



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720357/2014-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.171 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2023
Recorrente ALFA - GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A presunção legal de omissão de receitas a partir da constatação da existência de saldo credor na conta contábil Caixa é afastada no processo tributário apenas quando o contribuinte comprova a inexistência do saldo credor apontado ou demonstre que o saldo credor é devido a erro que não implicou omissão de receitas.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. IRPJ, CSLL, PIS E COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ para os demais lançamentos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir parte da exigência tributária, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-006.171 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11516.720357/2014-28

Relatório

ALFA - GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão n.º 06-49.143 (fls. 7405), pela DRJ Curitiba, interpôs recurso voluntário (fls. 7525) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com o objetivo de obter a reforma daquela decisão. Também é autor da mesma peça recursal o responsável tributário RADAMÉS TIAGO GUERREIRO MARTINI.

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 5399) relativos aos anos 2009, 2010 e 2011, bem como juros de mora e multa de ofício em parte qualificada (75% e 150%), totalizando o crédito tributário de R\$ 5.235.633,46. O lançamento de IRPJ foi realizado a partir do lucro presumido sobre a receita bruta. Os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS são decorrentes dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ.

A fiscalização realizou auditoria sobre os livros do contribuinte indigitado e constatou a existência de fatos que levaram ao entendimento pela ocorrência de: omissão de receitas da atividade, que estavam indevidamente escrituradas como lucros distribuídos por SCP (infração 0001); omissão de receitas presumida pela existência de saldo credor de caixa (infração 0002) e receita escriturada não declarada (infração 0003). A multa de ofício foi qualificada apenas para a infração 0001. Foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 5577) contra o administrador do contribuinte, RADAMÉS TIAGO GUERREIRO MARTINI. A acusação fiscal está detalhada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 5508.

Em apertada síntese, a infração 0001 tem fundamento no fato de o contribuinte ter contabilizado, indevidamente, como distribuição de lucros, oriundos de investimentos em três sociedades em conta participação – SCP, o que seriam receitas da atividade. A infração 0002 tem fundamento no fato de o contribuinte ter contabilizado, indevidamente, ingressos de valores no caixa, de forma que a desconsideração desses valores resultou em saldo credor do caixa, o que autoriza a presunção de omissão de receitas. A infração 0003 tem fundamento no fato de o contribuinte ter deixado de contabilizar a receita de prestação de serviços relativo a cinco notas fiscais.

O contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos tributários (fls. 5590), assim sintetizada no relatório da decisão recorrida (fls. 7418):

Impugnação

11. Regularmente intimada pessoalmente em 12/03/2014 (fl. 5585), a interessada, por intermédio de seus representantes legais (mandatos às fls. 5661-5662), apresentou, em 10/04/2014, a tempestiva impugnação de fls. 5590-5654, instruída com os documentos de fls. 5655-5926.

12. Ela apresentou as alegações a seguir sintetizadas contra a autuação relativa ao saldo credor de caixa e à falta de contabilização de notas fiscais de prestação de serviços:

a) argui que a facilidade proporcionada pelas presunções fiscais, no procedimento fiscalizatório, desnatura a função da autoridade fiscal, fazendo com que a verificação de inconsistências contábeis se torne mais importante do que a

constatação do adequado recolhimento dos tributos; que causa espanto o fato de a autoridade fiscal sequer ter consultado as informações que dispõe em seu banco de dados, como a DIPJ da empresa, o que, por si só, afastaria o lançamento relativo às notas não contabilizadas; ademais, agiu de maneira precipitada ao recompor o livro caixa sem ter solicitado informações adicionais à empresa ou mesmo tê-la intimado a realizar tal recomposição;

b) que o ordenamento jurídico adota presunções com o objetivo de facilitação da prova, mas não se olvida que o procedimento administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a Administração deve ater-se aos fatos; no presente caso, a autoridade fiscal constatou algumas hipóteses previstas em lei como indícios de omissão de receitas - escrituração de saldo credor de caixa e ausência de registro em conta de resultado de cinco notas fiscais emitidas pela impugnante;

c) que é fundamental que a autoridade fiscal realize exaustiva investigação no transcurso do procedimento fiscalizatório, pois é inaceitável o arbitramento de valores com base em verdade artificial, contemplando uma situação imaginária de recebimento de receita, sobretudo quando existirem outras formas de a fiscalização elucidar os fatos relevantes para a definição da relação jurídica tributária; merece destaque negativo o apego excessivo da autoridade fiscal às exigências das regras contábeis, tomando como verdade real somente os apontamentos que agravam a situação da impugnante, deixando de lado as partes que lhe favoreciam ou que seria facialmente sanáveis;

d) nessa linha, soa apropriada a advertência de Ricardo Mariz de Oliveira acerca do equívoco em confundir a linguagem da contabilidade (descritiva, do ser) com a do direito (prescritiva, do dever ser), assinalando que "a contabilidade nada cria, pois a sua função é apenas a de registrar, mediante métodos científicos e confiáveis, e segundo a linguagem das partidas dobradas, os fatos tais como se encontram na realidade fenomênica, e também tal como eles são regidos pelo direito que se lhes aplicai*. A contabilidade não cria os fatos, porque estes participam de uma realidade que lhe é externa.";

e) afirma que a omissão de receitas de prestação de serviços apurada pela autoridade fiscal, supostamente gerada pela ausência de escrituração de algumas notas fiscais de prestação de serviços, caracteriza mero erro contábil, pois embora tenha deixado de registrar as notas fiscais nos livros de movimento contábil (Diário e Razão), não esqueceu de computá-las na apuração dos tributos federais e municipais, conforme se constata da análise da DIPJ e dos livros de Registro de ISS; que o laudo contábil elaborado pelo perito Willian Paulo Stahlhofer não deixa qualquer margem de dúvida quanto à tributação dessas cinco notas fiscais;

f) que o saldo credor verificado pela autoridade fiscal decorreu do simples estorno de apoios financeiros, a exemplo dos ingressos relativos às notas fiscais de prestação de serviços mencionadas na fl. 5519 (Teimo de Verificação Fiscal): que os pagamentos que não transitaram nessa conta deveriam ter sido excluídos na apuração dos saldos de caixa, conforme jurisprudência do CARF, mas o antigo contador da impugnante equivocadamente baixou esses valores da conta caixa, ao invés de baixar da conta clientes; os extratos bancários juntados no "Anexo V" do Laudo Pericial demonstram que os valores relativos às notas fiscais n.ºs 59, 62, 64, 68, 69, 73; 74, 75, 76, 77, 81, 82, 85 e 87 foram pagos à impugnante mediante transferências bancárias;

g) os valores relativos a recebimentos de dividendos também foram equivocadamente registrados na conta caixa, pois circularam apenas pela conta bancária, conforme demonstrado no Anexo VI do Laudo Pericial; tais valores foram considerados em duplicidade do auto de infração, na medida em foi objeto de tributação como saldo credor de caixa e ainda como receita indevidamente escriturada como lucro;

h) no que tange às distribuições de dividendos, o antigo contador registro equivocadamente os pagamentos: além de lançar, indevidamente, as movimentações bancárias de distribuição de dividendos na conta caixa, registrou todas as movimentações no penúltimo dia do ano (Anexo VII do Laudo Pericial);

i) a impugnante, ao proceder a recomposição da conta caixa, encontrou recibos de valores relativos à venda de imóvel que não foram contabilizados- inobstante tenham sido recebidos em espécie, conforme aponta o Laudo Pericial; trata-se de 8 pagamentos em dinheiro no valor de R\$ 24.596,40, cada, com vencimento nos meses de janeiro a agosto de 2010;

j) também foram indevidamente lançados a crédito da conta Caixa diversas operações contabilizadas como pagas em dinheiro, mas que foram realizadas mediante transferências bancárias ou ainda operações que sequer ocorreram, conforme demonstrado no Anexo VIII do Laudo Pericial:

13. Também contestou a exigência apurada sobre os lucros distribuídos pelas sociedades por conta de participação, conforme razões de defesa a seguir sintetizadas:

a) destaca que a fiscalização fez tábua rasa do seu dever de diligenciar na busca da elucidação dos fatos jurídicos relativos às operações fiscalizadas, pois o procedimento fiscal foi finalizado sem que tenha se demonstrado quais os serviços prestados pela SCP's e no que consistia a participação da impugnante, enquanto sócio participante;

b) aduz que a doutrina majoritária manifesta-se favoravelmente à sociedade em conta de participação, em razão da ausência de burocracia e de formalidades legais, quer em razão de negócios urgentes e de ocasião, quer para as hipóteses de empreitadas incipientes, em que uma experimentação inicial tem grande importância; no Código Civil de 2002 o legislador não tratou de definir o conceito de sociedade em conta de participação, preconizando apenas que "a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes" (art. 991);

c) é consenso na doutrina que a SCP conceitua-se como uma sociedade meramente contratual, sem personalidade jurídica, sem firma ou denominação social, sem autonomia patrimonial, formada por duas ou mais pessoas com escopos semelhantes, que reúnem esforços para atingir um objetivo comum, afigurando-se uma das características mais importantes desse tipo de societário a ausência de personalidade jurídica; a remuneração do sócio oculto pode consistir no recebimento de coisa infungível ou de coisa diversa de dinheiro, em virtude da natureza da atividade econômica ajustada, devendo ser prevista, então sua execução específica;

d) o capital do sócio participante é distinto e separado do capital do sócio ostensivo: não faz parte do capital da sociedade, para efeitos das obrigações contraídas junto a terceiros, mas gera efeitos entre os sócios (inter partes), representando o

montante da participação (§1º do artigo 994 do Código Civil): quanto à forma de contribuição dos sócios participantes, de fato, a maior parte da doutrina é silente no assunto, o que denota, de certa forma, a ausência de regulamentação legal sobre tal questão; todavia, dentre aqueles que se debruçam sobre a matéria nota-se que não há divergência: a forma de participação econômica de cada sócio da conta de participação dá-se livremente, podendo haver, assim, os que contribuam com dinheiro, bens e trabalho: que o art. 981 do Código Civil rompeu a regra do Código Comercial, de que as contribuições dos sócios somente poderiam ser constituídas por valores patrimoniais;

k) ao contrário do que se dá com as demais sociedades (que se devem constituir por escritura pública ou particular, posteriormente, inscrever-se na junta comercial competente), a SCP pode ser criada sem observância de qualquer formalidade, seja instrumental ou publicitária; como decorre do próprio Código Civil, a constituição da sociedade em conta de participação não se sujeita a formalidades maiores (artigo 992); além dos dispositivos específicos sobre a SCP, são aplicáveis subsidiariamente os seguintes dispositivos do Código Civil: início das obrigações dos sócios (art. 1001), obrigatoriedade de os sócios prestarem as contribuições que assumirem (art. 1004), não exclusão dos sócios na participação dos lucros e das perdas (art. 1008) e dissolução da sociedade (art. 1033);

l) assevera que até 31/12/1986, de acordo com a prescrição do Parecer Normativo CST n.º 345/71, competia ao sócio ostensivo contabilizar as operações relativas ao empreendimento comum na SCP, em lançamentos destacados dos de sua atividade normal, bem como realizar a divisão do resultado entre os sócios; cada sócio (ostensivo e participante) estava obrigado a reconhecer a parcela do lucro líquido da SCP que lhe competia como receita operacional e tributá-la em sua declaração de rendimentos; os resultados da SCP eram tributados nas declarações de imposto de renda dos sócios da SCP, respeitado o quinhão de cada um;

m) a partir de 01/01/1987 o regime de tributação da SCP foi alterado, passando a ser equiparada, para fins de imposto de renda, à pessoa jurídica, a teor do artigo 7º do Decreto-lei n.º 2.303, de 1986 (artigo 1º da IN SRF 179, de 1987), fazendo com que os resultados da SCP passassem a ser onerados respectivamente- como uma unidade econômica autônoma: assim, se existirem, lucros a serem partilhados entre os sócios (da SCP), sua tributação seguirá o mesmo padrão das regras atinentes a qualquer outra sociedade; no mesmo sentido, prescrevem as disposições constantes dos arts. 148 e 149 do RIR de 1999: além do imposto de renda, a equiparação também vem sendo aplicada para outros tributos, a exemplo da CSLL (art. 4º da Lei n.º 7.689, de 1988), da contribuição ao PIS e da Cofins (art. 3º do Decreto nº 4.524, de 2002);

n) cabe ao sócio ostensivo (e não ao participante) registrai* as operações da SCP, permitindo a legislação que essa opção seja realizada em seus próprios livros ou livros específicos da SCP (art. 2º da IN SRF 179, de 1987); as obrigações entre os sócios oculto e participantes são bem distintas, pois o sócio ostensivo é responsável pelas obrigações tributárias da SCP; o art. 254 do RIR de 1999 (art. 3º da IN SRF 179, de 1987) estabelece a possibilidade da escrituração ser feita em livros do sócio participante ou livros próprios; a inscrição no CNPJ é facultativa às SCP's, que se encontram também dispensadas de apresentação de Declaração de Apuração das Contribuições - DACON (inciso VII do art. 2º da IN SRF 540, de 2005);

o) a contabilização dos resultados nesse tipo societário pode ser feita em um sistema semelhante ao das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, apurando-se lucros e perdas, bem como todas as despesas e receitas que vierem a ser

contratadas para dar conta do objetivo comum; o art. 6º da IN SRF 179, de 1987, estabelece que "os valores entregues ou aplicados na SCP, pelos sócios pessoas jurídicas, deverão ser por eles classificados em conta do ativo permanente, de conformidade com o disposto no artigo 179, item IH, da Lei nº 6.404, de 1976"; a partir do Código Civil de 2002 não mais se pode exigir que as contribuições dos sócios participantes seja feita, exclusivamente, com aporte de valores: após a regular apuração dos tributos pelo contratante (responsável) e pelo sócio ostensivo (contratado), o resultado é rateado entre os sócios, sem que haja incidências fiscais nesta fase, visto que o que se divide é o lucro, e não qualquer outro faturamento.

14. Apresentou as seguintes justificativas para as sociedades em conta de participação constituídas com a Micromed Informática Ltda., Neoway Tecnologia Integrada S/A e Access 1 Sistemas Informativos Ltda.:

a) argumenta que, de fato, a impugnante nunca compôs o quadro societário das empresas Micromed Informática Ltda., Neoway Tecnologia Integrada S/A e Access 1 Sistemas Informativos Ltda.: cada SCP possui em seu quadro social a sócios ostensiva e a impugnante, mas, ao invés de valer-se dos contratos de constituição das SCP's (fls. 2313/2321, 3125/3129, 4348/4352), a autoridade fiscal consultou o contrato social dos sócios ostensivos;

b) quanto a inexistência de registro na contabilidade da impugnante e dos sócios ostensivos das respectivas participações societárias, das receitas da SCP's, bem como dos tributos por ela devidas, assinala que referidas omissões não verificadas de forma conjunta em todas as SCP's. pois pelo menos algum tipo de registro contábil é verificado: foram lançados pagamento de IRPJ e contribuições (fls. 3412, 3553, 3557, 3562, etc), a integralização de capital (fl. 3241), a distribuição de lucros (fls. 3422, 3423, 3665, etc), o pagamento de salários e rescisões (fls. 3438, 3682, etc), pagamento de juros e encargos (fl. 3739), multas (fl. 3740), provisões para tributos (fl. 3752);

c) no que diz respeito à forma de contribuição para formação do patrimônio especial da SCP, alega que os aportes de AFACs realizados pela impugnante foram feitos em caráter aditivo ao aporte dos bens intangíveis cedidos no início da existência da SCP, mediante cessão de direitos sobre diversas metodologias a serem utilizados no serviços prestados a terceiros; como os resultados das SCP's eram distribuídos sem manutenção de reservas, eventualmente os sócios aportavam novos valores: com relação à alegação de incompatibilidade do valor repassado a título de lucro pelo sócio ostensivo com a receita auferida pela SCP firmada com a Neoway, alega que os valores percebidos pela impugnante correspondem proporcionalmente à participação da empresa no resultado da SCP;

d) para se contrapor à conclusão fiscal de fraude na constituição das SCP's com a Micromed, Neoway e Access 1, argumenta que em 2006 iniciou o desenvolvimento de metodologia própria de gestão de portfólio de projetos de desenvolvimento, tendo em 2008 iniciado um trabalho de modelagem de um conjunto de produtos (Dashboard, BI, Analyzer, GR, Tool Alerts e File Exporter) que pudessem ser utilizados de forma isolada, mas que fossem relacionados entre si; a Micromed se interessou pelos módulos desenvolvidos pela interessada, mas, como não tinha condições de pagar pelos produtos, propôs que a documentação técnica (know how) correspondente lhe fosse cedida na constituição de uma sociedade entre a Micromed e Alfa, cujo objetivo seria comercializar um novo produto da primeira empresa que possuísse a tecnologia da segunda;

e) acreditando no potencial das tecnologias que havia modelado, a impugnante investiu reclusos próprios na construção da documentação técnica dos 6 produtos e a repassou para a SCP com a Micromed, por meio de termo de cessão de direitos; em 01/02/2009 a sociedade com a Micromed foi formalizada (fl. 4348) e em 04/03/2009 foi firmado Termo de Cessão de Direitos; que reforça a existência da SCP a adequada contabilidade da Micromed, que, desde sua constituição, sempre registrou em contas separadas as receitas, despesas e resultados da sociedade em questão;

f) em 08/08/2008 a impugnante firmou contrato de constituição de SCP com a Neoway Tecnologias e Negócios Ltda (fls. 2313-2321); além de aportar valores consideráveis no patrimônio especial da sociedade, também contribuiu mediante a cessão de direitos sobre metodologia de gestão que desenvolveu; muito embora não tenha fumado termo de cessão de direitos, a comprovação do uso da metodologia cedida pela impugnante se faz mediante declaração do sócio ostensivo: a impugnante contabilizou devidamente nos seus livros Diário e Razão os apoites efetuados, bem como registrou em seu balancete sua participação no capital da sociedade criada:

g) no balancete de 2011 (fls. 185-191), a impugnante registrou a participação societária de R\$ 875.000,00, cujos apoites foram efetuados por TED bancária e constam dos extratos juntados aos autos (fls. 209 e seguintes); reconhece que a contabilidade, tanto do sócio ostensivo quanto do sócio participante, possuía alguns equívocos, mas em nada comprometem a existência da SCP; a Neoway fazia a apuração do resultado da SCP em livros separados e os resultados apurados nas DRE's foram distribuídos entre os sócios da SCP; a DIPJ da Neoway aponta os tributos recolhidos em nome da SCP (fls. 4888 e seguintes);

h) em 01/10/2008 foi fumada a SCP com a Access 1 - Sistema Informativos Ltda. (fls. 3125-3129); nessa SCP as contribuições da impugnante foram realizadas mediante cessão de direitos sobre metodologia de gestão que desenvolveu e por aporte de valores em espécie: no balancete da impugnante do ano de 2011 consta o devido lançamento em seu ativo permanente, conta investimentos, da participação societária na Access 1 (fl. 432); o equívoco do contador da impugnante de não registrar a participação societária antes da realização de aportes financeiros consiste em mero erro formal que já foi retificado: a existência de diversos lançamentos na conta de participação da Access 1 nos livros razão da impugnante (fl. 154) demonstram que de fato existia a SCP; os apoites da SCP foram efetuados por TED bancária e constam dos extratos juntados aos autos (fl. 209);

i) argui que ao invés de desconsiderar a existência dessas sociedades, seria mais razoável intimá-las a explicar sua formação e origem, assim como intimar os tomadores de serviço para explicar a natureza dos serviços prestados; a fiscalização entendeu que o fato de a impugnante não ter aportado valores no fundo especial de todas as sociedades descaracterizaria a constituição dessa figura societária, mas os dispositivos legais e doutrinários já citados admitem a possibilidade de contribuição com bens e direitos; a autoridade fiscal fundamenta esse entendimento restritivo com apoio no artigo 1055 do Código Civil, que trata das quotas sociais da sociedade limitada, mas situação totalmente diversa dá-se em relação às SCP's;

j) aduz que inexistente embasamento legal para a tributação dos valores remetidos pelas SCP's, que tiveram seu caráter de distribuição de lucro desclassificado sem que a autoridade fiscal definisse a natureza e a causa de tais pagamentos; de maneira totalmente incoerente, enquadrando os valores remetidos pelas SCP's como receita de remuneração de serviços ao aplicar a percentual de 32% de determinação do lucro presumido: demonstrado que os sócios ostensivos levaram à tributação os valores

recebidos pelas atividades prestadas pelas SCP's e que seria impossível à impugnante ter prestado qualquer serviço nesse período, a tributação dos valores remetidos pelas SCP's configura inequívoco bis in idem, porquanto a fiscalização pretende onerar por duas vezes uma única relação jurídica tributária (serviço prestado pelo sócio ostensivo).

15. Quanto ao percentual de determinação do lucro presumido e à qualificação da multa de ofício, acrescentou:

a) que a autoridade fiscal calculou os tributos que entendeu devidos mediante a aplicação do percentual de 32% para apuração da base de cálculo do imposto de renda; sendo desconsideradas as SCP's formadas pela impugnante, eventual imposto recolhido sobre as receitas anteriormente tratadas como distribuição de lucro deve ser calculado com a utilização do percentual específico para a atividade geradora do recurso; no caso, conforme demonstrado, a contribuição da impugnante na constituição das SCP's ocorreu por meio do aporte de recursos financeiros e também mediante a cessão de metodologia de gestão e ferramentas para desenvolvimento de softwares; nesse ponto, não há como fugir da doutrina tradicional sobre a teoria das obrigações, qual seja, todas as obrigações classificam-se em: "de dar, de fazer ou de não fazer".

b) a obrigação de dar compreende essencialmente o dever de entregar algo a alguém, enquanto a obrigação de fazer pressupõe uma atividade desenvolvida pelo agente e tem por objeto uma determinada conduta do devedor: no caso, a obrigação da impugnante, além de aportar reclusos, foi de ceder as tecnologias a serem utilizadas nas atividades desenvolvida pelas SCP's, sem qualquer relação com um "fazer" que pudesse caracterizar um serviço; ademais, a tecnologia já estava pronta à época da celebração dos contratos de SCP's, conforme demonstra o Termo de Cessão firmado entre as partes; a cessão da tecnologia em comento, caso fossem desconsideradas as SCP's, por configurarem obrigação de dar, classificam-se como atividade mercantil, sujeitando-se ao percentual de 8% prevista no artigo 15, caput, da Lei nº 9.249, de 1995;

c) com relação à multa qualificada alega que a inexistência da fraude é facilmente verificada neste caso: o primeiro aspecto que sobressai nessa análise decorre da apreciação das vantagens na utilização da figura societária em questão, a saber: (i) o interesse de amparar os riscos que oferecem certas empresas; (ii) o desejo ou a necessidade de ocultar o próprio nome nas negociações ou operações mercantis; (iii) a conveniência de poupar despesas com a organização de uma das espécies de sociedade dotada com personalidade; (iv) a urgência da operação, que não permite o cumprimento de múltiplas e demoradas formalidades; (v) a natureza do negócio, que exige total reserva;

d) tais atrativos, obviamente, são perfeitamente aproveitáveis para o objeto das SCP's fiscalizadas - de desenvolvimento de softwares inovadores - já que se revela com uma empreitada de investimento incipiente, lucros incertos e de risco considerável; outra questão que evidencia a ausência de dolo da impugnante, reside nas inconsistências contábeis e contratuais alusivas às SCP's, tanto pelo sócio ostensivo como pelo sócio participante, pois caso as partes envolvidas na fiscalização realmente pretendessem praticar fraude, teriam feitos os devidos registros contábeis e confeccionado outros documentos que sustentassem a existência da sociedade;

e) a despeito de o agente fiscal ter afirmado que a impugnante incorreu na prática de simulação, não há nos autos qualquer indício de conduta dolosa, fraudulenta

ou simulatória, vale dizer, não há provas (cuja produção competia ao fisco efetuar) de que a impugnante tenha agido de má-fé; que a imputação da multa qualificada à impugnante, in casu, revela-se uma verdadeira arbitrariedade, totalmente dissociada do sistema punitivo definido no CTN.

16. Também contestou a responsabilização do sócio Radamés Tiago Guerreiro Martini:

a) relembra que o Código Civil brasileiro estabelece que a pessoa jurídica tem existência distinta da dos seus membros, possui patrimônio próprio que responderá pelas obrigações por ela contraídas: por outro lado, o ordenamento jurídico tributário, com o objetivo de dar maiores garantias aos créditos fazendários, permite seja exigido pagamento do tributo de sujeito que não participou do fato que fez nascer a obrigação tributária; trata-se de caso de responsabilidade tributária por infração previsto, no lembrado inciso iii do artigo 135 do CTN;

b) apenas a atuação com dolo, excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos efetivamente possibilitaria o redirecionamento do feito executivo a pessoa do sócio; é claro que o sócio é responsável pela gestão empresarial da sociedade, mas essa responsabilidade não é objetiva; ademais, restou sobejamente evidenciada, nesta defesa, a imperícia do antigo contador da impugnante, diante de inúmeras inconsistências verificadas ao longo do procedimento fiscalizatório e da demonstração de que tais equívocos não implicaram recolhimento a menor dos impostos; é portanto, falaciosa a conclusão de que partiu do Sr. Radamés a decisão de fazer com que os valores transitassem, indevidamente, pela conta caixa.

c) quanto à imputação da responsabilidade sobre as supostas omissões de receita oriundas dos repasses das SCP's, basta a remissão aos elementos ventilados no tópico retro, quanto à necessidade de desqualificação da multa, quando ficou demonstrado que não há qualquer indício de fraude ou dolo, pois os investimentos através das SCP's fiscalizadas mostrava-se a decisão ideal para as necessidades da impugnante: ademais, todos os indícios verificados pela fiscalização apontam no sentido do cometimento de equívocos e não de simulação.

17. A impugnante requereu realização de perícia para esclarecer qualquer aspecto técnico relativo aos fatos e documentos juntados aos autos, visando demonstrar, de fôra técnica, que a contabilidade retificada pela impugnante espelha a verdade material, devendo prevalecer sobre os equívocos contábeis apontados pela autoridade fiscal: indica como perito o contador Willian Paulo Stahlhofer, com endereço profissional na Av. Josué di Bernardi, 239, sala 303, São José/SC. Também requereu a realização de diligências para comprovar a conformidade dos documentos contábeis com as exigências legais, bem como demonstrar que realmente refletem operações comprovadas com subsídio em documentos.

A autoridade julgadora a quo apreciou detidamente os argumentos do contribuinte, com destaque para a perícia contábil apresentada junto à impugnação (fls. 5665), e decidiu manter as exigências tributárias relativas à infração 0001 (SCP), exonerar parte das exigências tributárias relativas à infração 0002 (saldo credor de caixa) e exonerar as exigências tributárias relativas à infração 0003 (receita não declarada). Com isso, a impugnação foi julgada parcialmente procedente por meio do acórdão ora recorrido (fls. 7405).

O recurso voluntário apresentado em seguida (fls. 7525) inicia informando que o contribuinte desistiu do presente contencioso administrativo em relação às parcelas dos créditos tributários atinentes à infração 001 (SCP), conforme o seguinte excerto (fls. 7527):

8. Em que pese a recorrente ter plena ciência de que os valores recebidos das SCPs consistiam no recebimento de dividendos, os quais, como se sabe, não são tributados, os diversos erros contábeis perpetrados por seus próprios contadores, bem como pelos contadores das sócias ostensivas, dificultavam a desconstituição do lançamento, de modo que a ora recorrente preferiu aderir ao programa de parcelamento - REFIS, desistindo, por conseguinte, de forma irrevogável do recurso, e, cumulativamente, renunciando a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem a tributação dos recebimentos das SCPs.

Com isso, o presente recurso voluntário tem como objeto apenas a parcela mantida dos créditos tributários relativos à infração 0002 (saldo credor de caixa) e a correspondente imputação de responsabilidade. Para refutar essa exigência, os interessados repisam o argumento de inexistência de saldo credor de caixa. Para tanto, fazem juntar novo Laudo Pericial (fls. 7555) e outros documentos. A imputação de responsabilidade também é combatida com os mesmos argumentos já apresentados na impugnação.

Os argumentos de defesa dos recorrentes serão detalhados e apreciados no voto que se segue.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte e o responsável solidário foram cientificados da decisão sobre a sua impugnação em 24/10/2014 (fls. 7518 e fls. 7519) e o recurso voluntário foi apresentado em conjunto pelos interessados em 21/11/2014 (fls. 7525). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

1 Delimitação da lide

Os presentes lançamentos tributários foram realizados para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes de três infrações constatadas pela fiscalização: omissão de receitas da atividade, que estavam indevidamente escrituradas como lucros distribuídos por SCP (infração 0001); omissão de receitas presumida pela existência de saldo credor de caixa (infração 0002) e receita escriturada não declarada (infração 0003).

A decisão recorrida exonerou as exigências tributárias relativas à infração 003 e exonerou parte das exigências tributárias relativas à infração 002 (fls. 7405). Por sua vez, os interessados desistiram expressamente de recorrer contra as exigências tributárias relativas à infração 001 (fls. 7527).

Com isso, a presente lide restringe-se à parte mantida das exigências tributárias relativas à infração 002 (saldo credor de caixa).

2 Omissão de receitas – presunção

O recorrente inicia seu esforço combatendo o procedimento fiscal, o qual teria se valido do caminho mais fácil da presunção legal sem dedicar-se à análise da verdade dos fatos. Também reclama da decisão recorrida, a qual teria deixado de considerar a nova contabilidade apresentada com a impugnação.

A reclamação do recorrente contra o procedimento fiscal não possui qualquer proximidade com a realidade dos fatos. A presunção de omissão de receitas é autorizada pela legislação nas situações em que a inércia do contribuinte em esclarecer a sua real configuração tributária impede que a fiscalização chegue ao valor real da sua capacidade contributiva. Na espécie, foi exatamente o que aconteceu: o contribuinte não conseguiu esclarecer à fiscalização porque realizou lançamentos contábeis a débito da conta Caixa (como se numerário tivesse ingressado no caixa da empresa) de valores que, na verdade, estavam em conta bancária e foram destinados a terceiros.

Apenas na sua impugnação, após a lavratura dos autos de infração, o contribuinte mobilizou-se para esclarecer que errou ao realizar tais lançamentos contábeis, por meio de uma perícia contábil.

A autoridade julgadora a quo apreciou detidamente o laudo pericial apresentado e exonerou considerável parte da correspondente exigência (2/3), mantendo apenas a parte em que os alegados erros causaram uma corrosão da base tributável. Assim, a reclamação do recorrente contra essa decisão também se desconectou da realidade.

3 Omissão de receitas – saldo credor do caixa

A fiscalização constatou a existência de vários lançamentos contábeis à débito da Conta Caixa contra a Conta Banco Itaú. Verificou, também, que estes não correspondiam à verdade, uma vez que os recursos tirados da conta bancária foram destinados a pagamentos a terceiros. Tal constatação levou à presunção de omissão de receitas autorizada pelo §2º do artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, verbis:

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

O correspondente procedimento fiscal está assim descrito pela fiscalização (fls. 5515):

A partir da análise comparativa entre a escrita contábil (fls. 41 a 178) e os extratos bancários do sujeito passivo (fls. 209 a 234; 350 a 415; 286 a 345; e 455 a 460), constatou-se a existência de lançamentos contábeis de transferência de valores da conta contábil BANCO ITAÚ, código 1.1.10.200.1 (fls. 51 a 55; 99 a 105; e 142 a 148) para a conta CAIXA GERAL, código 1.1.10.100.1 (fls. 42 a 51; 92 a 99; e 137 a 142), descritos como "transferência para Caixa" ou "adiantamento para o Caixa", que em verdade não correspondem a operações desta natureza (suprimentos de caixa), mas sim a pagamentos a terceiros, principalmente por intermédio de transferências bancárias ou cheques compensados, conforme descrição nos extratos bancários. Nestes mesmos casos, observou-se inexistir na conta CAIXA lançamentos subsequentes, nos mesmos valores e datas, representativos dos referidos pagamentos.

[...]

Em resposta ao item 1 da Intimação Fiscal n.º 002, o representante da pessoa jurídica apresentou demonstrativo onde detalhou a destinação dada aos recursos objeto de cada um dos lançamentos contidos no Anexo I daquela Intimação (fls. 483 a 490). Na mesma oportunidade, apresentou cópias dos documentos que lastrearam os referidos pagamentos (fls. 502 a 831). Da análise das informações e documentos apresentados, constata-se que significativa parcela dos lançamentos realmente não se tratavam de suprimentos de caixa, mas sim de pagamentos a terceiros, incluindo distribuição de lucros aos sócios da pessoa jurídica. Assim sendo, denota-se que o sujeito passivo indevidamente lançou em sua contabilidade os pagamentos como se fossem suprimentos de caixa, o que em verdade não correspondia àquela operação. A análise de cada um dos lançamentos em face das informações prestadas pelo sujeito passivo, bem como a conclusão a que se chegou para cada um deles encontra-se transcrita em planilha auxiliar a este relatório, juntada às fls. 5306 a 5339 do processo.

[...]

Em consequência dos fatos acima descritos, a Fiscalização procedeu a recomposição da conta CAIXA GERAL, código 1.1.10.100.1, o que é demonstrado através da planilha anexada às fls. 5340 a 5394 dos autos do presente processo. A referida providência se deu mediante o estorno de ofício de cada um dos lançamentos indevidos através de um lançamento a crédito no mesmo valor e na mesma data.

Em consequência do procedimento acima descrito, foram identificadas ocorrências de saldo credor de caixa na escrita contábil do sujeito passivo, o que pode ser verificado no demonstrativo de recomposição da conta CAIXA (fls. 5340 a 5394). Em face disso, procedeu-se à seleção do maior saldo credor de CAIXA de cada mês de ocorrência. Cada um destes saldos foi devidamente zerado, mediante lançamento no mesmo valor à débito, caracterizando-se para cada um destes lançamentos a ocorrência de omissão de receita no referido mês. Tal providência pode ser visualizada a partir do demonstrativo juntado às fls. 5340 a 5394, representativo da conta CAIXA GERAL devidamente recomposta.

O contribuinte impugnou a exigência (fls. 5590) afirmando que houve apenas equívocos na contabilização dos respectivos valores, conforme estaria demonstrado em laudo pericial (fls. 5665). A decisão recorrida analisou detalhadamente a nova recomposição do Caixa contida no referido laudo (fls. 7431), acatando uma boa parte das alterações (2/3), mas mantendo aquelas que acreditava representarem corrosão da base tributável.

No presente recurso, o contribuinte questiona a exigência mantida, apresentando novo laudo pericial (fls. 7555). Para tanto, afirma que houve apenas erros contábeis nos lançamentos da conta Caixa e que o saldo credor encontrado pela autoridade fiscal deveu-se ao fato de esta ter glosado os lançamentos a débito e não se ter dado ao trabalho de verificar os correspondentes lançamentos a crédito, que também deveriam ser glosados.

A afirmação do recorrente não está conforme a verdade. Uma rápida leitura da decisão recorrida permite verificar que, quando foi constatado um mero erro contábil, tanto os lançamentos a débito quanto os correspondentes lançamentos a crédito foram retirados do fluxo do Caixa, por exemplo, quando foi exonerada a parte da exigência em razão de recebimento de lucros distribuídos aos sócios (fls. 7436):

49. Portanto, os valores remetidos pelas SCP's. arrolados pela impugnante, tanto os lançados a débito como a crédito da conta Caixa, devem ser estornados na apuração do saldo credor em análise.

Contudo, o que pretende o recorrente é que sejam estornados os lançamentos a crédito também daquelas operações em que o alegado erro resultou em efetiva omissão de receitas, o que não é possível.

No lançamento tributário que tem como fundamento a presunção de que houve uma omissão de receitas, o contribuinte pode combater essa presunção demonstrando que não houve a omissão presumida, apesar do fato que levou à presunção. Na espécie, para a parte da exigência mantida, o recorrente reconhece o fato que levou à presunção (erro contábil) e apresenta evidências de que houve, efetivamente, uma omissão de receitas. Dessa forma, a presunção não foi afastada, apenas confirmada.

Com isso, a exigência é devida pela via presuntiva, conforme autorizado em lei, uma vez que o contribuinte não permitiu o esclarecimento da verdadeira omissão na época da auditoria fiscal.

O recorrente também traz argumentos específicos para determinados tipos de “erros” cometidos na sua escrituração contábil, os quais serão apreciados a seguir.

3.1 PAGAMENTO PARCIAL DA VENDA DE 20% DA PARTICIPAÇÃO EM SCP COM BASSAN GEORGE NECOLA HANNA

A fiscalização constatou a existência de um lançamento contábil a débito da Conta Caixa em 01/07/2009 no valor de R\$ 100.000,00 contra a Conta Banco Itaú. Verificado que não houve o referido ingresso, o lançamento foi glosado.

O contribuinte, por meio do primeiro laudo pericial (fls. 5693), afirmou:

1. 03/07/2009 - o pagamento realizado nesse dia pela Conta Caixa foi de 486.500,00 e não 600.000,00 conforme consta no Demonstrativo de Reconstituição do Auditor da Receita Federal. A diferença entre os valores na quantia de 113.500,00 foi realizada através do Banco Itaú em 01/07/2009 no valor de 100.000,00 e 13.500,00 no dia 03/07/2009 para compor o total de 600.000,00 considerados integralmente na Recomposição da Conta Caixa pelo Auditor Fiscal da Receita Federal;

A decisão recorrida manteve a glosa do lançamento a débito (R\$ 100.000,00), mas ajustou o lançamento a crédito, reduzindo-o para R\$ 586.500,00 (600.000,00 – 13.500,00).

O recorrente reconhece que o valor de R\$ 100.000,00 não ingressou no Caixa em 01/07/2009, mas afirma que o valor de R\$ 600.000,00 também não saiu do Caixa em 03/07/2009. A decisão recorrida reduziu esse valor em R\$ 13.500,00, mas deveria ter reduzido esse valor para o efetivo valor retirado do Caixa, que foi R\$ 486.500,00.

O lançamento contábil de R\$ 600.000,00 a crédito na conta Caixa ocorrido em 03/07/2009 está vinculado ao pagamento de uma aquisição societária. Uma vez que foi constatado que parte desse pagamento não teve origem no Caixa, mas em contas bancárias, e esse erro não causou a redução da base de cálculo dos tributos, entendo que o lançamento

contábil deve ser revisto para ficar compatível com a verdade, ou seja, deve ser reduzido ao valor pago sem transferência bancária, no valor apontado pelo recorrente, de R\$ 486.500,00.

Com isso, o saldo credor do Caixa no mês de julho de 2009 deve ser reduzido de R\$ 180.291,69 para R\$ 80.291,69.

3.2 OPERAÇÃO INEXISTENTE

O recorrente afirma que o lançamento a crédito na conta Caixa contra lançamento a débito na conta Bancos, no dia 01/01/2010, não ocorreu de fato, devendo ser estornado do fluxo de caixa, conforme o seguinte excerto (fls. 7535):

45. Outro valor equivocadamente lançado na conta caixa da recorrente consiste no registro a crédito de R\$ 239.706,29, em 01/01/2010, descrito como "pagamento referente adiantamento do caixa".

46. Note-se que o contador realizou o lançamento a crédito do referido valor na conta caixa da recorrente e, concomitantemente, lançou o valor a débito na conta bancária (Doc. 05.64).

47. Ocorre que a referida operação nunca ocorreu. Trata-se de operação inexistente, conforme se verifica da análise dos extratos bancários da recorrente (Doc. 05.64-A).

48. Dessa forma, tanto o lançamento a crédito na conta caixa, no valor de R\$ 239.706,29, quanto o correspondente lançamento a débito na conta banco, devem ser estornados.

Esse argumento foi trazido pela primeira vez ao processo no presente recurso voluntário, mas entendo que deva ser analisado, pois é elemento do argumento apresentado desde a impugnação de que houve erros de contabilização na conta Caixa.

Apreciando o extrato bancário de fls. 7731, verifico que, de fato, não houve o ingresso do valor apontado na conta bancária, conforme registrado no lançamento contábil. Considerando o contexto trazido aos autos, pelo qual ficou claro que a contabilidade do contribuinte possui inúmeros erros de procedimento, entendo que a afirmação do recorrente é verossímil e está evidenciada por documentos.

Assim, entendo que o saldo credor do Caixa no mês de janeiro de 2010 deve ser reduzido de R\$ 239.706,29 para zero.

3.3 PAGAMENTOS MEDIANTE TRANSFERÊNCIA BANCÁRIA

O recorrente afirma que há vários lançamentos a crédito na conta Caixa para pagamentos que foram realizados, na verdade, mediante transferências bancárias, e que também devem ser estornados do fluxo de caixa, conforme o seguinte excerto (fls. 7535):

49. Existem, ainda, outros lançamentos indevidamente lançados a crédito na "conta caixa". Tratam-se de operações contabilizadas como se tivessem ocorrido em dinheiro, mas que foram realizadas mediante transferências bancárias, razão pela qual deveriam ser estornadas da "conta caixa".

50. Registra-se que referidas operações de pagamento (créditos) não foram suportadas por anteriores débitos registrados a título de transferência para o caixa (lançamento a débito da conta caixa e crédito da conta banco).

51. Os comprovantes das operações abaixo foram devidamente juntados ao laudo pericial.

O recorrente aponta quatro lançamentos que estariam na situação apontada. O último desses quatro lançamentos já havia sido apontado na impugnação, para o que a decisão recorrida trouxe a seguinte resposta (fls. 7445):

j) o resgate de aplicação financeira de RS 85.000.00 foi indevidamente contabilizado a crédito da conta Caixa em 21/01/2011 (fl. 137), com contrapartida devedora na conta n.º 1.1.10.300.5 - Banco Itaú Conta Investimento Automático (fl. 149); como a aplicação cujo resgate foi creditado na conta n.º 00741-5 do Banco Itaú (fl. 6365) não estava contabilizada pela interessada, cabe manter o valor de RS 85.000.00 resgatado em 21/01/2011 na recomposição do conta Caixa;

Entendo que assiste razão à decisão recorrida e mantenho a exigência pelos mesmos fundamentos.

Os três primeiros lançamentos contábeis apontados foram trazidos pela primeira ao processo no presente recurso voluntário. Apesar disso, entendo que devam ser analisados, pois são elementos do argumento apresentado desde a impugnação de que houve erros de contabilização na conta Caixa.

Apreciando os documentos juntados a partir das fls. 7717, verifico que vários comprovantes de transferência bancária estão ilegíveis, arremedados com inscrições manuscritas. Adicionalmente, os valores desses documentos não coincidem com os valores contabilizados na conta Caixa. Assim, não é possível fazer uma correlação certa entre o lançamento contábil e os documentos juntados, pelo que entendo que não é devida a requerida alteração no fluxo do Caixa.

3.4 PAGAMENTOS DE DIVIDENDOS

A fiscalização estornou vários lançamentos a débito da conta Caixa, contabilizados como “adiantamento para o caixa”, mas que eram saídas da conta corrente.

Em sua impugnação, o contribuinte demonstrou que tais pagamentos referiam-se a pagamentos de dividendos aos sócios, os quais foram lançados de forma consolidada na conta Caixa, a crédito, no final de cada ano. A decisão recorrida verificou os correspondentes pagamentos, confirmou a relação entre os valores lançados durante o ano a débito (glosados pela fiscalização) e lançados no final do ano, de forma consolidada, a crédito da conta Caixa. Contudo, constatou que as somas dos valores lançados durante os anos 2009 e 2010, para cada sócio, não coincidem com os valores consolidados lançados no final desses anos. Também constatou que não houve lançamento consolidado no final do ano 2011. Assim, ajustou os valores consolidados no final dos anos 2009 e 2010 conforme a soma dos valores lançados durante o ano.

O recorrente afirma que há cinco lançamentos a crédito na conta Caixa da mesma natureza, mas que não foram considerados pela autoridade julgadora a quo, pelo que requer os seus estornos, conforme o seguinte excerto (fls. 7537):

58. Isto é, a DRJ/PR descontou os créditos alocados nos respectivos dias de pagamento que possuíam o corresponde lançamento a débito, mas manteve a diferença lançada ao final dos anos de 2009 e 2010.

59. Assim, insiste-se na fundamentação de que os lançamentos abaixo referem-se a transferências bancárias, que não transitaram pela conta caixa, razão pela qual devem ser estornados:

[...]

60. Informa-se que os recibos e extratos bancários juntados à impugnação demonstram que os valores indevidamente lançados a crédito no final de 2009 e 2010, na verdade, referem-se ao somatório das distribuições realizadas, mediante transferências bancárias, durante cada exercício.

Verifico que os valores apontados pelo recorrente correspondem às diferenças entre os valores consolidados no final dos anos 2009 e 2010 e a soma dos valores lançados durante cada ano. A decisão recorrida não ajustou o valor integral das consolidações anuais, mas tão somente o correspondente às somas dos valores lançados durante o ano. O recorrente está requerendo, de fato, que sejam reduzidos os valores dos lançamentos a crédito acima dos valores dos lançamentos a débito, o que não possui fundamento, pois o objetivo dos ajustes é equilibrar o fluxo do caixa, superando o erro consistente em lançar no caixa no final do ano o que foi pago durante todo o ano.

Assim, afasto o presente argumento.

3.5 VENDA DE VEÍCULO

O recorrente afirma que a contabilização de saída do caixa no dia 30/10/2010, no valor de R\$ 25.000,00, está errado, pois, na verdade, esse valor ingressou no caixa e agora deve ser ajustado, conforme o seguinte excerto (fls. 7538):

62. Outro equívoco evidenciado na conta caixa consiste no lançamento a crédito, em 30/10/2010, de R\$ 25.000,00, referente a uma suposta compra do veículo SW Escapade, placa: MMJ5992 da Superauto Veículos Ltda.

63. Ocorre que, conforme nota fiscal anexa (Doc. 05.95), a recorrente não comprou o referido veículo da Superauto. Ao contrário, vendeu.

64. Portanto, o lançamento de R\$ 25.000,00 deveria ter sido registrado a débito na conta caixa e não a crédito como equivocadamente ocorreu. Verifica-se, dessa forma, a necessidade de corrigir o livro caixa no que tange a esse lançamento.

Como prova de sua afirmação, o recorrente apresenta cópia da nota fiscal de fls. 7768, emitido por Superauto Veículos Ltda – Beiramar. A nota fiscal não esclarece a forma de pagamento da transação, contendo apenas a observação “Cond.”. Pagto: FORNECEDORES DIVERSOS.

Entendo que o ajuste requerido pelo recorrente exige mais informações para que seja aceito. O requerente não trouxe prova de que a alegada venda teve pagamento em espécie, de forma a justificar o ingresso no Caixa. Também não demonstrou como foi contabilizada essa venda, de forma a tornar possível a averiguação de eventual ganho de capital.

Assim, afasto o ajuste requerido.

3.6 VENDA DE IMÓVEL

O recorrente afirma que realizou a venda de imóvel cujo pagamento foi feito em dinheiro, em oito parcelas de R\$ 24.596,40 entre janeiro e agosto de 2010. Afirma que tais pagamentos não foram lançados na conta Caixa e agora devem vir como ajuste dessa conta, conforme o seguinte excerto (fls. 7538):

65. Além de créditos escriturados indevidamente, a recorrente, ao proceder a recomposição da "conta caixa", encontrou recibos de valores relativos à venda de imóvel que não foram contabilizados. Em que pese os referidos valores não terem sido registrados na "conta caixa", foram recebidos em espécie, conforme aponta o Laudo Pericial (Doc. 03).

66. Tratam-se de 8 (oito) pagamentos em dinheiro no valor de R\$ 24.596,40, cada, com vencimento nos meses de janeiro a agosto de 2010.

67. Ocorre que a DRJ/PR, não acolheu a pretensão da recorrente, sob o fundamento de que não restou comprovado "quais pagamentos contabilizados na conta Caixa teriam sido efetuados com os correspondentes recursos".

68. Ora, os recibos inclusos no Laudo Pericial, bem como pela análise do livro razão e balancete da empresa, demonstram que os valores das parcelas deveriam ter sido escriturados na "conta caixa". Dessa forma, na recomposição da "conta caixa", os referidos valores foram lançados a débito.

O recorrente combate a decisão recorrida afirmando que tais valores recebidos foram utilizados para posteriores pagamentos de parcelas de participação em SCP. Conforme o laudo juntado pelo recorrente (fls. 7571), os valores recebidos de janeiro a maio de 2010 teriam sido utilizados para o pagamento de participação realizado em 19/05/2010 e que os demais valores recebidos em 2010 teriam sido utilizados para outros pagamentos de participação, realizados nos correspondentes meses.

Entendo que o ajuste requerido pelo recorrente não elide o lançamento tributário combatido, pois no ano de 2010 somente houve saldo credor de caixa no dia 01/01/2010, antes dos recebimentos dos valores apontados, e no dia 30/12/2010, depois do pagamento de todas as parcelas de participação apontadas. Em outras palavras, ao admitir o destino apontado pelo recorrente, a ausência de contabilização dos referidos recebimentos não causou os saldos negativos de caixa apontados pela fiscalização.

Assim, o argumento do recorrente não possui congruência específica com a presente lide.

3.7 PARTICIPAÇÃO EM PCH

O recorrente afirma que adquiriu 5% dos direitos em uma PCH (pequena central hidrelétrica) em 02/02/2009, no valor de R\$ 12.000,00, conforme o contrato juntado nas fls. 7711. Afirma, ainda, que não realizou qualquer outro pagamento, de forma que não corresponde à verdade o registro de saída do caixa no valor de R\$ 213.000,00, em 23/12/2009, a título de "pagamento referente PCH CAMPO BELO". Assim, requer que esse valor seja retirado do fluxo do caixa, conforme o seguinte excerto (fls. 7539):

70. Em 02/02/2009, a recorrente firmou, com a ECO ENERGY ENTERPRISE LTDA. contrato de cessão de direitos e obrigações relacionados ao empreendimento PCH Campo Belo, pelo qual adquiriu 5% dos direitos da ECO ENERGY.

71. Conforme contrato anexo (Doc. 05.55), a recorrente pagou pelos direitos e obrigações assumidos, em moeda corrente, o valor de R\$ 12.000,00.

72. Ocorre que o contador da recorrente, sem qualquer justificativa, registrou uma saída de R\$ 213.000,00, em 23/12/2009, a título de "pagamento referente PCH CAMPO BELO".

73. Assim, considerando que o único pagamento realizado para a PCH de CAMPO BELO refere-se aos R\$ 12.000,00, infere-se que o lançamento de R\$ 213.000,00 não possui substrato fático.

Entendo que a inferência do recorrente não é suficiente para validar o ajuste requerido, uma vez que o recorrente, ao adquirir os referidos direitos, também adquiriu obrigações e o pagamento em tela pode ser o correspondente a tais obrigações, conforme o parágrafo único da cláusula primeira do referido contrato (fls. 7712):

Cláusula Primeira - A ALFA adquire neste ato 5% (cinco por cento) dos direitos detidos pela ECO ENERGY decorrentes do CONTRATO DE CESSÃO, sub-rogando-se em iguais condições (ressalvada a proporcionalidade existente) nos direitos detidos pela ECO ENERGY no referido CONTRATO DE CESSÃO inclusive e principalmente o direito a ser acionista de futura SPE com 5% (cinco por cento) da participação societária inicial.

Parágrafo Único - A aquisição ora realizada compreende todos os direitos e obrigações assumidos pela ECO ENERGY, respeitada a proporcionalidade ora pactuada, exceto aqueles expressamente excetuados pelo presente instrumento.

Ademais, o recorrente também adquiriu o direito de ser acionista de uma futura SPE a ser criada para explorar a PCH, conforme o caput da mesma cláusula primeira do referido contrato, de forma que também é possível inferir que tal pagamento pode ser parte da integralização da correspondente participação.

Assim, afasto o ajuste requerido.

3.8 NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS

Dentre os ingressos glosados pela fiscalização no Caixa do contribuinte, dezoito foram justificados na impugnação como sendo ingressos de serviços prestados à empresa Portonave S/A. A decisão recorrida entendeu que o contribuinte utilizou a conta Caixa (conta

patrimonial) para controlar esses ingressos, quando o correto seria utilizar a conta Clientes (conta de resultado). Como os ingressos não foram oferecidos à tributação, a decisão recorrida manteve a glosa, conforme o seguinte excerto (fls. 7434):

42. Tomando-se por exemplo a nota fiscal de serviços n.º 000066 (fl. 197), no valor de R\$ 100.000,00, emitida em 04/06/2009 em nome da Portonave S/A Terminais Portuários de Navegantes, relativa a serviços de auditoria de sistemas, com vencimento contra apresentação, constata-se que ela foi contabilizada em 04/06/2009 como venda à vista - mediante lançamento de R\$ 100.000,00 a débito da conta Caixa (fl. 450) e crédito da conta de receita n.º 4.1.10.100.100 - Prestação de Serviços (fls. 80-82). No entanto, o pagamento correspondente, no valor de R\$ 88.850,00 (líquido de tributos retidos na fonte), somente foi realizado mediante transferência bancária em 30/06/2009 (fl. 6025), cujo valor foi contabilizado por meio de lançamento a débito na conta Banco Itaú, com contrapartida credora na conta Caixa.

43. Portanto, não há como se estornar o lançamento de R\$ 88.850,00 a crédito da conta Caixa se não houver o concomitante estorno do lançamento de R\$ 100.000,00 a débito dessa conta.

Apesar de a petição do recurso não mencionar essa questão, o laudo pericial que fez juntar traz um pleito que deve ser apreciado. O recorrente reconhece o erro de contabilização de tais ingressos, mas afirma que, além dos ingressos, também devem ser estornados as correspondentes saídas, uma vez que os valores nunca transitaram pelo Caixa, conforme o seguinte excerto (fls. 7567):

Ou seja, é fato que a contabilidade à época estava completamente equivocada, não poderia e nem deveria ter jamais registrado a movimentação dessas operações via Conta Caixa, pois não transitaram por tal conta, portanto, devem ser desconsideradas do montante que compõe o Saldo Credor da Conta Caixa. Em concordância com o item 43 do Acórdão... "portanto, não há como se estornar o lançamento de R\$ 88.850,00 a crédito da conta Caixa se não houver o concomitante estorno do lançamento de R\$ 100.000,00 a débito dessa conta". Segui com os ajustes necessários de forma refletir fielmente a movimentação financeira realizada, acrescentando também o mesmo procedimento para o item 44, tratando corretamente as demais notas de serviços emitidas pela Sociedade ALFA - GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA no ano-calendário de 2009.

Abaixo destaco os lançamentos ajustados obedecendo a sequencia dos itens citados no Acórdão a fim de facilitar o entendimento pelos Julgadores:

O recorrente pretende fazer os ajustes na conta Caixa, retirando do fluxo de caixa tanto os ingressos como as saídas lançadas, mas não faz os devidos ajustes na conta Cliente, ou seja, o recorrente pretende que a correção do erro contábil elida a devida tributação dos referidos ingressos, o que não deve ser admitido.

A presente exigência parte da presunção de que houve uma omissão de receitas, o contribuinte pode combater essa presunção demonstrando que não houve a omissão presumida, apesar do fato que levou à presunção. Na espécie, o recorrente reconhece o fato que levou à presunção e confirma que este, efetivamente, levou a uma omissão de receitas. Dessa forma, a presunção não foi afastada, apenas confirmada.

Com isso, a exigência é devida pela via presuntiva, conforme determinação legal, uma vez que o contribuinte não permitiu o esclarecimento da verdadeira omissão na época da auditoria fiscal.

3.9 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A fiscalização imputou responsabilidade tributária ao sócio administrador do contribuinte, RADAMÉS TIAGO GUERREIRO MARTINI, pelas infrações constatadas na auditoria fiscal. No que diz respeito à omissão de receitas presumida pela existência de saldo credor de caixa, a imputação foi feita nos seguintes termos (fls. 5580):

A prática da infração é atribuída ao sócio RADAMES TIAGO GUERREIRO MARTINI, o qual consentiu ou determinou que os lançamentos fossem efetuados de forma irregular, em afronta à lei tributária. Sendo o único administrador da pessoa jurídica detinha o controle absoluto da situação e era o responsável pela gestão da sociedade empresária, não havendo como escusar-se à responsabilização pessoal pela infração.

O Código Civil Brasileiro, em seu art. 1.177, dispõe sobre a responsabilidade do preponente pelos lançamentos contábeis:

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Por todo o exposto, resta evidenciada a responsabilidade do administrador RADAMÉS TIAGO GUERREIRO, pelos créditos tributários correspondentes à ocorrência de saldo credor de caixa, resultantes de atos praticados com infração da lei tributária, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Por sua vez, o recorrente combate especificamente o vínculo de responsabilidade imputada ao sócio, nos seguintes termos (fls. 7540):

80. Nesse sentido, o entendimento fiscal chega às raias do absurdo ao imputar ao sócio a responsabilidade sobre as supostas omissões de receita no saldo credor da conta caixa, ao fundamento de que "[o Sr. Radamés] consentiu ou determinou que os lançamentos fossem efetuados de forma irregular, em afronta à lei tributária", sob a justificativa de que "sendo o único administrador da pessoa jurídica detinha o controle absoluto da situação e era o responsável pela gestão da sociedade empresária [...]" (fls. 4 do Termo de Sujeição Passiva Solidária).

81. É claro que o sócio é responsável pela gestão empresarial da sociedade, mas essa responsabilidade não é objetiva. Ademais, restou sobejamente evidenciada, nesta defesa, a imperícia do antigo contador da recorrente, diante de inúmeras inconsistências verificadas ao longo do procedimento fiscalizatório e da demonstração de que tais equívocos não implicaram recolhimento a menor dos impostos. É portanto, falaciosa a conclusão de que partiu do Sr. Radamés a decisão de fazer com que os valores transitassem, indevidamente, pela conta caixa.

É certo que os atos do profissional de contabilidade são de sua responsabilidade e de quem o contratou, nos termos do referido artigo 1.177 do Código Civil pátrio. Contudo, no caso, quem o contratou foi a empresa ALFA, que não deve ser confundida com o seu sócio.

Assim, entendo que esse dispositivo legal não ajuda na presente imputação de responsabilidade tributária.

A fiscalização afirma que o sócio “consentiu ou determinou que os lançamentos fossem efetuados de forma irregular”, mas não há evidências nos autos dessa conduta. Entendo que tal consentimento é bem possível, mas não pode ser aqui presumido, pois também é possível que não haja tal consentimento, nos moldes em que os lançamentos contábeis foram realizados.

Com isso, entendo que não há elementos nos autos que sustentem a responsabilidade tributária imputada ao sócio em relação à omissão de receitas presumida pela constatação da existência de saldo credor da conta caixa.

3.10 PERÍCIA

Por fim, o recorrente requer a realização de uma perícia, nos seguintes termos (fls. 7542):

89. Contudo, embora tenha plena convicção de que as situações fáticas que afastam as presunções adotadas no presente lançamento encontram-se devidamente comprovadas, não se pode olvidar que, nos termos do artigo 29 do Dec. 70.235/72, "na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar que as diligências que entender necessárias".

90. Nesse diapasão, por mera cautela, ciente de que, em eventual diligência, a verdade material dos fatos alegados pela recorrente restará evidenciada, pugna-se para que haja determinação de perícia para esclarecer qualquer aspecto técnico relativo aos fatos e documentos juntados aos autos.

Entendo que todos os aspectos técnicos estão sobejamente esclarecidos nos autos, inclusive com a contribuição de duas perícias contábeis realizadas por iniciativa do contribuinte. As provas dos autos não deixam dúvida sobre os fatos relatados, ocorridos ou não, de forma que o processo está apto a ser julgado.

Por tal entendimento, indefiro o pedido de perícia.

4 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a responsabilidade tributária imputada sobre a infração 002 (saldo credor de caixa) e exonerar parte das exigências sobre essa infração da seguinte forma: (i) reduzir o saldo credor do Caixa no mês de julho de 2009 de R\$ 180.291,69 para R\$ 80.291,69 e (ii) reduzir o saldo credor do Caixa no mês de janeiro de 2010 de R\$ 239.706,29 para zero.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Fl. 22 do Acórdão n.º 1201-006.171 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11516.720357/2014-28