédito tributário decorrente apenas da infração 001 (infração reflexa ao IRPJ), devendo permanecer nos presentes autos as demais infrações à legislação do IPI e o crédito delas consequente. Vencidos os Conselheiros Mércia Helena Trajano D'Amorim, relatora, Winderley Morais Pereira e Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, que entendiam que a competência para o julgamento era só da Primeira Seção. Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

Encaminhados os autos à Autoridade Preparadora, ela se manifestou nos seguintes termos:

Conforme consta do TVF a escrita do contribuinte foi RECONSTITUÍDA, constando desse TVF o Demonstrativo da reconstituição e outras informações, sendo assim, não há como segregar as infrações.

Trata-se de conta gráfica (confronto de débitos e créditos), com apuração mensal, conforme determina o RIPI.

Separar as infrações incorre-se no risco de deixar de cobrar parte do tributo ou cobrá-lo a maior, o resultado não seria o mesmo.

Tendo em vista todo o exposto, proponho pela devolução do processo ao CARF, por falta de amparo legal para apurar o IPI de acordo com a Resolução nº 3201000.696.

Retornando-se ao julgamento a aquele colegiado, decidiu não conhecer do recurso para declinar a competência do julgamento à Primeira Seção de Julgamento, sendo, então, os autos remetidos a esta Turma Julgadora e distribuídos para este Conselheiro em 15/08/2018, na atividade "relatar".

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

O recurso apresentado pela empresa autuada é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

Da Análise do Recurso Voluntário

Síntese dos Fatos

Trata-se de lançamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com multa qualificada e agravada no percentual de 225%, totalizando o crédito tributário na cifra de R\$ 26.780.755,05.

De acordo com a fiscalização, as operações e a escrita das contribuintes SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda e Estaleiro Kiwi Boats Ltda confundiam-se com as da interessada, em desacordo com o princípio contábil da entidade. A distinção entre as sociedades era apenas formal, porquanto materialmente a movimentação era canalizada para a empresa interessada (Estaleiros Schaefer Yachts Ltda), circunstância que motivou a apuração da base impositiva de forma consolidada nesta última pessoa.

Relativamente à linha de produção, segundo consta do Termo, existiam três empresas instaladas na planta fabril, ocupando galpões distintos, porém, interligados. Confira-se:

Com relação à linha de produção ela é contínua entre as empresas. Há um galpão onde se inicia a produção dos cascos pela empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda. (laminação, fotos fls. 604 e 605). Esse galpão tem acesso direto a outros três galpões para onde são encaminhados os cascos, conforme o tamanho (fls. 606 e 607), e concluído o processo de fabricação dos cascos nos setores de acabamento.

Nos cascos nus, acabados, são montados os acessórios e motores pela empresa ESTALEIRO SCHAEFER LTDA. (fotos 608 a 610), e obtém-se como produto final os barcos, conforme catálogos de fls. 611 a 616.

Para cada barco a ser construído é criada uma ordem de produção (OP) antes de se iniciar o processo de fabricação (em alguns casos quando a embarcação é vendida antecipadamente). A identificação de cada barco é pelo número da OP, que é constituído (sic) por cinco dígitos: os dois primeiros dígitos identificam o modelo do barco e os três dígitos seguintes o número de série daquele modelo.

A construção do barco se inicia somente se existir a OP, que vai acompanhá-lo desde o início da moldagem do casco (Estaleiro Kiwi Boats Ltda.) até a embarcação totalmente concluída, montada com todos os equipamentos e acessórios (Estaleiro Schaefer Yachts Ltda.).

Importantíssimo destacar que não existe um único documento fiscal que dê suporte à transferência do casco nu da empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda. para a Estaleiros Schaefer Yachts Ltda., nem há nesta última, qualquer registro de entrada desses cascos.

Embora a empresa ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA. comercialize barcos prontos, conforme escolha dos adquirentes (fls. 611 a 616), em termos de emissão de notas fiscais de vendas, a empresa ESTALEIRO KIWI BOATS LTDA., emite em nome do adquirente uma nota fiscal de venda do casco nu, com a alíquota de IPI de 10% e a empresa ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA. emite uma nota fiscal com dois campos: os materiais montados no casco e a prestação de serviços, sem o destaque do IPI.

[...]

Desde 11/05/2010, as três empresas estão sob o Regime Especial de Fiscalização, e o que já foi constatado é que atualmente, toda a produção e comercialização de embarcações é realizada pela Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. sem que nenhuma mudança na linha de produção tenha sido implementada, ou seja, o grupo assumiu a entidade única da Estaleiro Schaefer Yachts Ltda.

De acordo com a fiscalização, para que as empresas fossem tratadas de forma individualizada, ao concluir a fabricação do casco nu, a empresa Estaleiro Kiwi Boats deveria emitir uma nota fiscal de venda do casco para o adquirente, para entrega por conta e ordem para a empresa Estaleiro Schaefer Yachts que, por sua vez, deveria registrar a entrada deste produto em seu estabelecimento (tanto na escrita fiscal como contábil), proceder a montagem dos "kits e demais componentes e acessórios e, na saída da embarcação pronta, emitir uma nota fiscal, que deveria constar: a) o preço total do produto pronto; b) o valor dos insumos fornecidos pelo adquirente (casco, motor, etc) ; c) o valor total da industrialização (mão de obra aplicada no produto industrializado e o valor dos insumos de propriedade do industrializador executor da encomenda aplicados no produto), e calcular o IPI sobre os itens "b" e "c" (que compõe a base de cálculo do IPI, conforme arts. 131 e 132 do RIPI/2002). Porém, o procedimento descrito não era adotado pelas empresas, ocorrendo uma confusão entre elas.

Os créditos bancários cuja origem não fora identificada foram consideradas receitas omitidas pela recorrente, aos quais foram acrescidas as receitas declaradas por Schaefer Yachts e Kiwi Boats para apuração dos tributos devidos. O IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram exigidos através do processo nº 11516.002701/2010-70, definitivamente julgado pela CSRF (Acórdão nº 9101-002.397), na sessão de julgamento que ocorreu em 14 de julho de 2016. A ementa deste julgado foi assim redigida:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2005**SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS SIMULADA. DOLO DE EVASÃO FISCAL.**Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, é legítima a desconsideração da reestruturação societária simulada para a tributação concentrada da única entidade realmente existente (CTN, art. 149).**MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO PARA A EVASÃO DE TRIBUTOS.**Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos, com o dolo de evadir tributos, é legítima a qualificação da multa de ofício.**MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO.**Não há o preenchimento da hipótese de incidência do agravamento da multa se “houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização” e “a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado”.*

Intimado do presente Auto, o contribuinte apresentou impugnação, cujas razões foram apreciadas pela DRJ, que julgou-as improcedentes.

Irresignada com o julgamento que lhe desfavorável, a interessada interpôs recuso voluntário, alegando, sinteticamente:

- a) nulidade do auto de infração por indevida quebra do sigilo bancário;
- b) inocorrência da infração: o arbitramento teve como fundamento o art. 530, inciso III do RIR/99, que trata da ausência de apresentação dos livros comerciais e fiscais, porém, os livros foram regularmente apresentados;
- c) ilegitimidade passiva;
- d) decadência;
- e) da multa de 150% e majoração de 50%;
- f) da ausência do processo de arbitramento anterior ao lançamento;
- g) mérito – das atividades desenvolvidas: o Estaleiro Schaefer promove a instalação de equipamentos (prestação de serviços), encontrando-se fora do campo de incidência do IPI.
- h) da reunião de empresas: as três empresas realizam atividades bem distintas, com funcionários, fornecedores, equipamentos e maquinários próprios;

i) da ilegalidade do arbitramento: o arbitramento ocorreu com base no artigo 503, III do RIR/99, porém, os livros foram apresentados e utilizados para o lançamento;

j) alegações relacionadas às exigências de IRPJ e reflexos;

l) infrações no âmbito do IPI – emissão de notas fiscais sem o destaque do imposto: a recorrente não era contribuinte do imposto, uma vez que suas atividades se restringem à prestação de serviços;

Receitas omitidas.

Incidência do IPI na revenda de mercadorias: a fiscalização incluiu no lançamento valores relativos à aquisição para revenda. Tais valores estão devidamente destacados nas DIPJ's, além dos documentos apresentados.

Créditos de IPI na aquisição de insumos: a reconstituição da escrita fiscal efetuada pela fiscalização torna claro que não foram considerados os créditos escriturados relativos aos insumos utilizados. Foi ignorado o direito da recorrente ao recolhimento não cumulativo do IPI.

m) da multa de 150% ausência do evidente intuito de fraude.

n) da indevida aplicação do disposto no § 2º da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 11.488/07: a recorrente não deixou de atender às intimações. O dispositivo pune a ausência, ou seja, o não atendimento.

o) da ilegalidade da cobrança de multa no percentual de 225% afronta ao princípio do não confisco.

q) da inconstitucionalidade da imposição da taxa selic sobre o débito cobrado.

Das Preliminares

Com referência às preliminares alegadas, cumpre-nos observar que, nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Eventual equívoco ou omissão no tocante ao enquadramento legal, somente vicia a exigência se houver prejuízo ao contribuinte, por impossibilitar a sua defesa. No caso concreto, os fatos que deram origem à tributação estão perfeitamente descritos no trabalho fiscal. O contribuinte, por sua vez, defendeu-se plenamente de todas as acusações, demonstrando saber exatamente as razões de autuação. Por este motivo, não procedem as alegações de nulidade por esta razão.

Também não verifico ter ocorrido qualquer quebra de sigilo bancário. Os documentos foram fornecidos pela própria empresa, em atendimento à intimação da Receita Federal. Em nenhum momento a empresa deixou de fornecê-los, alegando direito ao sigilo. Ao contrário, os extratos foram entregues por ela, e não por instituição financeira.

Assim, sendo os extratos bancários fornecidos pelo próprio contribuinte, de maneira voluntária, em atendimento às intimações efetuadas pela autoridade tributária no decorrer da ação fiscal, não caracterizam quebra de sigilo bancário

Ademais, cumpre-se ressaltar que o STF decidiu, através do julgamento do RE 601.314, com repercussão geral, que os dispositivos da LC 105/2001 - que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial - não violam a Constituição, pois não resultam em “quebra” de sigilo bancário, mas sim, em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros.

Também não assiste razão à recorrente quando protesta que o regular processo de arbitramento exige a instituição de prévio contraditório, nos termos do art. 148 do CTN, e que a sua falta caracterizaria cerceamento ao direito de defesa.

Isto porque cediço que a fase que antecede o lançamento tributário tem caráter meramente inquisitório, e não reclama seja instaurado o contraditório. No âmbito da legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal, o direito ao contraditório está assegurado a partir da ciência, pelo contribuinte, da formalização do crédito tributário por meio do lançamento. Neste sentido, é claro o artigo 14 do Decreto nº 70.235/72, que assim determina:

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.”

Portanto, não houve qualquer cerceamento ao direito de defesa da recorrente.

A recorrente ainda aduz sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo do lançamento, pois, em outra ocasião, a fiscalização concentrou todas as atividades na empresa Estaleiro Kiwi Boats, e não nela.

De fato, no processo nº 11516.002462/2004-18, a fiscalização unificou as atividades das interessadas, lavrando o auto de infração em face da Estaleiro Kiwi Boats Ltda. O CARF, porém, no acórdão 10323.357, deu provimento ao recurso da empresa, cancelando o lançamento.

No julgamento realizado pelo CARF, constou que o trabalho da fiscalização não foi suficiente para comprovar a alegada simulação. **O lançamento foi cancelado por falta de provas**, conforme demonstra o seguinte trecho do voto do Relator:

A meu sentir, disso não se desincumbiu o fisco. A falta de aprofundamento da ação fiscal faz com que os fatos apontados como indícios de simulação, quais sejam, a instalação das duas empresas na mesma área geográfica e as alterações dos seus objetivos sociais, reservando-se a uma a fabricação do casco e à outra os serviços de montagem da embarcação, possam ser tidos como desdobramento da atividade antes exercida por uma delas, objetivando racionalizar as operações e minorar a carga tributária.

A conclusão diversa chegaria se a fiscalização comprovasse que a e presa desqualificada não mantinha registros e inscrições fiscais próprias, que não possuía quadro próprio de empregados,

que não celebrava negócios, que não emitia documentação, que não mantinha escrituração fiscal relativa a seus negócios.

O argumento de que o desmembramento das atividades operacionais teve por único escopo obter economia tributária não é suficiente, por si só, para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados com amparo legal.

Dessarte, o lançamento cancelado por falta de provas não vincula a fiscalização para períodos diversos. Isso significa que, sem em outro período, houver a efetiva prova da simulação, a conclusão do órgão poderá ser diferente.

Não se trata de ‘manobra desprovida de legalidade’ por parte da fiscalização como defendido pela recorrente, pois o lançamento foi cancelado por falta de provas. Se, em período posterior, a acusação fiscal ficar devidamente comprovada, não existe razão para cancelar o crédito tributário constituído.

Ademais, eventuais erros ou equívocos na apuração dos tributos, ou na descrição e enquadramento dos fatos à hipótese tributária prevista na norma, devem ser enfrentados como matéria de mérito, o que pode levar à insubsistência parcial, ou até, em certos casos, total, do crédito lançado, mas não importam a sua nulidade, pelo que as demais situações que, no entender da recorrente, conduziram à nulidade do feito, serão analisadas nos tópicos específicos adiante, inclusive as questões da decadência, por sua vinculação à caracterização ou não do dolo, fraude ou simulação, e da ilegitimidade passiva.

Por fim, quanto a arguição de decadência, alega o contribuinte que o crédito tributário referente aos fatos geradores anteriores a 08/09/2005 encontra-se extinto pelo transcurso do quinquênio decadencial compreendido entre as datas dos fatos geradores e a da lavratura do auto de infração, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Ocorre que, conforme será verificado na análise de mérito, ficou caracterizada nos autos a conduta dolosa da contribuinte. Desse modo, considerando-se que o § 4º do art. 150 excepciona as hipóteses em que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, a contagem passa a subsumir-se à regra do art. 173, I, do CTN, que prevê o início da contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando que o primeiro período de apuração objeto de lançamento refere-se a janeiro/2005, a contagem deve iniciar-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte, isto é, a partir de 01/01/2006. Desse modo, o termo *ad quem* para a contagem do prazo decadencial dar-se-ia apenas em 31/12/2010. Como a ciência do lançamento ocorreu em 08/09/2010, não há que se falar em decadência.

Afastadas as preliminares, passo ao mérito.

Do Mérito

Da Segregação de Empresas

A presente controvérsia gira em torno do tema "segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos".

Através desse procedimento, em termos gerais, a entidade empresarial é segmentada em mais duas ou mais pessoas jurídicas, de forma que as partes cindidas passar a explorar individualmente as atividades segregadas. Em geral, há a manutenção de relações societárias entre as partes segregadas, controladas por uma holding, embora seja possível cogitar que dessa segregação surjam empresas com rompimento de laços societários.

Sob a perspectiva tributária, é comum que esta segregação possibilite que alguma das empresas desmembradas se habilite à opção pelo lucro presumido, ao contrário do que ocorria com a anterior unidade empresarial, que apenas poderia ser tributada pelo lucro real.

No caso que se apresenta, a fiscalização imputou ao contribuinte a simulação da aludida reestruturação, de forma a tributar de forma aglutinada, em um das empresas do grupo empresarial, todas as receitas reconhecidas pelas alegadas empresas segregadas, impondo, ainda, multa qualificada e agravada, no patamar total de 225%, que totalizou um crédito tributário de R\$ 26.780.755,05.

Para a análise do caso em questão, se faz necessário distinguir hipótese de reestruturações societárias reais, cujos efeitos tributários devem ser reconhecidos pela fiscalização, de casos de simulação de reestruturações societárias, praticadas com o dolo da evasão de tributos, sendo, por conseguinte, inoponíveis ao fisco.

Como já consignado em outros julgados de minha relatoria (1301-002.977 e 1301-002.921, apenas a título de exemplo), penso que os contribuintes possuem a garantia que decorre das liberdades econômicas, de reger o próprio destino, e, assim, de realizar planejamento tributário e recolher menor tributo, lícitamente.

Isso porque não há qualquer lei que, de uma forma geral, neutralize os efeitos da reorganização patrimonial ou interfira na fruição de seus ordinários efeitos jurídicos, a não ser que sejam evidenciados atos simulados, fraudulentos, cometidos com o dolo da evasão de tributos.

Com efeito, o legislador enunciou norma de reação à fraude, à simulação e ao dolo, na evasão de tributo (CTN, art. 149, VII), deixando ao legislador ordinário a tarefa de estabelecer o procedimento especial para que se descortinem os casos de dissimulação (CTN, art. 116, parágrafo único) ou ainda, para edição de normas de reação a planejamentos tributários específicos.

Simulação, nos termos do CTN, de uma forma bem resumida, é ato aparente, é uma mentira quanto à prática de um ato relevante para fins tributários. Sonega-se da Administração Fiscal a verdade dos fatos ocorridos.

Como exemplo de simulação, é possível cogitar a venda de bem imóvel por um valor abaixo do realizado, compatível com os limites exigidos pelo legislador para a adoção do lucro presumido ou a utilização de instrumentos antedatados de cessão gratuita do direito de uso de bem imóvel.

Cite-se, de forma ilustrativa, o Recurso Especial nº 243.767-MS, do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, para distinção de simulação (absoluta) e dissimulação (relativa):

“Duas situações, entretanto, podem verificar-se. Uma, em que a simulação seja absoluta. As partes não pretenderam concluir negócio algum, como no exemplo acima mencionado. Isso reconhecido, não produzirá efeito. Pode, entretanto, ser relativa a simulação. As partes efetivamente desejavam a prática de determinado contrato, mas esse ficou dissimulado por um outro. Assim, por exemplo, fez-se uma doação, dissimulada em compra e venda. Em tal caso, prevalecerá o negócio real.”

Assim, operações que apenas simulam a segregação de fontes produtoras de rendimentos devem ser transparentes aos olhos da fiscalização tributária: inoponível, a operação dissimulada, por transparente aos olhos do fisco, conduz a que se desvende a operação verdadeira que se procurou ocultar, à qual devem se aplicadas as consequências tributárias correspondentes à espécie.

Ao simular a segregação de fontes produtoras de receitas, submetendo indevidamente parte ou todos os seus rendimentos à tributação mais branda aplicável a uma outra pessoa jurídica, estará o contribuinte sujeito ao lançamento de ofício da diferença do tributo que seria devido, conforme o regime que lhe seria verdadeiramente aplicável.

No caso dos autos, as empresas do grupo empresarial desenvolvem atividades geradores de rendimentos tributáveis. Neste caso, em geral, identificam-se fatores que pode ser considerados determinantes para qualificar-se um reestruturação societária como simulada, enquanto outros relevantes, por corroborar com o acervo probatório, mas não necessariamente determinantes.

Embora a recorrente alegue que as três empresas (Schaefer Yachts, Kiwi Boats e SPA Comércio de Embarcações) apresentam-se como unidades distintas e autônomas, na qual a Kiwi Boats fabrica somente os cascos de fibra de vidro de acordo com as encomendas de clientes, a Schaefer Yachts promove a instalação, nesses cascos, de equipamentos que são adquiridos no mercados pelos seus clientes e a SPA Comércio de Embarcações desenvolve atividade de assessoria e administração na compra de embarcações, em verdade, não foi isso que constatou a fiscalização.

A situação declarada é completamente distinta da realidade, pois todas as empresas atuam de forma conjunta, não existindo distinção entre a contabilidade e o caixas delas.

Entre as evidências constatadas que embasam à conclusão de ocorrência de simulação, possui relevo a assunção de efetiva responsabilidade pela condução da atividade alegadamente desenvolvida.

A fiscalização constatou que na escrita fiscal da empresa Kiwi Boats havia mais de 700 (setecentas) notas fiscais de entrada referentes a itens que são aplicados não na fabricação do casco, que seria alegadamente sua única atividade, mas sim na montagem de embarcação, atividade esta que alegadamente competiria à Schaefer Yachts (v. Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal na empresa Kiwi Boats). São notas fiscais em que consta como adquirente a Kiwi Boats, e que descrevem itens tais como carregadores de bateria, máquina de gelo, aquecedor de água, rádio, TV, DVD, microondas, antena, motor, hélice, tanque de combustível, sonda, ar condicionado, cabos e comandos eletrônicos, tecidos e estofamentos, entre muitos outros.

Tais constatações, que demonstram a inexistência de segregação de custos, e despesas, ou mesmo da atividade de cada parte, podem evidenciar ausência de autonomia das partes, de forma a haver uma unidade de empresas apenas formalmente segmentadas.

A recorrente afirma que Kiwi Boats fabrica somente os cascos de fibra de vidro de acordo com as encomendas de clientes, e a Schaefer Yachts apenas promove instalação, nesses cascos, dos equipamentos que são adquiridos no mercado pelos seus clientes. Assim, de acordo com suas informações, que são as mesmas opostas ao fisco, quer fazer crer a recorrente que todas as embarcações seriam feitas sob encomenda, como se os clientes comprassem separadamente o casco e os diversos equipamentos, para que ela os montasse. De se reproduzir a resposta dada pelo próprio contribuinte, quando intimado a justificar por que a empresa não fazia o destaque do IPI, nas notas fiscais de venda de mercadorias:

"A empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda não comercializa embarcações, somente realiza montagem de kit de acessórios solicitado pelo cliente que varia de acordo com cada pedido, por esta razão as notas fiscais não geravam débito de imposto (IPI)"

Note-se que as evidências em questão dizem respeito à simulação de elementos que afetam diretamente o fato gerador do tributo discutido neste processo, no caso o IPI. A inexistência da estrutura negocial para que cada empresa segregada explore a atividade que alega desenvolver, bem como evidências da confusão entre as empresas supostamente segmentadas, corroboram para que se conclua que o contribuinte procurou ocultar a exploração de uma única entidade patrimonial.

Além disso, evidencia-se a ausência de contabilidade ou documentação fiscal hábil a demonstrar as operações praticadas por cada uma das empresas que, no caso, alegadamente se dedicaram a segmentos do processo produtivo. Instada a se manifestar acerca da movimentação do seu estoque, a empresa Kiwi Boats assim se expressou:

"Com relação à falta de movimentação dos estoques informamos que até este momento não conseguimos documentos hábeis para garantir uma adequada apuração de custos dos produtos fabricados e vendidos, assim como não conseguimos reconstruir os estoques existentes no exercício de 2005. Por estas razões os estoques apontados no balanço não contempla as baixas dos produtos utilizados para fabricação dos produtos vendidos."

Trata-se de resposta idêntica, *ipsis litteris*, àquela dada pela Schaefer Yachts quando questionada sobre a mesma situação, e que evidencia a imprestabilidade também da escrita da Kiwi Boats para fins de apuração do imposto devido, acaso pudesse ser ela tratada como entidade autônoma.

Mais adiante, a fiscalização relata como deveria dar-se a emissão e o registro dos documentos fiscais, caso as operações efetivamente tivessem ocorrido na forma que a recorrente alega (produção sob encomenda, aquisição do casco e dos equipamentos pelos clientes, e montagem pela Schaefer Yachts), *verbis*:

'Para que fossem tratadas de forma individualizada, ao concluir a fabricação do casco nu, a empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda., deveria emitir uma nota fiscal de venda do casco para o

adquirente, para entrega por conta e ordem, para a empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda.

Por sua vez, a empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., deveria registrar a entrada deste produto em seu estabelecimento (tanto na escrita fiscal como contábil), proceder a montagem dos 'kits' e demais componentes e acessórios e, na saída da embarcação pronta, emitir uma nota fiscal, na qual deveria constar:

a) o preço total do produto pronto;

b) o valor dos insumos fornecidos pelo adquirente (casco, motor, etc);

c) o valor total da industrialização (mão de obra aplicada no produto industrializado e o valor dos insumos de propriedade do industrializador - executor da encomenda - aplicados no produto), e calcular o IPI sobre os itens 'b' e 'c' (que compõe a base de cálculo do IPI, conforme arts. 131 e 132 do RIIPI/2002).'

A documentação fiscal emitida, contudo, não corrobora a suposta forma de produção alegada pela recorrente. Não existe uma nota fiscal emitida pela Kiwi Boats para dar suporte à transferência do casco nu produzido para a Schaefer Yachts, e nem há nessa última qualquer registro contábil ou fiscal da entrada destes cascos.

Logo, evidencia-se que não há documentos contábeis e mesmos fiscais adequadamente escriturados, que poderiam militar a favor do contribuinte e corroborar para demonstrar a verossimilhança formal de suas alegações de segregação de empresas. Na ausência de tais elementos, também não logrou o contribuinte demonstrar, por outros meios de provas, que a segregação em questão seria real (material).

Quanto à incongruência dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte e a realidade fática aferida pela fiscalização, a interessada assim se expressou:

“Uma vez que a empresa realiza exclusivamente montagem, não efetua o débito na saída dos tributos destacados nas notas fiscais”

Ora, tais alegações chocam-se frontalmente com a situação de fato verificada pela fiscalização. Consoante o Termo de Verificação Fiscal, as embarcações produzidas pela Schaefer Yachts e Kiwi Boats são enviadas para a rede de revendedores (MM Náutica, Força 10, High Performance, Band Náutica, entre outras), suportadas por notas fiscais de simples demonstração emitidas pela Kiwi Boats. Essas notas descrevem barcos prontos para demonstração e "test drive" (CFOP 5.912 E 6.912), diversas delas inclusive com destaque do IPI lançado. Nestes casos, quando o barco é vendido, a revenda emite uma nota de devolução (simbólica) do barco para a Kiwi Boats, também com destaque do IPI, e, então, posteriormente, são emitidas as notas fiscais de venda do caso, pela Kiwi Boats, e dos Kits e montagens, pela Schaefer Yachts.

Portanto, as referidas evidências mostram-se relevantes, pois estão intrinsecamente relacionadas ao fato gerador do tributo em discussão e, somadas às demais evidências presentes, corroboram para a conclusão de que houve a simulação da segregação de fontes de rendimentos.

Mas não é só. É possível identificar evidência de simulação quanto à estrutura física e operacional do contribuinte.

Não obstante constar no CNPJ endereços diferentes (nº 18.500 para uma e nº 18.550 para outra), as empresas Schaefer Yachts e Kiwi Boats partilham de uma única área geográfica. Comprovam este fato as fotos anexas aos autos e os relatos feitos de que o acesso a ambas as empresas se dá pela mesma portaria, existe uma única recepção, as instalações de direção e administração são comuns às três empresas (incluída a Spa Comércio de Embarcações) e até os funcionários da contabilidade e da emissão de notas fiscais são os mesmos (até a máquina é a mesma).

É importante observar que tais fatores não tornariam, por si só, ilegítima a segregação de empresas. Porém, a fiscalização não parou aí, e aprofundou sua investigação, analisando eventual contrato de locação firmado entre as empresas, tendo a Kiwi Boats como locadora de parte do terreno de propriedade da Schaefer Yachts, e pelo qual deveria pagar o valor anual de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). Tal contrato poderia ser até um instrumento formal para dar respaldo à alegação de individualidade de empresas, porém, foi constatado que o valor do suposto aluguel nunca entrou nas contas Caixa ou Banco da Schaefer Yachts, e nem fora por ela apropriado como receita.

Além disso, é de se observar que em casos em que há compartilhamento de instalações e equipamentos, deve ser feito o rateio de despesas, atendendo a algum critério lógico e razoável. Há julgados neste Conselho reconhecendo a validade do rateio de custos e despesas entre empresas. Entretanto, com relação às despesas ante mencionadas, não consta que tal providência tenha sido tomada pela recorrente. Pelo contrário, o que os autos evidenciam é a inexistência de contabilidade de custos, tendo a própria recorrente reconhecido a impossibilidade de providenciar a adequada apuração dos seus custos dos produtos fabricados e vendidos.

A fiscalização demonstrou que a linha de produção é contínua entre as duas empresas formalmente constituídas, sendo que a cada barco a ser construído corresponde uma única ordem de produção, cujo número identifica o modelo e o número de série da embarcação, ordem esta que a acompanha desde o início da moldagem do casco em uma empresa até a embarcação pronta e acabada na outra.

Conforme o relato fiscal, e as fotos anexas aos autos, há um galpão no qual se inicia a produção dos cascos (setor de laminação), pela empresa KIWI BOATS, sendo que este galpão tem acesso direto a outros três galpões para onde são encaminhados os cascos, conforme o seu tamanho (setores de acabamento). Nestes últimos, além da conclusão do processo de fabricação dos cascos, ainda pela empresa KIWI BOATS, são também montados todos os demais acessórios e equipamentos, já pela empresa SCHAEFER YACHTS.

Ora, como nem uma nem a outra escrituram nem o Livro Registro de Inventário, nem o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (este obrigatório pela legislação do IPI – Decreto no 4.544/2002, art. 369), e não apuram os respectivos custos dos produtos vendidos, sendo que a produção se dá conforme acima descrito, iniciando-se com uma ordem de produção, e terminando com um barco pronto, tudo ocorrendo dentro de um mesmo complexo industrial, não há outra conclusão possível senão a de que inexistente a alegada segregação das operações de cada empresa.

Assim, o que as notas fiscais emitidas pelas empresas em questão demonstram é tão somente uma ‘repartição’ do faturamento pela venda do produto final, em que a KIWI BOATS emite diretamente em nome do adquirente da embarcação uma nota fiscal de venda do casco nu, e a SCHAEFER YACHTS emite outra nota fiscal para o mesmo adquirente, contendo a seguinte segregação: materiais montados no casco, e prestação de serviços.”

Os elementos em questão, somados às demais evidências expostas, demonstram que, embora se tenha alegado a exploração de atividade econômica por cada uma das pessoas jurídicas segregadas, não houve, de fato, a segmentação do negócio.

Por fim, além da Kiwi Boats e Schaefer Yachts, há que se falar, no ano de 2005, na participação de uma terceira empresa envolvida no negócio. Trata-se da SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda (SPA) que, segundo a fiscalização, foi criada para movimentar recursos das outras duas empresas. Tal empresa existe apenas no papel.

Segundo as conclusões da fiscalização:

1) A empresa SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda., nunca funcionou no endereço cadastral (uma pequena sala de aproximadamente 20m2, atulhada de pastas e caixas de documentos) conforme depoimento da proprietária do imóvel que está locado para a empresa Embracom Empreendimentos Ltda., CNPJ nº 85.135.283/0001-31 (fls. 534 e 535) e que no mesmo endereço outras empresas estão cadastradas para se beneficiarem dos favores fiscais do município, que arrecada o Imposto sobre Serviços com base em estimativa.

2) – os sócios, que seriam os profissionais que prestariam os serviços (fls. 158), estão confortavelmente instalados no endereço das empresas Estaleiro Kiwi Boats Ltda. e Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., sito a Rod BR 282, n 18.500.

Como já foi relatado, as três empresas encontram-se, desde 11/05/2010, em Regime Especial de Fiscalização. Em resposta ao Termo de Intimação, a SPA declarou, por escrito (fls. 1.138): "A empresa tem sua sede social em Antonio Carlos/SC, mas desenvolve suas atividades no endereço: Rod BR 282, Km 18, 18500, Aririu, Palhoça/ SC "

3) Que os supostos serviços prestados pela empresa, conforme alegado nas fls. 149 e 150, "assessoria e administração na compra de embarcações" e que "A empresa administra todas as fases envolvidas na aquisição de uma embarcação, verifica o material empregado e os acessórios que compõe a embarcação encomendada (motor acessórios, rádio, televisão, etc." não estão elencados no Contrato Social (fls. 4 a 8) e estão em contradição com as alegações de fls. 839: "não possuímos registros que permitam individualizar a entrega de numerário efetuada pelos clientes uma vez que o controle dos materiais empregados e colocados nas embarcações era efetuado pelos proprietários."

4) A afirmação que a empresa SPA COMÉRCIO DE EMBARCAÇÕES E EQUIPAMENTOS NÁUTICOS LTDA., através de seus sócios Pedro Odílio Phelippe e Márcio Luz Schaefer, presta serviços de assessoria e administração na compra de embarcações é falsa porque várias embarcações são comercializadas pelas revendedoras (como por exemplo a declaração de fls. 1.069), e sequer entram em contato com os fabricantes e, em outros casos teríamos uma situação kafkaniana: uma pessoa interessada em adquirir uma embarcação, iria até a sede das empresas Estaleiro Kiwi Boats Ltda., e Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., para contratar a SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda. para assessorar a compra de uma embarcação com casco da empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda. e montagem pela empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda.

(...)

5) Os contratos apresentados (fls. 18 a 73) não tem valor probatório pois estão assinados apenas pela contratada, ainda assim, por determinação da fiscalização (fls. 74), e alguns são comprovadamente fraudulentos, pois os contratantes declararam desconhecê-los (fls. 544 a 546).

A fiscalização apurou, também, diversos valores creditados em conta corrente da SPA Comércio de Embarcações, cuja origem não restou justificada. Ao final, comprovou-se que tais valores correspondiam a depósitos realizados pelos adquirentes das embarcações fabricadas pela recorrente.

Aliás, no exame das escritas contábeis, comparadas com os extratos bancários, ficou constatado que a movimentação de recursos entre as contas correntes das três empresas também não observou a autonomia patrimonial de cada uma delas.

Assim, ao menos no período de apuração atinente a este processo administrativo, resta demonstrada a existência de uma única unidade empresarial, que deve ser tributada como tal.

Do lançamento de IPI

Nestes autos, foram apontadas quatro infrações:

1. IPI não lançado em nota fiscal de saída. Falta de lançamento do IPI na saída de produtos tributados, por não ter a contribuinte considerado sua atividade como industrial:

Como já se disse, alega a defesa que não é contribuinte do IPI, pois suas atividades restringe-se à prestação de serviços.

Porém, como já constatado, na realidade, não existem duas operações distintas executadas por duas empresas também distintas. Não há um documento fiscal que ampare a transferência dos cascos nus de uma empresa para outra. Também não há o lançamento do IPI no momento da transferência dos cascos de um estabelecimento para outro.

Comprovou-se que, na realidade, trata-se de fabricação de uma embarcação completa mediante aquisição de insumos em uma única unidade industrial (unificação das atividades das empresas). Por consequência, o valor tributável do IPI é o valor total de venda das embarcações, incluídos o preço do casco nu, do kit e da mão-de-obra, sendo correto, portanto o procedimento da fiscalização adotado pela fiscalização quanto ao presente lançamento.

As atividades desenvolvidas pelo contribuinte, conforme informado por ela mesma (resposta de fls 47-51), são as seguintes:

7 – Processo de funcionamento:

5) Recebemos um Kit de Fibra de Vidro 100% pronto.

6) Montamos um kit de acessórios solicitado pelo cliente que varia de acordo com cada pedido. Temos equipe especializada para montar eletrônico, eletrodoméstico, som, imagem, elétrica.

7) Para facilitar e otimizar o tempo, dividimos estas equipes em etapas para que uma não atrapalhe o trabalho da outra.

8) No final das montagens, testamos o funcionamento destes itens instalados.

Este processo é executado manualmente com ferramentas manuais como:

furadeira, parafusadeira, lixadeira, serra tico-tico e chaves em geral. Por se manual e altamente técnico, temos uma quantidade expressiva de mão de obra aplicada no processo.

Pela descrição fornecida pela autuada, a fiscalização caracterizou a operação como industrialização, conforme prevê o inciso III do artigo 4º do RIPI/2002, em vigor na época do fato gerador:

Art. 4º Caracteriza-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

I – (...)

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem).

Com efeito, está caracterizada a industrialização, pois a recorrente recebe um kit de fibra de vidro (casco nu, fornecido pela empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda) e monta nesse casco diversos componentes elétricos, eletrônicos, de mobília e equipamentos de navegação e, eventualmente, motores. Ao final, a empresa entrega para o cliente um barco, conforme demonstram os catálogos de fls. 611 a 616, classificado na posição 8903.92.00 da TIPI.

Em suas instalações, a recorrente tem uma oficina de estofaria, onde recorta as espumas e os tecidos que irão revestir as estruturas do barco, costurando depois as peças estofadas. Possui, também, uma marcenaria onde fabrica as carretas e as peças de madeira

(divisórias, revestimentos e móveis). No verso dos catálogos de fls. 611 a 616, é possível verificar os detalhes internos das embarcações, com sua decoração e equipamentos montados pela autuada, bem como a listagem dos equipamentos.

Dessarte, a operação descrita trata de industrialização, pois a contribuinte recebe um casco nu e realiza a montagem de um barco, conforme os modelos especificados em catálogos. A reunião das peças e partes acaba resultando em um novo produto ou unidade autônoma.

Sendo assim, as notas fiscais de venda emitidas durante o ano-calendário de 2005, no montante total da operação realizada deveriam ter o IPI destacado. Como não o foi, correto o lançamento realizado.

2. IPI sobre receitas omitidas. Falta de lançamento do IPI, em virtude da saída de produtos do estabelecimento sem a emissão de nota fiscal, apurada através de créditos em conta corrente mantida em instituição bancária, cuja origem não foi comprovada.

A presunção de omissão de receitas proveniente de depósitos bancários de origem não comprovada, e sua forma de tributação, está assim prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/96:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na

tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Assim, por presunção legal, os valores depositados na conta bancária, sem que o beneficiário comprove a sua origem, provém de receitas ou rendimentos omitidos, devendo ser tributados, incumbindo ao contribuinte, provar a origem dos recursos.

No caso destes autos, o interessado não logrou justificar os depósitos existentes em conta corrente. Os montantes não justificados foram considerados receitas omitidas. Constatou-se do item 6.1 do TVF:

Em resumo, o contribuinte identificou a origem do crédito na conta corrente 623-1 do Banco Safra realizado em 24/8/2005 (R\$ 200.000,00) oriundo de empréstimo. Com relação aos valores relacionados às fls. 142 a 144, provenientes de transferências da SPA Com. de Embarcações e Equip. Náuticos Ltda., não identificou a operação que deu origem ao crédito, explicitou a confusão patrimonial das empresas e consolidou o entendimento que se trata da mesma entidade contábil.

Os valores creditados em contas correntes da empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., que intimada (Termo de Intimação 02/2009, fls. 134 a 141) a comprovar a origem não o fez, encontram-se no quadro de fls. 705 a 711 (já excluídas a operação de empréstimo e as transferências da SPA).

A seguir, um quadro resumo dos valores creditados em contas correntes da empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., já excluídos os valores transferidos pela SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda., e do empréstimo de R\$ 200.000,00 creditado dia 24/10, no Banco Safra, que o contribuinte não comprovou a origem, e que serão considerados como Receita Omitida, conforme prevê o § 2º do art. 287 do RIR/99: (...)

Procedimento semelhante foi adotado com relação à SPA e Kiwi Boats, todos os depósitos cuja origem não foi comprovada foram devidamente tributados.

Além do IRPJ e reflexos, apurados no processo nº 11516.002701/2010-70 (definitivamente julgado na esfera administrativa), tal procedimento gera efeitos no âmbito do IPI. De acordo com o art. 448, §2º do RPI/2002: apuradas, também, receitas cuja origem não

seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de venda não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no §1º.

Em sua defesa, a recorrente remete às alegações trazidas ao tratar do IRPJ e reflexos.

A autuada afirma que existe registro contábil dos depósitos bancários na conta caixa, justificando a sua origem. Porém, a contabilização consiste em um simples registro de movimentação entre as contas Bancos e Caixa, ou seja, a débito da conta Bancos e a crédito da conta Caixa, sem que exista no mesmo dia, conforme consignado pelo autuante, na grande maioria dos lançamentos analisados, nenhuma entrada de Caixa que justifique esses valores.

Assim, essa alegação, desprovida de quaisquer elementos de prova, não possui o condão de infirmar a acusação fiscal, especialmente em face da inversão do ônus probante. O fato de um depósito bancário estar contabilizado não ilide a presunção legal em comento, posto que a legislação trata de depósitos bancários de origem não comprovada, e não de depósitos bancários não contabilizados.

A recorrente questionou, também, a forma como foi realizado o lançamento. Disse que, ao se tributar a totalidade da movimentação bancária, acabou por utilizar uma mesma receita em mais de uma ocasião, para quantificar a base de cálculo do tributo.

Tais alegações já foram rejeitadas pelo CARF, no processo nº 11516.002701/2010-70 (transitado em julgado), que trata do IRPJ e reflexos lançados em face da recorrente no mesmo período.

Então, para refutar suas alegações, quanto ao ponto, transcrevo fragmentos do voto proferido no acórdão 1102-00.667, de relatoria do I. Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, adotado suas razões:

Quanto à alegação de que teria havido sobreposição do montante dos créditos bancários à sua receita declarada, gerando neste aspecto duplicidade de lançamento sobre uma mesma base, não se pode acatar tal argumento, posto que este se assenta na premissa de que toda a receita auferida pela empresa teria transitado, necessariamente, pelas contas-correntes bancárias, tese esta que não se faz acompanhada de quaisquer provas.

Aliás, as evidências constantes dos autos apontam justamente em sentido contrário, ou seja, de que efetivamente houve recebimento em espécie de valores provenientes dos clientes, senão vejamos.

Quando intimada a apresentar a documentação hábil e idônea relativa aos valores creditados na conta passiva “2001800001 Adiantamento de Clientes” no ano de 2005, e da respectiva baixa desses valores, ainda que em ano subsequente, respondeu a SCHAEFER YACHTS (fls. 147) o seguinte:

4ª conta ‘2001800001 Adiantamento de Clientes’ é utilizada para registrar os valores que os clientes depositaram em nossas contas bancárias para nós efetuarmos os pagamentos dos

equipamentos que eles, os clientes, adquiram para serem montados em suas embarcações. A baixa desses valores é efetuada pela entrega dos barcos.

Intimada a respeito da mesma questão, deu a KIWI BOATS (fls. 156 do Anexo II) a mesma resposta, ipsis litteris.

Contudo, em ambos os casos constatou a fiscalização que, de acordo com as cópias do Razão apresentadas, todos os valores creditados na referida conta “Adiantamento de Clientes”, tiveram como contrapartida não as contas “Bancos”, mas sim a conta Caixa. Tal assertiva em nenhum momento foi contraditada pela recorrente, e dá azo a que se conclua ter havido recebimentos de clientes em espécie.

Além disto, conforme acima relatado, intimada a respeito desta mesma questão, a SPA expressamente reconheceu (fls. 12 do Anexo I) que solicitava aos seus clientes, em alguns casos, que fosse entregue numerário em espécie na sede da empresa, em valor suficiente para a aquisição dos equipamentos, e que o registro contábil dos adiantamentos representava “os valores entregues pelos clientes ao nosso caixa ou depositados no Banco”.

Para arrematar, nos procedimentos de circularização junto a terceiros, adquirentes das embarcações, obteve a fiscalização a confirmação, por parte de alguns deles, de que parte ou o total dos valores pagos, em alguns casos, o fora em moeda corrente. As respostas obtidas, conforme já referido, encontram-se anexas aos autos, podendo-se conferir um resumo às fls. 544 a 546 do Anexo I.

Portanto, à vista dos fatos acima relatados, não pode ser acolhida a alegação de duplicidade de lançamento sobre uma mesma base, seja porque não logrou a recorrente fazer qualquer correlação dos depósitos bancários com as receitas que foram por ela declaradas, que era de sua obrigação fazer, seja porque há evidências concretas, no caso, de que parte das receitas por ela auferidas não circularam pelas contas bancárias. Assim, tanto a receita declarada na DIPJ, quanto a receita omitida, apurada com base nos depósitos bancários de origem não comprovada, deve ser submetida aos percentuais de arbitramento previstos na lei.

Frise-se que a recorrente contestou questões ligadas ao IRPJ, em nenhum momento questionou a aplicação do art. 448, §2º do RIPI/2002. Uma vez comprovada a omissão de receitas e não existindo elementos de prova da alegada cobrança em duplicidade, deve ser mantido o lançamento do IPI, utilizando-se como base de cálculo tais valores.

3. Glosa de créditos não comprovados. Falta de recolhimento do IPI pela utilização de créditos indevidos.

A fiscalização glosou créditos relativos a notas fiscais registradas no Livro Registro de Entradas, que não foram apresentadas pelo contribuinte; relativos a notas fiscais que apresentavam distorções no valor e/ou emitente; e relativos a devoluções cujas saídas não

foram comprovadas e também porque a autuada não escritura o Livro Registro de Controle de Produção e Estoque.

Quanto ao tópico, a recorrente também disse que a fiscalização não considerou os créditos escriturados relativos aos insumos utilizados, desrespeitando o seu direito ao recolhimento não cumulativo do IPI.

Tal afirmação, no entanto, não está correta. A fiscalização não admitiu apenas os créditos nas situações descritas no presente tópico, respeitando, por conseguinte, a apuração não cumulativa do IPI.

De acordo com o TVF:

Em vista dos fatos apurados, o Livro de Apuração do IPI foi reconstituído. Os valores declarados como crédito do imposto foram aceitos, embora o contribuinte não tenha apresentado toda a documentação, e os débitos apurados, conforme quadro de fl. 722 a 726, foram reconstituídos de ofício.

Desta forma, deve-se manter a glosa efetuada.

4. IPI lançado em nota fiscal e não recolhido.

A fiscalização constatou que a empresa não considerou na apuração do IPI os valores do imposto destacados em notas fiscais de saída de sua emissão relativas a devoluções de mercadorias, resultando em recolhimento/apuração menor do IPI devido.

A autuada não contestou os fatos relatados, pelo que o lançamento deve ser mantido.

Utilização Dos Extratos Bancários no Lançamento. Ausência de Violação à Direitos Fundamentais. Constitucionalidade da Lei Complementar Nº 105/2001.

A recorrente, mais uma vez, questiona a utilização dos extratos bancários para fins de lançamento. Também pede a aplicação do entendimento do STF exposto o RE 389.808/PR.

Inicialmente, apenas para ilustrar, o precedente invocado, de 15.12.2010, que permite o acesso à movimentação financeira do contribuinte somente após autorização judicial, não se encontra em consonância com o atual entendimento da Egrégia Corte.

O Supremo Tribunal Federal, recentemente, julgou essa matéria em sede de repercussão geral. O julgamento se deu no âmbito do RE nº 601.314, na sessão plenária do dia 24.02.2016, decidindo por maioria que:

“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”; e, quanto ao item “b”, a tese: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da

irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 24.02.2016. ”

Porém, como dito, os extratos bancários utilizados foram fornecidos pela própria empresa durante a fiscalização, e não por instituição financeira. Logo, também por este motivo, não existe a quebra de sigilo bancário, nos termos da Lei Complementar 105/2001.

Da Multa Qualificada

A recorrente se insurge contra a aplicação da multa qualificada de 150% imposta, sustentado que a penalidade viola princípios constitucionais, como vedação ao confisco, etc. Porém, não há como conhecer de sua alegação, em razão do que dispõe a Súmula CARF nº 2, que diz que o CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

A interessada também alega que houve aplicação retroativa da Lei 11.488/2007, já que os fatos geradores ocorreram em 2005.

Todavia, a conduta apenada pela fiscalização constitui infração a partir da edição da Lei nº 9.430/96. Em que pese ter sofrido algumas alterações e seu texto, a norma permaneceu a mesma.

Em 2005, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 estabelecia que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

(gn)

O dispositivo aplicado no auto de infração conta com as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007, tendo a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

declaração inexata; (Redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007)

.....

.....

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

Como visto, não se aplicou uma penalidade que antes não existia ou que foi agravada. Não obstante a fiscalização se valer do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, a conduta apenada é a mesma desde o texto original da Lei.

Ademais, em vista do exposto no tópico "da segregação das empresas", penso ter sido suficientemente demonstrado a presença de simulação nos atos praticados pelas empresas formalmente constituídas, ao tentar dar a aparência de que uma única atividade segregar-se-ia em três empresas distintas.

Como visto, a forma de produção e comercialização das embarcações não corresponde à aquela alegada pela recorrente, evidenciando-se ainda a interposição de empresa para recebimento de valores decorrentes de sua comercialização, empresa esta que nunca funcionou no endereço cadastral de sua sede - um depósito fechado e abarrotado de documentos, que fora supostamente sublocado do contador responsável pela escrituração das empresas, sem que tenha sido sequer feito prova do pagamento pela referida sublocação.

Há contratos apresentados para justificar tal forma de comercialização, cujo teor ou existência foram negados pelas contrapartes, supostas contratantes.

Há ainda um contrato firmado entre as empresas Kiwi Boats e Schaefer Yachts, para a suposta locação de parte do terreno de propriedade desta para aquela, o qual teria o intuito de dar respaldo formal à existência de uma sede própria à primeira, cujos efeitos não se materializaram, visto que não houve pagamento em decorrência do mesmo, e nem sequer a devida apropriação de receita.

Assim, caracterizada in casu a simulação, provado, penso, o intuito de fraude a que alude o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê a exasperação da multa de ofício.

Além disto, ante a falta de apresentação por parte das empresas fiscalizadas do Livro de Controle de Produção e Estoque, do Livro de Registro de Inventário, do Livro de Apuração do Lucro Real, e a apresentação da escrituração comercial sem apuração dos custos dos produtos vendidos, e com seus balanços apresentando valores em total dissonância com o declarado na DIPJ, torna-se incompreensível saber com base em que informaram as empresas apuração pelo lucro real no ano calendário de 2005.

De se salientar que tal situação de completo descontrole e confusão nos registros contábeis das empresas, e de total inadequação da escrituração por elas mantidas para a apuração do lucro real, se faz presente há vários anos, conforme se pode inferir das referências feitas nos autos às fiscalizações pretéritas, abrangendo anos-calendário anteriores

(2002 e 2003, PAF nº 11516.004364/200750), caracterizando assim a reiteração na sua conduta dolosa.

Portanto, plenamente justificada a exasperação da multa aplicada.

Do agravamento da multa de 150% para 225%.

Protesta a recorrente que o aumento em 50% da multa imposta é incabível, posto que em nenhum momento a recorrente deixou de responder as intimações apresentadas pela fiscalização.

De fato, houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização, de sorte que não prosperaria o agravamento da multa por este motivo.

Contudo, o agravamento aplicado pela fiscalização teve também outro fundamento.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que o contribuinte não forneceu os arquivos magnéticos a que fora intimado pelo Termo de Início de Fiscalização, havendo, inclusive, reintimação.

Tal assertiva em nenhum momento foi contraditada pela recorrente, aliás, ao contrário, esta expressamente reconheceu, em atendimento à intimação fiscal, a impossibilidade técnica de apresentar os arquivos solicitados.

Confira-se o dispositivo legal que autoriza a majoração da multa nesses casos:

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

(...)

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30/11/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;”

Portanto, em tese, estaria justificada a majoração da multa aplicada.

Contudo, observo que a não apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado.

Assim, a conduta omissiva do contribuinte não veio a obstaculizar o bom andamento do procedimento de fiscalização a ponto de colocar em risco a arrecadação tributária a que faria *jus* o erário público.

Se a omissão do contribuinte não prejudicar a apuração de um efetivo fato tributável, sem prejuízos ao fisco para a constituição do tributo, penso que não se deve falar em agravamento da multa.

Logo, não há ensejo para o agravamento da multa de ofício aplicada, devendo ela ser reduzida ao percentual de 150%.

Da Conclusão

Diante do exposto afasto as preliminares e a alegação de decadência, e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para desagravar a multa de ofício aplicada, reduzindo-a ao percentual de 150%.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza