



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

Processo nº 11516.004364/2007-50
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-001.240 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2015
Matéria SIMPLES Federal - Exclusão e Lançamento
Recorrentes ESTALEIRO KIWI BOATS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2002, 2003

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. A eventual falta de indicação do dispositivo legal para arbitramento de tributo não resulta, por si só, em nulidade do lançamento quando a descrição dos fatos é detalhadamente suficiente para assegurar o exercício do direito de defesa.

PRELIMINAR. NULIDADE EM RAZÃO DE AUSÊNCIA DE PROCESSO DE ARBITRAMENTO ANTERIOR AO LANÇAMENTO. O arbitramento, disciplinado no art. 148, não é procedimento de lançamento especial, consubstanciando apenas técnica - inerente ao lançamento de ofício - para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, utilizável sempre que os documentos ou declarações do contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé.

AUTORIZAÇÃO PARA NOVO EXAME EM PERÍODO JÁ FISCALIZADO. MPF. A emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF por autoridade competente da Receita Federal supre a obrigatoriedade de ordem escrita para novo exame em período já fiscalizado.

ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. INOCORRÊNCIA. Evidenciado que as pessoas jurídicas, apesar de constituídas de forma autônoma, não se distinguem em suas operações, especialmente tendo em conta a precariedade do controle documental de suas atividades, é válido o lançamento que reúne seus resultados para tributação em nome da primeira pessoa jurídica constituída.

DECADÊNCIA. Caracterizado o evidente intuito de fraude nos períodos fiscalizados, a contagem do prazo decadencial é regida pelo art. 173, I do CTN.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS. ESCRITURAÇÃO DEFICIENTE. IMPOSSIBILIDADE. A existência de vícios que tornam imprestável a escrituração da conta caixa, inviabilizam a apuração de omissão de receitas por via de saldos credores de caixa.

SAÍDA DE PRODUTO SEM REGISTRO. OMISSÃO DE RECEITAS. Acarretam a incidência do imposto as saídas de produtos para feiras e exposições, cujo retorno ao estabelecimento não foi comprovado, ou se comprovado o retorno, a venda fica caracterizada pela inexistência de registro do produto em inventário.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA. Quando os dados bancários são disponibilizados pelo próprio contribuinte, não há que se falar em quebra de sigilo bancário.

CRÉDITO DE IPI. ÔNUS DA PROVA. O crédito de IPI é um direito do contribuinte, mas para gozar desse direito deve comprovar que o possui. Assim, deve demonstrar quais mercadorias constituem insumos dos produtos fabricados, mediante o registro fiscal e apresentação à autoridade fiscal dos respectivos documentos fiscais de entrada.

TRIBUTOS RECOLHIDOS NO PERÍODO PELAS PESSOAS JURÍDICAS. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. A autoridade fiscal ao promover o presente lançamento tributário ignorou a existência de tributos recolhidos no período - tanto na modalidade do Simples (kiwi 2002 e 2003 e Schaefer 2002) como os tributos recolhidos pela Schaefer ao longo do ano de 2003, quando sujeita a tributação pelo lucro real -, sendo essencial proceder o abatimento de todo e qualquer tributo recolhido pela Recorrente (e, a partir da desconsideração da personalidade jurídica, da empresa Schaefer).

MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de omitir receitas e de simular a separação as operações em distintas pessoas jurídicas, com vistas a usufruir indevidamente dos benefícios decorrentes do regime simplificado de recolhimentos, autorizam a qualificação da penalidade. OMISSÃO DE RECEITAS PRESUMIDAS A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. A reiteração e o volume de receitas omitidas determinadas por meio de presunção legal não autorizam a qualificação da penalidade, salvo se a acusação fiscal reúne outras evidências da intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos devidos.

TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. O Col. CARF não é competente para se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de normas, tarefa adstrita ao Judiciário, de modo que, existindo norma prevendo a aplicação da Taxa Selic, tal norma não pode ser pronunciada inconstitucional (Súmula 1º CC n. 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente em 17/03/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

17/03/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 20/03/2015 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente à nulidade do lançamento por ausência de fundamentação legal para arbitramento dos lucros, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar; 2) relativamente à nulidade do lançamento por ausência de processo de arbitramento anterior ao lançamento, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar; 3) relativamente à nulidade do lançamento de IPI por ausência de fundamentação legal, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar; 4) relativamente à nulidade do lançamento por ausência de ordem expressa para reexame de período já fiscalizado, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, e designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 5) relativamente à nulidade do lançamento por erro de sujeição passiva, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelo Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 6) relativamente à arguição de decadência, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 7) relativamente ao mérito das infrações, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO aos recursos de ofício e voluntário; 8) relativamente aos recolhimentos promovidos pelas pessoas jurídicas, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 9) relativamente à multa qualificada, por voto de qualidade, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso, e divergindo o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, que negava provimento ao recurso, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; e 10) relativamente aos juros de mora, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior (relator), Paulo Mateus Ciccone, Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Por bem retratar o litígio deste processo administrativo, relativo aos atos praticados até a impugnação do crédito tributário manejada pelo Contribuinte, reproduzo o relatório proferido no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/FNS (fls. 1502/1559), *litteris*:

“Por meio dos Autos de Infração, às folhas 535 a 659, foram exigidas da contribuinte acima qualificada as importâncias indicadas no quadro abaixo, acrescidas de multa de ofício (150%) e juros de mora devidos à época do pagamento.

Exigência Fiscal	Valor (Reais)
Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	1.404.228,62
Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS	393.311,82
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	653.502,86
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS	1.815.285,76
Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI	6.051.002,62

As exigências referem-se aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002 e 2003.

Relato da Fiscalização

No “Termo de Verificação Fiscal” (f. 613 a 655), a fiscalização relata que:

‘A empresa aqui qualificada já foi objeto de fiscalização da Receita Federal. O procedimento foi encerrado em 28 de setembro de 2004, culminando com a exclusão da empresa do SIMPLES através do Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 56, de 20 de setembro de 2004 e o lançamento de ofício consolidado nos processos nºs: 11516.002463/2004-54 - SIMPLES; 11516. 002462/2004-18 - IRPJ e reflexos (PIS; COFINS e CSLL) e 11516. 002464/2004-07 - IPI, naquela ocasião foram apuradas infrações relativas aos fatos geradores ocorridos em 2000 e 2001, eventos que ainda hoje continuam a serem perpetrados, e cujos fatos passamos a descrever:

Assim, por ocasião da instauração do procedimento fiscal no Estaleiro Kiwi Boats Ltda, também instauramos o mesmo procedimento no Estaleiro Schaefer Yachts Ltda, através do MPF-Fiscalização nº 09.2.01.00-2007-00070-6, com o intuito principal de verificar se as empresas ainda continuavam praticando os mesmos atos.

No decorrer das duas fiscalizações ficou cristalino que as empresas ainda praticam os mesmos atos, sendo tão intrínsecos em relação ao quadro societário, a execução de suas atividades econômicas e os procedimentos que adotam, que **não podemos desassociá-las.**

[...]

Diante dos fatos e circunstâncias expostos, e para neutralizar os efeitos tributários da prática sistemática adotada com o intuito de evadir-se do pagamento de tributos e contribuições federais, **torna-se imprescindível que as operações sejam consideradas na forma em que efetivamente se processaram, em consonância com o objeto social da empresa. Sendo assim, para restabelecer a verdade dos fatos, embora tenha sido aberta fiscalização na empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., as receitas registradas nessa empresa bem como**

aquelas omitidas, devem integrar as bases imputáveis da empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda, a quem de fato correspondem, em razão de todas as evidências e provas apresentadas ante as anomalias denunciadas na consecução do seu objetivo social.

[...]

3 - REGIME DE TRIBUTAÇÃO E FORMA DE PAGAMENTO:
No período sob fiscalização anos-calendário de 2002 e 2003, a empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda optou em permanecer no sistema SIMPLES, embora tenha sido excluída deste sistema através do Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 56/2004 01s. 193) cujos efeitos iniciaram já a partir de 01/01/2001.

No decorrer da fiscalização verificamos que muitas das práticas fiscais irregulares que nortearam a sua exclusão a partir de 01/01/2001 continuavam a serem perpetradas. Desse modo, através de Representação Fiscal ao Senhor Delegado da Receita Federal do Brasil (fls. 01/04), propomos sua exclusão a partir de 01/01/2002 por prática reiterada de infração à legislação tributária. Em 10 de outubro de 2007 foi expedido o Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 49 (fls. 196), ratificando o ato anterior e excluindo a empresa do SIMPLES a partir de 01 de janeiro de 2002 pela razão descrita acima.

Já o Estaleiro Schaefer Yachts Ltda, permaneceu no sistema SIMPLES no ano-calendário de 2002, apurando seu lucro pelo Lucro Real no ano-calendário de 2003, mesmo assim sem pagamento de qualquer valor a título de IPI.

Entretanto, as duas escriturações não possuem o devido Registro de seus Livros Contábeis e Fiscais na JUCESC, como as próprias empresas alegam (fls. 42-152-286-393), por estarem em desacordo com a legislação comercial, mesmo após terem sido reiteradamente solicitadas a procederem o devido registro. Além dos documentos fiscais não refletirem a verdade dos fatos e não terem sido apresentados os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal conforme já destacamos neste termo, tendo como exemplo o Livro de Apuração do Lucro Real- LAL UR (fls. 237) e o Livro de Apuração do IPI (fls. 393), e de acordo com as demais respostas da empresa as intimações lavradas e já citadas neste termo. '

Por conta das irregularidades verificadas, a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro.

Para apuração da base de cálculo do IRPJ e contribuições sociais foram utilizadas, além das receitas declaradas, as receitas omitidas, apuradas a partir de: (a) depósitos bancários cuja origem não foi comprovada; (b) saldo credor de caixa; (c) venda de produtos fabricados (barcos) não levados a tributação; (d) saídas de produtos fabricados (barcos) para Feiras e Demonstrações, que não retornaram ao estabelecimento industrial ou não constaram de seu inventário.

Para apuração da base de cálculo do IPI foram utilizadas, além das notas fiscais sem destaque do IPI, as receitas omitidas, apuradas a partir de: (a) depósitos bancários cuja origem não foi comprovada; (b) saldo credor de caixa; (c) venda de produtos fabricados (barcos) não levados a tributação; (d) saídas de produtos fabricados (barcos)

para Feiras e Demonstrações, que não retomaram ao estabelecimento industrial ou não constaram de seu inventário.

Por entender que à conduta da interessada esteve associado o intuito de ludibriar o fisco, a fiscalização aplicou a multa qualificada prevista, à época, no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Ante a identificação de situações que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária, capitulado no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90, a fiscalização formalizou Representação Fiscal para Fins Penais, no processo nº 11516.004274/2007-69.

Impugnação

Inconformada, a autuada apresentou manifestação de inconformidade em relação ao ato de exclusão do Simples (f. 669 a 727), assim como impugnação às autuações fiscais (f. 751 a 823). Os argumentos apresentados são, em síntese, os seguintes:

Dos fatos

- O presente Ato Declaratório Executivo encontra-se fundamentado no art. 14, inciso V, da Lei nº 9.317/96, que assim dispõe sobre exclusão por “prática reiterada de infração à legislação tributária”;
- Em seu relatório, o auditor-fiscal afirma que “Através do ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 56/2004, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2001, a empresa foi formalmente excluída do Simples, mesmo assim, continuou a operar sob o manto desse sistema praticando reiteradamente infrações a legislação tributária, infringindo dessa vez o inciso V, art. 14, da Lei 9.317/96”;
- O fato descrito (ato de exclusão anterior) resultou nos processos administrativos 11516.002463/2004-54, 11516.002462/2004-18 e 11516.002464/2004-07, que se encontram sub judice, aguardando julgamento junto ao Egrégio Conselho de Contribuintes, tendo, portanto, seus efeitos suspensos até decisão final;
- Assim, não podemos aceitar de maneira nenhuma a alegação de prática reiterada de infração.

Do reexame dos livros

- Sofreu fiscalização anterior no decorrer do ano de 2004, conforme se verifica do Termo de Início de Fiscalização anexo, originado no MPF-F nº 0920-100-2003.00877-0, recebido em 06/01/2004, onde se requereu a apresentação de diversos documentos, entre eles:

2.1 - Livros Diário e Razão, ou livro caixa, que contemplem a escrituração dos fatos janeiro/99 a novembro /03;

[...]

2.3 - Livros de Registro de entrada, de saída, de prestação de serviços e de apuração de ICMS, dos meses de janeiro/1999 a novembro/2003;

[...]

2.6 - Comprovantes de entrega das Dirfs e PJ- Simples dos últimos 5 (cinco) anos.

- O Regulamento de Imposto de Renda assim prescreve:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, §2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

- **Inconteste e insofismável de que a autoridade fiscal efetivou o lançamento impugnado em anos fiscais já anteriormente**

examinados pelo mesmo órgão administrativo. Tanto a legislação tributária quanto a jurisprudência do Egrégio Conselho de Contribuintes, que se dirigem a um único norte, impossibilitando o reexame nos moldes procedidos, pois ausente, na segunda contenda, a autorização legal, de autoridade superior, para tanto.

Da decadência

- Via de regra, o lançamento tributário deve observar o art. 173 do Código Tributário Nacional. Tem-se que a regra geral do art. 173 cede lugar à regra especial do art. 150, § 4º, para os tributos sujeitos ao pagamento por homologação;
- Tendo a ciência do auto de infração ocorrido em 31/10/2007, temos que os lançamentos de IRPJ e CSLL relativos aos três primeiros trimestres do ano de 2002 foram alcançados pela decadência, bem como os lançamentos a título de IPI, PIS e Cofins anteriores a outubro de 2007 também o foram.

Da ausência do processo de arbitramento anterior ao lançamento previsto pelo art. 148 do CTN e art. 138 do RIPI

- O arbitramento encontra regramento no art. 148 do Código Tributário Nacional, que diz:
Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.
- No presente caso não ocorreu o processo regular de arbitramento, anterior ao lançamento, com o obrigatório contraditório, uma vez que os dois procedimentos que deveriam ser independentes foram efetuados conjuntamente, suprimindo-se o contraditório no primeiro procedimento;
- No caso do IPI, ainda mais evidente a necessidade de processo anterior ao lançamento, uma vez que a legislação o determina expressamente, senão vejamos:
Art. 138. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 133 (Lei nº4.502, de 1964, art. 17, e Lei nº5.172, de 1966, art. 148).
- O momento de realização da Perícia é claramente anterior ao lançamento e no presente caso isto restou impossibilitado face à ocorrência do arbitramento em conjunto com o lançamento.

Ausência de fundamentação legal IPI - Exercício 2003. Receitas omitidas. Depósitos bancários não comprovados.

- Analisando o ato impugnado no que se refere ao IPI, verificamos que para a apuração da base de cálculo dos lançamentos efetuados a título de “receitas omitidas - depósitos bancários não comprovados”, relacionados no item 001 da descrição dos fatos e

enquadramento legal, a fiscalização assim descreveu os dispositivos legais infringidos:

Enquadramento Legal:

Arts. 23, inciso II, 32, inciso II, 109, 110, inciso I, alínea “b” e inciso II, alínea “c”, 114, 117, 118, inciso II, [...] 182 e parágrafo único, 183, inciso IV, 185, inciso III e 423, caput e § 1º do decreto 2.637/98 (RIPI/98). Art. 92 da Lei nº 9.430/96

- Como é cediço, o Decreto 2.637/98, que instituiu o Regulamento de IPI foi revogado, tendo sua vigência interrompida em 12/2002;

- Assim, todos os lançamentos efetuados no decorrer do ano de 2003 foram efetuados com base em legislação já revogada e, portanto, são nulos, devendo ser excluídos do presente lançamento.

Da ilegitimidade passiva - Da reunião de empresas

- Ao relatar o início dos procedimentos de fiscalização, o ilustre auditor, contundentemente, afirma que: “[...] ambas utilizam as mesmas instalações industriais e desenvolvem as mesmas atividades, construção de embarcações, conforme podemos demandar das fotos da empresa (fls. 478-480) mostradas no sítio da empresa na internet, endereço eletrônico: www.schaefer-yachts.com.br, e de suas peças publicitárias que estão nos catálogos as fls. 515 e 523 verso.”;

- Neste ponto, cumpre-nos reafirmar que ambas as empresas não dividem instalações! A impugnante apenas aluga parte de terreno pertencente ao Estaleiro Schaefer Yachts e lá possui instalações próprias as suas atividades;

- Também restou afirmado pelo auditor-fiscal que o terreno e as instalações pertenciam ao Estaleiro Schaefer Yachts, e não à impugnante, tendo inclusive declarado a nulidade do de aluguel firmado entre as partes;

- Ora, como podemos entender, então, a desconsideração da personalidade das empresas, com o escopo de tributação das receitas globais, tendo o Estaleiro Kiwi Boats como cabeça da operação?;

- A fiscalização deveria ter dado continuidade nas duas verificações e, entendendo ter ocorrido algum tipo de irregularidade nas transações efetuadas, emitir autos de infração individualizados com base no movimento contábil registrado nos livros e em especial na conta caixa de cada uma delas;

- Assim não procedeu por quê? Qual a fundamentação legal para a desconsideração da personalidade jurídica do Estaleiro Schaefer? São perguntas que a autoridade fiscal tem por obrigação legal responder, e que no presente caso não o fez, tornando nulo o auto de infração sob análise, ou, pelo menos, devendo-se retirar de eventual lançamento remanescente os valores relativos ao Estaleiro Schaefer Yachts;

- Depois de lançar mão de diversas ilações não comprovadas acerca das atividades desenvolvidas pela impugnante, o auditor entendeu por bem desclassificar a personalidade jurídica do estaleiro Schaefer, somando as receitas atribuídas a este às receitas da impugnante. E porque não o contrário? Não era nulo o contrato de locação da Schaefer à Kiwi?

- Falta amparo legal ao ato praticado pela autoridade fiscal, falta-lhe um dos requisitos de validade do ato administrativo, qual seja: o motivo.

Da inocorrência da infração - Da ilegalidade do arbitramento

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

17/03/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 20/03/2015 por MARCOS AURELIO

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- O arbitramento teve por fundamento legal o art. 530, inciso III, do Regulamento de Imposto de Renda, que assim normatiza:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

- Isto não corresponde à realidade dos fatos, uma vez que os livros (Razão, Entradas e Saídas, Inventário) foram apresentados, sendo inclusive, utilizados para diversos lançamentos, como, por exemplo, relativo ao saldo credor de caixa;

- A não aceitação dos livros apresentados ocorreu, segundo relatório fiscal, em decorrência dos mesmos não estarem devidamente registrados. Porém, se houvessem vícios nos documentos apresentados o fundamento legal só poderia ser o inciso II do artigo 530 supra citado. Não sendo a investida fundamentada no inciso II, não há que se falar em vícios, erros ou deficiências que a tomem imprestável. O que por si só afasta a possibilidade de arbitramento;

- De outro lado, da simples análise do relatório fiscal torna evidente, de forma incontestável, que a presente fiscalização utilizou os livros apresentados (que se encontram anexos ao auto de infração) para, inclusive, fazer lançamentos com base neles, utilizando-se de dois pesos e duas medidas quanto à sua validade, sempre em benefício próprio e em detrimento do contribuinte;

- A respeito de uma possível alegação de que nem todos os livros foram apresentados (LALUR e Livro de Apuração de IPI), esta sucumbe ao fato de a impugnante estar sujeita às regras do Simples, que não exige a escrituração de tais livros;

- Uma vez afastada a opção que o contribuinte exerceu, onde o agente fiscal exclui a empresa de uma sistemática de tributação que simplifica a escrituração fiscal, querer valer que a empresa possuía, em ato contínuo, os livros fiscais que seriam obrigatórios em outro tipo de sistemática de tributação (lucro real), é querer afastar-se da realidade a natureza das coisas;

- E o mais interessante é que o agente fiscal diz que os livros existentes não podem ser considerados como base de uma contabilidade, este mesmo agente fiscal, no mesmo tempo e no mesmo processo, utiliza os mesmos livros para efetivar o lançamento, afastando-se da realidade, tudo como num passe de mágica!;

- Buscamos no Termo de Encerramento e verificação Fiscal algumas das alegações eleitas pela fiscalização para o arbitramento do lucro tanto no âmbito do IRPJ e reflexos quanto no tocante ao

Entretanto, as duas escriturações não possuem o devido registro de seus livros contábeis e fiscais na JUCESC, como as próprias empresas alegam (fls. 42-152-286-393), por estarem em desacordo com a legislação comercial, mesmo após terem sido reiteradamente solicitadas a procederem o devido registro. Além dos documentos fiscais não refletirem a verdade dos fatos e não terem sido apresentados os livros e documentos de escrituração comercial e fiscal conforme já destacamos neste termo, tendo como exemplo o Livro de Apuração do Lucro Real - LAL UR (fls. 23 7) e o Livro de Apuração do IPI (fls.393), e de acordo com as demais respostas da empresa as intimações lavradas e já citadas neste termo.

- Importante verificar-se que o fundamento legal (art. 530, III) utilizado para legitimar o auto de infração relativo ao IRPJ e reflexos não fala em vícios, erros ou deficiências que tornem imprestável a contabilidade, tanto que os documentos fiscais foram utilizados para diversos lançamentos;

- Como assim? É que quando interessava à autoridade fiscal, por ser mais fácil a apuração de uma grandeza aleatória, preferia esta quedar-se à facilidade de aferição a esmo de uma base impositiva, ao invés de pautar-se no determinado pela norma legal;

- Ou a contabilidade é imprestável e não merece fé, não podendo ser utilizada nos lançamentos, ou, em caso contrário, devem ser apurados os tributos com base nela, através de lançamento de ofício, nunca por meio de arbitramento.

Infrações no âmbito do IRPJ e reflexos

(a) Receita conhecida

- Tributando a receita conhecida, não pode de maneira nenhuma tributar-se a totalidade da movimentação bancária, os suprimentos de caixa e notas fiscais em demonstração, pois estaria utilizando-se, várias vezes, da mesma receita para quantificar a base de cálculo do tributo, pois a receita declarada transitou pelo banco e foi registrada no livro correlato.

(b) Arbitramento: receita omitida - créditos bancários não comprovados

(b.1) Da impropriedade dos lançamentos

- Não foi feita uma análise adequada e individualizada de todos os créditos em conta corrente visto que em grande parte referem-se a créditos de cobrança de títulos (das receitas já declaradas), bem como ainda existem operações de transferências de recursos entre outras contas correntes, o que, em hipótese alguma, caracteriza um faturamento ou base tributária;

- Até os cheques devolvidos foram considerados como receitas auferidas (conforme se verifica dos documentos anexos). Pior que isto foram os casos em que os cheques devolvidos foram posteriormente reapresentados e compensados ou os valores foram pagos em dinheiro (situações facilmente verificadas nos extratos bancários anexos), sendo, portanto, considerada duas vezes a mesma receita;

- Destacamos alguns lançamentos de “receitas” efetuados pelo fiscal, após análise da conta bancária da impugnante:

17/01/2002	Valor transferido entre contas bancárias	40.000,00
01/02/2002	Resgate seguro de vida	3.645,99
04/02/2002	depósito em cheque de R\$ 22.500,00 que foi lançado no valor de R\$ 25.500,00	25.500,00
01/04/2002	baixa limite TR mora	24.813,16
08/11/2002	seguro de vida	3.319,38
07/03/2003	depósito cc BDN estornado no dia 18/03 (cheque sem fundos)	35.183,00

- A respeito da falta de comprovação de origem dos depósitos bancários que foram devidamente registrados na conta caixa, colhe-se manifestação da Quinta Câmara do Primeiro Conselho:

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS – No caso de a pessoa jurídica manter escrituração contábil, e registrar toda a sua movimentação bancária no período, inclusive, restando demonstrado que os lançamentos relativos aos depósitos efetuados, tiveram como contrapartida, a conta "Caixa", não há como prosperar o lançamento por alegada falta de comprovação da origem do recurso depositado. Eventuais insuficiências dos ingressos declarados, para suportar o montante depositado, devem ser pesquisadas na conta "Caixa", que o originou.

- Como se depreende, estando os depósitos bancários devidamente registrados na conta caixa, não podem ser utilizados na composição da receita bruta arbitrada por alegada falta de comprovação da origem, devendo, portanto, serem excluídos do presente arbitramento todos os lançamentos efetuados a este título.

(b.2) Da impropriedade de utilização dos extratos bancários - violação à Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001

- Com relação aos extratos bancários, observa-se que não há qualquer menção acerca da obrigatoriedade de sua apresentação à fiscalização. Não há na legislação ordinária ou complementar qualquer dispositivo legal que determine a apresentação, pela impetrante, de seu extrato bancário, com todas as informações de suas transações bancárias. Sendo assim, sua requisição pelas autoridades fiscais constitui a primeira violação ao direito da impugnante;

- A segunda violação está relacionada ao entendimento fiscal de que a impugnante estaria obrigada ao fornecimento de seu extrato bancário completo, no qual consta a integralidade de sua movimentação bancária;

- A legislação complementar é explícita ao asseverar que “As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados” (LC 105, art. 5º, § 2º);

- A LC 105, em seu art. 1º, autoriza expressamente o fornecimento de informações na forma do §2º do art. 11, da Lei nº 9.311/96 mas a fiscalização pretende utilizar-se do expediente na forma do §3º, em clara interpretação extensiva da autorização que lhe foi dada pelo legislador complementar;

- A nulidade dos atos praticados pelos auditores-fiscais decorre da ausência e previsão legal para que se exija da impugnante a apresentação de seus extratos bancários.

(b.3) Imposto de renda - renda auferida

- A analisarmos o relatório fiscal verificamos que foram considerados como omissão de receitas, todos os valores encontrados nos extratos bancários. Este fato por si só macula o

lançamento, uma vez que nem mesmo os valores declarados como receitas efetivas foram descontados do lançamento;

- Além disto, também não poderiam ter sido considerados como receita os valores de adiantamentos de clientes, depósitos para pagamento de mercadorias adquiridas diretamente pelos clientes (ex. motores das lanchas), empréstimos bancários e transferências e descontos de títulos (conforme se verifica das tabelas anexas a presente impugnação), uma vez que não se caracterizam no conceito de renda auferida;

- A respeito do tema, assim tem se manifestado a Câmara Superior de Recursos do Conselho de Contribuintes:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O depósito ou movimentação bancária não é bastante para configurar a omissão de receitas. Imprescindível a demonstração da correlação entre a movimentação bancária e dados internos e externos relativos ao movimento da empresa. Incabível o lançamento efetuado tendo como suporte valores de depósitos constantes de extratos bancários, por não caracterizarem, por si sós, disponibilidade econômica de renda e provento na forma definida no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Recurso negado (processo nº 10661000644/95-81, Recurso nº 108-128.187, Relator José Clóvis Alves, Acórdão CSRF/01-04. 996).

- Nossos Tribunais também afastam, há muito tempo, a pretensão ora combatida, conforme súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

(c) Saldo credor de caixa

- Como foi utilizado o razão da conta caixa para apuração de omissão de receita, decorrente de saldo credor, a fiscalização entendeu ser este livro hábil;

- O Conselho de Contribuintes ao analisar situações conexas, assim entendeu:

OMISSÃO DE RECEITAS- Procede o arbitramento dos lucros quando as irregularidades apuradas na escrituração são de molde a tornar inconfiável a apuração do lucro real. Incabível, no entanto, a adjudicação, à base de cálculo, dos lucros arbitrados de receitas omitidas, face à apuração de saldo credores de caixa detectados em escrituração considerada imprestável (Acórdão 101-79.8829, Iª CC, DOU 05/06/1990)

- Portanto, se mantida a imprestabilidade dos documentos devem ser excluídos da receita bruta arbitrada, os valores a título de saldo credor.

(d) Arbitramento: receita omitida - integralização de capital não comprovada

- Foi somado à base de cálculo para arbitramento, o valor de R\$ 280.000,00, relativo à integralização de capital no Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. por parte da Sra. Adelina Luz Schaefer, por a considerar sem a devida comprovação;

- Porém não foram levados em consideração os fatos de que, além desta integralização de capital estar corretamente contabilizada na conta de caixa, como uma entrada de recursos, ainda estar também corretamente registrada na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física do Sr. João José Ramos Schaefer, onde consta a

participação societária de sua dependente Adelina Luz Schaefer, comprovando a movimentação de recursos desta integralização.

(e) Arbitramento: receita omitida - venda de produto de fabricação da empresa (barco) não levada à tributação

- *Como já afirmado anteriormente, todas as receitas da impugnante passaram por suas contas bancárias, que por sua vez foram devidamente registradas no Livro Razão, conta caixa;*
- *Sendo assim, o valor relativo ao lançamento descrito no item 4.1.5 foi tributado quando do lançamento das receitas auferidas através dos depósitos bancários, e, portanto, não podem ser tributadas novamente.*

(f) Arbitramento: receita omitida - saídas de produto de fabricação da empresa (barco) para feira e demonstração que não retornaram ao estabelecimento industrial e não constaram de seu inventário (item 4.1.6)

- *As constatações foram assim listadas pela fiscalização:*
- *As notas fiscais de venda, têm como histórico, principalmente a venda de Kits de fibra de vidro, com valores insignificantes, dado o custo do produto e seu valor de mercado;*
- *Já nas notas fiscais cujas saídas eram para feira e demonstração, constatamos que em seu histórico, normalmente, constava a saída do Barco Phantom 175, 290, 345, etc., com motor, acessórios, etc. e com valores que representavam, pelo menos o custo destes bens.*

[...]

Nesse contexto, temos que levar em consideração que mesmo os produtos que comprovadamente retornaram à empresa, em um determinado momento, tiveram suas saídas realizadas, pois não constam dos inventários da empresa, e nem do estoque de produtos acabados.

- *A respeito destas afirmações, importante ressaltar que a impugnante efetivamente produz Kits de fibra de vidro, não podendo ser outra a descrição dos produtos que vende. As ilações perpetradas pela fiscalização não passam de presunções;*
- *Faz-se também confusão acerca da não existência de produtos acabados, visto que na concepção da fiscalização estes seriam os barcos completos com motor e acessórios. Mais uma vez repetimos que a empresa não vende barcos completos;*
- *É óbvio que a comparação entre os produtos vendidos pela impugnante (kit de fibra de vidro - casco) e os preços finais de custo de uma lancha pronta não tem o menor sentido. O custo dos equipamentos náuticos (motor, sonar, tv, bombas, etc...) adquiridos pelos clientes para instalação posterior nos kits é muito maior que o custo do produto fabricado pela impugnante;*
- *Como exemplo, citamos duas notas fiscais (anexas) de remessa para demonstração que reconhecidamente retornaram, para depois serem vendidas definitivamente com a necessária emissão de nota fiscal de venda:*

nota fiscal demonstração KIWI	nota fiscal de devolução	nota fiscal de venda KIWI
359	389	391
654	677	759

- Após o retorno são retirados todos os equipamentos instalados para, posteriormente, proceder-se às vendas dos kits, produto efetivamente fabricado e vendido pela impugnante;
- Outro ponto a destacar é que as embarcações náuticas são registradas obrigatoriamente junto à Capitania dos Portos, como os automóveis junto ao DETRAN. Entre os diversos documentos exigidos encontram-se as notas fiscais de aquisição do casco e nota fiscal de aquisição do motor, ou seja, a própria Capitania reconhece como válida e existente a prática de venda de kits de fibra de vidro de forma separada dos demais equipamentos;
- Emitida a respectiva nota fiscal de venda, não pode ser tributada a saída para demonstração, por evidente duplicidade.

Infrações no âmbito do IPI

(a) Emissão de notas fiscais sem o destaque do imposto - receita declarada (item 4.2.1)

- A impugnante (Kiwi) não estava obrigada a escriturar os créditos de IPI, posto que de acordo com a legislação do Simples, não fazia jus a eles. A outra empresa (Schaefer) não era contribuinte do imposto, uma vez que suas atividades se restringem a prestação de serviços;
- Ao tributar as notas fiscais emitidas, não se pode aceitar que se tribute novamente estes valores nos itens posteriores relativos a totalidade da movimentação bancária, suprimento de caixa, entre outros;
- Além disto, a impugnante recolheu o IPI na forma do Simples.

(b) Receita omitida - depósitos bancários não comprovados (item 4.2.2)

- Faz-se remissão a todos os argumentos tratados no item III.4.b, posto que aplicáveis aos lançamentos efetuados a título de IPI, incidente sobre as receitas omitidas, relativas aos depósitos bancários não comprovados. Sendo, por consequência, indevidos os lançamentos relacionados a este tópico.

(c) Receita omitida - saldo credor de caixa (item 4.2.3)

- Conforme já exposto no item III.4.c, também são indevidos os lançamentos a título de IPI, incidentes sobre o saldo credor originado da recomposição do saldo de caixa efetuada pela fiscalização.

(d) Receita omitida - integralização de capital - suprimento de caixa (item 4.2.4)

- Como já descrito anteriormente a integralização foi devidamente documentada, estando, inclusive, corretamente registrada na declaração de imposto de renda da pessoa física do Sr. João José Ramos Schaefer, onde consta a participação societária de sua dependente Sra. Adelina Luz Schaefer.

(e) Receita omitida- venda de produto sem destaque (item 4.2.5)

- Indevidos também estes lançamentos em função de a impugnante ~~encontrar-se legalmente inscrita no~~ Simples.

(f) Receita omitida - saída para demonstração (item 4.2.6)

- Além dos argumentos expostos no item III.4.f, aos quais se faz remissão, destacamos as seguintes decisões do Conselho de Contribuintes:

IPI - Saída de produtos de estabelecimento industrial, para fins de demonstração em "Feira de Promoções" tendo comprovado seu retorno, torna-se incabível a cobrança do tributo. Recurso provido I(Ac. 202-06163, processo 10580.007653/91-64).

IPI - Saída para demonstração - Deve ser efetuado o lançamento do imposto, exceto quando os produtos forem remetidos diretamente para feiras de amostras ou promoções semelhantes. Recurso negado (Ac. 202-08189, processo 1 0480.01 143 7/93-02).

Créditos de IPI na aquisição de insumos

- De forma equivocada a autoridade fiscal informa que a empresa não possui créditos de IPI oriundos das compras de insumos efetuadas, quando na verdade a impugnante informou apenas que não escriturava tais créditos face a vedação de utilização dos mesmos no Simples;

- Como se verifica dos documentos acostados aos autos o fiscal tinha conhecimento das notas fiscais de aquisição, bem como manuseou os livros de entrada da empresa e deveria ter levantado os créditos de insumos para abatimentos;

- Como não o fez, restou ignorado direito da impugnante ao recolhimento não cumulativo do IPI. Portanto, devem ser descontados do eventual lançamento os créditos constantes nas notas fiscais de aquisição de mercadorias, sob pena de nulidade.

Incidência do IPI na revenda de mercadorias

- Em seu demonstrativo de apuração do IRPJ relativos ao 1º trimestre de 2002, que vamos utilizar como exemplo uma vez que a mesma sistemática foi adotada para todos os trimestres de 2002 e 2003, o presente auto de infração assim descreve as atividades a serem tributadas:

descrição da ativ.	valor apurado	coeficiente	lucro arbitrado
produtos de fabricação própria	651.247,15	9,6	62.519,73
revenda de mercadorias	385.664,28	9,6	37.023,77
dep bancários não contabilizados	2.103.813,22	9,6	201.966,07

- A própria fiscalização determinou que parte da receita é proveniente da revenda de mercadorias, o que não pode ser considerado como hipótese de incidência do IPI;

Compensação com tributos pagos

- A autoridade fiscal ao promover o presente lançamento tributário simplesmente ignorou a existência de tributos recolhidos no período, na modalidade do Simples (Kiwi 2002 e 2003 e Schaefer 2002) e os tributos recolhidos pela Schaefer ao longo do ano de 2003, quando sujeita a tributação pelo lucro real;

- O Egrégio Conselho de Contribuintes vem determinando a compensação destes valores nos lançamentos de ofício, conforme acórdão 105-14.097, em 13/05/2003.

Multa de 150% - ausência do “evidente intuito de fraude”

- Vale lembrar que o fundamento legal para o arbitramento da receita bruta no âmbito do IRPJ foi o art. 530, III, ou seja, a alegada ausência de apresentação de livros fiscais que foi prontamente repelida pela impugnante; '
 - Tanto a doutrina quanto a jurisprudência dos Conselhos tratam o inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, como aplicável somente em casos em que claramente se buscou enganar, ludibriar ou retardar a atividade fiscalizatória da Receita Federal;
 - Não se pode presumir o dolo da impugnante, pelo contrário, deve ser presumida sua inocência, razão pela qual se faz necessário o afastamento da multa de 150% no caso sob análise.

Da inconstitucionalidade da imposição da taxa Selic sob débito cobrado

- O auto de infração possui juros impropriamente embutidos sobre o crédito que se exige, mais precisamente a taxa Selic, que a partir de 1996 passou a incidir sobre os débitos de natureza tributária, na forma de juros remuneratórios, disfarçados e contrários à determinação legal (art. 161, § 1º, do CTN), que determina apenas a inclusão de juros moratórios;
 - Não obstante, desde sua instituição supera o preceituado pelo § 3º do art. 192, da Constituição Federal, que determina a limitação de 12% do limite máximo de juros a serem cobrados;
 - Notório é o saber de que a TR há muito já foi repelida em nossos Tribunais como fator de correção de débitos fiscais. Idêntica correlação de cobrança guarda esta com a Selic, que deve ter sua imposição igualmente afastada” (fls. 1506/1520)

Na origem, houve a manutenção parcial dos lançamentos, nos termos do Acórdão n. 07-14.816 prolatado pela 3ª Turma da DRJ/FNS, cuja ementa segue abaixo, *litteris*:

“ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – SIMPLES

Ano-calendário 2002, 2003

EXCLUSÃO DO SIMPLES. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

É motivo de exclusão do Simples a prática reiterada de infração à legislação tributária, caracterizada pela omissão de receita em vários meses sucessivos.

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

ARBITRAMENTO. PROCESSO REGULAR.

O processo regular de arbitramento não é necessariamente procedimento especial, antecedente ou preparatório à ação fiscal, mas sim parte componente desta, estando incluído nos procedimentos de auditoria fiscal inerentes ao lançamento de ofício.

ARBITRAMENTO DE LUCROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. CABIMENTO.

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal impõe o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS. ESCRITURAÇÃO DEFICIENTE. IMPOSSIBILIDADE.

A existência de vícios que tornam imprestável a escrituração da conta caixa, inviabilizam a apuração de omissão de receitas por via de saldos credores de caixa.

SAÍDA DE PRODUTO SEM REGISTRO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Acarretam a incidência do imposto as saídas de produtos para feiras e exposições, cujo retorno ao estabelecimento não foi comprovado, ou se comprovado o retorno, a venda fica caracterizada pela inexistência de registro do produto em inventário.

DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS. SIMPLES.

Os pagamentos efetuados pelo contribuinte no Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, na situação em que a exclusão da empresa desta sistemática se dá por ato de ofício da autoridade fiscal, não podem ser abatidos na apuração do débito em lançamento decorrente desta exclusão, em virtude da natureza unificada dos recolhimentos anteriormente efetuados. Entretanto, é facultado ao autuado apresentar a declaração de compensação para utilização de referido indébito, inclusive para quitação dos débitos apurados de ofício, mas juntamente com multa de ofício e juros de mora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO DISSIMULADO. TRIBUTAÇÃO.

Comprovada a ocorrência de simulação, o fisco pode alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder a devida tributação.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade Fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

PRAZO DECADENCIAL. EXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte impõe que o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos para constituição de créditos referentes a tributos, submetidos a lançamento por homologação, seja deslocado da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO POR FRAUDE. APLICABILIDADE.

É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o intuito de fraude.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. POSSIBILIDADE. MPF EXPEDIDO.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) expedido regularmente pelo delegado da unidade jurisdicionante do sujeito passivo assegura, por si só, a possibilidade de reexame de período anteriormente fiscalizado.

MATÉRIA DE FATO. COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO.

A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

ESCRITURAÇÃO. COMPROVAÇÃO EXIGIDA.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis e idôneos.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Quando os dados bancários são disponibilizados pelo próprio contribuinte, não há que se falar em quebra de sigilo bancário.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2002, 2003

CRÉDITO DE IPI. ÔNUS DA PROVA.

O crédito de IPI é um direito do contribuinte, mas para gozar desse direito deve comprovar que o possui. Assim, deve demonstrar quais mercadorias constituem insumos dos produtos fabricados, mediante o registro fiscal e apresentação à autoridade fiscal dos respectivos documentos fiscais de entrada.

Lançamento procedente em parte. ”

Por conta da procedência parcial dos lançamentos, houve a manutenção de parcela do crédito tributário em conformidade com a planilha abaixo elaborada pela instância a qua nos seguintes termos:

TRIBUTOS	Valor lançado	Parcela exonerada	Parcela mantida
IRPJ	1.404.228,62	197.252,59	1.206.976,03
PIS	393.311,82	109.604,34	283.707,48
CSLL	653.502,86	69.352,71	584.150,15
COFINS	1.815.285,76	348.729,56	1.466.556,20
IPi	6.051.002,62	821.969,11	5.229.033,51
TOTAIS	10.317.331,68	1.546.908,31	8.770.423,37

O valor exonerado das autuações determinou a devolução da matéria ao Col. CARF por meio de recurso de ofício.

De outro lado, cientificado do supracitado acórdão em 12/02/2009 (AR de fl. 1570), o sujeito passivo interpôs tempestivo recurso voluntário em 13/03/2009 (fls. 1571/1656), **reiterando, em síntese, a argumentação deduzida na impugnação.** Em 27/07/2009, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1672/1741).

É o relatório.

Voto Vencido

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade - ciência do v. acórdão recorrido em 12/02/2009 (AR de fl. 1570) e interposição tempestiva do recurso voluntário em 13/03/2009 (fls. 1571/1656) -, razão pela qual dele conheço.

Preliminar: Da nulidade do lançamento por ausência de fundamentação legal com relação ao arbitramento

Às fls. 1579/1583, o sujeito passivo afirma que “o arbitramento levado a efeito pela Fiscalização teve por fundamento legal o **art. 530, inciso III, do Regulamento de Imposto de Renda**” - hipótese em que o contribuinte deixa de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal -, sendo que “isto não corresponde à realidade dos fatos, uma vez que os livros (razão, entradas e saídas e inventário) foram regularmente apresentados”, de modo que “a não aceitação dos livros apresentados ocorreu, segundo relatório fiscal, em decorrência dos mesmos não estarem devidamente registrados”, caso em que o fundamento legal só poderia ser o **inc. II do mesmo art. 530 do RIR/99**.

Desse modo, prossegue o contribuinte, “a fundamentação legal é insuficiente para abranger todas as acusações apontadas, e não cabe a autoridade julgadora o aperfeiçoamento do lançamento tributário ante a ausência de previsão legal e afronta aos princípios basilares de direito”.

Por outro lado, afirma que a não apresentação de todos os livros (LALUR e Livro de Apuração de IPI) ocorreu ante o fato de a Recorrente estar sujeita às regras do SIMPLES, que não exigem a escrituração de tais livros.

Na instância *a qua*, julgou-se improcedente referida preliminar, por se entender que, (i) “*por meio do ato declaratório executivo DRF/FNS nº 49, de 10/10/2007 (f. 196), a impugnante foi excluída do Simples com efeitos a partir de 01/01/2002*” e que, nesse quadro, “*em todo o período fiscalizado (2002/2003), a impugnante ficou sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, conforme prescreve o art. 16 da Lei nº 9.317/96*”. Além disso, (ii) afirma que “*a escrituração, além de não apresentar registro na junta comercial, encontrava-se irregular quanto às operações escrituradas (...), razão pela qual não havia outra alternativa senão apurar o lucro por arbitramento*”.

Arremata a d. DRJ que “*havendo assim descrição minudente das circunstâncias que deram ensejo ao arbitramento do lucro, não pode haver a pretendida limitação à hipótese do dispositivo legal citado, mormente quando este dispositivo legal é apontado apenas a título de destaque, dentre outros passíveis de fundamentar o procedimento fiscal adotado*”.

No ponto, entendo que **não** tem razão o contribuinte.

Com efeito, não merece azo a argumentação do sujeito passivo, na medida em que - cf. bem destacou a instância de piso - “*a descrição dos fatos (...) demonstra claramente que ocorreram outras circunstâncias além da falta de apresentação de livros e documentos de que trata o referido inciso III. Consta que a escrituração era deficiente, pois não contemplava a totalidade das operações das duas empresas, consideradas uma só empresa, pelas razões já expostas. Deste modo, as irregularidades verificadas alcançam também as hipóteses contidas no citado artigo, no inciso II (escrituração deficiente) e no inciso VI, referente à não manutenção, em boa ordem e segundo as normas recomendadas, o Livro Razão*” (fl. 1535).

A meu sentir, a eventual falta de indicação do dispositivo legal para arbitramento de tributo não resulta, **por si só**, em nulidade do lançamento quando a descrição dos fatos é detalhadamente suficiente para assegurar o exercício do direito de defesa, sendo essa a hipótese dos autos.

Frise-se que os Livros Fiscais apresentados pelo sujeito passivo jamais foram levados a registro na Junta Comercial, sendo que o próprio Recorrente assevera que a JUCESP teria negado os seus pleitos de registro pelo fato de tais livros não estarem de acordo com a legislação comercial. Contudo, o sujeito passivo sequer traz provas dessa recusa.

O entendimento aqui externado, a propósito, já foi manifestado em inúmeras ocasiões pela Col. Câmara Superior de Recursos Fiscais, e.g.:

“*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO - Não inquina de nulidade o auto de infração eventual impropriedade na indicação do enquadramento legal, ou mesmo a inclusão de artigo do Regulamento do Imposto de Renda que não tem pertinência direta com a matéria, quando a descrição dos fatos das infrações nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma ampla das imputações que lhe foram feitas.*” (Processo n. 10235.000704/2004-14. Acórdão n. 9101-00.278 - 1ª Turma. Sessão de 24 de Agosto de 2009)

Forte em tais argumentos, rejeito essa preliminar suscitada pelo contribuinte.

Da alegação de nulidade em razão de “ausência do processo de arbitramento anterior ao lançamento”

No ponto, pleiteia o contribuinte às fls. 1597/1602 o cancelamento dos autos de infração, por alegadamente ter havido supressão do direito constitucional a ampla defesa e contraditório, na medida em que não teria sido obedecido requisito essencial para o arbitramento previsto no art. 148 do CTN - e, no caso do IPI, no art. 138 do RIPI.

Com efeito, afirma que, *“no presente caso, não ocorreu o processo regular de arbitramento, anterior ao lançamento, com o obrigatório contraditório, uma vez que os DOIS procedimentos que deveriam ser independentes foram efetuados conjuntamente, suprimindo-se assim o contraditório do primeiro”*. Ou seja, defende que *in casu* não poderia a fiscalização ter levado a efeito *“o arbitramento em conjunto com o lançamento”*.

A d. DRJ afirma que são absolutamente inaplicáveis ao caso os mencionados artigos, destacando que, *“na verdade, o que há é um só procedimento - a ação fiscal -, no curso do qual, verificadas irregularidades nas informações e documentos fornecidos pelo contribuinte, pode-se chegar ao arbitramento, depois de devidamente assegurado o direito de defesa - direito este, aliás, que até mesmo por força de comandos constitucionais, deve nortear todo o feito fiscal, e não especificamente este ou aquele ato”*.

No ponto, parece-me correto o posicionamento adotado pela instância *a qua*.

Com efeito, entendo correto o posicionamento destacado na instância *a qua* oriundo do magistério de Mizabel Mizabel Derzi (in ‘Comentários ao Código Tributário Nacional’, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 390), no sentido de que *“o arbitramento, mediante processo regular, não é procedimento de lançamento especial. (...) O arbitramento, disciplinado no art. 148, é apenas técnica - inerente ao lançamento de ofício - para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, utilizável sempre que os documentos ou declarações do contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé”*.

Forte nessas razões, rejeito os argumentos do contribuinte no ponto.

Da alegada ausência de fundamentação legal quanto ao IPI (exercício 2003) - Receitas omitidas - Depósitos bancários não comprovados

Às fls. 1602/1604, afirma o contribuinte que, *“após análise do ato impugnado no que se refere ao IPI, verificamos que para a apuração da base de cálculo dos lançamentos efetuados a título de ‘receitas omitidas - depósitos bancários não comprovados’, relacionados no item 001 da descrição dos fatos e enquadramento legal, a fiscalização”* apontou o Decreto 2.637/98, sendo que tal normativo fora *“revogado, tendo sua vigência interrompida”*, de modo que *“todos os lançamentos efetuados no decorrer do ano de 2003 foram efetuados com base em legislação já revogada e, por tanto, são nulos, devendo ser excluídos do presente lançamento”*.

A d. DRJ afirmou que *“a falha apontada pela impugnante, por não implicar **cerceamento do direito de defesa da autuada, não pode acarretar a nulidade do lançamento.**”*

No Termo de Encerramento e Verificação Fiscal - TEVF (f. 648), a fiscalização revela que os valores tributados são resultantes de receitas omitidas apuradas com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96” e que, “quanto à alíquota aplicada, foi utilizada tão-somente a de 10%”, constando descrição minudente dos valores levados à tributação, não havendo motivo para nulidade arguida, **argumentação que me parece suficiente para afastar a preliminar suscitada pelo sujeito passivo**, razão pela qual a adoto como razão de decidir.

Assim, rejeito a preliminar suscitada pelo sujeito passivo.

Preliminar: Da existência de fiscalização em período já fiscalizado anteriormente sem a necessária autorização

Aduz o contribuinte às fls. 1583/1587 que, “no presente caso, não houve ordem que expressamente autorizasse o reexame dos livros fiscais de 2002 e 2003”, razão pela qual “é claramente nula a segunda fiscalização e, por consequência, nulo o auto de infração”.

Para tanto, relembra o sujeito passivo ter sofrido “fiscalização anterior no decorrer do ano de 2004, conforme se verifica do Termo de Início de Fiscalização anexo, originado no MPF-F nº 0920 100 2003.00877-0, recebido em 06/01/2004, onde se requereu a apresentação de diversos documentos” tanto da Recorrente como do Estaleiro Schaefer Yacht.

Na instância a qua, o argumento foi afastado por se entender que “o mandado de procedimento fiscal de f. 5/6, emitido pelo Delegado da Receita Federal, autorizou a fiscalização levada a efeito em relação aos anos de 2002 e 2003, de modo que foi suprida a exigência prevista no art. 906 do RIR/99”.

Penso que o entendimento externado na instância de piso **não** deva prevalecer.

Com efeito, é sabido que o procedimento de reabertura de fiscalização submete-se ao disposto no art. 906 do RIR/99, o qual não poderá jamais deixar de ser observado, em estrita observância ao art. 142 do CTN e do postulado do devido processo legal (art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal).

Com efeito, a reabertura de fiscalização do contribuinte pelos mesmos fatos geradores e em período já fiscalizado anteriormente **depende de ordem escrita da autoridade fiscal da jurisdição**, tal como preceitua o art. 906 do Regimento do Imposto de Renda de 1999, *in verbis*:

“Reexame de Período já Fiscalizado

Art. 906. **Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, §2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).**”

A autorização expressa de superior hierárquico para segundo exame tem a finalidade de garantir ao contribuinte que somente haverá outra fiscalização sobre os mesmos fatos geradores se surgirem fatos novos que a justifiquem, cujos indícios deverão ser previamente submetidos à Autoridade Superior dos Auditores Fiscais para, havendo anuência, **inicial a fiscalização**.

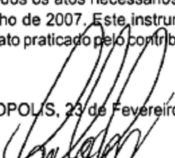
Assim, com a devida vênia de eventuais posicionamentos contrários, entendo que não bastaria, portanto, a mera assinatura de novo Mandado de Procedimento Fiscal, mas de **ato administrativo motivado** a ser expedido pela autoridade hierarquicamente superior da jurisdição local, atendo-se às exigências dos princípios da motivação e da impessoalidade do ato administrativo.

Entendimento em sentido contrário consubstancia inequívoca e sub-reptícia declaração da inconstitucionalidade do preceito legal em causa – na esteira da pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal no sentido de que o afastamento de disposição legal vigente corresponde à pronúncia de inconstitucionalidade do respectivo dispositivo, ainda que velada. Deveras, cuida-se indiscutivelmente de reexame de período já fiscalizado, de modo que é certo que a hipótese enquadra-se feito luva ao *antecedente* da norma que dimana do supratranscrito art. 906 do RIR/99.

Não se pode dizer que a simples emissão de novo MPF supre a exigência encartada no referido preceito legal, eis que tal assertiva acabaria por tornar inócua disposição normativa que o legislador pátrio houve por bem positivar.

Por assim ser, discordo no presente caso do entendimento externado pela d. 3ª Turma da DRJ/FNS de que a mera expedição de novo MPF assinado pelo Sr. Delegado da Receita Federal cumpriria o requisito do art. 906 do RIR/99, até porque a análise daquele MPF às fls. 08/09 demonstra a ausência de qualquer referência àquele “MPF-F nº 0920 100 2003.00877-0” indicado pelo Recorrente.

Com efeito, o MPF n. 09.02.01.00-2007-00063-3 (fls. 08/09), que autorizou a fiscalização do Recorrente, não trouxe qualquer previsão ou autorização expressa a fim de cumprir a exigência do art. 906 do RIR. Ao revés, limitou-se a definir o procedimento fiscal, *verbis*:

PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES : SIMPLES	PERÍODOS : 01/2002 a 12/2003
AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL ANA DE BARROS FERNANDES	MATRÍCULA 0026875
EDSON ORIVALDO LESSA	SUPERVISÃO 0009946
ENCAMINHAMENTO Determino, nos termos da Portaria SRF nº 6.087, de 21 de novembro de 2005, a execução do procedimento fiscal definido pelo presente Mandado, que será realizado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal (AFRF) acima identificado(s), que está(ão) autorizado(s) a praticar, isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários a sua realização. Este Mandado deverá ser executado até 23 de Junho de 2007. Este instrumento poderá ser prorrogado, a critério da autoridade outorgante, em especial na eventualidade de qualquer ato praticado pelo contribuinte/responsável que impeça ou dificulte o andamento deste procedimento fiscal, ou a sua conclusão.	
FLORIANÓPOLIS, 23 de Fevereiro de 2007.  PAULO RENATO SILVA DA PAZ - Matrícula : 0016236 DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DRF FLORIANÓPOLIS	

Diante dessa situação, na qual não houve autorização expressa para, nos termos do art. 906 do RIR/99, a Fiscalização proceder ao reexame de períodos já auditados, ACOELHO a preliminar suscitada para reconhecer a NULIDADE do lançamento.

Caso, no entanto, esse posicionamento não seja acompanhado pela maioria desta E. Turma, permito-me prosseguir na análise das demais questões.

Após, deve-se analisar a preliminar de ilegitimidade passiva suscitada no recurso voluntário às fls. 1587/1592, ocasião em que a ora Recorrente volta a questionar os motivos que levaram a autoridade fiscal a considerar que as atividades desenvolvidas por ambas as empresas (Estaleiro Kiwi Boats Ltda. e Estaleiro Schaefer Yachts Ltda.) deveriam ser consideradas como praticadas por apenas uma delas.

Na DRJ (fls. 1524/1533), após transcrever extenso trecho do Termo de Verificação Fiscal, afirma-se que *“duas empresas podem atuar conjuntamente com o propósito de reduzir custos de produção. Entretanto, devem manter a independência de suas entidades, para que as respectivas contabilidades reflitam fielmente as mutações dos patrimônios. Isso decorre do Princípio da Entidade”*.

A partir disso - e levando em consideração precipuamente (i) “a identidade uma das instalações das duas empresas”, que foi constatada em diligência promovida pela fiscalização; e (ii) “o quadro societário do estaleiro Schaefer à época dos fatos” -, conclui que “se trata, de fato, de uma só empresa de propriedade do casal Márcio e Raquel Schaefer”.

No ponto, penso que tenha razão o ora Recorrente.

Com efeito, constata-se da leitura do Termo de Verificação Fiscal que a Fiscalização entende que as atividades desenvolvidas pelas duas empresas mencionadas nos autos deveriam ser consideradas como praticadas por apenas uma delas. Contudo, verifico que, em verdade, cuida-se de duas empresas distintas, com atividades distintas (**embora complementares**).

Outrossim, o fato relatado no TVF no sentido de que “*ambas utilizam as mesmas instalações industriais*” foi refutado pela Recorrente, que afirmou que, em verdade, sua sede finca-se em imóvel alugado junto ao Estaleiro Schaefer Yachts, acostando aos autos contrato de aluguel firmado entre as partes (o qual foi desconsiderado pela fiscalização). Por outro lado, as alterações no quadro societário também não autorizam a conclusão da Fiscalização no sentido de que se trataria de uma só empresa, o fato de parentes serem proprietários das duas sociedades não conduz ao entendimento de que se cuida de estrutura empresarial única.

A bem da verdade, não há qualquer elemento nos autos que demonstre cabalmente que a ora Recorrente seria a controladora do pretense grupo econômico vislumbrado pela r. autoridade fiscal.

Deveras, percebe-se que a ora Recorrente é empresa que recolheu os tributos que entendia devidos na sistemática do SIMPLES tanto em 2002 quanto em 2003, ao passo que a sociedade empresária Estaleiro Schaefer Yachts apenas recolheu pelo regime simplificado no ano-calendário 2002, **sendo que, de acordo com o próprio Termo de Verificação Fiscal, apurou seus resultados no ano-calendário de 2003 pelo Lucro Real.**

Nesse quadro, mostram-se muito pertinentes as indagações suscitadas pelo sujeito passivo em suas postulações.

Com efeito, tendo em vista inclusive os regimes a que espontaneamente se submeteram nos anos-calendários em apreço, não se vislumbra como a r. autoridade fiscal chegou à conclusão de que se cuidaria de um efetivo grupo econômico de fato e, mais do que isso, como chegou à conclusão de que a ora Recorrente seria a controladora desse grupo.

Frise-se que a única circunstância que poderia revelar a existência do grupo consiste na pretensa unicidade das sedes das empresas, mas, reitera-se, a r. autoridade fiscal liminarmente desconsiderou contrato de aluguel firmado entre a ora Recorrente (locatária) e a Estaleiro Schaefer Yachts.

Ou seja, a pretensa *empresa menor* do grupo, cuja personalidade jurídica foi desprezada, é a efetiva proprietária do imóvel em que sediadas ambas as empresas, sendo que, por mais que o contrato de aluguel tenha sido rechaçado, não há como asseverar que a Recorrente seria a proprietária dessa gleba, uma vez que o fôlio real aponta inequivocamente a Estaleiro Schaefer.

Apesar de efetivamente não ter compreendido o iter percorrido pela r. autoridade fiscal para chegar à conclusão quanto ao controle exercido pela Recorrente – e não pela Estaleiro Schaefer, proprietária do imóvel das sedes e que, ao contrário da Recorrente, já declarava resultados pelo Lucro Real durante o período fiscalizado –, é digno de nota o fato de que a r. autoridade fiscal não levou em conta para fins de abatimento dos créditos tributários constituídos de ofício nem os recolhimentos no SIMPLES levados a efeito pela Recorrente e nem os recolhimentos (no SIMPLES e no Lucro Real) havidos pela Estaleiro Schaefer, que é pessoa jurídica distinta da autuada...

Em síntese, tem-se que a r. autoridade fiscal não se aprofundou em suas investigações e, de modo no mínimo apressado, concluiu pela existência do grupo econômico e pela espúria identificação do seu pretenso controlador.

Em acréscimo, note-se que, por ocasião do julgamento do Processo n. 11516.002462/2004-18 na Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes - processo em que havia acusação análoga à vertente envolvendo as mesmíssimas empresas -, concluiu-se que, em verdade, **inexistia qualquer simulação**, cf. acórdão 103-23.357 assim ementado:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 2002*

Ementa: SIMULAÇÃO - INEXISTÊNCIA - Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.
”

Para melhor elucidar a questão, transcreve-se trecho do voto condutor externado pelo Cons. Relator Paulo Jacinto do Nascimento - o qual adoto como razões de decidir -, *litteris*:

*“A recorrente existe desde fevereiro de 1994 quando foi constituída pelos sócios Márcio e Adelina Luz Schaefer, tendo por objetivo principal a construção de embarcações.
Ao comparecer à sede social da recorrente, **a fiscalização constatou que no mesmo local existe e funciona a empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda, constituída em abril de 1999**, tendo como sócios Márcio Luz Schaefer e Raquel Ribeiro Szpoganicz Schaefer e por objeto social a construção de embarcações, venda de equipamentos náuticos, reforma de embarcações, projetos navais, compra e venda de embarcações, importação e exportação de **materiais náuticos e embarcações**.*

Em julho de 2000, os sócios primitivos, Márcio e Raquel Schaefer, retiraram-se dessa sociedade e nela ingressaram Adelina Schaefer e Pedro Odílio Phelippe, tendo, nesta mesma data, sido alterado o objeto social que passou a ser a prestação de serviços de montagem, acabamento e manutenção de embarcações náuticas.

Face às alterações contratuais procedidas, no ano-calendário fiscalizado Márcio e Raquel Schaefer são os sócios da recorrente, enquanto Adelina Schaefer e Pedro Odílio são os sócios da Estaleiro Schaefer.

A recorrente emite nota fiscal de venda do casco da lancha por ela produzida e a Estaleiro Schaefer emite nota fiscal de prestação de serviços de montagem da embarcação.

Nessa situação fática, o fisco entendeu ocorrente a simulação e, desqualificando a empresa Estaleiro Schaefer, que seria o negócio simulado, celebrado com o único objetivo de dividir as receitas escrituradas e não extrapolar o limite de R\$1.200.000,00 para possibilitar a manutenção do regime do SIMPLES, elegeu como base de cálculo das exigências a soma das receitas das duas empresas, considerando-as auferidas integralmente pela recorrente.

Impõe-se, assim, de início, o enfrentamento da existência ou não de simulação.

Na companhia da melhor doutrina, não vejo 'licitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, desde que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho', sob pena de se ter de admitir 'o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal' (Luciano Amaro)

(...)

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 dos cascos 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. ”

Saliente-se que essa decisão, que como visto se debruçou exatamente sobre a situação aqui controvertida, é definitiva, de modo que esse E. Conselho já afastou a existência do pretenso grupo econômico em causa.

Nesses termos, ACOLHO a preliminar suscitada para reconhecer a NULIDADE do lançamento.

Caso, no entanto (e uma vez mais), esse posicionamento não seja acompanhado pela maioria desta E. Turma, permito-me prosseguir na análise das demais questões.

Da alegada decadência

Às fls. 1592/1597, o sujeito passivo aponta que “nenhum lançamento fiscal poderia ter sido efetuado em relação às competências anteriores a outubro de 2002, posto que atingidas pela decadência” na medida em que a data da intimação dos vertentes Autos de

Infração se deu em 31/10/2007, pleiteando a aplicação, no ponto, a regra insculpida no §4º do art. 150 do CTN.

A instância de piso, ao analisar a questão, afirmou que *“a conclusão que se impõe é a de que a exceção para a contagem do prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, em virtude da ocorrência de dolo, de fraude ou de simulação, visa associar à hipótese que envolva alguma dessas ilicitudes a regra geral prevista no art. 173, inc. I, desse mesmo Código”*, de modo que, ao aplicar tal regra, não teria havido constituição a destempo do crédito tributário.

A solução da controvérsia demanda, portanto, saber se houve ou não *“ocorrência de dolo, de fraude ou de simulação”*, suficiente à aplicação da exceção prevista no art. 150, §4º do CTN e, em relação ao ponto, me manifestei no tópico anterior.

Nesse quadro, na esteira do posicionamento externado no tópico supra, tenho para mim que não há que se falar em qualquer dolo, fraude ou simulação, não tendo a r. autoridade autuante se desincumbido do ônus de demonstrar a cogência das graves acusações desferidas contra o sujeito passivo.

Saliente-se que tanto o ora Recorrente quanto o Estaleiro Schaefer procederam a recolhimentos quando menos parciais - que, consoante mencionado acima, sequer foram abatidos dos lançamentos em vergaste. E isso mesmo em relação ao IPI, tendo em vista que os recolhimentos do ora Recorrente na sistemática do SIMPLES contemplam também valores que correspondem a esse imposto.

Destarte, reconheço a decadência do direito do Fisco de constituir créditos tributários atinentes aos alegados fatos geradores havidos anteriormente a outubro de 2002, de modo que fulminados (i) os lançamentos de IRPJ e CSLL dos três primeiros trimestres desse ano-calendário e (ii) os lançamentos de PIS, COFINS e IPI até setembro de 2002.

Mérito

Caso sejam superadas as preliminares acima e deva o julgamento adentrar o mérito, penso que o posicionamento adotado na instância *a qua* mereça alguns reparos, de modo a DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, conforme passo a expor.

Das infrações no âmbito do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS)

A partir da fl. 1617, o contribuinte afirma que *“a forma de levantamento fiscal utilizado no presente auto de infração é totalmente inadequada, visto que foram levantados e somados de forma quadruplicada valores decorrentes de apenas uma atividade”*, afirmando, no ponto, que não se poderia somar aos diversos valores de depósitos bancários os demais montantes que foram considerados como base de cálculo (receitas declaradas, saldo credor de caixa, notas fiscais de itens para demonstração em feiras sem retorno), porque *“todos transitaram pelo Banco”*.

Após essa afirmação genérica, a Recorrente passa a apontar individualizadamente cada um dos pontos que, a seu sentir, merecem reparos. Far-se-á a análise de modo similar por uma questão organizacional do voto.

Das receitas conhecidas

No ponto, afirma a Recorrente que “*tributando a receita conhecida, não se pode de maneira nenhuma tributar-se a totalidade das movimentações bancárias, os suprimentos de caixa e notas fiscais em demonstração, pois se estaria utilizando, várias vezes, a mesma receita para quantificar a base de cálculo do tributo, já que a receita declarada transitou pelo banco e foi registrada no livro correlato*”.

Sem razão a Recorrente no ponto. Isso porque, a partir do art. 42 da Lei nº 9.430.96, bastará que o Fisco apure a existência de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte, para se estabelecer a presunção (relativa) de que eles correspondem a receitas omitidas pelo titular da conta bancária, ocorrendo, assim, a inversão do ônus da prova da improcedência da presunção.

Caberia ao contribuinte, portanto, demonstrar que parcela dos depósitos bancários aqui considerados correspondiam a valores escriturados e oferecidos à tributação, ônus do qual não se desincumbiu, eis que tratou do tema meramente em tese, com considerações genéricas acerca do que *poderia ser*.

Assim, por mais que crível o argumento, não é possível acolher as meras alegações da contribuinte de que as receitas declaradas estariam incluídas nos depósitos considerados, à míngua das competentes provas a lastrear suas conjecturas.

Das receitas omitidas (créditos bancários não comprovados)

Inicialmente, a Recorrente afirma que “*foram levantados à totalidade dos créditos de numerários existentes nos extratos bancários das duas empresas*”, deixando de fazer “*uma análise adequada e individualizada de todos os créditos em conta corrente visto que em grande parte referem-se a créditos de cobrança de títulos (das receitas já declaradas (item 4.1.1)), bem como ainda existem operações de transferências de recursos entre contas correntes*”, afirmando que até cheques devolvidos foram considerados como receitas auferidas.

À fl. 1619, o contribuinte afirma que “*a decisão exarada pela DRJ reconheceu a impropriedade dos lançamentos* relacionados de forma exemplificativa na tabela”, cf. se lê das fls. 1537/1538, de modo que, por entender que tal decisão foi dada corretamente, merece ser chancelado, no ponto, o posicionamento da d. DRJ.

O procedimento a que se está a chancelar é simples: (i) analisa-se individualmente cada um dos depósitos e, (ii) acaso seja possível apontar a origem desses créditos, é necessário promover a exclusão do valor da matéria tributável.

Isso foi feito, exemplificativamente, quando, após consulta ao site do Bradesco, foi possível verificar que determinados valores estavam associados a seguro saúde, restando comprovada a origem, o que motivou o cancelamento das autuações no ponto.

Em síntese, quando o sujeito passivo logrou demonstrar a origem dos recursos depositados em sua conta, a r. instância a qua levou a efeito as retificações nos lançamentos, não sendo possível estender essa conclusão aos depósitos que efetivamente não restaram identificados.

Assim, chancelo, no ponto, o posicionamento externado pela d. DRJ.

Da alegação de impropriedade de utilização dos extratos bancários

Defende o sujeito passivo que é “impossível a utilização dos extratos bancários e dos valores nele consignados para determinação do valor a ser tributado, posto que ausente de legalidade as exigências efetuadas pela autoridade fiscal” (fl. 1622).

O ponto não merece maiores delongas, na medida em que **os extratos bancários foram fornecidos pela própria Recorrente, em resposta a intimações fiscais**, sendo certo que, nos termos do inc. V do art. 1º da LC 105/2001, não constitui violação do dever de sigilo a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados, de modo que tal entendimento é ainda mais evidente quando o próprio sujeito passivo disponibiliza os extratos bancários.

Assim, não houve violação ao sigilo bancário, devendo ser mantido o entendimento prevalecente na primeira instância.

Do saldo credor de caixa

A partir da fl. 1632, o contribuinte afirma que “a fiscalização valeu-se do razão contábil da conta de caixa para elaboração de uma recomposição de saldo onde apontou ao final um ‘saldo credor’. (...) Como foi utilizado o razão da conta de caixa contábil, a fiscalização entendeu ser este livro documento hábil”. De outro lado, aponta que, “se mantida a imprestabilidade dos documentos, deveriam ser excluídos da receita bruta arbitrada os valores a título de saldo credor”.

Tem razão o contribuinte no ponto, devendo ser mantido o posicionamento firmado na instância a qua, negando provimento ao recurso de ofício.

Nesse sentido, como bem decidiu a d. Delegacia de Julgamento, “a escrituração da conta Caixa contém vícios que a tornam imprestável, inclusive, para servir de suporte para a apuração de saldo credor”.

Receita omitida - integralização de capital de origem não comprovada (suprimento de caixa)

No ponto, aduz a contribuinte que “foi somado à base de cálculo para arbitramento o valor de R\$280.000,00, relativo à integralização de capital no Estaleiro Schaefer Yachts Ltda por parte da Sra. Adelina Luz Schaefer, por a considerar sem a devida comprovação”.

O aludido ingresso, cuja efetividade não foi comprovado, também foi levado à recomposição da conta Caixa para fins de apuração de saldo credor, de modo que, pelo mesmíssimo motivo exposto no tópico anterior, merece guarida a argumentação da contribuinte, devendo ser negado provimento ao Recurso de Ofício no ponto, mantendo-se incólume o entendimento prevalecente na d. DRJ.

Receita omitida - venda de produto de fabricação da empresa (barco) não levada à tributação

Na fl. 1635, o sujeito passivo - aparentemente ciente de que sua argumentação não merece azo no ponto - afirma, em **sete linhas** que “*todas as receitas da Recorrente passaram por suas contas bancárias (...) sendo assim, o valor relativo ao lançamento descrito no item 4.1.5, foi tributado quando do lançamento das receitas auferidas através dos depósitos bancários, e, portanto, não podem ser tributadas*”.

No ponto, acolho as razões de decidir externadas na instância abaixo, *litteris*:

“Conforme já esclarecido, o ônus de comprovar a origem dos depósitos bancários é da impugnante. Por isso, a simples alegação de que os depósitos bancários já comportam receitas tributadas não pode ser aceita.

À evidência, no item 4.1.5 do Termo de Encerramento e Verificação Fiscal (f. 641/642), a fiscalização revela que a venda de uma lancha no valor de R\$250.000,00 não transitou por contas de receita, embora o valor tenha sido lançado a débito na conta Caixa:

(...)

A compradora da cancha também foi intimada pela fiscalização (f. 641/642), ocasião em que confirmou a aquisição da lancha completa.

(...)

Além disso, o fato de o valor da venda ter sido lançado a débito da conta Caixa não representou lançamento contábil em conta de receita. Isso reforça o entendimento de que o simples registro de venda na conta Caixa, não significa que a impugnante ofereceu o valor à tributação. ” (fls. 1543/1544)

Receita omitida - Saídas de produto de fabricação da empresa (barco) para feira e demonstração que não retornaram ao estabelecimento industrial e não constaram de seu inventário

No ponto, assevera a empresa Recorrente que “**as saídas para demonstração não representam receita auferida, cabendo à fiscalização comprovar as irregularidades que aponta**” (fl. 1635). Leiamos trecho do Recurso Voluntário quanto ao tema, *verbis*:

“As constatações efetuadas foram assim listadas

‘ - As notas fiscais de venda, têm como histórico, principalmente a venda de Kits de fibra de vidro, com valores insignificantes, dado o custo do produto e seu valor de mercado;

- Já nas notas fiscais cujas saídas eram para feira e demonstração, constatamos que em seu histórico, normalmente, constava à saída do Barco Phanton, 175, 290, 345, etc., com motor, acessórios, etc. e com valores que representavam, pelo menos o custo deste bens.’

Mais a frente, em seu relatório, afirma:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

17/03/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 20/03/2015 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

‘Nesse contexto, temos que levar em consideração que mesmo os produtos que comprovadamente retornaram a empresa, em um determinado momento, tiveram suas saídas realizadas, pois não constam dos inventários da empresa, e nem do estoque de produtos acabados’ ” (fls. 1635/1636)

A Recorrente afirma que produz kits de fibra de vidro, jamais produtos acabados, e que as conclusões da fiscalização sobre o tema em epígrafe são oriundas de presunções desautorizadas, não passando de meras ilações.

A meu ver, também aqui não merecem azo as irresignações da empresa.

Com efeito, as notas fiscais que foram objeto do lançamento fiscal referem-se a ‘saídas de produtos sem retorno à empresa’ e ‘produtos com retorno sem outra saída e sem registro no estoque final’. Da análise dos autos, verifica-se que **a Recorrente deu saída a lanchas de vários modelos completos** e não a cascos, para feiras e exposições, durante o período fiscalizado.

De outro lado, no registro de inventário, não figuram lanchas completas, nem casos de lanchas, o que denota que as lanchas utilizadas para demonstração tenham sido vendidas sem o correspondente registro, sendo certo que a Recorrente jamais trouxe provas para infirmar tal posicionamento.

Ou seja, a matéria tributável atinente a esse ponto corresponde a duas verificações levadas a efeito pela r. autoridade fiscal, quais sejam:

- i) Embarcações objeto de NFs de saída para eventos sem a correspondente NF de retorno; e
- ii) Embarcações que, por mais que citadas em NFs de retorno das feiras de demonstração, não podiam ser verificadas no estoque do sujeito passivo, inexistindo menção a elas em Registro de Inventário.

Nesse sentido, mantenho a posição da instância de piso e nego provimento ao voluntário no ponto.

Das infrações no âmbito do IPI

A partir da fl. 1638, o sujeito passivo passa a fundamentar seu voluntário em relação às infrações no âmbito do IPI, segregando cada uma de suas irresignações em tópicos, que passaremos a decidir.

Emissão de notas fiscais sem o destaque do imposto: (i) receita declarada; (ii) receita omitida - venda de produto sem destaque; e (iii) receita omitida - saída para demonstração

Nos referidos pontos, a contribuinte afirma que **(i) “não estava obrigada a escriturar os créditos de IPI posto que de acordo com a legislação do SIMPLES não fazia jus a eles. A outra empresa (Schaefer) não era contribuinte do imposto uma vez que suas**

atividades se restringem a prestação de serviços”; e (ii) as saídas para demonstração em feiras não estão sujeitas à tributação pelo IPI.

Equivoca-se o sujeito passivo, porquanto a exigência do IPI se faz em função do desenquadramento da empresa do SIMPLES, que a obrigou a se submeter ao mesmo regime tributário das demais pessoas jurídicas.

De outro lado, o Estaleiro Schaefer deveria, sim, ter apurado o IPI incidente sobre sua atividade de montagem, nos moldes do inc. III do art. 4º do Decreto n. 4.544/2002.

Por fim, a despeito de a jurisprudência ter se consolidado no sentido de que é incabível a cobrança de IPI em casos de saída para fins de demonstração em feira (desde que comprovado seu retorno), a acusação fiscal existente é justamente no sentido de que os produtos que alegadamente saíam do estabelecimento para fins de demonstração jamais retornaram, o que torna absolutamente inaplicável a jurisprudência colacionada no recurso voluntário, nos termos do que consignei no tópico acima.

Desse modo, em relação a tais pontos, não merece reparos o v. acórdão proferido na instância *a qua*.

Créditos de IPI na aquisição de insumos

No fôlio 1643, a contribuinte defende em três parágrafos seu direito a créditos de IPI na aquisição de insumos, afirmando que a autoridade fiscal se equivocou ao afirmar que a Recorrente não possui créditos de IPI.

Nada obstante, conforme se depreende dos autos, a fiscalização sempre entendeu que o direito ao crédito de IPI por parte da Recorrente existia, mas, para gozar desse direito, deveria comprová-lo, razão pela qual intimou o sujeito passivo para apresentar documentos e escrituração hábil a provar seu crédito.

Quedando-se inerte (ou seja, sem conseguir fazer prova de seu eventual direito creditório) em relação a tais assertivas, não poderá a Recorrente se aproveitar deles nesse momento.

Incidência do IPI na revenda de mercadorias

Ao descrever as atividades a serem tributadas, a d. fiscalização afirmou que parte da receita era proveniente da revenda de mercadorias, o que jamais poderia ser considerado como hipótese de incidência do IPI, cf. já esclareceu a d. instância *a qua*.

Por assim ser, deve ser mantida a exclusão dessa rubrica, negando-se provimento ao recurso de ofício.

Compensação com tributos pagos

No ponto, afirma o contribuinte que “a autoridade fiscal ao promover o presente lançamento tributário ignorou a existência de tributos recolhidos no período, na

modalidade do Simples (kiwi 2002 e 2003 e Schaefer 2002) e os tributos recolhidos pela Schaefer ao longo do ano de 2003, quando sujeita a tributação pelo lucro real”.

No ponto, penso que tenha razão o contribuinte, de modo que o provimento a seu recurso voluntário no ponto é medida que se impõe.

Com efeito, fato é que o sistema integrado permite que os impostos e contribuições que compreende sejam apurados de modo mais sucinto, menos sofisticado do que o das demais pessoas jurídicas, mediante a mera aplicação de uma alíquota sobre a receita bruta mensal. Ainda assim, a alíquota total não deixa de representar o somatório das alíquotas individuais de cada um dos impostos e contribuições a que se sujeita a pessoa jurídica.

Nesse contexto, é essencial permitir que seja abatido todo e qualquer tributo recolhido pela Recorrente quando estavam no SIMPLES.

No mesmo diapasão, deve ser permitido o abatimento de todo e qualquer tributo recolhido no lucro real pela empresa Schaefer (que lembre-se teve a personalidade jurídica desconsiderada). Isso porque, caso tenha prevalecido o entendimento pela desconsideração da personalidade jurídica, tal determinação deve ser feita holística, ou seja, devendo ser levada em consideração nas mais diversas searas.

Da multa de 150% - Intuito de fraude

Em relação ao ponto, mantenho a mesma fundamentação externada quando da análise da decadência, razão pela qual acolho o recurso voluntário para desqualificar as multas de ofício aplicadas e conduzi-las ao patamar de 75%.

Taxa Selic

O contribuinte sustentou, ainda, a inconstitucionalidade da imposição da Taxa SELIC sobre o débito cobrado.

Penso que, no ponto, não tenha razão o recorrente.

Primeiramente, é notório que este Col. CARF não é competente para se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de normas, tarefa adstrita ao Judiciário, de modo que, existindo norma prevendo a aplicação da Taxa Selic, tal norma não pode ser pronunciada inconstitucional, como pretende o sujeito passivo, cf. preconiza a Súmula 1º CC n. 2.

Outrossim, a própria taxa SELIC é prestigiada pela Súmula n. 4 do 1º CC, ao afirmar que *“a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”*.

Nego provimento ao recurso voluntário no ponto.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para declarar a nulidade da Exclusão do SIMPLES aqui controvertida, assim como dos lançamentos encerrados nesse feito.

Caso esse entendimento não seja acolhido por esta Eg. Turma Julgadora, então é mandatório o entendimento de que, ante a manifesta omissão de receitas ulteriormente verificada, não deve ser acolhido o Recurso Voluntário quanto à Exclusão do SIMPLES, de modo que ratifico o Ato Declaratório objeto do vertente feito.

Nada obstante, deve o Recurso de Ofício ser integralmente desprovido e, quanto ao Recurso Voluntário, deve essa irrisignação ser PARCIALMENTE PROVIDA, de modo a:

- I) Reconhecer a decadência dos lançamentos, com o cancelamento dos créditos tributários de IRPJ e CSLL atinentes aos três primeiros trimestres de 2002, assim como dos créditos de PIS, COFINS e IPI anteriores a outubro de 2002;
- II) Reconhecer o direito do sujeito passivo de abater, dos lançamentos aqui considerados, os valores por si recolhidos a título de SIMPLES (nas respectivas alíquotas fracionárias), assim como os valores recolhidos pela Estaleiro Schaefer no SIMPLES em 2002 (nas respectivas alíquotas fracionárias) e também ao longo do ano-calendário 2003;
- III) Desqualificar as multas de ofício objeto de lançamento, reduzindo-as ao patamar de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Discordo do I. Relator quanto ao acolhimento da arguição de nulidade em razão da ausência de autorização para reexame de período já fiscalizado.

Inicialmente anoto que a alegação de reexame está fundada na intimação dirigida à contribuinte no procedimento anterior, na qual foram exigidos documentos até novembro 2003. Não há notícia se o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF anterior também abrangia os períodos de apuração de 2002 e 2003, ou se a extensão da investigação somente foi formalizada no MPF que orientou o presente procedimento fiscal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, Assinado digitalmente em

17/03/2015 por BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, Assinado digitalmente em 20/03/2015 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De toda sorte, como bem observou a autoridade julgadora de 1ª instância, o *Mandado de Procedimento Fiscal* de f. 5/6, emitido pelo Delegado da Receita Federal, autorizou a fiscalização levada a efeito em relação aos anos de 2002 e 2003, de modo que foi suprida a exigência prevista no art. 906 do RIR/99. O MPF era um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos administrados pela Receita Federal, e consistia em uma ordem emanada de dirigentes das unidades para que os Auditores-Fiscais executem atividades fiscais tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo. Assim, prestava-se perfeitamente como *ordem escrita* que permite o *segundo exame em relação ao mesmo exercício* já fiscalizado.

A jurisprudência administrativa sempre se manifestou em favor da validade da ordem assim expedida por meio de MPF:

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Mandado de Procedimento fiscal MPF é documento emitido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil, que determina a execução do procedimento fiscal, e assim cumpre a determinação de ordem escrita para o segundo exame de período já fiscalizado, nos termos do art. 906 do RIR/99 (Acórdão nº 2202-002.782, sessão de 09/09/2014)

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Mandado de Procedimento fiscal - MPF é documento emitido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil, que determina a execução do procedimento fiscal, e assim cumpre a determinação de ordem escrita para o segundo exame de período já fiscalizado, nos termos do art. 906 do RIR/99. (Acórdão nº 1102-000.984, sessão de 04/12/2013)

REEXAME DO MESMO PERÍODO OBJETO DE FISCALIZAÇÃO ANTERIOR. ART. 906 DO RIR. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. O Mandado de Procedimento Fiscal que expressamente autoriza a realização das verificações obrigatórias em relação aos cinco anos anteriores é instrumento que atende a exigência do art. 906 do RIR, configurando a ordem escrita necessária para autorizar o reexame de um mesmo período pela Fiscalização. (Acórdão nº 3403-002.516, sessão de 22/10/2013)

AUTORIZAÇÃO PARA NOVO EXAME EM PERÍODO JÁ FISCALIZADO. MPF. A emissão de MPF-fiscalização por autoridade competente da Receita Federal supre a obrigatoriedade de ordem escrita para novo exame em período já fiscalizado (art. 906 do RIR/99). (Acórdão nº 1101-00.154, sessão de 29/07/2009)

REEXAME DE PERÍODO JÁ AUDITADO. ORDEM ESCRITA DO DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. RIR/99, ART. 906. O MPF assinado pelo delegado é a ordem escrita de que trata o art. 906, do RIR/99. (Acórdão nº 1201-00.116, sessão de 18/06/2009)

SEGUNDO EXAME- AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO- Com a criação do Mandado de Procedimento Fiscal, deixou de ter aplicação a norma do art. 906 do RIR/99, pois não há mais que falar em condicionar a ordem escrita de autoridade superior o segundo exame em relação ao mesmo exercício, quando mesmo a

primeira fiscalização externa está condicionada a prévia ordem de autoridades competentes. (Acórdão nº 1101-00.109, sessão de 17/06/2009)

MPF - NULIDADE - INEXISTÊNCIA - Não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, quando o respectivo Mandado de Procedimento Fiscal que autorizou o reexame de período já fiscalizado foi firmado por autoridade competente. Ademais, trata-se de procedimento administrativo que não logra desconstituir a atribuição vinculada, especificada no art. 142 do CTN. (Acórdão nº 104-22.564, sessão de 14/06/2007)

NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Estando o procedimento fiscal autorizado pela Administração Tributária, com emissão do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, cuja validade das prorrogações cobre o período em que o contribuinte esteve sob procedimento de fiscalização, não há que se falar em nulidade do lançamento. FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO - REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO - Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº. 2.354, de 1954, art. 7º, § 2º, e Lei nº. 3.470, de 1958, art. 34). Desta forma, a revisão do lançamento em reexame de exercício já fiscalizado, se presente a autorização prevista no artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 1999, firmada por autoridade competente, não acarreta a nulidade do auto de infração complementar. Acórdão nº 104-22.190, sessão de 25/01/2007)

PRELIMINAR DE NULIDADE - REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO - POSSIBILIDADE - REVISÃO DE LANÇAMENTO – O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) expedido regularmente pelo delegado da unidade jurisdicionante do sujeito passivo assegura, por si só, a possibilidade de reexame de período anteriormente fiscalizado. (Acórdão nº 105-15.996, sessão de 21/09/2006)

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO - POSSIBILIDADE – REVISÃO DE LANÇAMENTO - O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) expedido regularmente pelo delegado da unidade jurisdicionante do sujeito passivo assegura, por si só, a possibilidade de reexame de período anteriormente fiscalizado. (Acórdão nº 104-21.202, sessão de 07/12/2005)

Recordo que a lei não estabelece forma para esta ordem, de modo que nada obsta que ela esteja implícita na autorização de fiscalização de período que já tenha sido examinado. Ademais, ainda que o meio utilizado para expedição da ordem pudesse representar algum vício, ele afetaria apenas a competência da autoridade lançadora, e assim ensejaria nulidade relativa, passível de convalidação pelo superior hierárquico, aqui fora de dúvida, na medida em que os exames resultantes dos procedimentos demonstrados nestes autos foram previamente levados ao conhecimento do Delegado da Receita Federal em Florianópolis, como expresso no Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 49/2007 (fl. 196), sendo a concordância daquela autoridade expressa com a exclusão da contribuinte do Simples Federal por prática reiterada de infração à legislação tributária, da qual resultaram os lançamentos aqui questionados.

Por tais razões, REJEITO a arguição de nulidade por ausência de autorização para reexame de período fiscalizado.

Passando à arguição de ilegitimidade passiva, observo que a autoridade lançadora desenvolveu procedimentos fiscais em paralelo, com vistas a analisar as operações de Estaleiro Kiwi Boats Ltda e Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. Em ambos os casos concluiu, preliminarmente, que cada uma das pessoas jurídicas, em razão dos fatos por elas escriturados e da movimentação bancária mantida em separado, continuavam apresentando, à semelhança do que constatado no procedimento fiscal anterior, depósitos bancários de origem não comprovada e saldo credor de caixa, em valores significativamente superiores às receitas escrituradas. A recorrente acumulou receitas totais (escrituradas e omitidas) de R\$ 9.249.718,70 em 2002 e de R\$ 14.604.786,63 em 2003, consoante representação fiscal para sua exclusão do SIMPLES (fls. 01/02), e foram estas circunstâncias que ensejaram sua exclusão do Simples Federal a partir do ano-calendário 2002, nos termos do Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 49/2007 (fl. 196).

A formalização do lançamento, na sequência, teve em conta não só as receitas apuradas em face de Estaleiro Kiwi Boats Ltda, mas também aquelas apuradas no procedimento fiscal desenvolvido contra Estaleiro Schaefer Yachts Ltda (receitas declaradas e omitidas), e isto porque, para além da determinação das receitas auferidas por cada pessoa jurídica, a autoridade lançadora constatou que:

- Márcio Luz Schaefer, contando com a participação minoritária de sua mãe ou de sua esposa, constituiu a recorrente em fevereiro/94 e em abril/99 constituiu Estaleiro Schaefer Yachts Ltda, operando as duas pessoas jurídicas no mesmo endereço e com o mesmo objeto social, apesar de algumas alterações verificadas no objeto social da segunda pessoa jurídica ao longo do tempo, mas sem que as atividades de ambas deixassem de ser complementares (fls. 211/231)
- Embora a recorrente tenha declarado que apenas produz “kits de fibra de vidro”, os quais são complementados com os demais materiais fornecidos pelos clientes e montados por Estaleiro Schaefer Yachts Ltda, as notas fiscais emitidas pelos fornecedores das duas pessoas jurídicas evidenciam que ambas adquirem insumos e acessórios para os barcos, produtos que são vendidos totalmente montados e completos (fls. 02/158 do Anexo VI);
- A recorrente emite notas fiscais de venda dos cascos e de doação de acessórios, enquanto Estaleiro Schaefer Yachts Ltda emite nota fiscal de prestação de serviços para o mesmo cliente, sem que qualquer remessa para industrialização seja promovida entre as pessoas jurídicas (sujeita a incidência de IPI), e ainda em valores significativamente inferiores aos preços de vendas verificados nos catálogos de venda da empresa (Anexos III, IV, V e VI);
- Os únicos barcos completos vendidos foram aqueles destinados à exportação, sem incidência tributária (fls. 139/142); e
- A mídia eletrônica e os catálogos de propaganda divulgam Márcio Luz Schaefer como proprietário de empresa que constrói embarcações sofisticadas, mas ele e sua esposa foram substituídos no quadro social de Estaleiro Schaefer Yachts Ltda por sua mãe e Pedro Odílio

Phelippe, entre 17/07/2000 a 15/07/2004, apesar de ainda assim Márcio Luz Schaefer ter figurado como representante de Estaleiro Schaefer Yachts Ltda na aquisição de imóveis, e sua esposa permanecer com acesso às contas bancárias desta pessoa jurídica (fls. 59/70, 214/219, 226/231, 145-153-161-169, 479/531); e

- Embora o cadastro das duas pessoas jurídicas apontem endereços com números diferentes, *ambas utilizam as mesmas instalações industriais e desenvolvem as mesmas atividades, construção de embarcações*, consoante também evidenciado nas fotos da empresa apresentadas em seu endereço eletrônico (www.schaeferyachts.com.br) e em suas peças publicitárias às fls. 515/523;
- O contrato de locação firmado entre a recorrente e Estaleiro Schaefer Yachts Ltda apenas acobertou a utilização do imóvel a partir de 2003 e prevê aluguel que não foi reconhecido contabilmente pela locadora;

As duas pessoas jurídicas, quando questionadas acerca do *enorme descompasso entre as receitas declaradas* e sua movimentação financeira, e demandadas acerca da comprovação da origem dos depósitos bancários individualizados nas intimações que lhe foram dirigidas, apresentaram respostas semelhantes:

- Estaleiro Kiwi Boats Ltda respondeu que:

Conforme informamos nos esclarecimentos prestados ao Termo de Intimação Fiscal nº 02/2007, nossa empresa fabrica um Kit de fibra de vidro que é entregue ao cliente que algumas vezes nos apresenta uma lista de equipamentos náuticos que deverão ser montados em um KIT que ele adquiriu. Nossa empresa em razão dos conhecimentos que possui no ramo de equipamentos náuticos se coloca à disposição do cliente para realizar a compra dos materiais e equipamentos por ele desejados. O cliente é informado de que para a realização dos pagamentos a empresa solicitará verbalmente que sejam efetuados depósitos em sua conta corrente ou que sejam entregues na sede da empresa numerário em valor suficiente para a realização dos pagamentos aos fornecedores dos equipamentos.

Em nossa conta bancária a maioria dos movimentos relacionados a entrada de recursos, conforme consta da lista anexa ao Termo de Intimação é representada por depósitos e transferências entre contas realizadas por nossos clientes, cujos nomes constam das notas fiscais emitidas pela empresa que não possui documentos que comprovem a realização dos depósitos exceto o registro da entrada de recurso em sua conta bancária ou em seu Caixa, quando os recursos são entregues pessoalmente pelos clientes.

- Estaleiro Schaefer Yachts Ltda

“Conforme informamos nos esclarecimentos prestados ao Termo de Intimação Fiscal nº 002/2007, nossa empresa realiza a montagem de diversos materiais adquiridos por nossos clientes. A operação de nossa empresa se desenvolve da seguinte maneira, o cliente nos procura com o projeto de decoração e com uma lista de equipamentos náuticos que deverão ser montados em um KIT de embarcação de sua propriedade. Nossa empresa se coloca à disposição do cliente para realizar a compra dos materiais e

equipamentos por ele desejados e para efetuar os pagamentos ao fornecedores com os recursos do cliente. Na contratação do serviço o cliente é informado de que para a realização dos pagamentos a empresa solicitará verbalmente que sejam efetuados depósitos em sua conta corrente ou que sejam entregues na sede da empresa numerário em valor suficiente para a realização dos pagamentos. Em nossa conta bancária a maioria dos movimentos relacionados a entrada de recursos, conforme consta da listagem anexa ao Termo de Intimação é representada por depósitos e transferências entre contas realizadas por nossos clientes, cujos nomes /constam da notas fiscais emitidas pela empresa. Desta maneira, a maioria dos depósitos efetuados em nossa conta corrente é realizada pelos clientes para pagamento de mercadorias e equipamentos que realizamos em seu nome, a empresa não possui documentos que comprovem a realização dos depósitos exceto o registro da entrada de recurso em sua conta bancária ou em seu caixa, quando os recursos são entregues pessoalmente pelos clientes.

A nossa empresa não possui produtos finais uma vez que realiza apenas a montagem de equipamentos e materiais de decoração, assim como realiza a revenda de algumas mercadorias. A nossa empresa não realiza controle dos estoques uma vez que os produtos que nela se encontram são de propriedade dos encomendantes dos serviços que ela presta”.

A Fiscalização também oportunizou à recorrente provar suas alegações acerca de venda e entrega de “kit de fibra de vidro” e de eventuais equipamentos náuticos listados pelo cliente, mas em resposta lhe foi informado que a empresa *não dispõe de documentos que comprovem a intermediação do cliente no processo de aquisição dos insumos, pois apesar dos Kits serem montados por encomenda de acordo com as especificações apresentadas pelo cliente, os produtos necessários são adquiridos diretamente pela empresa, levando em consideração seu conhecimento no ramo de equipamentos náuticos. Contudo a grande diversificação dos fornecedores e a aquisição dos produtos em pequenas quantidades fazem com que não se obtenha o pagamento com parcelamento em prazos maiores, necessitamos desta forma, adiantamento, através de depósito em nossa conta bancária, dos clientes, justificando, assim, os adiantamentos apresentados pela movimentação bancária.* Em paralelo, exigiu de Estaleiro Schaefer Yachts Ltda a demonstração do transporte do kit de embarcação até aquela empresa e da revenda de mercadorias antes referidas, já que suas notas fiscais só reportavam prestação de serviços, mas em resposta, a pessoa jurídica somente apresentou um demonstrativo de pagamentos e contratos sem assinaturas, informando que *não possui produto final visto que, somente efetua a prestação de serviços de montagem de equipamentos e materiais de decoração fornecidos. Salienta-se que o produto Kit de fibra de vidro é fabricado somente pela empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda. Para comprovação das prestações de Serviços, segue em anexo a relação dos contratos firmados com os clientes. Ressaltamos que segue em anexo um demonstrativo de pagamentos referentes a prestação de serviço e adiantamento de material adquirido de terceiro.* Disse também que *o Kit embarcação era levado a empresa sem documentação fiscal em razão da proximidade das empresas e por ter sido faturado diretamente ao cliente pela empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda, que realizou a compra dos equipamentos para clientes, isto com notas fiscais emitidas em nome da empresa para evitar a abertura de um cadastro em nome dos clientes junto aos fornecedores, e que a propriedade dos materiais é conferida aos clientes por meio dos contratos que vinculam os materiais aos barcos que a nossa empresa montou, sem que seja efetuada revenda de qualquer*

mercadoria. Devido a problemas em seus arquivos, a pessoa jurídica apresentou cópia de apenas 8 (oito) contratos.

Constato, frente a estas evidências, que embora constituídas de forma autônoma, as pessoas jurídicas não se distinguem em suas operações, especialmente tendo em conta a precariedade do controle documental destas. Além de se apresentarem como uma única atividade empresária vinculada a Márcio Luz Schaefer, não provam a contratação em separado de suas atividades, nem a atuação independente de cada uma delas nas fases de produção das embarcações que são vendidas. Menciona-se, também, que os adquirentes das embarcações especificariam equipamentos que integrariam o produto final, e que seriam adquiridos em nome deles pelas pessoas jurídicas referidas, mas não há prova neste sentido. Em consequência, a receita declarada pelas pessoas jurídicas é significativamente inferior aos depósitos bancários verificados nas contas por elas mantidas, sendo certo que a esposa de Márcio Luz Schaefer tinha acesso a todas elas.

Vejo, neste contexto, que o procedimento fiscal agora desenvolvido, ao contrário do que vislumbrado em face do procedimento fiscal anterior e consignado no voto condutor do Acórdão que não admitiu as conclusões fiscais antes exteriorizadas, não se limitou a evidenciar *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*, mas sim demonstrou a confusão operacional entre elas, hábil a afastar a hipótese de um planejamento tributário lícito para redução da carga tributária.

A sistemática simplificada de recolhimentos confere isenções significativas para as empresas de baixo faturamento, e para todas as beneficiárias no âmbito previdenciário. Por esta razão, há limites de faturamento para opção, e esta é vedada à pessoa jurídica que resulte de qualquer desmembramento de outra pessoa jurídica, bem como a pessoas jurídicas em cujo quadro societário conste titular de participação em outra pessoa jurídica também optante, além de restrições a atividades que apresentam alta incidência previdenciária. Assim, a formação de empresas por grupos familiares e a terceirização de partes do processo produtivo pode se prestar como meio para auferir as vantagens que a lei não conferiu a determinadas atividades. A atuação de duas pessoas jurídicas no mesmo ramo de atividades, operando sob a mesma administração, no mesmo local e no mesmo ramo de negócio são indícios sérios de que vantagens tributárias ilícitas são auferidas pelo grupo, e a análise detalhada das operações de ambas permite, como no presente caso, evidenciar o descompasso entre o contexto formal alegado e a prática efetiva, devendo prevalecer esta para fins tributários.

Por tais razões, não vejo reparos às conclusões assim expostas pela autoridade julgadora de 1ª instância:

Como se infere do relatado, a fiscalização defende o entendimento de que o Estaleiro Schaefer e o Estaleiro Kiwi formariam a mesma entidade. Para comprovação, apresenta numerosos fatos e circunstâncias.

Há que se reconhecer que duas empresas podem atuar conjuntamente com o propósito de reduzir custos de produção. Entretanto, devem manter a independência de suas entidades, para que as respectivas contabilidades reflitam fielmente as mutações dos patrimônios. Isso decorre do Princípio da Entidade, que é definido na Resolução CFC nº 750, de 22/12/1993, com os seguintes termos:

Seção I

O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/03/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

17/03/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 20/03/2015 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição;

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

A identidade una das instalações das duas empresas foi constatada em diligência promovida pela fiscalização, como se infere do constante no Termo de Verificação e Intimação nº 002/2007 (f. 36)

1 - Por ocasião da instauração do procedimento fiscal comparecemos a sede das empresas Estaleiro Kiwi e Estaleiro Schaefer, que funcionam - na BR 282 KM 18 - SERTAO DO IMARUI - PALHOÇA/SC, onde constatamos que embora no cadastro na Receita Federal, uma conste como sediada no nº 18.500 e a outra no nº 18.550, na realidade ambas funcionam no mesmo logradouro, não sendo possível identificar e ou separar fisicamente uma empresa da outra, ou seja, nada existe no local que identifique o funcionamento de duas empresas, sendo que, a única identificação existente é na entrada

O quadro societário do Estaleiro Schaefer à época dos fatos fiscalizados era composto por Pedro Odílio Phelippe (5% do capital social) e Adelina Luz Schaefer (95% do capital social), mãe de Márcio Schaefer. Entretanto, a fiscalização logrou comprovar que a propriedade e a administração dessa empresa eram do casal Márcio e Raquel Schaefer. A evidência, consta que:

- Foi comprovado que a conta bancária do Estaleiro Schaefer, no Banco Bradesco, foi movimentada no ano de 2003 pela Sra. Raquel Schaefer (f. 145-153-161-169);

- As Escrituras Públicas de Compra e Venda, lavradas em 26 e 29/11/2002, nas quais consta a negociação de dois imóveis pelo Estaleiro Schaefer (f. 59/70), este é representado nos atos pelo Sr. Márcio Luz Schaefer, na qualidade de "sócio". Embora não fosse formalmente sócio dessa empresa, as operações imobiliárias foram registradas no Registro de Imóveis (f. 63 e 70) como se ele fosse "sócio", demonstrando claramente o que ocorria na realidade;

- De acordo com o contrato de locação (f. 71 a 75), a locatária, Estaleiro Kiwi, teve um ano para pagar o valor de R\$ 12.000,00, sem qualquer correção e, nos assentos contábeis da locadora, Estaleiro Schaefer, a fiscalização apurou que este valor não entrou em seu caixa/bancos e não foi apropriado a título de receita (f. 419 e 426 - Volume III), e durante o ano de 2002 a locatária utilizou o imóvel sem qualquer cobertura de um contrato. Ou seja, o contrato de locação serviu apenas para sustentar a aparência de que se trata de duas empresas distintas, mas como de fato são a mesma empresa, não houve efetivamente qualquer pagamento de aluguel, pois isso era desnecessário.

Deste modo, no quadro probatório posto, e ante à confusão das instalações das duas empresas, constata-se que se trata, de fato, de uma só empresa de propriedade do casal Márcio e Raquel Schaefer.

Na realização de seus negócios, os contribuintes devem adotar formas cuja motivação e objetivo sejam lícitos, sob pena de nulidade. Assim, muitas vezes operações aparentemente lícitas são realizadas em composições que visam evitar situações previstas nas normas de incidência tributária, havendo neste caso intensa discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a natureza jurídica desses planejamentos, se configuram caso de elisão lícita ou evasão.

No caso em concreto, entretanto, as operações tiveram sim o intuito de fraudar o fisco, pois a conformação societária e a divisão formal das atividades entre as duas empresas visou viabilizar benefícios fiscais, mediante dissimulação da verdadeira» natureza das operações, pois as embarcações eram produzidas na mesma unidade fabril, sem distinção entre as empresas.

É que mantendo duas empresas com quadros societários formalmente diversos, foi possível burlar a condição excludente do Simples, constante no inciso IX, do art. 9º, da Lei nº 9.317/96, para as empresas cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, e a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 1.200.000,00 (este limite só foi alterado a partir de 01/01/2006, com a Lei nº 11.196/2005). Conforme quadro de f. 633/634, a receita declarada conjunta das duas empresas supera com folga este limite.

Ocorre, no caso, a chamada simulação relativa, ou seja, atrás do ato jurídico aparente existe um outro oculto, que realmente as partes desejam. Nesta situação, a fiscalização pode desqualificar o negócio jurídico simulado, já que nulo, e alcançar o negócio que efetivamente se realizou, para efeito de tributação. E o que se infere a partir do art. 167 do Código Civil: .

Art. 167 - E nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III- os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Essa desconsideração da operação viciada de simulação, também tem previsão no Parecer Normativo CST nº 46, de 17/08/1987, que possui a seguinte ementa:

A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe. a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência, bastando que, pela finalidade do ato ou negócio, sejam obtidos rendimentos ou ganhos de capital submetidos à incidência do imposto de renda, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada.

[...]

A simulação nem sempre pode ser demonstrada por provas diretas, já que é da sua essência justamente levar terceiros ao engano. Entretanto, a comprovação material pode ser feita não somente pela apresentação de prova direta, por si só, concludente, mas também por meio de um conjunto de indícios ou provas indiretas, que se isoladamente nada provam, conjuntamente têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

É o que ocorre no caso em análise. O conjunto dos elementos/indícios apresentados leva a concluir que as empresas que funcionam no mesmo local, são na verdade a mesma entidade. Por isso, nada há de irregular na inclusão das receitas auferidas em nome da empresa Estaleiro Schaefer para fins da presente tributação na empresa Estaleiro Kiwi, já que se tributam as operações na forma em que realmente aconteceram.

Além disso, é o Estaleiro Kiwi quem possui o quadro societário formal correspondente ao real, ou seja, com os verdadeiros sócios-administradores, o que justifica sua identificação como sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Ante o exposto, constata-se que a tributação levada a efeito foi exaustivamente motivada e guarda conformidade com a legislação aplicável.

Acrescento que também não vejo qualquer irregularidade na escolha da recorrente como pessoa jurídica a figurar como sujeito passivo dos créditos tributários devidos em razão da totalidade das operações investigadas porque ela foi a primeira pessoa jurídica constituída em fevereiro/94, sendo que Estaleiro Schaefer Yachts Ltda somente passa a existir em abril/99, depois de instituído o regime simplificado de recolhimentos. Irrelevante, assim, se a autuada supostamente locava parte do imóvel de propriedade de Estaleiro Schaefer Yachts Ltda, mormente tendo em conta que não houve registro de aluguel pago nos períodos fiscalizados; ou se esta outra pessoa jurídica já apurava seus resultados pelo lucro real no ano-calendário 2003, pois esta opção pode ser mera consequência da distribuição dos resultados repartidos entre elas por seus efetivos titulares. Ainda, quanto ao fato de a autoridade fiscal não ter deduzido os recolhimentos promovidos pelas pessoas jurídicas, trata-se de questão afeta à extinção do crédito tributário lançado, que não inquina de nulidade o lançamento e será apreciada mais adiante.

Por tais razões, REJEITO a preliminar de nulidade do lançamento por erro de sujeição passiva.

Passando à arguição de decadência, entendo aplicável o art. 173, I do CTN, dado que os fatos reunidos pela Fiscalização são hábeis a sustentar a acusação de dolo assim deduzida no Termo de Verificação Fiscal:

A multa de ofício qualificada aplicável ao caso em tela está prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e tem como pressuposto para sua aplicação a existência de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Os fatos apurados no procedimento fiscal levam à conclusão indubitável de que o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte, caracterizado especialmente pelos fatos demonstrados no item “2 - DAS CONSTATAÇÕES SOBRE OS PROCEDIMENTOS DAS EMPRESAS ESTALEIRO KIW BOATS LTDA E ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA QUANTO AO OBJETO SOCIAL”, além de perpetrar reiteiradamente e sistematicamente omissão de receitas, utilizando os mais variados artifícios, principalmente, quanto ao fato de fabricar determinado produto (barcos completos) e inserir nos documentos fiscais outro produto (kit de fibra de vidro ou casco de lancha) com preços aviltantes em relação aos bens efetivamente fabricados e vendidos, fatos que estão fartamente comprovados neste processo. Essa prática, aliás, vem se perpetuando, o que não resta dúvidas da conduta intencional e voluntária do contribuinte. Pois, além de deixar de oferecer a tributação fatos impositivos inerentes a atividade, utilizou-se de artifícios destinados unicamente a evitar que a administração tributária tomasse conhecimento das operações na forma como efetivamente são realizadas.

Contudo, a penalidade qualificada deve ficar restrita aos créditos tributários apurados em razão de receitas declaradas (dado que ao se excluir os recolhimentos promovidos a parcela remanescente corresponderá ao indevido benefício auferido com o enquadramento das pessoas jurídicas no Simples) e receitas omitidas apuradas a partir de notas fiscais (inclusive aquelas de saída para demonstração), nas quais é possível afirmar a intenção de deixar de recolher os tributos devidos. Os créditos tributários apurados a partir de receitas presumidamente omitidas somente poderiam ser submetidos à penalidade qualificada se a acusação fiscal agregasse aos indícios da presunção circunstâncias que os conectassem com as atividades das quais decorrem as receitas das pessoas jurídicas (depósitos decorrentes de cobrança, de transferências bancárias de clientes, etc). Ainda que representativo o volume de depósitos bancários de origem não comprovada, e reiterada a infração, a lei autoriza que se presuma a omissão de receitas para fins de tributação, mas não autoriza que se presuma, apenas a partir do indício ali enunciado, o dolo que caracteriza a sonegação, fraude ou conluio, e autoriza a duplicação da penalidade de ofício.

De toda sorte, a constatação de dolo verifica-se em todos os períodos autuados, em razão do indevido benefício auferido com a opção pelo regime simplificado de recolhimentos, bem como pela acusação de omissão de receitas de venda de produtos de fabricação própria, reunida no primeiro item dos autos de infração. Por tais razões, REJEITO a arguição de decadência.

E, no que tange à penalidade aplicada, como antes explicitado, entendo que deva ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar a qualificação apenas sobre os créditos tributários decorrentes de receitas presumidamente omitidas (no caso, apenas em razão de depósitos bancários de origem não comprovada, visto que as receitas presumidas em razão de saldo credor de caixa foram integralmente afastadas).

Estas as razões, portanto, que sustentam a decisão do Colegiado na parte em que divergente da orientação adotada pelo I. Relator.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanho o I. Relator na rejeição das preliminares de nulidade do lançamento em razão da ausência de fundamentação legal para arbitramento dos lucros e da ausência de processo de arbitramento anterior ao lançamento. Quanto a este segundo ponto, colaciono voto integrado ao Acórdão nº 1101-001.157, acerca da desnecessidade de procedimento prévio para arbitramento dos lucros:

Preliminarmente a recorrente aponta vício formal no lançamento, porque não observado o rito que entende previsto no art. 148 do CTN para arbitramento dos lucros. Referido dispositivo legal está assim redigido:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fê as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

A lei complementar autoriza, nestes termos, que a autoridade lançadora adote qualquer critério para arbitramento da base de cálculo do tributo, desde que demonstre ser inadmissível o valor atribuído pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado. A razoabilidade do critério adotado, em tais circunstâncias, é garantida mediante a possibilidade de contestação pelo interessado, e de conseqüente avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Ocorre que no âmbito do arbitramento de lucros, base impositiva do IRPJ e da CSLL, a discricionariedade atribuída à autoridade administrativa pelo mencionado dispositivo legal foi substituída por critérios objetivamente postos, atualmente, na Lei nº 8.981/95:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Nestes termos, no âmbito da apuração do lucro tributável, a autoridade fiscal somente pode afirmar que são omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, se demonstrar presente uma das circunstâncias previstas nos incisos do art. 47 da Lei nº 8.981/95, das quais destacam-se aquelas aplicáveis aos optantes pelo lucro real no período aqui fiscalizado: 1) escrituração que não observa as leis comerciais ou fiscais, ou falta de elaboração de demonstrações financeiras (inciso I); 2) escrituração comercial imprestável para identificação da movimentação financeira ou determinação do lucro real (inciso II); 3) falta de apresentação dos livros e documentos à Fiscalização (inciso III); e 4) falta de escrituração do Livro Razão (inciso VII).

E, presente hipótese de arbitramento, o legislador também estabeleceu os critérios para determinação do lucro tributável, consoante exposto na Lei nº 9.249/95:

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

O art. 15 da Lei nº 9.249/95, por sua vez, dispõe que:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita

bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Somente subsiste alguma discricionariedade quando não é conhecida a receita bruta para arbitramento dos lucros. Neste caso, a Lei nº 8.981/95 põe à disposição do Fisco vários critérios alternativos, nos seguintes termos:

Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.

Conclui-se, do exposto, que a discricionariedade presente no art. 148 do CTN foi quase que totalmente suprimida pela legislação ordinária, e no pequeno espectro que ainda subsiste deve ser justificada pelo desconhecimento da receita bruta e orientada pelos critérios alternativos postos pelo legislador. Conseqüência disto é a supressão, também, da contestação originalmente facultada ao sujeito passivo, ao menos no âmbito administrativo, na medida em que as autoridades fiscais e julgadoras estão vinculadas à lei, e discordar dos critérios ali postos implicaria negar sua validade.

No presente caso, o arbitramento dos lucros teve em conta a receita bruta trimestralmente informada pela contribuinte em sua DIPJ, sobre a qual foi aplicado o coeficiente de 9,6%, resultante da majoração em 20% do coeficiente básico de presunção de lucro (8%) no âmbito do IRPJ. Já a base de cálculo da CSLL correspondeu a 12% da receita bruta, nos termos do art. 20 da Lei nº 9.249/95.

Assim, admite-se apenas a discordância manifestada pela defesa acerca da argumentação desenvolvida na decisão de 1ª instância em desfavor da aplicabilidade do art. 148 do CTN no âmbito da apuração de lucro. De fato, a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu, diversamente do que até aqui exposto, que o dispositivo

legal invocado pela contribuinte somente se refere a arbitramento de valor ou de preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, hipóteses que não contemplam o lucro arbitrado, forma de apuração cogitada no art. 44 do mesmo diploma legal.

Já na interpretação que orienta o presente voto vislumbra-se no art. 44 do CTN a permissão de que a renda ou proventos tributáveis sejam aferidos, também, de forma arbitrada ou presumida. Por sua vez, aferir a renda por arbitramento nada mais seria do que atribuir um valor ao resultado dos atos jurídicos praticados pelo contribuinte no período de apuração. Deste modo, se não houvesse legislação específica retirando a discricionariedade da autoridade lançadora, esta poderia se valer de qualquer critério cuja razoabilidade seria aferida mediante contestação e avaliação contraditória, nos termos do art. 148 do CTN.

A recorrente defende que a legislação ordinária apenas regulamenta com maior propriedade o disposto no CTN, norma geral em matéria tributária, e deve a ela se reportar, de modo a complementá-la, sem afastar suas disposições.

Não se pode ignorar, porém, que o IRPJ e a CSLL são tributos nos quais a lei atribui, ao sujeito passivo, o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150 do CTN) e em tais condições as formas de apuração passaram a ser estabelecidas em lei não só para lançamento de ofício em caso de omissão do sujeito passivo naquele dever que lhe é atribuído, mas especialmente para cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Deste modo, a definição legal dos critérios de arbitramento dos lucros, antes de afastar as disposições do art. 148 do CTN, presta-se a uniformizar este procedimento, e permitir também ao sujeito passivo, quando se encontre nas hipóteses definidas em lei, antecipar-se ao procedimento fiscal e espontaneamente recolher os tributos devidos sem a aplicação de penalidades.

Frente a tais circunstâncias, os critérios legais para arbitramento do lucro devem ser interpretados como válida complementação da norma geral, que não contraria suas disposições, mas sim retira da autoridade fiscal a discricionariedade para dimensionamento do lucro tributável, priorizando a isonomia e a segurança jurídica. Ademais, a Constituição Federal assim define o escopo da lei complementar no âmbito tributário:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

E a fixação de critérios para determinação da base de cálculo é matéria destinada à lei ordinária, nos termos do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

A recorrente demonstra que o art. 148 do CTN é referido pela jurisprudência administrativa e judicial como suporte para o arbitramento de lucros, porém não logra indicar qualquer julgado que ampare sua tese acerca da indispensabilidade de prévia instauração de procedimento administrativo, com garantia do contraditório e ampla defesa para determinação da base de cálculo a ser utilizada no lançamento tributário. Reporta-se especificamente ao Recurso em Mandado de Segurança nº 26.964-GO, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO.

1. A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundi-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na legislação tributária.

2. O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato impositivo, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.

3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo.

4. Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação.

5. No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago, liberando na sequência as mercadorias. Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que autoriza o art. 148 do CTN.

6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido.

Contudo, a argumentação contida na parte final do voto condutor do julgado permite afirmar que o direito ao contraditório é assegurado no curso do processo administrativo fiscal, ao final do qual será determinado se procede a acusação fiscal:

Como se vê, o valor previsto na IN 01/04-SGAF não foi adotado como base de cálculo definitiva da operação tributada, mas apenas serviu de referencial para que os fiscais da Fazenda Estadual iniciassem o processo administrativo, por presumirem fraudulento e subfaturado o valor indicado na nota fiscal, já que muito inferior aos preços usualmente praticados no mercado.

Assim, não se trata de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos autorizados pelo art. 148 do CTN.

Ao final do processo administrativo instaurado, em que será resguardado o direito ao contraditório e à ampla defesa, nada impede que a impetrante consiga ilidir a presunção de subfaturamento que pesa sobre as operações fiscalizadas, provando a veracidade material dos documentos fiscais e a idoneidade dos valores ali declarados. Caso saia vitoriosa do embate administrativo, a base de cálculo do tributo será o valor indicado nas notas fiscais que espelham a operação investigada. Caso contrário, será adotado o valor indicado na IN 01/04-SGAF como base de cálculo da operação.

No mesmo sentido, observa-se que o Superior Tribunal de Justiça, mesmo em face do arbitramento promovido nos termos do art. 33, §6º da Lei nº 8.212/91, admite que a contestação dos critérios fiscais se faça depois do lançamento tributário, e diz que não há ofensa ao princípio da legalidade se os critérios para aferição indireta são definidos em ordem de serviço:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91. MEDIDA EXCEPCIONAL. CONTESTAÇÃO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. PRECEDENTES.

1. A apuração indireta do tributo prevista no art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 guarda simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN, bem como de outros normativos existentes no campo tributário, e representa forma de constituição do crédito tributário, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa, constituindo irregularidade insanável.

2. A aferição indireta perpetrada pela autoridade tributária não obsta o direito do contribuinte de, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir a presunção de legitimidade dos

atos fiscais na constituição por arbitramento, pois somente a irregularidade insanável, entendida como aquela que inviabiliza no todo a apuração do tributo, justifica a constituição do crédito nesta modalidade.

3. O art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 bem como o art. 148 do CTN representam a concretização normativa do princípio da verdade real em matéria tributária, dando azo para que a empresa contribuinte, rendendo homenagem ao citado princípio, possa contestar o lançamento tributário na via administrativa ou judicial.

4. Precedentes: REsp 1.201.723/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.9.2010, DJe 6.10.2010; REsp 830.837/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1º.6.2010, DJe 23.6.2010; REsp 901.311/RJ, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJe 6.3.2008; REsp 549.921/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 21.6.2007, DJ 1.10.2007, p. 212.

5. Com efeito, a premissa jurídica firmada no acórdão dos embargos infringentes no sentido de que "a correção das irregularidades contábeis após a fiscalização não tem o condão de invalidar a aferição indireta dos tributos devidos" se contrapõe ao entendimento colacionado nos precedentes desta Corte, negando ao contribuinte a faculdade de fazer prova apta a infirmar as presunções que servira de base de cálculo do imposto.

Recurso especial provido. (Recurso Especial nº 1.377.943 – AL, Dje: 30/09/2013)

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC). RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR/CEDENTE DE MÃO-DE-OBRA X TOMADOR/CESSIONÁRIO DE MÃO-DE-OBRA. ARTIGO 31, DA LEI 8.212/91. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA). PERÍODO POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE PESSOAL DO TOMADOR DO SERVIÇO). RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.131.047/MA). AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 148, DO CTN, C/C ARTIGO 33, § 6º, DA LEI 8.212/91. PROCEDIMENTO REGULADO POR ORDEM DE SERVIÇO. LEGALIDADE. TAXA SELIC. APLICAÇÃO AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS A DESTEMPO. LEI 9.065/95.

(...)

29. Outrossim, a Administração Tributária pode proceder à aferição indireta ou arbitramento da base impositiva do tributo, nas hipóteses enumeradas no artigo 148, do CTN, verbis: 'Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito

passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.'

30. O artigo 33, § 6º, da Lei 8.212/91, determina que, 'se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário'.

31. Destarte, a ausência de documentação que reflita, de maneira idônea, a realidade dos fatos, autoriza a autoridade fiscal a proceder à aferição indireta das contribuições sociais devidas, desde que observados os princípios da finalidade da lei, da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contribuinte, sendo certo, ainda, que a expedição de Ordens de Serviço a fim de regular o procedimento de arbitramento da base de cálculo, autorizada pela lei ordinária, não caracteriza ofensa ao princípio da legalidade tributária estrita.

32. A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, ex vi do disposto no artigo 13, da Lei 9.065/95.

33. Recurso especial desprovido." (Recurso Especial nº 719.350/SC, Dje: 21/02/2011).

No âmbito da apuração do lucro, até mesmo porque este fato jurídico tributário apresenta uma complexidade diferenciada daquela verificada na incidência das contribuições previdenciárias e do ICMS, a lei antecipou-se definindo o referencial e o coeficiente para arbitramento da base de cálculo. Por certo o legislador valeu-se de um método presuntivo, mas constituiu uma presunção legal, o que impede a discussão de sua validade no âmbito administrativo e limita o litígio à comprovação da hipótese de arbitramento do lucro e à observância dos critérios legais para sua determinação.

Ainda defendendo a necessidade de procedimento prévio para aferição da base de cálculo, a recorrente questiona o conteúdo das planilhas de fls. 4178/4180 dizendo que elas nada demonstram de concreto e não contêm explicação detalhada dos documentos que fundamentaram a adoção de referidos montantes. Ocorre que os valores ali indicados, para fins de arbitramento dos lucros trimestrais (fl. 4180), são precisamente aqueles informados a título de receita bruta pela própria contribuinte na DIPJ retificada durante o procedimento fiscal (fls. 4132/4177). A autoridade lançadora, inclusive, consigna expressamente no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 4268, que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL está detalhada no "DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS A TRIBUTAR em 2009" (fls. 4180), com base nas receitas declaradas a RFB. Assim, acolhendo as informações da contribuinte, a autoridade lançadora não estava obrigada a demonstrar a forma de sua apuração.

Por todo o exposto, resta evidenciado que a autoridade lançadora arbitrou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir dos critérios legalmente estabelecidos, o que dispensa a formação de contraditório prévio e afasta o vício formal apontado pela recorrente, não restando caracterizada ofensa ao devido processo legal, de modo que, sob esta ótica, deve ser REJEITADA a arguição de nulidade do lançamento.

Concordo também com a rejeição da preliminar de nulidade do lançamento de créditos tributários referentes ao IPI, por suposta ausência de fundamentação legal.

Quanto ao mérito, acompanho o I. Relator em suas razões para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao ofício no que tange aos principais exigidos. Entendo que as presunções de omissão de receita em razão de saldo credor de caixa, agregado pelo suprimimento de numerário de origem não comprovada, foram corretamente afastadas na decisão de 1ª instância, bem como que os recolhimentos promovidos na sistemática simplificada de recolhimento ou segundo as regras do lucro real devem ser deduzidos da presente exigência, vez que não se trata de compensação, mas de mera imputação de pagamento. Aliás, observo que quanto ao primeiro aspecto, a matéria já está sumulada neste Conselho (Súmula CARF nº 76: *Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada*).

Por fim, acompanho o I. Relator ao NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário acerca dos juros de mora aplicáveis sobre os créditos tributários remanescentes.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira