



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.720489/2016-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-003.308 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente PVC BRAZIL INDUSTRIA DE TUBOS E CONEXOES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

Tendo em vista que os solidários não comprovaram que apresentaram impugnação aos Autos de Infração, correta a caracterização da preclusão processual pela DRJ, fato este que enseja o não conhecimento do recurso voluntário em face da revelia.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa a formulação de cobrança com base em omissão de receitas constatada a partir da apuração de diferença de estoque, notadamente quando o contribuinte demonstra conhecer os motivos da imputação e o direito ao contraditório se encontra plenamente assegurado.

VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) diz respeito ao controle interno relacionado com o planejamento das atividades de fiscalização. Eventuais vícios na sua emissão, prazo ou execução não maculam o lançamento.

PERÍCIA. NÃO CABIMENTO.

O pedido de realização de perícia é uma faculdade do Julgador, sendo cabível apenas quando o Colegiado entender que os elementos constantes dos autos não são suficientes para o desfecho da lide, o que não ocorre nesse caso concreto.

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de pagamentos efetuados constitui hipótese de presunção legal de omissão de receitas, nos termos do artigo 281, II, do RIR/99.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se aos lançamentos tidos como reflexos, o mesmo resultado do julgamento na autuação principal.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. CABIMENTO.

A conduta do contribuinte de movimentar recursos próprios em conta de terceiros, simulando contratos de mútuos, caracteriza dolo apto a ensejar a qualificação da multa sobre os tributos exigidos sobre as receitas omitidas

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

IR-FONTE. ALÍQUOTA DE 35%. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA.

Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que enseja o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

A alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8º, era 35%. O fato desta alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995, e permanecido no mesmo patamar para o art. 61 da mesma lei é opção legislativa.

Por mais onerosa que seja a alíquota de 35%, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Deixar de aplicar o mandamento legal ao argumento de caráter sancionatório, significa considerar

tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considera-lo inconstitucional, o que é vedado a este CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso voluntário e, no mérito: a) por unanimidade, manter a tributação de IRPJ/CSLL; e b) por qualidade, manter integralmente a tributação do IRRF, a tributação da multa isolada sobre estimativas e a qualificação da multa sobre o IRRF. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Barbara Melo Carneiro, que afastavam a tributação da multa isolada sobre estimativas e a tributação de IRRF sobre os pagamentos com beneficiários identificados. Vencida a conselheira Barbara Melo Carneiro que afastava o IRRF em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Efigênio de Freitas Junior.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Barbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração que exigem IR-Fonte (fls. 2/88), acrescido de multa de ofício de 75%; IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS – fls. 90/169), acrescidos de multa qualificada (150%); e multa isolada de 50% sobre as estimativas apuradas, referentes ao período de janeiro de 2011 a dezembro de 2013, em razão da constatação de ocorrência de pagamentos a beneficiários não identificados, operações sem comprovação e omissão de receitas.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF de fls. 163/190):

I – DA FISCALIZAÇÃO DA EMPRESA BRAZIL SANEAMENTO BÁSICO LTDA – TDPF: 0910200.2014.01121-3

Segundo a Oitava Alteração Contratual da empresa BRAZIL SANEAMENTO BÁSICO LTDA, CNPJ: 02.264.865/0001-90, constam como sócios o Sr. Carlos Henrique Pinto Fadel – CPF: 084.787.409-53 e o Sr. Iran Campos dos Santos – CPF: 223.080.679-34.

O objeto social é a industrialização, o comércio e representações comerciais de tubos e conexões em PVC (policloreto de vinila), de ferro fundido, sistemas de irrigação e demais materiais para saneamento básico e construção civil, inclusive materiais elétricos e a participação em outras sociedades como cotista ou acionista.

Cumpra esclarecer que o Sr. Carlos Henrique Pinto Fadel – CPF: 084.787.409-53 e o Sr. Iran Campos dos Santos – CPF: 223.080.679-34, conforme Décima Segunda Alteração Contratual, também, constam como sócios da empresa PVC BRAZIL INDÚSTRIA DE TUBOS E CONEXÕES LTDA, transformada em S/A (Sociedade Anônima) conforme Ata de 30/09/2014, exercendo os sócios os cargos de Diretor Presidente e Diretor Vice-Presidente, respectivamente.

(...)

I I - DAS DILIGÊNCIAS REALIZADAS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL DA EMPRESA BRAZIL SANEAMENTO BÁSICO LTDA

II.1 – PVC BRAZIL INDÚSTRIA DE TUBOS E CONEXÕES S/A – TDPF 0910200-2015-00201-3

Considerando a alegação da empresa BRAZIL SANEAMENTO BÁSICO LTDA – EPP – CNPJ: 02.264.865/0001-90 de que: “os valores movimentados em suas contas-correntes que excedem o seu faturamento, são valores pertencentes à empresa PVC Brazil Indústria de Tubos e Conexões S/A, inscrita no CNPJ/MF sob nº 81.428.187/0001-20, os quais foram integralmente oferecidos à tributação, de sorte que não há omissão de receitas, fato gerador ou ilícito tributário”; em 21/05/2015 a empresa PVC foi intimada a comprovar individualizadamente cada depósito/crédito de valor superior a R\$ 1.999,99, mediante apresentação de documentos hábeis e respectivos registros contábeis, efetuado nas contas-correntes do Banco Itaú S/A – Ag. 3770 – c/c 14.808-2, período de 01/01/2011 a 31/12/2011; Banco do Brasil S/A – Ag. 3407-X – c/c 5.199-3, período de 01/01/2011 a 31/12/2011 e Banco Safra S/A – Ag. 03500 – c/c 23277-6, período de 01/01/2011 a 31/12/2013.

(...)

Em 21/09/2015, a empresa informou que: por motivo de bloqueio judicial, a empresa PVC sentiu-se obrigada a utilizar as contas bancárias da empresa do mesmo grupo (Brazil Saneamento), para que conseguissem cumprir obrigações com seus colaboradores e fornecedores, ou fazia esta operação ou fecharia as portas, pois com o bloqueio *on line* das contas bancárias, caso a empresa deixasse saldo positivo para compensação de cheques, no final do dia o valor seria bloqueado; a conta movimentada junto ao Banco do Brasil, pela empresa Brazil, era utilizada para receber ordens de pagamento de clientes em atraso; a conta movimentada junto ao Banco Itaú, pela empresa Brazil, tinha a maioria de seus créditos oriundos de contratos de fomento mercantil de notas fiscais de venda da PVC Brazil; e a conta movimentada junto ao Banco Safra, pela empresa Brazil, era utilizada para créditos de empréstimos efetuados pela PVC.

Em 04/12/2015, considerando a ECD – Escrituração Contábil Digital apresentada pela empresa PVC, a mesma foi intimada a apresentar todos os documentos comprobatórios (TED, DOC, depósitos em c/c, etc.) das efetivas entradas e saídas de valores, relativos aos lançamentos em contas de empréstimos juntos aos sócios da empresa, Sr. IRAN CAMPOS DOS SANTOS (contas: 120100100001 e 220200100002) e Sr. CARLOS HENRIQUE PINTO FADEL (contas: 120100100002 e 220200100001), nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

(...)

A empresa não apresentou os documentos solicitados na intimação de 04/12/2015.

(...)

II.2 – IRAN CAMPOS DOS SANTOS – TDPF 0910200-2015-01126-8

(...)

Em 20/05/2016, o Sr. Iran informou que: movimentou recursos da empresa PVC em nome de Vicente Camilo de Lima Junior e Edivaldo Almeida Souza tendo em vista a existência de penhora *on line* em face dos sócios, razão pela qual possuía dificuldades em realizar operações bancárias. Esclareceu ainda, que as referidas contas-correntes tratavam-se de contas de passagem, que foram utilizadas para realização de pagamentos da empresa PVC Brazil Indústria de Tubos e Conexões S/A, operações devidamente contabilizadas. No mesmo ato, apresentou os extratos solicitados. Quanto as demais solicitações, não apresentou documento ou justificativa alguma.

II.3 – VICENTE CAMILO DE LIMA JUNIOR – TDPF 0910200-2015-01127-6

(...)

Em 04/11/2015, o Sr. Vicente informou que: **as contas-correntes do Banco do Brasil e do Citibank eram administradas por Iran Campos dos Santos**, conforme procuração que lhe foi outorgada para suas aberturas e administração; os valores movimentados nessas contas eram de inteira responsabilidade e benefício econômico de Iran Campos dos Santos e a origem dos recursos deveria ser por ele esclarecida.

II.4 – BRR FOMENTO MERCANTIL S/A – TDPF 0910200-2015-01314-7

(...)

Em 18/12/2015, a empresa BRR informou que realizou transações de fomento mercantil com a empresa PVC e que não teve nenhum relacionamento comercial com a empresa Brazil Saneamento. Porém, no período solicitado **realizou operações de fomento mercantil com a empresa PVC que possuíam recebíveis da empresa Brazil Saneamento Básico Ltda**, apresentando relatório contendo os referidos títulos.

II.5 – EDIVALDO ALMEIDA SOUZA – TDPF 0910200-2016-00007-3

(...)

O Sr. Edivaldo não atendeu à intimação.

II.6 – CONQUISTA INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A – TDPF 0910200-2016-00206-8

Em 07/04/2016, a empresa esclareceu que: **as transações efetuadas com a empresa Brazil Saneamento eram valores pertencentes a Carlos Henrique Pinto Fadel referentes a retiradas (a que título???) da empresa PVC Brazil**; a conta-corrente da empresa Conquista foi utilizada como conta de passagem pelo Sr. Carlos Henrique, devido a dificuldades em realizar operações bancárias, haja vista a existência de pedido de penhora *on line* em suas contas-correntes; essas transações não implicaram em acréscimo de seu patrimônio.

II.7 – CARLOS HENRIQUE PINTO FADEL – TDPF 0910200-2016-00448-6

(...)

O Sr. Carlos Henrique não atendeu à intimação.

II.8 – VECTRA CONSTRUTORA LTDA – TDPF 0910200-2016-00449-4

Em 03/05/2016, a empresa Vectra foi intimada a apresentar relatório contendo: o nome dos adquirentes das unidades 1903 e 1904, garagens 125 e 126 do empreendimento PALHANO PREMIUM, data de aquisição, valor de aquisição, datas dos pagamentos e respectivos valores; o nome de quem, de fato, efetuou os referidos pagamentos e todos os documentos comprobatórios envolvidos na referida transação.

Em 17/05/2016, a empresa Vectra apresentou a documentação solicitada, onde **constam como adquirentes do referido empreendimento o Sr. Luiz Henrique Pinto Fadel (unidade 1903) e o Sr. Pedro Henrique Pinto Fadel (unidade 1904)**, filhos do Sr. Carlos Henrique Pinto Fadel, sócio das empresas PVC e Brazil Saneamento.

II.9 – A YOSHII ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA – TDPF 0910200-2016-00450-8

Em 03/05/2016, a empresa A Yoshii foi intimada a apresentar relatório contendo: o nome dos adquirentes da unidade 1501, garagens 269, 285, 286 e 287, do empreendimento MAISON HERITAGE GLEBA PALHANO, data de aquisição, valor de aquisição, datas dos pagamentos e respectivos valores; o nome de quem, de fato, efetuou os referidos pagamentos; e todos os documentos comprobatórios envolvidos na referida transação.

Em 13/05/2016, a empresa A Yoshii apresentou a documentação solicitada e informou que em 06/09/2011 o referido empreendimento foi adquirido pelo Sr. Carlos Henrique Pinto Fadel e sua esposa, Sra. Lygia Maria Gadda Fadel, permanecendo nesta condição até 18/09/2014, quando houve uma Cessão de Direitos ao Sr. Pedro Henrique Pinto Fadel e sua esposa Sra. Danielle do Espírito Santo Farah Fadel.

II I – DAS CONSTATAÇÕES

(...)

Considerando todo o exposto, corroborado por toda a documentação apresentada no curso dos procedimentos fiscais, **concluimos que parte da movimentação financeira realizada na empresa Brazil Saneamento pertencia, de fato, à empresa PVC Brazil Indústria de Tubos e Conexões S/A – CNPJ: 81.428.187/0001-20.**

Diante disso, foi iniciado procedimento de fiscalização junto a empresa PVC Brazil – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização 0910200-2016-00353-6 de 30/03/2016.

IV – DA FISCALIZAÇÃO DA EMPRESA PVC BRAZIL INDÚSTRIA DE TUBOS E CONEXÕES S/A – TDPF: 0910200.2016-00353-6

(...)

Em 15/04/2016, a empresa PVC Brazil foi cientificada/intimada:

(...)

A empresa não atendeu à intimação.

Na presente ação fiscal foram apuradas infrações à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica vigente à época dos fatos geradores, conforme item V - Das Infrações Apuradas.

V – DAS INFRAÇÕES APURADAS

V.1 OMISSÃO DE RECEITAS – PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS

De acordo com a resposta apresentada, em 21/09/2015, quando ainda se encontrava sob diligência fiscal, a empresa PVC Brazil informou que, por motivo de **bloqueio judicial, sentiu-se obrigada a utilizar as contas bancárias da empresa Brazil Saneamento (empresa do mesmo grupo)**, para que conseguissem cumprir obrigações com seus colaboradores e fornecedores, ou fazia esta operação ou fecharia as portas. Caso deixasse saldo positivo para compensação de cheques, no final do dia o valor seria bloqueado. A conta movimentada junto ao Banco do Brasil pela empresa Brazil Saneamento era utilizada para receber ordens de pagamento de clientes em atraso; **a conta movimentada junto ao Banco Itaú pela empresa Brazil tinha a maioria de seus créditos oriundos de contratos de fomento mercantil de notas fiscais de venda da PVC Brazil;** e a conta movimentada junto ao Banco Safra pela empresa Brazil era utilizada para créditos de empréstimos efetuados pela PVC.

Da análise efetuada junto aos livros contábeis das duas empresas, Brazil Saneamento e PVC Brazil, dos anos-calendário de 2011 a 2013, **com referência a conta-corrente nº 14.808-2, Banco Itaú – Ag. 3770, de titularidade da Brazil Saneamento,** constatamos o que se segue:

- existência de **diversas transferências de recursos entre as empresas PVC e Brazil Saneamento**, contabilizadas na Brazil por meio das contas 1010002 – Banco Itaú e 2160004 – Outras Obrigações a Pagar e na PVC, por meio da conta 110200900001 – Mútuo Brazil Saneamento Itaú;

- todos os recursos movimentados na conta-corrente do Banco Itaú da Brazil Saneamento **pertenciam, de fato, à empresa PVC Brasil** e eram oriundos de transferências da PVC, depósitos de pessoas físicas diversas, créditos efetuados por empresas de fomento mercantil (Opinião, BRR, TMV) e valores não transferidos pela empresa PVC, que de acordo com a própria empresa, seriam decorrentes de vendas já tributadas e;

- existência de pagamentos diversos efetuados por meio da conta-corrente do Banco Itaú da Brazil Saneamento, **sendo a maior parte deles não vinculado à atividade fim da empresa ou sem identificação do beneficiário ou sem causa comprovada.**

A empresa PVC não utilizou a conta da Brazil Saneamento somente em razão de bloqueio (penhora *on line* de seus saldos bancários) judicial. Se tal alegação fosse verdadeira, a empresa deveria ter movimentado, nas contas bancárias da empresa Brazil, recursos no valor aproximado de R\$ 200.000.000,00 anuais, o que não ocorreu. De acordo com a sua contabilidade, a empresa PVC movimentou a parte significativa dos seus recursos (80%) em contas de sua própria titularidade.

Os documentos apresentados para comprovar os pagamentos efetuados por meio da c/c nº 14.808-2, Banco Itaú – Ag. 3770, de titularidade da Brazil Saneamento, foram **somente cópias de cheques e de transferências bancárias**, sendo que **tais documentos não tem o condão de comprovar a causa e/ou origem dos pagamentos escriturados.**

A empresa PVC utilizou a conta da Brazil Saneamento para efetuar, inclusive, pagamentos **de cunho pessoal das pessoas físicas dos sócios, como condomínio, escola, plano de saúde, lojas de roupas e parcelas destinadas à aquisição de bens imóveis de titularidade de pessoas físicas (sócio e/ou familiares).**

Com relação aos valores advindos das empresas de fomento mercantil (Opinião, BRR, TMV), a empresa PVC inicialmente alegou tratar-se da venda de títulos a receber. Da diligência realizada junto a empresa BRR Fomento Mercantil, verificamos que as operações eram efetuadas com a empresa PVC e resumia-se em compra de títulos, na sua maioria cheques pré-datados emitidos pela empresa Brazil Saneamento. A empresa PVC firmava os contratos com a operadora, o dinheiro era depositado na empresa Brazil Saneamento e repassada para a PVC. Os cheques emitidos pela Brazil eram compensados e contabilizados, na sua maioria, na própria empresa - conta 2160004 (Outras Obrigações a Pagar), sendo somente alguns destes cheques contabilizados na PVC (reduzindo o valor do mútuo junto a empresa Brazil). Com base na contabilidade da empresa Brazil, concluímos que a empresa adotou a mesma prática com relação as demais empresas de factoring (desconto de cheques emitidos pela empresa Brazil Saneamento – geralmente com numeração sequencial). É importante salientar que os recursos originados nessas transações não caracterizam omissão de receitas, mas os cheques emitidos pela Brazil e vendidos pela PVC, efetivamente compensados na conta-corrente do Banco Itaú, **caracterizam despesas da PVC e deveriam ter sido devidamente contabilizados na empresa PVC como despesas e não como valor redutor da conta 110200900001 – Mútuo Brazil Saneamento Itaú, conforme se verificou junto à contabilidade da PVC.**

Ora, se todos os recursos movimentados na c/c 14.808-2 do Banco Itaú – Ag. 3770 em nome da Brazil Saneamento pertenciam à empresa PVC e a motivação para utilização da referida conta era somente evitar a penhora *on line* de seus saldos, **a conta deveria ter sido, no mínimo, integralmente contabilizada na empresa PVC. O que não ocorreu.** A escrituração da conta-corrente somente na empresa Brazil Saneamento não tem nenhuma finalidade contábil/fiscal uma vez que não é a verdadeira dona dos recursos e sempre foi optante pelo lucro presumido.

Ainda, para corroborar que a empresa PVC se utilizou da conta da Brazil Saneamento para efetuar pagamentos à margem da contabilidade, verificamos a **existência de lançamentos contábeis redutores do saldo da conta Mutuo Brazil Saneamento Itaú – 110200900001 (razão da PVC), sem respaldo em nenhum documento hábil e/ou norma contábil**, conforme exemplos a seguir:

- dia 01/07/2011 a débito da conta 210100100005 – Fornecedores Diversos no valor de R\$ 4.547.102,08 e;

- dia 30/12/2013 a débito da conta 140100100006 – Máquinas e Equipamentos no valor de R\$ 4.396.651,07.

Os saldos da conta 110200900001 não refletem a realidade. A sua redução por meio das contas Fornecedores Diversos e Máquinas e Equipamentos só comprova que os valores repassados **nunca foram e/ou serão devolvidos**. Ou seja, **a empresa PVC não possui nenhum ativo para receber da empresa Brazil, denotando, simplesmente, a utilização de manobras contábeis para redução do saldo (fictício)**.

Com base no exposto, concluímos que **a empresa PVC Brazil se utilizou da conta bancária de titularidade da empresa Brazil Saneamento com a finalidade de movimentar recursos à margem da contabilidade**. Assim sendo, **os pagamentos efetuados, por meio da c/c n.º 14.808-2 do Banco Itaú – Ag. 3770, contabilizados somente na empresa Brazil Saneamento (conta 1010002), e não contabilizados na empresa PVC, presumem-se receitas omitidas**, em conformidade ao que reza o inciso II do artigo 281 do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99 (ver Demonstrativo de Pagamentos Não Contabilizados – anos-calendário de 2011, 2012 e 2013).

O lançamento de ofício foi efetuado levando-se em consideração a opção da empresa pelo Lucro Real Anual, sendo que os prejuízos fiscais de IRPJ e da CSLL existentes nos períodos de 2011, 2012 e 2013 foram considerados para fins de apuração do lançamento de ofício com consequente alteração dos saldos acumulados. No ano-calendário de 2013 não houve valor de IRPJ a lançar em razão do prejuízo apurado pela empresa no período.

Cumprе esclarecer que acordo com os fatos narrados no item referente à diligência realizada junto ao sócio das empresas Brazil Saneamento e PVC, Sr. Iran Campos, os valores transferidos para as contas-correntes em nome de Vicente Camilo de Lima Junior Junior e Edivaldo Almeida Souza, também utilizadas como contas de passagem da empresa PVC Brazil Indústria de Tubos e Conexões S/A, foram excluídos da base de cálculo do imposto (Demonstrativo de Pagamentos Não Contabilizados), uma vez que parte do dinheiro retornava à própria PVC por meio da conta Empréstimo de Sócio e à Brazil Saneamento por meio de depósitos efetuados na conta do Banco Itaú (c/c n.º 14.808-2).

(...)

V.2 – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS, OPERAÇÕES SEM COMPROVAÇÃO OU SEM CAUSA E RENDIMENTOS INDIRETOS

Intimada a apresentar os documentos legais (notas fiscais, contratos, escrituras, recibos, etc) que comprovassem a causa dos pagamentos contabilizados na conta 2160004 (Outras Obrigações a Pagar), 1580001 e 1580002 (Coligadas e Interligadas), a empresa Brazil Saneamento **apresentou somente cópias dos comprovantes das transferências bancárias (TEDs, DOCs) e documentos de controle interno (cópia de cheques)**.

Da análise de tais documentos (comprovantes de transferências e cópias de cheques), juntamente com os documentos apresentados no decorrer do presente procedimento, verificamos a realização de diversos pagamentos, não contabilizados **na empresa PVC Brazil**, dentre outros:

- pagamentos efetuados a Iran Campos dos Santos, sócio da PVC e da Brazil Saneamento;

- pagamentos efetuados a Carlos Henrique Pinto Fadel, sócio da PVC e da Brazil Saneamento;

- pagamentos efetuados à Junior Team Futebol S/S Ltda - EPP, que tem como sócio o Sr. Iran Campos dos Santos;

- pagamentos efetuados à empresa Conquista Investimentos, cujos sócios são Luiz Henrique Pinto Fadel e Pedro Henrique Pinto Fadel;
- pagamentos efetuados a Luiz Henrique Pinto Fadel, filho do Sr. Carlos Henrique Pinto Fadel;
- pagamentos efetuados a Pedro Henrique Pinto Fadel, filho do Sr. Carlos Henrique Pinto Fadel;
- pagamentos efetuados à Johann Diego Lima dos Santos, parente do Sr. Iran Campos dos Santos;
- pagamentos efetuados à Daniela Campos de Lima Santos, parente do Sr. Iran Campos dos Santos;
- pagamentos efetuados a A Yoshii Engenharia e Construções Ltda (compra de imóvel);
- pagamentos efetuados a Vectra Construtora Ltda (compra de imóvel);
- pagamentos efetuados aos condomínios Sun Lake, Comendador e Ariane (todos residenciais);
- pagamentos efetuados a empresas relacionadas com atividade rural (ex. Evalids do Brasil Nutrição Animal, Querência Emp. Rural);
- pagamentos efetuados a consórcios (ex. União Consórcios, União Rodobens) e;
- pagamentos sem identificação do beneficiário e/ou sem causa.

Com base nas diligências realizadas no curso do presente procedimento e nos documentos apresentados, contatamos o que se segue:

- todos os pagamentos efetuados por meio da c/c nº 14.808-2 do Banco Itaú – Ag. 3770, de titularidade da empresa Brazil Saneamento, contabilizados na empresa Brazil Saneamento nas **contas 2160004 (Outras Obrigações a Pagar) e 1580001 e 1580002 (Coligadas e Interligadas) tratam-se de despesas da PVC Brazil e/ou relacionadas aos seus sócios;**
- os pagamentos efetuados ao sócio, Sr. Iran Campos de Lima Santos, não se tratam de devoluções de empréstimos. **Os valores contabilizados na empresa PVC como empréstimos (conta 220200100002 – Iran Campos dos Santos) tiveram origem nas contas-correntes em nome de Vicente Camilo de Lima Junior e Edivaldo Almeida Souza, contas pertencentes, de fato, à própria PVC,** conforme declaração do próprio sócio (ver item II.2 – Iran Campos de Lima Santos);
- os pagamentos ao sócio, Sr. Carlos Henrique Pinto Fadel, **não se tratam de devoluções de empréstimos,** pois intimada a comprovar os valores recebidos do sócio, **a empresa não apresentou nenhum documento que comprovasse o efetivo ingresso do dinheiro;**
- os pagamentos efetuados à empresa Conquista Investimentos, conforme informação da empresa Brazil, tratavam-se de empréstimos efetuados ao Sr. Carlos Henrique Fadel. Porém, conforme informação da própria Conquista, **os pagamentos eram retiradas efetuadas pelo Sr. Carlos Henrique Fadel (pergunta-se: a que título???)**;
- os pagamentos efetuados a Junior Team, conforme informação da Brazil, correspondem à devolução de numerários do sócio Iran Campos dos Santos e foram creditados em conta de terceiros por sua conta e ordem. Entretanto, **os empréstimos à empresa PVC não foram comprovados;**
- pagamentos de parcelas para **aquisição de bens imóveis pertencentes ao sócio Sr. Carlos Henrique Pinto Fadel e família:** apartamento no Edifício Maison Heritage, salas no Edifício Palhano Premium (ver no item Das Diligências) e;
- os pagamentos efetuados ao Sr. Helio Manfrim foram para **aquisição de bem imóvel em nome da empresa Conquista Investimentos e Participações S/A,** conforme Declaração de Operações Imobiliárias constante dos arquivos deste órgão.

É importante salientar que, no que concerne a alegação de que os valores pagos aos sócios e/ou familiares seriam “devolução de numerários”, em 04/12/2015, a empresa foi intimada a comprovar, por meio de documentos hábeis, as efetivas entradas e saídas de valores, relativos aos lançamentos em contas de empréstimos juntos aos sócios da empresa, Sr. IRAN CAMPOS DOS SANTOS (contas: 120100100001 e 22020010002) e o Sr. CARLOS HENRIQUE PINTO FADEL (contas: 120100100002 e 220200100001), nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013. Não houve atendimento à intimação, ou seja, **a empresa não apresentou os documentos que deram suporte aos lançamentos efetuados nas referidas contas (empréstimos de sócios)**, cabendo lembrar que, de acordo com o artigo 923 do RIR/99, a escrituração faz prova a favor do contribuinte.

Os pagamentos realizados por pessoa jurídica a beneficiários não identificados, desde que não tenham natureza de rendimentos do trabalho; bem como os pagamentos efetuados a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa configuram fatos geradores do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Em face ao exposto, os pagamentos efetuados nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, constantes dos demonstrativos Pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, Operações sem comprovação ou sem causa e Rendimentos indiretos, contabilizados nas contas 1580001, 1580002 e 2160004, estão sujeitos ao pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), em cumprimento ao que preceitua aos artigos 674 e 675 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (Ver Demonstrativo da Base de Cálculo Consolidada).

Como resultado do procedimento fiscal, foram ainda lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária às pessoas físicas Carlos Henrique Pinto Fadel e Iran Campos dos Santos (fls. 5.364/5.370).

A contribuinte apresentou impugnação às fls. 5.387/5.436, a qual foi assim resumida pela DRJ:

- em que pese a extensa argumentação apresentada pela autoridade fazendária em seu relatório fiscal, esta não merece prosperar, pois se apoia em presunções subjetivas e desconexas com a realidade fática, sem amparo em qualquer substrato probatório suficiente para lhe sustentar;
- é preciso destacar a patente nulidade do auto de infração ora combatido pois foi lavrado em desfavor da empresa PVC BRAZIL e seus sócios, mesmo quando todo o procedimento fiscal tenha ocorrido em face da BRAZIL SANEAMENTO BÁSICO;
- a empresa PVC BRAZIL pouco participou do procedimento fiscal, sendo apenas intimada por duas vezes, já na fase final do mesmo, para esclarecer algumas informações e, depois, foi surpreendida com o lançamento tributário em seu desfavor;
- **não há nos autos qualquer Termo De Início da Fiscalização a ocorrer na empresa autuada**, com afronta ao princípio do devido processo legal, tolhendo o pleno exercício do seu direito ao contraditório e a ampla defesa;
- a Portaria nº 1.687/2014 regulamenta a instauração e execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos, em observância ao art. 7º do Dec. 70.235/1972, a qual prevê que o início dos procedimentos fiscais deverá observar a emissão dos Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), sendo que estes deverão informar, entre outras informações obrigatórias, o tributo e o período de apuração que serão fiscalizados;
- o mesmo art. 5º da Portaria n.º 1.687/2014 prevê em seu parágrafo 2º que qualquer alteração ou ampliação do tributo ou período fiscalizado deverá, além de ser registrado

no TDPF, estar expressamente consignado na primeira intimação ou primeiro ato seguinte realizado pelo fiscal a fim de que o contribuinte seja cientificado;

- houve **manifesta violação às normas que regulam o processo administrativo tributário**, o que implica em preterição ao direito de defesa do Impugnante, além de manifesto desrespeito à legislação tributária vigente;

- **no caso do imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa, cuja tributação é exclusiva na fonte, o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que efetua o pagamento, nos termos do art. 61 da Lei n.º 8.981/95**, contudo os referidos pagamentos não foram feitos pela Impugnante, mas por terceiros, como restou cabalmente demonstrado nos autos, sendo patente sua ilegitimidade passiva para figurar no polo passivo dos autos;

- **a operação financeira realizada entre as empresas PVC Brazil e Brazil Saneamento nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013 são notadamente operações de mútuo entre companhias do mesmo grupo;**

- a operação se resumia em a empresa Brazil Saneamento realizar o contas a pagar da empresa coligada PVC Brazil, em outras palavras, ao realizar os pagamentos de contas da PVC Brazil a empresa Brazil Saneamento emprestava dinheiro e ficava com crédito de derivado de mútuo perante aquela coligada;

- a PVC trocava títulos de crédito futuros nas factoring e fundos de investimento, e o fomento, quando liberado, era à ordem da PVC Brazil, em parte utilizado para pagamento de fornecedores diretamente pelo agente financeiro via Sispag; a outra parte era depositada na conta da Brasil Saneamentos para pagamento de fornecedores em valores menores e também para repasse aos sócios da PVC Brazil em forma de devolução de empréstimos;

- com a diferença depositada em conta da Brazil Saneamento, a empresa realizava o contas a pagar da PVC Brazil;

- ao final da operação, normalmente a Brazil Saneamento tinha na conta de mútuo crédito a receber da PVC Brazil e diariamente depositava valores para a Brazil Saneamento, para igualar a conta;

- destaca-se o fato de não haver receita financeira por parte do mútuo existente entre as empresas PVC Brazil e Brazil Saneamento;

- nas operações com a BRR Administração de Crédito, verifica-se que os valores das duplicatas são consideravelmente altos, enquanto nas operações de troca dos cheques emitidos pela Brazil Saneamento os valores são notadamente inferiores, demonstrando sem dúvidas que o grande volume das operações de fomento estava vinculado aos títulos e recebíveis da PVC Brazil-duplicatas;

- **não há no PAF qualquer prova ou manifestação das demais empresas de fomento que comprovem que somente cheques emitidos pela Brazil Saneamento eram objeto de venda no fomento**, conforme infundadamente afirmou a fiscalização;

- a operação de fomento mercantil nunca foi integralmente ligada somente a troca de cheques emitidos pela Brazil Saneamento, mas muito além disso, estava atrelada a troca de duplicatas, de origem nas notas fiscais de venda da PVC Brazil, devidamente tributadas e lançadas em contabilidade e, assim, não houve omissão de receitas;

- todos os pagamentos de despesas da PVC Brazil que foram realizados pela Brazil Saneamento foram lançados e tributados na coligada responsável pelo contas a pagar e junto a isso temos o fato de referidos pagamentos terem sido efetivados com a receita derivada do fomento mercantil;

- toda a receita dos fomentos era vinculada a troca de títulos de crédito futuros nas factoring e fundos de investimento - não há omissão da receita pois houve declaração de referidas vendas - o fomento, quando liberado, era à ordem da PVC Brazil em parte utilizado para pagamento de fornecedores diretamente pelo agente financeiro via Sispag; a outra parte, a ordem da PVC Brazil, era depositada na conta da Brasil

Saneamentos para o pagamento de fornecedores em valores menores e também para repasse aos sócios da PVC Brazil em forma de devolução de empréstimos;

- parte da receita da PVC Brazil era depositada diretamente na conta da Brazil Saneamento para que esta empresa realizasse o contas a pagar da PVC Brazil, pois a PVC Brazil, nessa época enfrentava problema de bloqueio de ativo em conta (Bancenjud);

- a comprovação dos pagamentos, beneficiários e causas foi intentada pelo contribuinte durante o procedimento de fiscalização, contudo, a fiscalização não aceitou as provas apresentadas;

- não houve omissão de receita pois todos os pagamentos foram realizados com dinheiro de receitas declaradas da PVC Brazil, parte derivada da troca de notas fiscais e títulos de créditos futuros nas instituições de fomento, e outra parte derivada de empréstimos dos sócios da PVC para a empresa;

- as imputações tributárias ora aplicadas estão fragilmente calçadas em presunções relativas;

- o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco e contribuinte não deve ser obrigado a produzir prova negativa;

- durante o procedimento de fiscalização o fiscal não quis receber parte da documentação da ora Impugnante, praticando conduta completamente arbitrária e contrária aos preceitos legais da ampla defesa e contraditório;

- os pagamentos que compõem as contas contábeis 1580001, 1580002 e 21600040, como por exemplo, pagamentos realizados aos sócios da Impugnante, bem como despesas dos sócios quitadas pela Impugnante através da Brazil Saneamento, trata-se de devoluções de empréstimos da empresa PVC aos sócios;

- conforme informações prestadas pelos sócios durante o procedimento fiscal, verifica-se que a movimentação bancária relativa à entrada e saída de valores que compõem os lançamentos de empréstimos dos sócios da Impugnante eram realizadas através de contas correntes de terceiros, ou seja, contas de passagem, como se observa dos extratos bancários e procurações juntadas aos autos;

- na conta contábil de movimentação dos mútuos (Anexo II), verifica-se um montante transferido à título de empréstimo, de titularidade do sócio Iran Campos, enquanto, a título exemplificativo, na conta do Sr. Vicente Lima (fls. 2262); conta esta movimentada pelo sócio Sr. Iran Campos dos Santos, houve, na data, a transferência do montante para a conta corrente da empresa PVC Brazil;

- verifica-se ainda, no extrato da conta corrente da empresa PVC Brazil, o efetivo recebimento do montante grifado acima, valor este emprestado pelo sócio Sr. Iran Campos à Impugnante através de conta corrente de terceiro, ou seja, os sócios realizavam empréstimos à PVC Brazil e esta devolvia os empréstimos aos sócios através da conta corrente da Brasil Saneamento Ltda;

- ressalta-se que boa parte dos pagamentos a beneficiários supostamente não identificados e as operações entendidas pelo Fisco como sem comprovação ou sem causa, utilizadas para compor a base de cálculo de IRRF à alíquota de 35%, são devoluções de empréstimos realizados entre os sócios e a Impugnante;

- segue razão contábil da conta de movimentação de empréstimos realizados entre a Impugnante e o sócio Carlos Henrique Fadel no ano de 2012;

- para fins de demonstração por amostragem que os referidos pagamentos dispostos no razão contábil destacado acima se tratavam de devoluções de empréstimos, segue excerto do comprovante de devolução (Anexo IV) do mútuo realizado entre o Sr. Carlos Henrique Fadel e a Impugnante;

- destaca-se que, tendo em vista que não houve a baixa dos referidos empréstimos na contabilidade da Impugnante, ou seja, por um mero erro de registro na contabilidade da

- empresa, o Fisco entendeu que referidos pagamentos se tratavam de rendimentos recebidos e estariam sujeitos ao Imposto de Renda Retido na Fonte;
- o Fisco planilhou às fls. 282 em diante, diversos pagamentos para fins de composição da base de cálculo do IRRF à alíquota de 35%, sob a alegação de que não foi possível identificar os beneficiários e a causa dos pagamentos;
 - a maior parte dos pagamentos trata-se de devolução de empréstimos da empresa PVC Brazil aos sócios através da conta corrente da Brazil Saneamento, ou seja, a empresa Brasil Saneamento realizava diversos pagamentos a terceiros e aos sócios da PVC Brazil para fins de quitar os referidos empréstimos, tendo sido juntados no Anexo IV documentos que demonstram o efetivo pagamento realizado pela Brasil Saneamento para fins de quitar os empréstimos realizados pelos sócios à PVC Brazil;
 - ante a demonstração da verossimilhança das alegações da Impugnante, requer a baixa dos autos em epígrafe para diligência, a fim de que seja verificado item por item os beneficiários e a causa dos supostos pagamentos elencados pelo fisco e utilizados indevidamente para compor a base de cálculo do IRRF, e a realização de perícia técnica;
 - ainda que a aludida omissão tivesse, de fato, ocorrido, tal não se revela como motivo suficiente à imposição da multa qualificada, a qual demanda a efetiva comprovação do intuito de fraude do sujeito passivo, o que não foi efetivada no presente expediente administrativo;
 - já em relação às operações sem comprovação ou sem causa e rendimentos indiretos, da mesma forma não é motivo suficiente à imposição de multa qualificada, uma vez que, além de ter sido demonstrada por amostragem as identificações e causas relacionadas aos referidos pagamentos no tópico IV.1.1., o Fisco não comprova em momento algum a efetiva fraude ou sonegação supostamente perpetrada pela Impugnante;
 - todo o procedimento administrativo foi embasado em documentação contábil e financeira fornecida pela própria Impugnante, sendo, portanto, impossível sustentar qualquer intuito fraudulento desta que, ao contrário, cooperou durante todo o desenrolar do procedimento de fiscalização;
 - tal entendimento é corroborado pela súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) de nº 14, além da própria jurisprudência do CARF;
 - a referida sanção pecuniária certamente levará a empresa Recorrente ao encerramento de suas atividades;
 - os erros cometidos pelo departamento contábil da impugnante, inclusive reconhecidos por esta durante a fiscalização, não podem ser considerados atos fraudulentos ou com intuito de sonegação;
 - outra irregularidade dos Autos de Infração é a aplicação concomitante da Multa Isolada com a Multa de Ofício;
 - importante destacar que, caso se mantenha a multa isolada, estará a Impugnante sendo penalizada com base em uma obrigação jurídico-tributária que já não mais existe no universo jurídico, o pagamento das estimativas mensais, cujos valores devidos não se trata propriamente do IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário, mas sim uma mera projeção do quanto pode vir a ser devido, e neste sentido é a Súmula Carf nº 82;
 - há a necessidade de previsão legal para que se possa aceitar a incidência de juros moratórios sobre as multas no processo de tributação e cobrança de tributos e o auditor fiscal deve, expressamente, fundamentar a aplicação dos juros moratórios, sob pena de nulidade da aplicação dos mesmos;
 - a **inexistência ou referência errônea dos fundamentos legais** dos lançamentos colocam em risco princípios constitucionais, como a ampla defesa e o contraditório.

Não consta dos autos a juntada de impugnação por parte dos responsáveis solidários.

Em Sessão de 23 de fevereiro de 2017, a DRJ/BHE julgou a impugnação da contribuinte improcedente, bem como considerou definitivas as atribuições de responsabilidade aos solidários. O Acórdão encontra-se anexado às fls. 7.253/7.286 e possui a seguinte ementa:

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, como também os pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

OMISSÃO DE RECEITA.

A falta de escrituração de pagamentos efetuados caracteriza omissão de receitas.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício será qualificada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

MULTA ISOLADA.

Na hipótese de falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa, o contribuinte estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido, ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Opera-se a preclusão processual relativamente à sujeição passiva da pessoa física e/ou jurídica que deixa de apresentar argumentos de defesa em relação à atribuição de respectiva responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído.

INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto.

DILIGÊNCIA.

Desnecessária a conversão do julgamento em diligência, quando presentes nos autos elementos de prova suficientes para formação de convicção da autoridade julgadora.

PORTARIA RFB Nº 1687/2014.

Os dispositivos da Portaria RFB nº 1687, de 2014, visam tão somente ao controle administrativo da atividade fiscal e não implicam nulidade do lançamento do crédito tributário.

Inexiste informação ou documento que ateste a data da ciência dessa decisão ao contribuinte, nem aos responsáveis solidários. Não obstante, consta pedido, datado de 05/04/2017 (fls. 7.387), de solicitação de cópia do processo pela contribuinte, que interpôs, em 28/04/2017, recurso voluntário (fls. 7.396/7.445), por meio do qual reitera as alegações de defesa e rebate determinados pontos da decisão de primeiro grau.

Nessa mesma data (ou seja, em 28/04/2017), os solidários Carlos Henrique Pinto Fadel e Iran Campos dos Santos também interuseram recurso voluntário (fls. 7.519/7.580), afirmando que tomaram ciência do Acórdão da DRJ/BHE em 31/03/2017, sexta feira, o que significa dizer que o recurso ora apresentado é tempestivo.

Além disso, pleiteiam os solidários pela nulidade da decisão de piso com o consequente retorno dos autos para que nova decisão seja proferida, tendo em vista que, ao contrário do que entendeu a DRJ, teria havido protocolo de impugnação em 27/10/2016 (fls. 7.585), conforme cópia que anexam, mas que não teria sido acostada aos autos pela autoridade da Receita Federal competente.

Encaminhados os autos ao CARF, o julgamento dos recursos foi convertido em diligência (cf. Resolução de fls. 7.595/7.598), nos seguintes termos:

15. À vista dessas constatações, entendo que cabe converter o processo em diligência, encaminhando-se o processo à DRF de jurisdição para que:

a. esta anexe os comprovantes de intimação/ciência dos Autos de Infração e Termos de Responsabilidade Tributária aos responsáveis solidários, bem como a impugnação que estes entregaram, informando se foi tempestiva; em caso positivo, devolver o processo ao CARF; ou

b. no caso de não serem localizados os comprovantes de intimação/ciência dos Autos de Infração e Termos de Responsabilidade Tributária aos responsáveis solidários, mas ser localizada a impugnação, anexar a mesma ao processo e, em seguida, devolver o processo ao CARF; ou

c. no caso de não serem localizados os comprovantes de intimação/ciência dos Autos de Infração e Termos de Responsabilidade Tributária aos responsáveis solidários e tampouco a impugnação alegadamente entregue em 27/08/2016, formalizar a intimação dos autos de infração e Termos de Responsabilidade aos responsáveis solidários, concedendo o prazo de 30 (trinta) dias, para reapresentarem a impugnação e em seguida, devolver o processo ao CARF.

Em atendimento à Resolução, foram juntados aos autos cópia dos AR (fls. 7.603/7.604) que atestam que a ciência dos Autos de Infração aos solidários ocorreu em 28/09/2016.

Ato contínuo houve despacho de encaminhamento (fls. 7.612), que assim se manifestou:

No tocante à eventual impugnação apresentada e demais questões levantadas na resolução, não há informação sobre tais documentos no âmbito desta Fiscalização, visto que a autoridade fiscalizadora faz o acompanhamento até o momento da ciência dos contribuintes envolvidos.

Isto posto, encaminho o presente processo à SACAT Londrina, autoridade preparadora, para manifestação sobre os demais itens da resolução.

Foram, então, juntados os documentos de fls. 7.619/9.004 pelo contribuinte (Procuração - fls. 7.619, Anexo II (fls. 7.620 e seguintes) - Razão da conta de empréstimo entre os sócios e a empresa PVC, Anexo III (fls. 7.928 e seguintes) - Extratos bancários e Anexo IV - controles de pagamentos (fls. 7.954 e seguintes)).

Após anexar nos autos esses documentos, houve emissão de outros dois despachos, reproduzidos a seguir:

Fls. 9.005:

O contribuinte apresentou cópias digitalizadas de documentos referentes a Impugnações de Carlos Henrique Pinto Fadel e Iran Campos dos Santos. A solicitação foi efetuada por este CAC, via telefone. À SAFIS/DRF/LDNA/PR, para prosseguimento.

Fls. 9.016:

Em atendimento a Resolução nº 12-000641 do CARF (fls. 7595 a 7598) a SAFIS/DRF/LONDRINA juntou os documentos das folhas nº 7603 a 7614, referentes a comprovação da ciência do Auto de Infração aos responsáveis solidários, posteriormente o processo foi encaminhado a DRF/MARINGA para juntar os documentos referentes a impugnação dos responsáveis solidários (fls. 7615), em atendimento à resolução do CARF o CAC/DRF/MARINGA juntou os documentos das folhas nº 7617 a 9005. Diante do exposto, proponho retornar o processo ao CARF para prosseguimento.

Apesar do processo ter retornado ao CARF, o fato é que a impugnação dos solidários não foi juntada, não havendo sinais de que houve intimação para que esta suposta defesa fosse reapresentada pelas pessoas físicas responsabilizadas.

Reitera-se, nesse ponto, que além da comprovação da ciência da autuação - o que foi cumprido na diligência mediante da juntada dos respectivos ARs – este Colegiado também havia solicitado, na referida Resolução, que os solidários fossem intimados a apresentar a alegada defesa, justamente para verificar o acerto ou não da revelia considerada pela DRJ.

Em face do não cumprimento integral da Resolução do CARF de fls. 7.595/7.598, foi determinado (cf. despacho de saneamento de fls. 9.020/9.023) o encaminhamento deste processo administrativo à unidade de origem, para que *os responsáveis solidários Srs. Carlos Henrique Pinto Fadel e Iran Campos dos Santos sejam intimados a reapresentar a impugnação que teria sido entregue em 27/10/2016 (cf. fls. 7.585) e cópia dos eventuais documentos apresentados na defesa.*

Às intimações aos solidários encontram-se nas fls. 9.025/9.026, tendo sido enviadas por meio postal (cf. fls. 9.027/9.028 e 9.033/9.034), no endereço de cadastro de cada um deles (cf. fls. 9.036), e também por edital (fls. 9.029 e 9.035).

Mesmo assim intimados, os solidários permaneceram silentes, o que deu azo ao despacho de fls. 9.037:

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Em atendimento ao despacho de saneamento da Primeira Seção de Julgamento do CARF (fls. 9020 a 9023), os responsáveis solidários foram intimados (Intimações nº 147 e 148/2019) a instruir o processo com o protocolo e documentos referentes a Impugnação dos respectivos responsável solidário. Os Ar`s referentes a essas intimações retornaram ao remetente sendo que os editais emitidos tiveram o decurso de prazo sem os devidos atendimentos. Diante do exposto, proponho retornar o processo ao CARF, considerando o atendimento ao despacho de saneamento.

Os autos, então, foram devolvidos a minha relatoria para apreciação dos recursos voluntários.

É o relatório.

Fl. 17 do Acórdão n.º 1201-003.308 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11634.720489/2016-75

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Do recurso voluntário dos solidários (Carlos Henrique Pinto Fadel e Iran Campos dos Santos)

Considerando a inexistência de evidências nos autos acerca da apresentação de impugnação pelos responsáveis solidários, a DRJ manifestou-se pela ocorrência de preclusão, considerando definitiva a atribuição da solidariedade.

De fato, a não apresentação de impugnação enseja a revelia, nos termos dos artigos 14, 15, 17 e 21 do Decreto n. 70.235/1972, *in verbis*:

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

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

Nesse caso concreto, porém, houve dúvidas quanto à apresentação de defesa pelas pessoas físicas responsabilizadas, conforme relatado acima, fato este que ensejou uma diligência específica para fins de comprovação da afirmação dos solidários, em sede recursal, de que teriam apresentado impugnação, mas esta não fora juntada nos autos.

Num primeiro momento, há registro de que o advogado da contribuinte foi chamado a apresentar as defesas dos solidários, mas apresentou somente a defesa da contribuinte principal e respectivos documentos.

Posteriormente, os próprios solidários foram intimados (por meio postal, no endereço de cadastro, e por edital), mas não cumpriram seu ônus de provar o quanto alegado, afinal não atenderam ambas as intimações.

Registra-se, aqui, que essas intimações são válidas e eficazes, na linha do que prescreve o artigo 23 do referido Decreto:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no *caput* deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:

I - no endereço da administração tributária na internet;

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local

Dessa forma, considerando que os solidários não cumpriram seu ônus de comprovar que apresentaram impugnação aos Autos de Infração, nenhum reparo cabe à decisão recorrida ao caracterizar a preclusão processual e, conseqüentemente, a revelia.

Diante, então, da revelia, o recurso voluntário interposto pelos solidários não deve ser conhecido. Ratifica-se, portanto, a definitividade da responsabilidade tributária imputada às pessoas físicas em questão.

Do recurso voluntário da contribuinte

Não há registro nos autos da data de cientificação ao contribuinte da decisão de primeira instância, embora tenha sido juntada uma intimação nesse sentido (fls. 7.317) em 22/03/2017.

O recurso voluntário em análise foi apresentado em 28/04/2017 (fls. 7.396), após o contribuinte ter apresentado pedido de solicitação de cópia em 05/04/2017, cf. fls. 7.387.

Nesse contexto, considerando a proximidade entre a juntada da intimação aos autos e a apresentação do recurso, o fato da Resolução do CARF já ter dado sinais de conhecimento do recurso do contribuinte e em homenagem ao princípio da ampla defesa, entendo que ele é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

Nulidade

A Recorrente pleiteia a nulidade do lançamento por cerceamento de direito de defesa, argumentando: (i) que toda a ação fiscal teria ocorrido na empresa BRAZIL SANEAMENTO BÁSICO, tendo ela participado muito pouco na auditoria fiscal, sendo intimada por apenas duas vezes, já na fase final, bem como (ii) que não há nos autos qualquer termo de início de fiscalização emitido em seu nome, fato este que viola as normas que regulam o procedimento administrativo tributário, especialmente a Portaria RFB nº 1.687, de 2014.

A DRJ afastou a nulidade pleiteada assim fundamentando:

O processo administrativo tributário encontra-se regido pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal com *status* de lei ordinária. Em seu artigo 7º, a lei fixa o início do procedimento fiscal nos seguintes moldes (o destaque não consta do original):

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Por sua vez, o Decreto n.º 7.574, de 2011, que regulamenta o processo administrativo tributário, preceitua em seu artigo 34 que:

Art. 34. O procedimento de fiscalização será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, contados da data da ciência, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído (Lei no 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 19, com a redação dada pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 71).

§ 1º O prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis, nas situações em que as informações e os documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária.

§ 2º Não enseja a aplicação da penalidade prevista no § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, o desatendimento à intimação para apresentar documentos cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo, ou no caso de impossibilidade material de seu cumprimento.

Não há, portanto, na legislação de regência nenhuma obrigação de lavratura de termo início de fiscalização para instauração do procedimento fiscal, como quer fazer crer a impugnante.

No que toca à Portaria RFB n.º 1.687, de 2014, há que se destacar que seus dispositivos visam tão somente ao controle administrativo da atividade fiscal, pelo que eventual irregularidade a ela relacionada – de qualquer modo, não constatada no presente processo – não acarreta nulidade do lançamento.

Com efeito, ainda que o procedimento tenha iniciado na empresa Brazil Saneamento Básico, nada impede que ele seja estendido à Recorrente, o que ocorreu justamente porque ambas as partes assumiram a existência de “confusão patrimonial”, em razão daquela outra empresa “emprestar” conta bancária de sua titularidade para que a Recorrente pudesse operar e movimentar recursos próprios.

O TVF, aliás, atesta que a PVC Brazil (Recorrente) foi intimada a justificar a origem e natureza de vários pagamentos feitos por sua conta e ordem, mas não atendeu a intimação. Veja o relato da autoridade fiscal responsável pela autuação:

Em 15/04/2016, a empresa PVC Brazil foi cientificada/intimada: considerando a contabilidade, dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, apresentada pela empresa Brazil Saneamento Básico Ltda – EPP – CNPJ: 02.264.865/0001-90, onde foram constatados que os pagamentos escriturados nas contas 1580001 e 1580002 (Coligadas e Interligadas) tratavam-se de pagamentos de contas particulares dos sócios, Sr. Carlos Henrique Pinto Fadel e Sr. Iran Campos dos Santos, os referidos pagamentos seriam considerados rendimentos recebidos e estariam sujeitos ao Imposto de Renda Retido na

Fonte; considerando a contabilidade dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, apresentada pela empresa Brazil Saneamento Básico Ltda – EPP – CNPJ: 02.264.865/0001-90, onde foram constatados pagamentos escriturados na conta 2160004 (Outras Obrigações a Pagar) sem a comprovação da natureza jurídica que deu causa aos mesmos, pagamentos de despesas particulares dos sócios da empresa PVC e de seus filhos, pagamentos a pessoas físicas/jurídicas alheias à empresa PVC, apresentar os documentos que comprovassem a natureza jurídica que deu causa a todos os pagamentos relacionados nas planilhas anexas; ressaltou-se que na documentação apresentada foram identificados diversos pagamentos efetuados aos sócios, Sr. Iran Campos dos Santos e Sr. Carlos Henrique Pinto Fadel, a título de amortização de contrato de mútuo/empréstimo e que a referida justificativa somente seria aceita, desde que devidamente comprovado o efetivo ingresso de recursos na empresa por meio de transferências de suas contas bancárias, ou seja, a efetiva comprovação dos empréstimos efetuados pelos sócios para a empresa PVC.

A empresa também foi cientificada de que de acordo com os artigos 674 e 675 do Regulamento do Imposto de Renda/99, os pagamentos efetuados a terceiros por pessoa jurídica, quando não for comprovada a operação ou sua causa, estariam sujeitos ao Imposto de Renda Retido na Fonte.

A empresa não atendeu à intimação.

Também afasto o argumento de nulidade em face da ausência da ampliação da fiscalização aos tributos reflexos.

Ora, é cediço que os tributos CSLL, PIS e COFINS, na hipótese de omissão de receitas são meros reflexos do IRPJ.

Partindo-se da constatação de que a empresa, na sua apuração, teria “escondido” receitas identificadas por meio de pagamentos feitos à margem da escrituração, esta receita omitida de fato deve ser incluída na base de cálculo de todas essas exações.

Vale dizer, a exigência dos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) nessa situação é decorrente dos mesmos fatos que implicaram na autuação do IRPJ.

Por mais que não haja menção expressa à fiscalização de todos esses tributos em determinados momentos do procedimento fiscal, é certo que, por interpretação lógica, a formação da base de cálculo que deu azo ao deve ser aproveitada aos demais.

Inclusive neste sentido disciplina o art. 8º da Portaria RFB nº 1.687/2014. Vejamos:

Art. 8º Quando os procedimentos de fiscalização relativos a tributos objeto do TDPF identificarem infrações relativas a outros tributos, com base nos mesmos elementos de prova, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no TDPF.

Em decorrência, portanto, da relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento da referidas contribuições as razões ensejadoras do lançamento do imposto matriz.

Mas, não é só.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, dispõem os artigos 10º e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, que:

“**Artigo 10** - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

“**Artigo 59** - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima, bem como não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Tal como determinado nesse dispositivo legal, os lançamentos têm como motivação a caracterização de omissão de receita prevista no artigo 281, II do RIR/99 e a ocorrência de pagamentos sem causa ou para beneficiários não identificados, nos termos do artigo , também do RIR/1999.

Nesses termos, a fiscalização, após verificar a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela empresa, mas contabilizados e pagos por outras pessoas do grupo econômico, sem clara identificação de sua natureza e beneficiário, apurou omissão de receitas por presunção legal, exigindo também o IR-Fonte de 35% por responsabilidade.

No exercício, então, de sua atividade plenamente vinculada, a fiscalização cumpriu seu dever de, após caracterizar tais infrações, constituir o crédito tributário correlato.

A motivação e base legal constantes dos Autos de Infração, ademais, são suficientes para fundamentar as cobranças em questão, bem como permitem o pleno conhecimento da lide e o exercício da ampla defesa.

Afasto, portanto, a ocorrência de nulidade e de cerceamento de direito de defesa.

Perícia

Em relação ao pedido de perícia, vale assinalar que esta só se mostra cabível quando for essencial para a compreensão dos fatos e provas.

Quando inexistir dúvidas acerca da descrição dos e instrução processual, caso dessa situação em particular, na qual os elementos dos autos já são suficientes para a resolução da controvérsia, o pedido deve ser indeferido na linha do que dispõe o artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72¹.

Da omissão de receitas

A partir dos diversos indícios e provas acostadas pela fiscalização e resumidas no TVF, o fisco entendeu que a Recorrente se utilizou de conta bancária de titularidade da empresa Brazil Saneamento com a finalidade de movimentar recursos à margem da contabilidade.

Mais precisamente, simulando-se quitação parciais de mútuos inexistentes juridicamente, dissimulavam-se pagamentos efetuados por conta e ordem da Recorrente com recursos não escriturados.

Dessa forma, os pagamentos efetuados por meio da c/c n.º 14.808-2 do Banco Itaú – Ag. 3770, contabilizados apenas na empresa Brazil Saneamento (conta 1010002), foram considerados como receitas omitidas, em conformidade ao que dispõe o inciso II do artigo 281 do RIR/99, *in verbis*:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

(...)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados

A fiscalização, em face desse dispositivo legal, caracterizou os referidos pagamentos efetuados à margem da contabilidade como hipótese de omissão de receitas por presunção legal e daí exigiu o IRPJ e Reflexos que deixaram de ser recolhidos.

As presunções, como se sabe, são meios de prova previstos no artigo 212, IV, do Código Civil (aprovado pela Lei n.º 10.406/2002) e, desde que previstas em lei, podem ser utilizadas no direito tributário. Tal expediente acaba por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas e desestimulando condutas que possam implicar evasão ou sonegação.

O efeito prático da presunção consiste em inverter o ônus da prova. Dessa forma, a regra geral - a de que caberia ao fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao

¹ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.

contribuinte o de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito - é invertida.

Nesses casos de omissão de receita presumida pelo Legislador, então, cabe ao fisco demonstrar a existência do fato definido na lei como necessário e suficiente à subsunção da presunção, transferindo ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu.

Trazendo essas considerações à situação concreta, restou demonstrado que a fiscalização comprovou que houve diversos pagamentos efetuados sem a devida escrituração por ordem da Recorrente, que se valeu de conta de outra empresa do grupo em razão de um bloqueio judicial que não comporta toda a movimentação verificada.

Já a Recorrente assevera não ter havido omissão de receita, sob a justificativa de que todos os pagamentos teriam sido realizados com dinheiro de receitas da empresa, derivadas em parte do fomento mercantil e em outra parte de empréstimos concedidos por seus sócios, mas sem trazer provas hábeis em contrário da presunção.

Destaca-se, nesse ponto, o seguinte trecho da decisão ora recorrida:

Como visto, não logrou a impugnante comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a efetividade dos alegados empréstimos. De outro lado, observe-se que no relatório fiscal a auditoria salienta que os recursos derivados de desconto de títulos de crédito não constituem omissão de receita e por isso não foram objeto de tributação. Observa porém que a empresa procedia também ao desconto de cheques emitidos pela Brazil Saneamento e o recurso assim obtido era depositado em conta de titularidade da própria Brazil Saneamento (c/c 14.808-2 do Banco Itaú, Ag. 3770) para pagamento de despesas da PVC Brazil. Tais pagamentos em vez de serem contabilizados como despesas da PVC Brazil eram escriturados como valor redutor de conta de mútuo com a Brazil Saneamento, o que demonstra que a autuada utilizou a mencionada conta bancária para movimentar recursos à margem de sua contabilidade, o que caracterizou a omissão de receita.

(...)

Para corroborar que a PVC se utilizou da conta da Brazil Saneamento para efetuar pagamentos à margem da contabilidade, devem ser citados os seguintes registros contábeis, destacados pela auditoria e escriturados como redutores do saldo da conta Mútuo Brasil Saneamento Itaú – 110200900001 (razão da PVC) – sem respaldo em nenhum documento hábil:

- dia 01/07/2011 a débito da conta 210100100005 – Fornecedores Diversos no valor de R\$ 4.547.102,08 e;

- dia 30/12/2013 a débito da conta 140100100006 – Máquinas e Equipamentos no valor de R\$ 4.396.651,07.

Limita-se a impugnante a dizer que houve apenas uma operação de mútuo entre companhias do mesmo grupo sem receita financeira, contudo não comprova sua afirmativa, mediante documentação hábil e idônea que respalde seus registros contábeis. Relata ainda que a movimentação bancária relativa a empréstimos contraídos de seus sócios se dava em contas de terceiros:

conforme informações prestadas pelos sócios durante o procedimento fiscal, verifica-se que a movimentação bancária relativa à entrada e saída de valores que compõem os lançamentos de empréstimos dos sócios da Impugnante eram realizadas através de contas correntes de terceiros, ou seja, contas de passagem, como se observa dos extratos bancários e procurações juntadas aos autos.

E argumenta que:

nas operações com a BRR Administração de Crédito, verifica-se que os valores das duplicatas são consideravelmente altos, enquanto nas operações de troca dos cheques emitidos pela Brazil Saneamento os valores são notadamente inferiores, demonstrando sem dúvidas que o grande volume das operações de fomento estava vinculado aos títulos e recebíveis da PVC Brazil-duplicatas.

Ocorre que os valores tributados a título de receita omitida, aproximadamente R\$ 35 milhões, são também muito inferiores ao faturamento declarado pela PVC Brazil nos anos de 2011 a 2013 (cerca de R\$ 840 milhões, segundo se verifica em suas DIPJ, a fls. 5192 a 5360). Como bem observa a fiscalização:

A empresa PVC não utilizou a conta da Brazil Saneamento somente em razão de bloqueio (penhora on line de seus saldos bancários) judicial. Se tal alegação fosse verdadeira, a empresa deveria ter movimentado, nas contas bancárias da empresa Brazil, recursos no valor aproximado de R\$ 200.000.000,00 anuais, o que não ocorreu. De acordo com a sua contabilidade, a empresa PVC movimentou a parte significativa dos seus recursos (80%) em contas de sua própria titularidade.

Cumpre, portanto, manter integralmente o crédito tributário exigido.

De fato, não há, nos autos, prova hábil trazida que seja capaz de demonstrar a regularidade e efetividade dos supostos contratos de mútuos, o que deveria ter sido feito, mas não foi, com a comprovação da efetiva entrega dos recursos pelo mutuante a mutuária.

O recurso voluntário, na verdade, apenas reitera suas razões de impugnação sem acrescentar a ela uma única prova, desconsiderando por completo a decisão de piso que registrou expressamente a falha do Recorrente no que diz respeito à questão probatória.

Em nenhum momento, portanto, o recurso também pretendeu justificar quais as supostas provas que não teriam sido apreciadas ou analisadas, inexistindo qualquer agregação ou elementos probantes que pudessem elidir a presunção de omissão de receitas.

Dessa forma, tendo em vista o descumprimento do ônus do contribuinte de afastar a presunção legal que milita em seu desfavor, correta a imputação de omissão de receitas.

Da multa qualificada

A multa em relação às exigências do IRPJ e Reflexos foi qualificada para 150%, sob a seguinte motivação:

V.1.1 – DA MULTA QUALIFICADA (OMISSÃO DE RECEITAS)

No tocante à penalidade, os fatos levantados no procedimento fiscal conduzem à conclusão de que a **empresa agiu com dolo ao omitir receitas, empregando o subterfúgio de não contabilizar conta bancária em nome de terceiros**, causando prejuízo aos cofres públicos mediante à falta e/ou redução do pagamento dos tributos devidos. **Portanto, é de se aplicar a multa de ofício qualificada de 150%, conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que tem como pressuposto a existência de “evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964”.**

A utilização de conta bancária em nome de terceiros, não contabilizada pela empresa PVC, caracteriza o emprego de artifício para evitar o conhecimento pelo fisco. Não resta dúvida de que a alegação da empresa de que se utilizara da conta da Brazil somente por causa dos bloqueios *on line* de seus saldos é inverídica, pois, se assim

fosse, a conta de mútuo da empresa PVC, indevidamente utilizada para transferir os recursos para a Brazil Saneamento, não teria saldos tão expressivos no final de cada exercício (dinheiro transferido e sem retorno). A alegação da empresa somente poderia ser aceita se a conta bancária tivesse sido integralmente contabilizada na PVC.

(...)

Como se percebe, a fiscalização entendeu que o contribuinte, ao se utilizar de conta de terceiro, ainda que do mesmo grupo econômico, valendo-se de contratos de mútuos não comprovados, teria dolosamente buscado reduzir tributos devidos.

Nesse caso, me parece ser aplicável a inteligência das Súmula CARF n.º 34, que assim dispõe: *nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.*

Concordo, portanto, que a conduta do contribuinte de movimentar recursos próprios em conta de terceiros, simulando contratos de mútuos, caracteriza dolo apto a ensejar a qualificação da multa sobre os tributos exigidos sobre as receitas que foram omitidas.

Da multa isolada sobre as estimativas apuradas de IRPJ e CSLL

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda demanda atenção.

Com a aprovação da Súmula CARF n.º 105, restou sedimentado que: *“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”*

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela favorável à exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL.

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa do inciso I é aplicável nos casos de totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

A multa prevista no inciso II, porém, é passível de exigência sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Adotando uma interpretação sistemática, me parece que o mais razoável é não admitir a cumulação das multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida quando o caso concreto também se enquadrar na hipótese de multa mais onerosa (inciso I).

Com efeito, aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado de IRPJ, juntamente com o principal, e, ao mesmo tempo, pretender exigir a multa de 50% sobre o IRPJ não antecipado no mesmo período de apuração, representa uma violação à razoabilidade e proporcionalidade.

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permite que duas penalidades incidam sobre uma mesma base de cálculo (bis in idem), o que é vedado no sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103-001-097 (DOU28/11/2014):

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do aet. 44, I e II, da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).” (fls. 1.369).

Ao analisar essa matéria, destaca-se também a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Sr. Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em decisão mais recente, a C. 2ª Turma do STJ ratificou o posicionamento contrário à aludida concomitância, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Adotando esses precedentes jurisprudenciais, afasto a cobrança da multa isolada.

IR-Fonte

Em primeiro lugar, convém esclarecer que não vislumbro nulidade por ilegitimidade passiva, uma vez que restou comprovado que os pagamentos foram feitos por conta e ordem da Recorrente, inclusive com recursos próprios não escriturados.

Quanto ao mérito, entendo que apenas os pagamentos para beneficiários não identificados é que estão sujeitos à cobrança do IR-Fonte em questão.

Senão, vejamos.

Originariamente, coube à Lei n.º 4.154, de 1962², instituir a incidência de IR-Fonte sobre rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não fosse indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando a fonte não indicasse o beneficiário individualmente.

Essa cobrança de IR exclusiva na fonte trata de responsabilidade tributária³ imputada à pessoa jurídica na qualidade de fonte pagadora de rendimentos que “demandava” (e que a nosso ver ainda demanda) dois requisitos cumulativos: (i) ausência de causa do pagamento; “e” (ii) ausência de indicação individualizada do respectivo beneficiário.

Naquela época a Coordenação do Sistema de Tributação⁴ da Receita Federal se manifestou no sentido de que “*esta incidência na fonte somente tem aplicação às hipóteses em que a redução do lucro líquido possa de fato ensejar transferência de valores do patrimônio da pessoa jurídica para o das pessoas físicas*”, evitando, assim, “*encobrir a transferência de tais recursos a outrem*”.

Realmente a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que permite a glosa da despesa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente. E nesta situação de ocultação ou falta de declaração do beneficiário, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela que, além de transferir a riqueza tributável, impossibilita ou dificulta, por meio de sua conduta omissiva, identificar a pessoa que auferiu a receita correspondente.

É justamente por isso que a fonte pagadora tem o dever de identificar individualmente os beneficiários, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

É importante notar, nesse ponto, que uma coisa é a não comprovação dos requisitos para a dedução do dispêndio – que é causa para a glosa de uma eventual dedução da despesa -; outra coisa é a não identificação do beneficiário do pagamento não comprovado pela fonte pagadora, esta sim a hipótese para a cobrança do IR-Fonte prevista no artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995.

O problema, porém, é que após sucessivas alterações legislativas, a redação atual dos dispositivos legais vigentes (o *caput* e o parágrafo primeiro do artigo 61 da Lei n.º

² Art. 3º As pessoas jurídicas somente deverão pagar os rendimentos especificados no incisos 3º e 6º do artigo 96 do Regulamento a que se refere o art. 1º e na alínea "a" do art. 8º desta lei:

[...]

§ 3º Aplicar-se-á também o disposto neste artigo aos rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não forem atendidas as condições estabelecidas no § 4º do art. 37 do Regulamento referido no art. 1º desta lei.

Art. 37. Constitui lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções

[...]

§ 4º Não são dedutíveis as importâncias que forem declaradas como pagas ou creditadas a título de comissão, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

³ A responsabilidade tributária tem por fundamento, dentre outros dispositivos, o artigo 128 do CTN: “*Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*”

⁴ Parecer CST n.º 20/1984 (itens 13 e 15).

8.981/1995⁵) pode levar, se interpretados apenas gramaticalmente, a uma conclusão de que o sistema jurídico, a partir de então, passou a permitir a cobrança do IR-Fonte de 35% em duas hipóteses alternativas: pagamento para beneficiário não identificado (*caput*) “ou” pagamento sem causa (§ 1^o), e não mais em uma única hipótese com duas condicionantes: pagamento para beneficiário identificado “e” sem causa, como era previsto expressamente na legislação de origem.

Como mostra a experiência no trato de normas jurídicas, até pode dar-se o legislador ao luxo de cometer equívocos quando do exercício da técnica legislativa. Não deveriam, mas o fato é que alguns lapsos manifestos no texto devem ser esclarecidos e corrigidos no âmbito da interpretação sistemática, notadamente quando esta contraria a dita literalidade da norma.

E ajeitando-se na estrutura lógica no qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (ainda que sem causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação por aquele que detém a capacidade contributiva.

É a ausência de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte.

A “ausência” de causa, não bastasse sua imprecisão epistemológica - afinal todo pagamento tem uma causa (lícita, como uma doação, ou até mesmo ilícita) - jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda, por dois outros motivos, além do princípio da capacidade econômica.

Primeiro porque o Imposto de Renda no Brasil está sujeito ao “princípio do *non olet*”, consagrado no artigo 118 do CTN⁷ e na linha do que já decidiram o STF e o STJ, conforme atestam, respectivamente, as ementas dos julgados abaixo.

“A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”⁸.

⁵ Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º - A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

⁶ Note que o legislador usou o conector “também”, podendo levar ao precipitado entendimento de que seriam hipóteses alternativas: “não somente pela falta de identificação do beneficiário, mas também pela ausência de causa”.

⁷ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

⁸ STF. 1ª T. HC 94.240/PR.

2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do "non olet", segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária.

3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as conseqüências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação.

4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que "importar mercadorias" é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto. [...]”⁹

E segundo porque tributo não pode se confundir com sanção, conforme previsto expressamente no artigo 3º do Código Tributário Nacional¹⁰.

São por essas razões, quais sejam, princípio da capacidade contributiva, “non olet” e artigo 3º do CTN, que a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita à hipótese de pagamentos para beneficiários que não sejam ou não possam ser identificados.

Ora, se a pessoa jurídica (fonte pagadora) não informa para quem concedeu a vantagem ou para quem entregou recursos, impedindo, com isso, que o verdadeiro titular dos rendimentos seja conhecido, legítima a imputação da tributação pelo IR-Fonte.

Isso significa dizer que não basta o fisco reunir elementos probantes de que a pessoa jurídica efetuou pagamentos cuja causa não foi comprovada – isto é motivo para glosar a despesa -. É necessário ainda, para satisfazer os pressupostos de incidência do IR-Fonte, o cumprimento do ônus de demonstrar que a fonte pagadora não declarou para quem pagou ou que tenha se valido de estrutura simulada ou fraudulenta que não permita rastrear o destino da renda transferida.

Nesse caso concreto, porém, da análise das planilhas que serviram de parâmetro pela fiscalização (fls. 282/338 e 1.836/1.923), existem pagamentos com a rubrica “sem identificação de beneficiário/sem causa”, mas também pagamentos com identificação do beneficiário (seja pelo nome da pessoa física, seja pelo da empresa).

Dessa forma, entendo incabível a tributação pelo IR-Fonte sobre os pagamentos identificados, mantendo a exigência apenas sobre os pagamentos que contém a rubrica “*sem identificação de beneficiário*”.

Juros sobre multa de ofício

⁹ Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial 984.607. Rel. Ministro Castro Meira. D.J. 05/11/2008.

¹⁰ “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Conforme restou assentado na Súmula 108 do CARF, *incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Conclusão

Diante do exposto, NÃO CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS (Carlos Henrique Pinto Fadel e Iran Campos dos Santos) e DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO do contribuinte, para: (i) exonerar a multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas; e (ii) afastar a exigência de IRRF em relação aos pagamentos para beneficiários identificados.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, redator designado.

2. Não obstante o substancial voto do eminente Relator, peço vênias para divergir quanto ao mérito das seguintes matérias: i) tributação do IR-Fonte e respectiva qualificação da multa e ii) tributação da multa isolada sobre estimativas (concomitância com multa de ofício).

3. Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal o lançamento do IR-Fonte teve como fundamento pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, operações não comprovadas ou sem causa; veja-se:

Em face ao exposto, os pagamentos efetuados nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, constantes dos demonstrativos Pagamentos efetuados a **beneficiários não identificados, Operações sem comprovação ou sem causa** e Rendimentos indiretos, contabilizados nas contas 1580001, 1580002 e 2160004, **estão sujeitos ao pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 35%** (trinta e cinco por cento), em cumprimento ao que preceitua aos artigos 674 e 675 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99. (Grifo nosso).

4. No tocante à qualificação da multa, tem-se os seguintes fundamentos:

V.1.1 – DA MULTA QUALIFICADA (OMISSÃO DE RECEITAS)

No tocante à penalidade, os fatos levantados no procedimento fiscal conduzem à conclusão de que a **empresa agiu com dolo ao omitir receitas, empregando o subterfúgio de não contabilizar conta bancária em nome de terceiros**, causando

prejuízo aos cofres públicos mediante à falta e/ou redução do pagamento dos tributos devidos. **Portanto, é de se aplicar a multa de ofício qualificada de 150%, conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que tem como pressuposto a existência de “evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964”.**

A utilização de conta bancária em nome de terceiros, não contabilizada pela empresa PVC, **caracteriza o emprego de artifício para evitar o conhecimento pelo fisco.** Não resta dúvida de que a alegação da empresa de que se utilizara da conta da Brazil somente por causa dos bloqueios *on line* de seus saldos é inverídica, pois, se assim fosse, a conta de mútuo da empresa PVC, indevidamente utilizada para transferir os recursos para a Brazil Saneamento, não teria saldos tão expressivos no final de cada exercício (dinheiro transferido e sem retorno). A alegação da empresa somente poderia ser aceita se a conta bancária tivesse sido integralmente contabilizada na PVC. (Grifo nosso)

5. A questão de fundo cinge-se à interpretação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cujo teor estabelece:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de **trinta e cinco por cento**, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a **beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, **aos pagamentos efetuados** ou **aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular**, contabilizados ou **não, quando não for comprovada a operação** ou a **sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (Grifo nosso)

6. Extrai-se do diploma legal três hipóteses distintas sujeitas à incidência do IR-Fonte, todas cumulativas com o pagamento: i) beneficiário não identificado; ii) quando não comprovada a operação e iii) quando não comprovada a causa.

7. Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

8. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres¹¹ observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

9. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, o registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal; é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento.

10. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ, tem-se infrações distintas. No IRPJ, a sociedade pratica o fato gerador. Ela é contribuinte¹² e responde por fato gerador próprio. No caso do IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

11. Quanto à suposta utilização do IR-Fonte como norma sancionatória e ofensa ao art. 3º terceiro do CTN, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação onerosa. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

12. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo¹³ não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. A tributação ocorreu em razão pagamentos a beneficiários não identificados e cuja operação/causa não foram comprovadas, o que deu atraindo a incidência do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995. Deixar de aplicar o mandamento legal às hipóteses vertentes, ao argumento de caráter sancionatório, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considera-lo inconstitucional, o que é vedado¹⁴ a este CARF. Nestes termos, correta a tributação do IR-Fonte.

¹¹ LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

¹² CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹³ CTN. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁴ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

13. Com efeito, a fundamentação utilizada pela autoridade fiscal para qualificação multa aplica-se na íntegra ao lançamento de IR-Fonte.

Multa isolada IRPJ, CSLL

14. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei nº 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12. de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

15. Feita a opção pelo lucro real anual, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.**

16. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, o legislador, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, estabeleceu sanções específicas de acordo com a conduta praticada.

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

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

II - **de 50%** (cinquenta por cento), **exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:**

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido**, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

17. A multa de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, por exemplo, glosa de despesa, omissão de receita, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964).

18. A multa de 50%, por sua vez, é devida nas hipóteses em que o legislador houve por bem especificar, *in casu*, falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

19. Caso o contribuinte, por exemplo, mesmo sabendo tenha prejuízo fiscal durante determinado mês, opte por não levantar balancete/balanço de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Daí o lucro real anual ser uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

20. Como se vê, as multas têm suporte fático e legal diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

21. O entendimento firmado na Súmula CARF nº 105 no sentido de que “*a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício*”, restou superado com a edição da Lei nº 11.488, de 2007 que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

22. Nesse sentido tem-se posicionamento este CARF, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão CARF 9101-002.947, de 08 de junho de 2017).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão CARF 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

Conclusão

23. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior