



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

Processo n° 11516.722477/2011-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.102 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente Estaleiro Schaefer Yachts Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

SIMULAÇÃO. MAIS DE UMA EMPRESA. MESMA ÁREA GEOGRÁFICA.

Caracteriza simulação a instalação de três empresas na mesma área geográfica, com o objetivo de subtrair o pagamento de tributos. A comprovação de tal fato autoriza o Fisco a alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder a devida tributação.

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracteriza omissão de receita decorrente de presunção legal a ausência de comprovação da origem de depósitos mantidos em conta corrente bancária.

LUCRO. ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Procede-se ao arbitramento do lucro se resultar demonstrado que a escrituração contém vícios, erros ou deficiências que impossibilitem a identificação da movimentação financeira e a apuração do lucro real.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SIMULAÇÃO. TERMO INICIAL.

A regra acerca da contagem de decadência para os lançamentos por homologação excepciona as situações em que exista dolo, fraude ou simulação. Nestes casos, aplica-se a regra geral do art. 173 do CTN, que estabelece como marco inicial da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Correta a qualificação da multa de ofício quando demonstrado que o sujeito **passivo valeu-se de artifício doloso, visando sonegação fiscal.**

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido em relação ao tributo principal aplica-se às exigências reflexas em virtude da relação de causa e efeitos entre eles existentes.”

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, afastar a decadência e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Sergio Luiz Bezerra Presta e Maurício Pereira Faro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 2744-2750):

No âmbito do Mandado de Procedimento Fiscal n. 0920100.2010.00955-7, contra a contribuinte acima identificada, submetida à sistemática de tributação pela modalidade de lucro real anual (fl. 35), foi lavrado auto de infração que lhe exigiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), acrescidos de juros de mora e multa de ofício.

O lançamento baseou-se em: a) omissão de receitas decorrente da emissão de documentos fiscais em valores inferiores aos que foram efetivamente negociados; b) omissão de receita decorrente de manutenção de passivo fictício; c) omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada. A capitulação legal acha-se descrita nos termos de apuração respectivos (fls. 883/934).

Segue quadro demonstrativo das importâncias lançadas:

| Tributo | Lançado | Multa | Juros | Total |
|----------------|----------------|---------------|--------------|---------------|
| IRPJ | 3.083.257,10 | 4.624.885,66 | 1.529.444,00 | 9.237.586,76 |
| CSLL | 1.471.025,30 | 2.206.537,96 | 711.261,68 | 4.388.824,94 |
| Cofins | 3.935.850,35 | 5.903.775,58 | 1.931.788,21 | 11.771.414,14 |
| PIS | 792.730,08 | 1.189.095,17 | 381.747,38 | 2.363.572,63 |
| Total | 9.282.862,83 | 13.924.294,37 | 4.554.241,27 | 27.761.398,47 |

O procedimento fiscal iniciou-se com intimação à contribuinte para apresentar, dentre outros, contrato social, livros contábeis e fiscais, extratos de contas bancárias, documentos que lastrearam os registros contábeis além de arquivos magnéticos dos registros contábeis relativos ao ano-calendário de 2006. Em atendimento a contribuinte apresentou contrato social, extratos do Banco Safra e Banco Bradesco, além de outros documentos. Solicitou prazo para apresentação dos livros contábeis e fiscais, além de descrever o processo produtivo (fls. 2/6).

Posteriormente o procedimento de fiscalização estendeu-se para o período de maio a dezembro do ano-calendário de 2010, relativamente ao IRPJ e reflexos, além do IPI para o ano-calendário de 2006

Segundo consta do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2536/2584) juntamente com as empresas SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda., CNPJ n. 07.029.802/0001-73 e Estaleiro Kiwi Boats Ltda., CNPJ n. 86.994.993/0001-80, a contribuinte compõe um grupo empresarial que fabrica embarcações de luxo para lazer e funciona na mesma planta industrial. O desmembramento das atividades nas três empresas foi efetuado com a intenção de burlar a apuração de impostos, fato constatado após o grupo ter sido submetido a Regime Especial de Fiscalização (REF-fls.911/926).

O despacho decisório que concluiu pela implementação do REF fundamentou-se não só no embaraço à fiscalização, como também na provável confusão patrimonial e de atividade, caracterizada pela localização de três empresas na mesma planta, com ressalva de que tal circunstância, por si só, não implica ilegalidade, desde que as sociedades empresárias participantes fossem distintas.

A ação fiscal voltou-se inicialmente para o ano calendário de 2005 e maio de 2010. Após ter sido constatado que os anos calendário de 2006 e 2007 apresentavam indícios de sonegação, materializados na apresentação de Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) sem registro de faturamento, além de recolhimento de tributos em valores insignificantes, se comparados com a movimentação financeira, foi emitido o MPF 0920100.2010.00955-7 para fiscalização do IRPJ do ano-calendário de 2006, além de MPF específicos para diligências nas contribuintes Spa Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda. e Estaleiro Kiwi Boats Ltda. O objetivo foi o de apurar elementos relativos às operações da contribuinte. Posteriormente foram incluídos outros períodos para incidir a ação fiscal.

Das intimações

Para demonstrar que as operações industriais e comerciais referiam-se a uma única sociedade empresária foram dirigidas intimações para que as três integrantes do grupo apresentassem escrita contábil e fiscal, extratos bancários relativos ao ano-calendário de 2006, além da descrição dos serviços prestados e produtos comercializados.

Em resposta a contribuinte alegou que a empresa Estaleiro Kiwi Boats produzia cascos em fibra de vidro; a Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. montava kits conforme o modelo da embarcação e a Spa prestava serviços de administração de contratos. Após as intimações terem sido reiteradas foram apresentados elementos da escrita fiscal e contábil, exceto os arquivos magnéticos da Spa.

Intimada a identificar a origem dos valores creditados nas contas bancárias relativas aos extratos apresentados a contribuinte não apresentou qualquer resposta.

Estaleiro Kiwi Boats Ltda.

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

Autenticado digitalmente em 08/02/2014 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 08/02/2014 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 21/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Foi intimada a apresentar notas fiscais de entrada de valor contábil superior a R\$ 10.000,00 e/ou com crédito de IPI em importância igual ou superior a R\$ 200,00, além de notas fiscais de saídas com o registro de cancelamento no Livro de Registro de Saídas de Mercadorias.

A autoridade fiscal constatou que na escrituração fiscal não existe entre a Estaleiro Schaefer e a Estaleiro Kiwi Boats segregação entre os bens que transitam pelas empresas.

Conquanto as embarcações fossem encaminhadas para representantes comerciais por meio de nota fiscal emitida por Estaleiro Kiwi, não havia lançamento contábil que justificasse o aparecimento das embarcações. Quando alguma das embarcações em demonstração era vendida o representante emitia nota fiscal de devolução da demonstração para Estaleiro Kiwi, com destaque de IPI e ICMS. Em seguida o Estaleiro Kiwi emitia nota fiscal de venda do casco, enquanto a Estaleiro Schaefer emitia nota fiscal de venda com registro de venda de kit e acessórios e mão de obra de montagem. Em ambas notas o destinatário era o adquirente.

Após descrever algumas operações que foram efetuadas com a utilização desta sistemática, a autoridade fiscal consignou que tal procedimento acobertou a sonegação de IPI e ICMS. O IPI passou a ser calculado apenas sobre o valor do casco. O ICMS, que seria de 25% por se tratar de venda a consumidor final, também era calculado apenas sobre o valor do casco. As parcelas do Estaleiro Schaefer eram calculadas à alíquota de 17% sobre os produtos e zero sobre a mão-de-obra. O quadro de fls. 2548 demonstra os valores de impostos sonegados.

Do que consta, infere-se que havia lançamento de IPI apenas sobre o valor do casco, sem considerar o processo de montagem, pois ocorria venda de um barco, não de casco e componentes, separadamente. Tal situação ocorria também com os motores das embarcações.

Spa Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda.

Embora tivesse alegado que sua atividade era a de administrar contratos, constatou-se que os documentos que apresentou denominados “contratos de prestação de serviços”, de fato eram contratos de venda de embarcações, em que a Spa figura como contratada para administração e intermediação da compra de embarcação, sem qualquer previsão de recebimento pelos serviços prestados. O valor total da contratação corresponde à importância da venda. Grande parte dos contratos não está assinada pelos contratantes; alguns nem pela contratada.

Registra o termo que da amostra de contratos figuram como contratantes empresas de representação que não adquirem as embarcações, conforme atestam as notas fiscais de venda.

Ademais, a prestação de serviço praticada pela Spa era ilógica, pois

1) uma pessoa interessada em adquirir uma embarcação da Schaefer Yachts vai até as instalações da Schaefer e contrata a SPA (que funciona no mesmo endereço conforme declaração do sócio) para intermediar a aquisição da embarcação. Quem faz a intermediação é o sr. Márcio Schaefer (dono de 90% da SPA) e o sr. Pedro Odílio (10% do capital da SPA) na compra da embarcação fabricada pelo Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., do qual o sr. Márcio Schaefer possui 95% do capital e o sr. Pedro 5%;

2) as empresas representantes da empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. (Band Náutica; Celmar; Força 10; MCC Náutica) que apenas recebem embarcações em demonstração, firmam contratos com a SPA para que esta (a SPA) administre e faça a intermediação da aquisição de uma embarcação que ela não vai adquirir, vai apenas deixar em demonstração em seu estabelecimento.

A escrituração contábil da Spa não registra saldo inicial nas contas patrimoniais, acrescido do fato de que a conta "Fornecedores Nacionais" registra diversos pagamentos sem as entradas correspondentes, resultando em saldo devedor de R\$ 6.046.369,56 (fls. 1021/1052).

Todas as observações antes lançadas serviram para corroborar a ausência de autonomia patrimonial entre as empresas, em afronta ao princípio contábil da entidade, previsto no art. 4º da Resolução CFC 750/1993.

Do IRPJ

Segundo a autoridade fiscal, a apuração do IRPJ ocorreu de forma consolidada, abrangendo as três sociedades empresárias anteriormente citadas, em face de que ficou demonstrado inexistir autonomia patrimonial, tratando-se, de fato, de uma só contribuinte.

A autoridade fiscal valeu-se da prerrogativa de apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do arbitramento do lucro, com base no art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) em face de que as três contribuintes apresentaram DIPJ relativas ao ano-calendário de 2006 com apuração lucro real sem qualquer valor registrado como receita, os registros contábeis não serem confiáveis, não haver documentação representativa dos recebimentos, o que impossibilitou a reconstituição do fluxo financeiro,

A base de cálculo para o arbitramento foi a receita conhecida, abrangendo a receita das atividades lastreada em notas fiscais de vendas de mercadorias e serviços além das receitas omitidas.

Os quadros de fls. 2559/2560 demonstram as receitas utilizadas pela fiscalização para o arbitramento do lucro, obtidas das notas fiscais emitidas para o mercado interno e das atividades de exportação. A planilha de fl. 2561 relaciona os créditos bancários cuja origem não foi comprovada, considerados receita omitida. O demonstrativo de fls. 2561/2562 sintetiza as receitas e os depósitos bancários.

Às fls. 2562/2565 encontram-se relacionados os valores dos tributos declarados ou recolhidos pela contribuinte, cujas importâncias foram deduzidas para efeito de constituição do crédito tributário.

Relativamente ao ano-calendário de 2010, quando o grupo assumiu a entidade única da Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., em vista de que a contribuinte não atendeu as intimações para esclarecer a composição da conta "Adiantamento de Clientes", a fiscalização considerou o saldo apresentado em 31/12/2010, de R\$ 23.336.151,17 como obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada, caracterizando omissão de receita, além do valor do lançamento efetuado a débito da conta Banco Safra e a crédito da conta Fornecedores Nacionais, no valor de R\$ 196.649,26 (fls. 2565/2566).

Após circularização de informações entre os adquirentes de embarcações, durante o período em que a contribuinte esteve sob o regime especial de fiscalização constatou-se que as notas fiscais de vendas foram emitidas por valor inferior ao total da transação, conforme sintetizado no quadro de fls. 2567 e descrito nas fls. 2567/2568.

Intimada a se manifestar, a contribuinte alegou que o valor da transação é o que consta das notas fiscais, em conformidade com os contratos que apresentou, no que foi contestada pela fiscalização, que descreveu eventos em que os fatos militam em desfavor das alegações da autuada. As importâncias relativas à omissão de receita apurada estão descritas nos demonstrativos de fl. 2569.

Por considerar que a contribuinte incorreu na prática dolosa de sonegação e fraude, capituladas nos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.504/1964, houve qualificação da multa de ofício, de 150% do imposto apurado. Quanto ao crédito lançado relativo ao período em que a contribuinte esteve submetida ao regime especial de fiscalização, a multa imposta foi de 150%, em consonância com o art. 33, § 5º, da Lei n. 9.430/1996.

Sob o entendimento da existência, em tese, de crime contra a ordem tributária tipificado no art. 1º, I, da Lei n. 8.137/1990, formalizou-se representação fiscal para fins penais (fl. 2584).

Regularmente intimada da imposição tributária a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 2661/2703, em que pleiteia sejam as intimações remetidas para o endereço profissional de seus representantes.

Em sua defesa, arguiu que o procedimento é ilegal e arbitrário em face de que a autoridade fiscal

(i) desconsiderou, no ano calendário de 2006, a estrutura jurídica das empresas Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., Estaleiro Kiwi Boats Ltda., SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda, para considerar que todas as

empresas mencionadas deveriam ser tributadas como uma única pessoa jurídica (Estaleiro Schaefer Yachts Ltda);

(ii) não cumpriu com o dever de investigação necessário à obtenção dos elementos de convicção e certeza, indispensáveis a constituição do crédito tributário, baseando-se em simples indícios e erros isolados na escrita fiscal que não sustentam, por si só, a presunção legal de omissão de receita;

(iii) não examinou de forma criteriosa os documentos apresentados pela Impugnante, os quais, se analisados em conjunto, comprovariam que os valores creditados nas contas bancárias possuem origem identificada, estando devidamente escriturados e submetidos à tributação;

(iv) não excluiu da receita supostamente omitida os valores decorrentes de transferências entre contas da própria pessoa jurídica, empréstimos, estornos e contratos de câmbio;

(v) não aplicou o instituto da decadência ao crédito tributário referente ao ano-calendário de 2006, o que implica a sua imediata extinção, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

(vi) qualificou a multa de 150% com base na simples presunção de fraude, infirmada pela própria fundamentação adotada pelo Fiscal para justificar o arbitramento do lucro.

Acrescentou que:

- a desconsideração dos atos e negócios jurídicos baseada no parágrafo único do art. 116 do CTN é ilegítima pois aquele normativo não é auto-aplicável e exige procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que até o momento não foi editada;

- não procede o arbitramento por vício na escrituração fiscal em vista de que a autoridade fazendária reputou correta a escrituração dos livros fiscais apresentados pela impugnante. Eventuais erros e inconsistências não autorizam a desclassificação da escrita;

- é descabido considerar a omissão de receita decorrente dos depósitos bancários e ao mesmo tempo tributar o que se encontra registrado nos livros fiscais e já fora submetido à tributação. Quando muito poderia ter tributado a diferença como omissão de receita, considerando a escrituração fiscal;

- não há como considerar omissão de receita importâncias referentes às outras empresas. Se houve inconsistências, a fiscalização deveria ter sido dirigida em desfavor daqueles contribuintes;

- o lançamento da importância de R\$ 196.649,26 a débito da conta Bancos e a crédito da conta Fornecedores foi reconhecido como erro pela impugnante e corrigido, entretanto, a fiscalização manteve o lançamento decorrente;

- o valor de R\$ 23.336.151,17 refere-se a valores de adiantamento de clientes para aquisição de itens que não são

fabricados pela impugnante. A diferença entre os valores da transação e os declarados pelos adquirentes refere-se aos motores adquiridos, que não estão incluídos na operação de venda da embarcação;

- a exasperação da multa de ofício ressente-se da comprovação da intenção dolosa por parte da impugnante;

- a imposição da taxa Selic é inconstitucional.

Ao final requereu da autoridade julgadora:

(i) receber e processar a presente impugnação, nos termos dos arts. 14, 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, inciso III, do CTN;

(ii) determinar o cancelamento da exigência fiscal, uma vez que:

(a) restou comprovado que a impugnante não agiu com simulação ou fraude;

(b) o parágrafo único do art. 116 do CTN que permite à autoridade fiscal desconsiderar atos e negócios jurídicos carece de regulamentação;

(c) inexistente previsão legal que permita a tributação de grupo econômico de maneira unificada;

(d) a desconsideração da personalidade jurídica é possível apenas por meio de decisão judicial;

(e) não havendo simulação, parte dos débitos se encontra decaído;

(f) a autoridade fiscal não cumpriu com o dever de investigação necessário à obtenção dos elementos de convicção e certeza, indispensáveis à constituição do crédito tributário, baseando-se em simples indícios e erros isolados na escrituração contábil, que não sustentam a presunção legal de omissão de receita;

(g) os documentos apresentados pela Impugnante, analisados em conjunto, comprovam que os valores creditados nas contas bancárias possuem origem identificada, estando devidamente escriturados e submetidos à tributação;

(h) não foram excluídos os valores decorrentes de transferências entre contas da própria pessoa jurídica, empréstimos e contratos de câmbio;

(e) em decorrência disso, a declaração de insubsistência do lançamento da CSLL, PIS e Cofins.

(iii) por fim, determinar o cancelamento da multa qualificada ou, alternativamente, a redução para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento), na hipótese de se entender devido o pagamento do crédito tributário; propugnou pelo acolhimento de seu pleito.

A 1ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. O aludido Acórdão recebeu a seguinte ementa, fls. 2743-2744:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

SIMULAÇÃO. MAIS DE UMA EMPRESA. MESMA ÁREA GEOGRÁFICA.

A instalação de três empresas na mesma área geográfica com o objetivo de subtrair o pagamento de tributos caracteriza simulação, permitindo ao Fisco alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder a devida tributação.

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Caracteriza omissão de receita decorrente de presunção legal a ausência de comprovação da origem de depósitos mantidos em conta corrente bancária.

LUCRO. ARBITRAMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NA FORMA DAS LEIS COMERCIAIS E FISCAIS.

Procede-se ao arbitramento do resultado se for demonstrado que a escrituração contém vícios, erros ou deficiências que impossibilitem identificar a movimentação financeira e apurar o lucro real.

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

A sistemática de lançamento por homologação exige, além do pagamento antecipado, a inoccorrência das hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas de tributos e/ou contribuições que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ), a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudicado dos lançamentos decorrentes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.

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

TAXA SELIC. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Processo nº 11516.722477/2011-17
Acórdão n.º 1401-001.102

S1-C4T1
Fl. 7

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A autuada foi devidamente cientificada do retrocitado Acórdão, em 11/04/2012 (fls. 2774). Em 10/05/2012 apresentou recurso voluntário (fls. 2775-2830), basicamente reiterando os argumentos de defesa expostos na fase impugnatória.

O único argumento inovador do recurso voluntário diz respeito à arguição de impossibilidade de quebra de sigilo bancário / utilização dos extratos bancários com base na Lei Complementar nº 105/2001.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Trata-se de lançamento referente às seguintes infrações: a) omissão de receitas decorrente da emissão de documentos fiscais em valores inferiores aos efetivamente praticados; b) omissão de receita decorrente de passivo fictício e c) omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

Arguição de decadência

Repetindo o que foi alegado na fase impugnatória, a contribuinte arguiu a decadência do direito de constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores que antecederam a notificação do lançamento (21/12/2011-fl. 2658), sob a alegação de que tais tributos estão sujeitos ao regime de lançamento por homologação, consoante art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional

A regra geral de contagem do prazo de decadência, prevista no art. 173 do CTN estabelece como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

A antecipação do termo inicial do prazo de decadência, tal como prevista no art. 150, § 4º do CTN, somente ocorre quando forem cumpridos os seguintes requisitos cumulativos: 1) tenha havido pagamento ou tenha sido dado conhecimento da atividade ao sujeito ativo da obrigação tributária, e 2) que não tenha ocorrido a figura do dolo, da fraude ou de simulação.

Postergo a análise desta alegação para momento oportuno, tendo em vista a necessidade de apreciar previamente se a contribuinte incorreu ou não na prática de dolo, fraude ou simulação.

Arguição de impossibilidade de quebra de sigilo bancário e/ou utilização dos extratos bancários com base na Lei Complementar nº 105/2001

De maneira inovadora em relação ao que foi alegado na fase impugnatória, a recorrente considerou impossível a quebra do sigilo bancário bem como a utilização de extratos bancários, com base na Lei Complementar nº 105/2001, considerando o novo entendimento do STF no julgamento do RE 390.808-6/PR.

Não assiste razão à recorrente. No presente caso não houve quebra de sigilo bancário, não tendo sido emitida pelo Fisco nenhuma RMF – Requisição de Movimentação Financeira.

Os extratos bancários que lastream o presente lançamento foram apresentados espontaneamente pela contribuinte, em atendimento a intimações específicas expedidas pelas autoridades fiscais.

Assim sendo, considero que a presente alegação do contribuinte não merece prosperar.

Mérito

Da unificação das pessoas jurídicas

Conforme se verifica a partir dos documentos acostados aos autos, as sociedades empresárias Estaleiro Schefer Yachts, Estaleiro Kiwi Boats e Spa Comércio partilhavam a mesma planta industrial. Segundo a recorrente, cada uma dessas pessoas jurídicas exercia uma função específica.

O acórdão recorrido deixou claro que o mero compartilhamento da mesma planta industrial por parte das três pessoas jurídicas, por si só, não teria o condão de descaracterizar a natureza jurídica existente, desde que as citadas empresas efetivamente tivessem existência autônoma.

No presente caso, contudo, o Fisco logrou contatar que não havia individualização das três pessoas jurídicas. Conforme devidamente demonstrado pelo Fisco, inexistia registro contábil distinto para cada uma das empresas, requisito essencial para demonstrar a evolução de seus ativos e para demonstrar a que cada uma daquelas sociedades empresárias existia de forma autônoma.

Os fatos acima descritos forçadamente conduziram à conclusão de que se tratava de uma única entidade empresarial com três denominações diferentes. No entender do colegiado julgador *a quo*, “tal circunstância foi confirmada em face de o grupo ter assumido a identidade única de Estaleiro Yachts Ltda.”.

A questão em apreço foi analisada com grande precisão e objetividade pelo colegiado recorrido, fls. 2753-2754:

A alegação de impossibilidade de aplicação do parágrafo único do art. 116 CTN deve ceder passo à interpretação econômica dada ao que foi constatado pela fiscalização, em que a forma eleita pelo contribuinte, por camuflar operação econômica tributável com mais gravosidade é desconsiderada em favor da real atividade praticada por ela.

Aurélio Pitanga Seixas Filho (in A Elisão Tributária e a Interpretação Econômica, RTFP n. 67, mar-abr/2006) leciona que

O planejamento tributário na medida em que tem sua licitude no uso de formas alternativas ou indiretas representando realmente o fenômeno econômico praticado, tem seu limite, entretanto, na falta de equivalência entre o fato praticado e o seu registro jurídico, configura o artifício dissimulador usado para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato praticado.

Não é defeso à contribuinte escolher a alternativa que resulte em menor pagamento de tributo, desde que não haja afronta ao sistema jurídico posto. No caso presente, a fiscalização

demonstrou que ocorreu verdadeira confusão patrimonial, o que leva a concluir tratar-se de apenas uma entidade econômica.

Repise-se que o fato de existir mais de uma empresa localizada na mesma planta industrial, como é o caso em questão, não tem o condão de descaracterizar a individualidade de cada uma delas. O que ensejou a unificação foi o fato de não haver distinção contábil que caracterizasse cada uma das atividades.

As condutas praticadas pela contribuinte sequer atendem ao requisito de licitude que Marco Aurélio Greco enumera como um dos vestibulares para que se possa admitir o planejamento tributário e a elisão fiscal (in Planejamento Tributário, 2ª ed., Dialética, pág. 113), pois a impugnante simulou a existência de três entidades quando, de fato, existia apenas uma.

Extremamente relevante para o deslinde desta questão é a descrição do *modus operandi* da contribuinte, conforme bem descrito no acórdão recorrido, fls. 2754:

Cite-se a descrição da venda (fl. 2545) em que o Estaleiro Kiwi Boats remete a embarcação à destinatária MCC Náutica Importação e Comércio Ltda. para demonstração. Algum tempo depois a Estaleiro Schaefer emite nota fiscal de venda com vários itens e um kit 290 mais mão-de-obra de montagem. Na mesma data o Estaleiro Kiwi Boats emite nota fiscal de venda de um casco nu. Cinco dias depois a MCC Náutica emite nota de devolução da embarcação. Ora, o que ocorre é a venda de um barco; não de casco e kit de montagem, pois ele está montado e pronto para uso.

Utilizando-se de raciocínio analógico, seria o mesmo que uma montadora de automóveis emitir documento fiscal da venda da carcaça do veículo; outra empresa interligada venderia o motor; outra venderia alguns acessórios, e assim por diante.

Em sua defesa, a recorrente alegou que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) já apreciou situação semelhante, prolatando decisão favorável à contribuinte.

Deve-se ter em conta, porém, que no precedente mencionado pela recorrente o Fisco não aprofundou devidamente a ação fiscal. Por consequência, naquela ocasião o Fisco não logrou êxito em desconstituir a presunção de legitimidade dos atos praticados pela contribuinte.

Para constatar este fato, convém analisar um pequeno trecho do acórdão referido pela recorrente (processo n. 11516.002462/2004-18), na parte em que considerou insuficiente a instrução probatória que visava justificar a exigência fiscal (grifado):

Como os atos simulados são praticados com o objetivo de ludibriar, escondendo os atos dissimulados e efetivos, a prova da simulação é difícil, árdua, às vezes impossível, pois divergência psicológica de intenção das partes que é, escapa a uma prova direta, dificilmente os que simulam deixam evidências, a prova escrita do fingimento é impossível e a contra-declaração, reveladora do negócio dissimulado, raríssima.

Por isso, o fisco, a quem incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer da prova indireta, de indícios, que não de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido como fato conhecido.

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

A conclusão diversa chegaria se a fiscalização comprovasse que a empresa desqualificada não mantinha registros e inscrições fiscais próprias, que não possuía quadro próprio de empregados, que não celebrava negócios, que não emitia documentação, que não mantinha escrituração fiscal relativa a seus negócios.

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

No presente caso, ao contrário do que ocorreu no caso mencionado pela contribuinte, considero que os elementos probatórios constantes dos autos são amplamente suficientes para demonstrar que a contribuinte, de maneira fraudulenta, forjou a aparência de três sociedades empresárias quando, na verdade, existia uma só.

No caso ora em análise, conforme bem referido pela decisão recorrida, não há que se falar em responsabilização de terceiros, conforme indevidamente alegado pela contribuinte, tanto em sede impugnatória quanto em sede recursal.

Também não se trata de desconsideração de personalidade jurídica, conforme previsto no art. 50 do Código Civil, mas sim de reconhecimento do desvio de finalidade das demais entidades empresariais e de confusão patrimonial entre todas elas.

No presente caso, as autoridades fiscais simplesmente atribuíram a responsabilidade tributária a quem de direito, ou seja, à entidade que efetivamente exercia atividade econômica e que, portanto, se revestia da condição de contribuinte perante o fisco federal.

No caso descrito nos presentes autos, não há dúvida de que as três entidades jurídicas (aparentemente distintas) constituíam uma única entidade econômica. Tal realidade fática, conforme bem apontado pelas autoridades fiscais, foi reconhecida pela própria contribuinte, quando formalmente unificou suas atividades em uma única pessoa jurídica, no ano-calendário de 2010.

Sobre o tema, posicionou-se com suficiente clareza o acórdão recorrido, fls. 2755:

O que está demonstrado nos autos é ausência de registros contábeis que pudessem justificar o trânsito de bens entre as empresas durante o processo produtivo, aliada à dissimulação da venda do produto, registrada como retorno para a unidade que a enviou e a posterior venda de partes, como se a embarcação tivesse sido desmontada em vendida aos pedaços.

Desta sequência de atos e fatos (retorno da embarcação que havia sido enviada para demonstração e venda de partes, sem considerar o processo de montagem) resulta significativo prejuízo ao erário, conforme se verifica do quadro de fls. 2548. Conforme registrou a fiscalização (fl. 2548, último parágrafo), por que adquirir partes e peças de motores se a Estaleiro Kiwi apenas fabrica cascos?

Semelhante situação se apresenta com a administração de contratos e prestação de serviços efetuada pela SPA Comércio de Embarcações, em que os contratos apresentados registram como valor do serviço prestado o preço total da embarcação.

Diante do exposto, considero que em relação a este tema, o acórdão recorrido não merece quaisquer reparos.

Do arbitramento do lucro

Conforme relatado, os presentes lançamentos referem-se a uma entidade econômica que assumia a forma de três sociedades empresárias, cujo objetivo final era a venda de embarcações completas e acabadas.

Ao longo do procedimento fiscal, restou claramente caracterizada a utilização indevida dessas três entidades empresárias aparentemente distintas, com a finalidade precípua de reduzir o recolhimento de tributos federais.

A circunstância de as três entidades jurídicas (aparentemente distintas) constituírem de fato uma única entidade econômica foi reconhecida pela própria contribuinte, quando formalmente unificou suas atividades em uma única pessoa jurídica, no ano-calendário de 2010.

Um fato emblemático é que a pessoa jurídica SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda. efetuou diversos pagamentos sem qualquer lastro documental, a não ser a simples cópia dos próprios cheques emitidos. Tal fato, por óbvio, impediu por completo a reconstituição do fluxo financeiro consolidado na contribuinte.

Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, o fato de a fiscalização ter considerado correta a escrituração dos livros fiscais (item 65, pág. 2678) não significa que todo o conjunto dos registros contábeis merecesse confiança.

Sobre o tema, manifestou-se com muita correção o acórdão de piso, fls. 2756-2757:

Embora os livros fiscais não tivessem sido desqualificados, eles apenas prestaram-se a confirmar a concordância entre os valores neles lançados e os que constaram das notas fiscais emitidas, aptos a identificar a receita da contribuinte. Registre-

se que a empresa Spa não apresentou qualquer livro escriturado, tendo as receitas sido apuradas a partir das notas fiscais emitidas.

Assim, a apresentação de documentos insuficientes para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária, aliada à impossibilidade de determinação do lucro real permitiram que se procedesse ao arbitramento do resultado, nos termos da legislação.

Em sede recursal, repetindo o que fora alegado na fase impugnatória, a recorrente afirmou que a fiscalização abreviou o procedimento fiscal ignorando a ocorrência de diversas vendas em que a forma de pagamento deu-se com a emissão de mais de um título.

Tal alegação, contudo, foi refutada de forma precisa pelo acórdão recorrido, ao destacar que a contribuinte teve diversas oportunidades para prestar esclarecimentos, abstendo-se de apresentar as informações mínimas que permitissem identificar a efetiva situação contábil da impugnante. Tal fato suscitou o arbitramento do resultado da contribuinte, ora em análise.

No que tange aos depósitos bancários (tópico que será melhor analisado a seguir), convém destacar que os mesmos foram considerados como receita omitida, uma vez que a contribuinte não apresentou qualquer resposta às intimações em que lhe foi solicitado que identificasse a origem dos valores depositados em conta corrente (fls. 2543).

Quanto ao pedido da recorrente de exclusão da base de cálculo das receitas já tributadas, convém destacar que os tributos declarados em DCTF e os valores efetivamente recolhidos já foram deduzidos na apuração do valor final da exigência, conforme revelam os demonstrativos de fls. 2562/2565.

Ao apreciar este tema, o colegiado julgador *a quo* enfatizou, corretamente, que na sistemática de arbitramento da receita o Fisco está legalmente autorizado a empresar não só o método previsto no art. 284 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 3000, de 1999 (RIR/1999), como quaisquer outros que sirvam aos mesmos propósitos, quando restar constatado que o contribuinte valeu-se de artifícios com vistas a frustrar a apuração do resultado efetivo. Neste sentido, é suficientemente clara a dicção dos arts. 284 e 285 do RIR/1999:

Art. 284. Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações (Lei nº 8.846, de 1994, art. 6º).

Art. 285. É facultado à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o artigo anterior, outros métodos de determinação da receita quando constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento (Lei nº 8.846, de 1994, art. 8º).

Diante do exposto, considero que o arbitramento dos lucros da contribuintes foi realizado de forma correta, não cabendo reparos ao procedimento fiscal bem como ao acórdão recorrido.

Da presunção de omissão de receita

Conforme relatado, uma parte da base impositiva foi apurada com base em presunção de omissão de receitas, caracterizada pôr: a) existência de depósitos bancários de origem não comprovada; b) existência de passivo fictício.

Conforme bem apontado pela decisão de piso, as presunções legais são aquelas que decorrem de norma jurídica expressa apresentando a natureza de verdades jurídicas, por força de lei. Tal atitude do legislador se justifica amplamente, ante a dúvida ou a própria impossibilidade humana de atingir o conhecimento preciso sobre determinados fatos. Nestas situações, a lei declara antecipadamente a verdade jurídica sobre eles, que passam, assim, a se ter como provados por presunção legal.

As presunções de omissão de receita de que se trata do presente processo constituem presunções relativas (*juris tantum*), admitindo prova em contrário. Tais provas deveriam ter sido produzidas pela contribuinte.

Em outras palavras, nas hipóteses de omissão de receita objeto do presente processo, ocorre a inversão do ônus da prova, ou seja, após o Fisco demonstrar a ocorrência da hipótese autorizadora da presunção, compete ao contribuinte provar o contrário.

Ressalte-se que em homenagem ao princípio constitucional da ampla defesa foi assegurado à contribuinte, desde a lavratura do auto de infração até o presente momento, a possibilidade de produzir provas capazes de refutar tal presunção.

No que tange aos depósitos bancários, a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda se dá pela constatação do crédito bancário associado à falta de esclarecimentos da origem do numerário creditado e do seu regular oferecimento à tributação.

Como facilmente se percebe, a presunção legal em apreço não fere o conceito legal de fato gerador a que se refere o art. 43 do CTN. Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, a presunção em apreço ressalta o fato de que o sujeito passivo adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica dos valores creditados em sua conta corrente bancária, sem que tivesse comprovado o regular oferecimento de tais valores à tributação.

Registre-se, por oportuno, que em nenhum momento a contribuinte apresentou esclarecimentos minimamente satisfatórios, tendentes a comprovar a origem dos valores depositados em suas contas correntes, seja no decorrer do procedimento fiscal, seja na fase impugnatória, seja na fase recursal.

Conforme bem apontado pelo acórdão de piso, eventual dedução das receitas declaradas pela contribuinte do montante dos depósitos bancários considerados, por presunção legal, como receita omitida somente poderia ocorrer se a contribuinte correlacionasse algum depósito bancário com o ingresso de receita devidamente tributadas. Tal fato, contudo, não ocorreu.

No que tange à presunção de omissão de receitas por passivo fictício, no montante de R\$ 196.649,26, a própria contribuinte reconheceu a existência de erro. Tal reconhecimento, conforme bem apontado pela decisão recorrida, evidencia com clareza que, à época, realmente existia o passivo fictício identificado pelo Fisco.

Ressalte-se, por oportuno, que também em relação a estes valores a contribuinte absteve-se de apresentar demonstração cabal da existência do erro e da devida regularização contábil.

Por fim, quanto ao valor de R\$ 23.336.151,17, que foi considerado como omissão de receita por passivo fictício, a recorrente limitou-se a apresentar meras alegações, totalmente desacompanhadas da necessária comprovação.

Segundo a recorrente, os adquirentes dos produtos adiantavam importâncias para que a contribuinte realizasse compras em nome deles. No entanto, tal fato deveria ser devidamente demonstrado pelos registros contábeis, o que não foi feito.

A recorrente também alegou que tais valores corresponderiam a itens que compõe a embarcação, mas que não são fabricados pela contribuinte. Ora, tal fato apenas confirma o fato de que a contribuinte efetivamente executava a montagem das embarcações, mas sem dar o devido conhecimento deste fato à autoridade fazendária.

Por todo o exposto, em relação a este tema, considero que o acórdão recorrido não merece quaisquer reparos.

Da qualificação da multa

A qualificação da multa de ofício, de 75% para 150%, prevista no art. 44, II da Lei n.º 9.430, de 1996, exige a presença da figura jurídica do dolo.

Sobre o tema, manifestou-se com propriedade o acórdão recorrido, fls. 2760-2761:

O conceito de dolo, para os fins de tipificação do delito em apreço, encontra-se no inciso I do art. 18 do Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrente. Em outras palavras, podemos dizer que os elementos componentes do dolo, de acordo com a teoria da vontade são :

- a) vontade de agir ou de se omitir;*
- b) consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e*
- c) consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).*

Como se verifica, o dolo é animus, vontade de querer o resultado ou assumir o risco de produzi-lo. É momento subjetivo.

Entende-se que esse animus, vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e provado nos autos, em face de a contribuinte ter recebido vultosas quantias

em depósito durante o período fiscalizado e não tê-las oferecido à tributação, bem assim na entrega da DIPJ com apuração do resultado pela sistemática do lucro real sem, contudo ter qualquer espécie de apuração dos estoques, conforme descrito anteriormente.

Os atos praticados reiteradamente, de dissimular o valor das vendas, apresentar DIPJ sem registros contábeis e não oferecer os depósitos bancários à tributação demonstram o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido.

Esses procedimentos que evidenciam consciente intuito de não pagar ou pagar menos tributos e contribuições enquadram-se perfeitamente às hipóteses previstas na Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964:

[...]

O fato de a autoridade fiscal ter utilizado a expressão “em tese”, ao qualificar a multa de ofício, não afeta a clara constatação de que a contribuinte efetivamente utilizou-se de meios fraudulentos para dissimular o valor das vendas de seus produtos, não apresentando documentação hábil e idônea referente a créditos de elevado valor em suas contas correntes, além de ter prestado informações falsas em sua DIPJ.

Conforme bem apontado pelo colegiado julgador *a quo*, tal afirmação das autoridades autuantes deve ser entendida no sentido de que “a contribuinte incidiu nos ilícitos administrativos de fraude e sonegação e na esfera penal, em tese, praticou crime contra a ordem tributária”.

Ressalte-se, por oportuno, que a representação fiscal para fins penais visa informar ao Ministério Público a prática de atos que possam caracterizar a ocorrência de crimes.

No caso concreto, há de se ter em conta, ainda, que na prática do delito fiscal verificou-se a utilização de interpostas pessoas, no caso aquelas pessoas jurídicas que ostentavam existência meramente jurídica, sem existência de fato.

Diante do exposto, considero amplamente justificada a qualificação da multa de ofício, razão pela qual em relação a este tema deve-se negar provimento ao recurso voluntário.

Da decadência

Uma vez confirmada a qualificação da multa de ofício, torna-se possível apreciar a arguição de decadência.

A regra acerca da contagem de decadência para os lançamentos por homologação excepciona as situações em que exista dolo, fraude ou simulação. Nestes casos, aplica-se a regra geral do art. 173 do CTN, que estabelece como marco inicial da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Contando-se o prazo decadencial segundo as regras do art. 173 do CTN, é forçoso concluir que os fatos geradores objetos do presente lançamento não foram alcançados pela decadência.

Dos juros Selic

Com relação aos juros de mora exigidos com base na taxa Selic, cumpre aplicar o disposto na Súmula CARF nº 4, *verbis*:

Súmula CARF nº 4: 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.

Dos demais tributos lançados (CSLL, Pis, Cofins)

Os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS constituem meros reflexos da exigência pertinente ao IRPJ.

Conforme exposto anteriormente, foi integralmente mantida a exigência, inclusive no tocante à qualificação da multa de ofício e aos juros de mora.

Consequentemente, também deve ser integralmente mantido o crédito tributário apurado em relação à Contribuição Social, ao COFINS e ao PIS, dado seu caráter reflexivo.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de afastar decadência, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator